

Peter von Berg

WEKA Mehrwertsteuer Newsletter 06, Juni 2017

Steuerpflicht von internationalen Holdinggesellschaften

Basel

burckhardt AG
Steinentorstrasse 23,
Postfach 258,
CH-4010 Basel

Zürich

burckhardt AG
Usterstrasse 12,
Postfach 1172,
CH-8021 Zürich

MEHRWERTSTEUER

JUNI 2017
NEWSLETTER 06

AKTUELLE THEMEN – BRANCHEN – INTERNATIONAL – PRAXISFÄLLE



Liebe Leserin, lieber Leser

Schweizer Holdinggesellschaften erfüllen in der Praxis teilweise ihre MWST-Pflichten nicht, obwohl sie steuerpflichtig wären. In unserem Beitrag zeigen wir Ihnen auf, unter welchen Voraussetzungen sie obligatorisch steuerpflichtig werden und wann eine freiwillige Registrierung von Vorteil wäre.

Glücklicherweise werden in der Schweiz MWST-Kontrollen üblicherweise nicht mit Beschlagnahmungen der Buchhaltungsunterlagen eingeleitet und mit einem Strafverfahren (oft hohe Bussen) beendet. Ausserdem lesen Sie wie es sich bei der Zuordnung der Warenbewegung von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften verhält.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Petra Schmutz, Redaktorin
Senior Product Manager Finanzen und Steuern (petra.schmutz@weka.ch)

IN DIESER AUSGABE:

- Best Practice: Steuerpflicht von Holdinggesellschaften Seite 1
- Top-Thema: Strafrecht in der Mehrwertsteuer Seite 5
- Top-Thema: Teilrevidiertes MWSTG bei Gemeinwesen Seite 7
- Best Practice: Zuordnung der Warenbewegung Seite 8
- Praxisfälle Seite 10

Steuerpflicht von internationalen Holdinggesellschaften

Die Schweiz ist seit Jahrzehnten ein Land der Holdinggesellschaften (insbesondere aufgrund des derzeit diskutierten Holdingprivilegs und des Beteiligungsabzugs). Die Steuerpflicht dieser Gesellschaften unter dem Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) wirft in der Praxis immer wieder Fragen auf.

■ Von Peter von Burg, Rechtsanwalt und Wirtschaftsjurist (FH)

Einleitung

Die in diesem Beitrag interessierenden «Schweizer Holdinggesellschaften» werden nachfolgend als Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz im Inland, deren statutarischer Zweck und Haupttätigkeit die dauernde Verwaltung von massgebenden Be-

teiligungen besteht, verstanden. Zum Inland gehört insbesondere auch das Fürstentum Liechtenstein. Mit der Ergänzung der international tätigen Holdinggesellschaft soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Holdinggesellschaft (auch) Beteiligungen im Ausland hält.

Schweizer Holdinggesellschaften erfüllen in der Praxis teilweise ihre MWST-Pflichten nicht, obwohl sie steuerpflichtig wären oder sie sind nicht freiwillig eingetragen, obwohl dies ökonomisch vorteilhaft wäre. Der nachfolgende Beitrag soll daher aufzeigen, unter welchen Voraussetzungen eine (internationale) Schweizer Holdinggesellschaft unter dem MWSTG obligatorisch steuerpflichtig wird und wann eine freiwillige Registrierung von Vorteil wäre.

Steuerpflicht unter dem MWSTG

Eine Schweizer Holdinggesellschaft kann unter dem MWSTG je nachdem, welche Leistungen sie erbringt oder bezieht, der Inlandsteuer und/oder der Bezugsteuer unterliegen. Weiter kann sie der Einfuhrsteuer unterliegen, sofern sie Gegenstände ins Inland einführt. Nachfol-



gend soll die Steuerpflicht betreffend Inland- und Bezugsteuer aufgezeigt werden. Auf die Einfuhrsteuer wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

Inlandsteuer

Steuersubjekt der Inlandsteuer ist, wer ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Die Rechtsform, der Zweck und die Gewinnabsicht sind dabei unerheblich. Befreit von der Steuerpflicht sind insbesondere Unternehmen, welche im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielen, sofern das Unternehmen nicht für die Steuerpflicht freiwillig optiert.

Der Verordnungsgeber hat in Art. 9 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) festgehalten, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Als Beteiligung qualifizieren Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln, wobei Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital als Beteiligung gelten. Somit sind Schweizer Holdinggesellschaften grundsätzlich MWST-pflichtig.

Wie bereits erwähnt sind Unternehmen jedoch dann von der Steuerpflicht befreit, wenn der Umsatz aus steuerbaren Leistungen im Inland

unter CHF 100 000.– liegt. Eine Schweizer Holdinggesellschaft wird typischerweise Umsätze gegenüber ihren Tochtergesellschaften erzielen, indem sie beispielsweise Managementfunktionen weiterverrechnet. Solche Konzerndienstleistungen unterliegen der Inlandsteuer, sofern der Ort der Dienstleistung im Inland liegt. Der Ort der Dienstleistung bei Managementfunktionen liegt am Ort des Leistungsempfängers. Erbringt eine Schweizer Holdinggesellschaft einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Ausland eine Managementleistung, so liegt der Ort der Dienstleistung im Ausland und es liegt keine steuerbare Leistung im Inland vor. Die daraus erzielten Umsätze sind somit nicht massgebend für die Berechnung, ob die Umsatzgrenze von CHF 100 000.– erreicht wird.

Hält eine Schweizer Holdinggesellschaft also nur ausländische Beteiligungen (und erbringt keine Leistungen an Dritte), so wird sie regelmässig nicht der Inlandsteuer unterliegen, da sie gar keine steuerbaren Umsätze im Inland erzielt. Ergänzend ist jedoch zu beachten, dass bei gewissen Dienstleistungen der Ort der Dienstleistung nicht am Sitz der Tochtergesellschaft liegt (z.B. Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück) und der Ort der Lieferung ebenfalls andere Anknüpfungspunkte kennt.

Diese Systematik leuchtet ein und führt nur selten zu Unsicherheiten bei den Unterneh-

PRAXISBEISPIEL

Praxisbeispiel Inlandsteuer

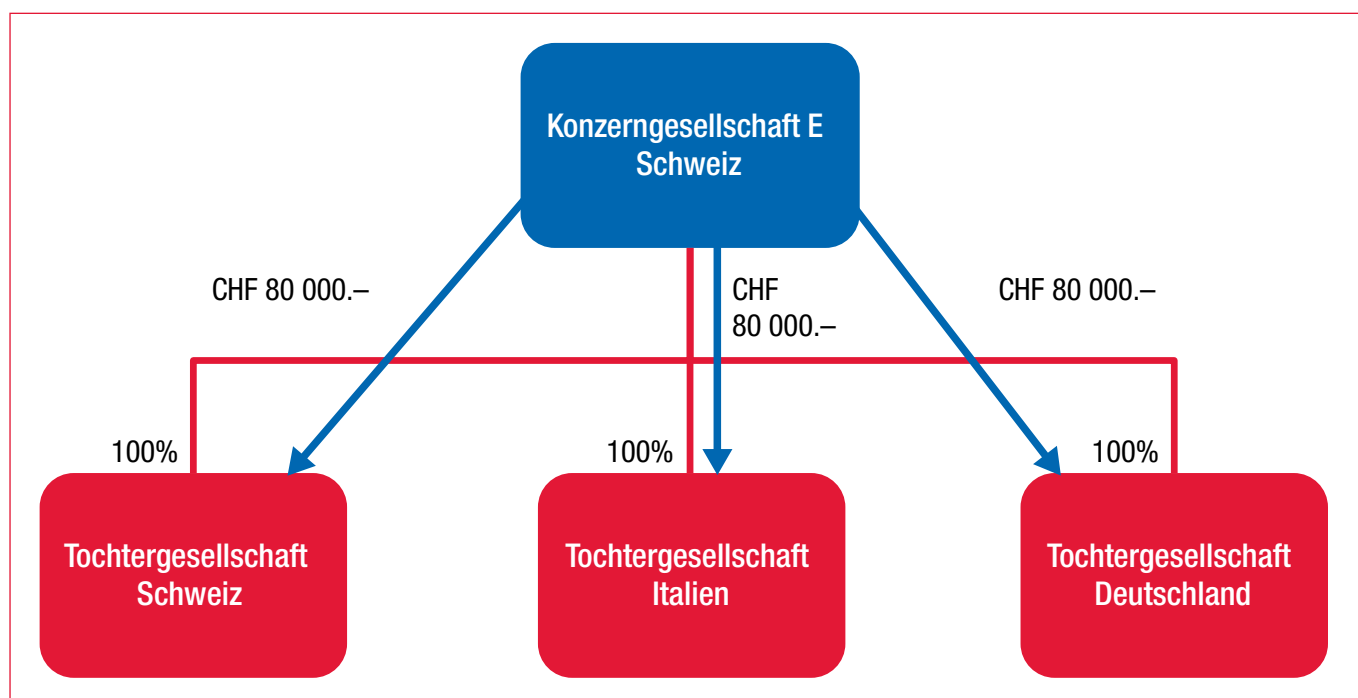
Die Konzerngesellschaft E mit Sitz in Zug ist Teil des Konzerns E, welcher weltweit Elektrogeräte vertreibt. Für den Vertrieb in den jeweiligen Ländern ist jeweils eine Tochtergesellschaft mit Sitz im entsprechenden Land zuständig, an welcher die Konzerngesellschaft E jeweils 100% hält. Sie hält eine Tochtergesellschaft in der Schweiz, Italien und Deutschland. Die Konzerngesellschaft E stellt ihren Tochtergesellschaften jeweils jährlich aufgrund eines Drittvergleichs die Managementleistungen in der Höhe von ca. CHF 80 000.– in Rechnung.

Insgesamt erzielt die Konzerngesellschaft somit einen Umsatz von CHF 240 000.–. Der Ort der Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften in Italien und Deutschland von insgesamt CHF 160 000.– liegt im Ausland. Da der Umsatz aus steuerbaren Leistungen im Inland lediglich CHF 80 000.– beträgt, ist die Konzerngesellschaft im Inland nicht steuerpflichtig.

men. Stolpersteine bestehen da, wo der Ort der Dienstleistung bzw. der Lieferung falsch bestimmt wird oder der massgebende Umsatz falsch berechnet wird. Weiter ist unter Umständen eine freiwillige Registrierung ökonomisch von Vorteil (vgl. dazu Praxisbeispiel Bezugsteuer).

Bezugsteuer

Der Bezugsteuer unterliegen Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen sind. Voraussetzung dafür ist, dass sich der Ort der Dienstleistung aufgrund Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet. Dies ist typischerweise bei Beratungsleistungen





der Fall. Steuerpflichtig ist dabei die empfangende Person, sofern sie aufgrund der Inlandsteuer steuerpflichtig ist (vgl. oben) oder sofern sie im Kalenderjahr für mehr als CHF 100 000.– solche Leistungen bezieht. Die Bezugsteuer ist sozusagen ein Sonderfall, bei welcher nicht der Leistungserbringer, sondern der Leistungsempfänger steuerpflichtig wird (international als «reverse charge mechanism» bezeichnet).

Wer bezugsteuerpflichtig wird, hat sich innerhalb von 60 Tagen nach Ende des Kalenderjahres unaufgefordert schriftlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) anzumelden und die bezogenen Leistungen zu deklarieren. Die Bezugsteuerschuld entsteht bei nicht im MWST-Register eingetragenen Personen mit der Zahlung des Entgelts. Die Bezugsteuer kann bis zu fünf Jahre, nachdem die Steuerforderung entstanden ist, von der ESTV festgesetzt werden. Weiter kann die ESTV Verzugszinsen in der Höhe von fünf Prozent in Rechnung stellen, sofern die Bezugsteuer nicht fristgerecht überwiesen wird. Schlussendlich ist zu beachten, dass wer seiner Anmeldungs- und Deklarationspflichten nicht nachkommt, sich insbesondere aufgrund der Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar machen kann.

Ist die Frist von 60 Tagen nach Ende des Kalenderjahres, in welchem die Dienstleistungen aus dem Ausland bezogen wurden, bereits

PRAXISBEISPIEL

Bezugsteuer

Die Konzerngesellschaft A mit Sitz in Zürich ist Teil des Konzerns A, welcher in diversen Ländern Autos herstellt. Die Konzerngesellschaft A hält unter anderem eine 100%-Tochtergesellschaft in Deutschland. Die deutsche Tochtergesellschaft hält wiederum eine 100%-Tochtergesellschaft in Frankreich. Die Konzerngesellschaft erzielt im Inland keine steuerbaren Umsätze, da sie über keine Tochtergesellschaften im Inland verfügt und auch keine Leistungen an Dritte erbringt. Der Schweizer Steuerberater der Konzerngesellschaft A hat die Gesellschaft nicht im Schweizer MWST-Register eingetragen, da sie nicht obligatorisch steuerpflichtig ist. Der Schweizer Steuerberater stellt für seine Leistungen im Jahre 2016 und 2017 jeweils CHF 5400.– inkl. 8% MWST in Rechnung. Im Rahmen der Restrukturierung der Holdingstruktur wird nun ein deutscher und französischer Steuerberater hinzugezogen. Das Honorar des deutschen Steuerberaters im Jahre 2016 beträgt umgerechnet CHF 12 000.– und wird im selben Jahr vergütet. Im darauffolgenden und aktuellem Jahr 2017 stellt der französische Steuerberater eine Rechnung über umgerechnet CHF 15 000.–, welche sogleich bezahlt wird.

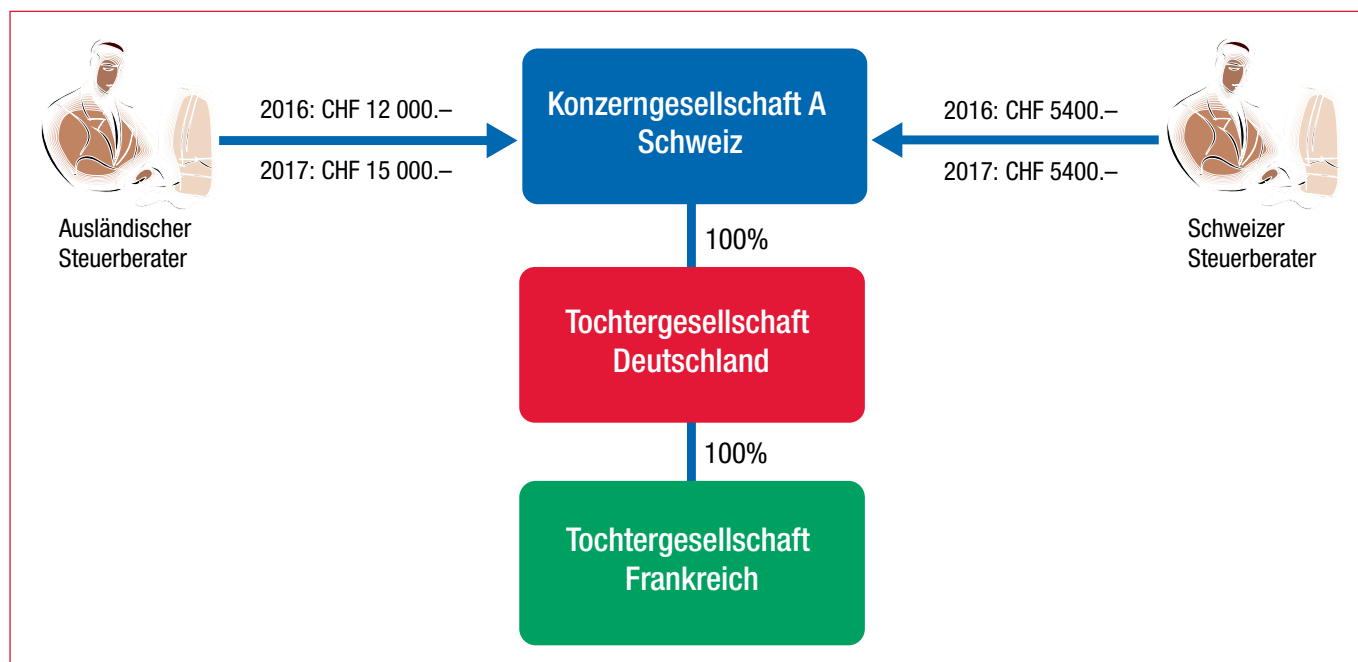
Die Konzerngesellschaft A wird im Jahre 2016 aufgrund der bezogenen Dienstleistungen vom deutschen Steuerberater bezugsteuerpflichtig, da diese den Gegenwert von CHF 10 000.– übersteigen. Die Konzerngesellschaft A hätte sich 60 Tage nach dem Kalenderjahr 2016 unaufgefordert bei der ESTV anmelden und die Bezugsteuerschuld deklarieren müssen. Da diese Frist bereits abgelaufen ist, sollte die Konzerngesellschaft A ein Schreiben im Sinne einer straflose Selbstanzeige bei der ESTV einreichen und die Bezugsteuer nachdeklarieren. Für das aktuelle Jahr ist eine freiwillige Eintragung im MWST-Register zu prüfen. Dabei ist zu untersuchen, ob ein allfälliges Vorsteuer Guthaben grösser ist als die abzuliefernde Inlandsteuer und der zusätzlich entstehende administrative Aufwand.

Die nachfolgende Tabelle zeigt auf, dass im Jahre 2016 leider keine Vorsteuer abgezogen werden kann da das Unternehmen (noch) nicht im MWST-Register eingetragen war, und eine Steuerschuld von CHF 960.– zuzüglich Verzugszinsen besteht. Für das aktuelle Jahr resultiert hingegen ein Guthaben des Steuerpflichtigen von CHF 400.–, sofern eine rückwirkende Eintragung per 1. Januar 2017 vorgenommen wird. Wird keine freiwillige Registrierung vorgenommen, so muss die Gesellschaft A im Jahre 2018 CHF 1200.– Bezugsteuer abrechnen und abliefern. Allfällige anwendbare Vorsteuerkorrekturen wurden nicht berücksichtigt.

Jahr	Bezugsteuer geschuldet	Bezugsteuer als Vorsteuer	Inlandsteuer als Vorsteuer	Total Guthaben (+) / Schuld (–) des Steuerpflichtigen
2016	CHF 960.00 + 5% Verzugszinsen (12 000 × 8%)	CHF 0.00	CHF 0.00	CHF –960.00 + 5% Verzugszinsen
2017	CHF 1200.– (15 000 × 8%)	CHF 1200.–	CHF 400.00 (5400 / 108 × 8)	CHF +400.00

abgelaufen, empfiehlt es sich dringend der ESTV den Sachverhalt und die geschuldete Bezugsteuer im Sinne einer straflosen Selbstanzeige nachzumelden. Damit wird vermieden, dass weder die Gesellschaft noch deren

Organe bestraft werden können. Die geschuldete Bezugsteuer zuzüglich Verzugszinsen sind entsprechend für die letzten fünf Jahre abzuliefern, sofern im entsprechenden Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000.– mass-





gebende Leistungen bezogen wurden. In der Regel kann eine solche Selbstanzeige mit einem einfachen Schreiben erledigt werden und die ESTV wird eine entsprechende Rechnung ausstellen.

Wird bereits im laufenden Kalenderjahr festgestellt, dass Dienstleistungen aus dem Ausland von mehr als CHF 10 000.– bezogen wurden, so ist eine freiwillige Registrierung möglich. Dies hat zur Folge, dass auch Umsätze von unter CHF 100 000.– mit dem entsprechenden MWST-Satz abgerechnet werden müssen. Im Gegenzug besteht dafür die Möglichkeit den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Neben der ihr in Rechnung gestellten Inlandsteuer kann die Holdinggesellschaft auch die von ihr deklarierte Bezugsteuer als Vorsteuer grundsätzlich geltend machen. Die Bezugsteuer kann bei einer MWST-pflichtigen Person somit zum Durchlaufposten mutieren. Eine Anmeldung ist im jeweiligen Kalenderjahr rückwirkend auf den 1. Januar möglich (z.B. im April 2017 rückwirkende Eintragung auf den 1. Januar 2017). Somit kann zumindest im laufenden Jahr die Bezugsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden. Für die Vorjahre stellt sich die ESTV auf den Stand-

punkt, dass keine Vorsteuer abgezogen werden kann, da das Unternehmen (noch) nicht im MWST-Register eingetragen war.

In der Praxis sind sich nicht alle Holdinggesellschaften bewusst, dass sie auch aufgrund des Bezuges von Dienstleistungen aus dem Ausland steuerpflichtig werden können. Typischerweise betrifft dies Schweizer Holdinggesellschaften, welche im Inland keine steuerbaren Umsätze erzielen und somit nicht der Inlandsteuer unterliegen. Sofern die Holdinggesellschaften jedoch beispielsweise ausländische Berater oder Anwälte hinzuziehen, um zum Beispiel rechtliche Fragen für Tochtergesellschaften im Ausland zu klären, und wird die Grenze von CHF 10 000.– überschritten, so unterliegt die Holdinggesellschaft im entsprechenden Jahr der Bezugsteuer.

Fazit

Schweizer Holdinggesellschaften mit nur ausländische Beteiligungen, unterliegen regelmäßig nicht der Inlandsteuer, da sie keine steuerbaren Umsätze im Inland erzielen. Stolpersteine bestehen da, wo der Ort der Dienstleistung bzw. der Lieferung falsch bestimmt wird oder der massgebende Umsatz falsch

berechnet wird. Weiter ist unter Umständen eine freiwillige Registrierung ökonomisch von Vorteil.

Holdinggesellschaften, welche ausländische Dienstleistungen beziehen, müssen fortlaufend oder zumindest jährlich prüfen, ob sie solche Leistungen von insgesamt mindestens CHF 10 000.– pro Kalenderjahr beziehen. Ist dies der Fall, so unterliegen sie im entsprechenden Jahr der Bezugsteuer. Die Bezugsteuer kann bis zu fünf Jahre, nachdem die Steuerforderung entstanden ist, von der ESTV festgesetzt werden. Es empfiehlt sich in diesen Fällen die Vergangenheit zu bereinigen und zu prüfen, ob für das laufende Jahr eine rückwirkende freiwillige Eintragung sinnvoll ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Vorsteuer aus Inlandsteuern und Bezugssteuer grösser ist, als der mit der Abrechnung verbundene zusätzliche administrative Aufwand der Unternehmung.



AUTOR

Peter von Burg ist als Rechtsanwalt und Steuerberater bei Staiger Rechtsanwälte in Zürich tätig. Er berät nationale und internationale Privatkunden sowie Unternehmen in sämtlichen Belangen des Steuerrechts.

Mehrwertsteuer-Seminare für jeden Level

TERMINE
2017

Modul MWST Basic (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung des MWST-Systems in der Schweiz nach aktuellem MWSTG. Im Vordergrund stehen inländische Transaktionen.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars verstehen Sie das Schweizer MWST-System, kennen die Risiken und wissen, wie Sie sie vermeiden.

Preis: CHF 890.–

1-Tages-Seminar: **Mittwoch, 30. August 2017** | **Donnerstag, 9. November 2017**

Modul MWST Advanced (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung von MWST-Aspekten mit Bezug zum Ausland. Die internationalen Transaktionen werden aus Sicht des schweizerischen MWST-Systems nach aktuellem MWSTG betrachtet.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars wickeln Sie auch Geschäfte mit ausländischen Partnern und Zulieferern korrekt und sicher ab.

Preis: CHF 980.–

1-Tages-Seminar: **Donnerstag, 7. September 2017** | **Donnerstag, 16. November 2017**

Modul MWST International I und II (2-Tages-Seminar)

Vertiefter Einblick in die vielfältigen Problemstellungen, die sich ergeben, wenn von der Schweiz aus in verschiedene EU-Länder geliefert wird oder wenn innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden. Betrachtung aus Sicht sowohl des neuen Schweizer Rechts wie auch des Rechts von EU-Staaten. So können Abläufe und Transaktionen optimiert und Risiken minimiert werden.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars kennen Sie die Knackpunkte des internationalen MWST-Rechts und können auch kompliziertere internationale Reihen- und Dreiecksgeschäfte sicher und steueroptimal durchführen.

Preis: CHF 1980.–

2-Tages-Seminar: **Donnerstag, 18. Mai + Donnerstag, 1. Juni 2017** | **Donnerstag, 23. + Donnerstag, 30. November 2017**

Seminarleitung: Dr. oec. HSG Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte/Mehrwertsteuerspezialist

Veranstaltungsort: Zentrum für Weiterbildung Uni Zürich, Zürich

Jetzt informieren und anmelden: www.praxisseminare.ch oder Telefon 044 434 88 34



Strafrecht in der Mehrwertsteuer

Glücklicherweise werden in der Schweiz im Gegensatz zu unseren Nachbarstaaten MWST-Kontrollen üblicherweise nicht mit Beschlagnahmungen der Buchhaltungsunterlagen (inkl. Computern) eingeleitet und mit einem Strafverfahren (oft hohe Bussen) beendet. Trotzdem hat das schweizerische MWST-Strafrecht (Art. 96–106 MWSTG) mit der Gesetzesrevision 2010¹ an Eigenständigkeit gewonnen: Es ist zwar nach wie vor eingebettet im übrigen Strafrecht, vorab dem Strafgesetzbuch (StGB) und dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) und seine Handhabung ist dadurch nach wie vor nicht unbedingt einfacher geworden. Doch seine Regelungen sind umfangreicher und detaillierter. Nachfolgend ein kurzer Blick darauf.

■ **Von Adrian Wyss, stv. Leiter MWST-Kompetenzzentrum und MWST-Experte und German Boschung, Mitglied MWST-Kompetenzzentrum, MWST-Experte**

Einleitende Bemerkungen

Das Gute vorweg: Trotz schuldhaftem Verhalten muss ein Strafverfahren nicht immer eingeleitet werden. Sind Schuld und Tatfolgen gering, darf nämlich die zuständige Behörde darauf verzichten.² Zuständig ist hierfür ist die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) sowie für Fragestellungen der Einfuhrsteuer die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV).³

Für die Beteiligten erleichternd ist zudem die Möglichkeit der Behörde, auf die Bestrafung von physischen Personen zu verzichten und allfällige Bussen gegenüber dem Unternehmen eine Busse auszusprechen. Diese Bestimmung kommt dann zur Anwendung, wenn die Untersuchungsmassnahmen zur Feststellung des persönlichen Verschuldens und der Beteiligung der entsprechenden Person im Vergleich zur verwirkten Strafe unverhältnismässig wäre.⁴ Es handelt sich hierbei somit um eine Bestimmung, welche die Untersuchungen bei Strafprozessen ökonomisch gestalten will.⁵

Glücklicherweise hat die ESTV bisher diese Bestimmung in der Praxis nicht restriktiv angewendet. Entsprechend konnten dadurch lange Verfahren mit Befragungen der Beteiligten vermieden, aber auch die negative Wirkung eines möglichen Strafregistereintrags für die Unternehmer, die Unternehmensführung oder für andere Angestellte.

Ansonsten aber ist das Verschulden der Beteiligten von zentraler Bedeutung. Dieses

bestimmt das Strafmass. Dies durch explizite Bezugnahme auf das StGB⁶ und im Gegensatz zum alten MWSTG. Dieses hatte den Erfolg der Tat und somit den Betrag der hinterzogenen MWST als Basis für die Strafzumessung festgelegt.

Dass im Spannungsfeld von Untersuchungsökonomie und dem Zwang zum Einleiten des Strafverfahrens resp. zum Festlegen des Verschuldens die Behörde gewisse Faustregeln fürs tatsächliche Einleiten eines Strafverfahrens aufstellt, leuchtet ein und ist sinnvoll. Es steigert die Rechtssicherheit und das rechtsgleiche Vorgehen.

Aktuell leitet die Eidg. Steuerverwaltung ab einer fixen Betragslimite von CHF 10 000.–⁷ hinterzogener MWST unabhängig von der Höhe von Umsätzen und Vorsteuer ein. Dieser Betrag bezieht sich über den jeweils gesamten Kontrollzeitraum von üblicherweise 5 Jahren. Ob diese Vorgehensweise ein gerechtes und faires Verfahren widerspiegelt, was Art. 104 MWSTG eigentlich fordert, darf bezweifelt werden. Die bisherige sog. 3%-Regel (Aufrechnungen vom mehr als 3% des Bruttoumsatzes führten zur Einleitung eines Strafverfahrens) wäre unserer Ansicht nach eindeutig sachgerechter gewesen sein. Dankbar wäre auch ein Prozentsatz von der ursprünglich deklinierten Nettosteuer der fraglichen Periode.

Ausführungen im Einzelnen

Grundsätzlich wird jede Art der Verkürzung der Steuerforderung (Nettozahllast der Steuer-

periode) mit Straffolgen geahndet, wenn sie vorsätzlich oder fahrlässig begangen wurde und in der Praxis für die entsprechende Kontrollperiode ein «Schaden» zulasten der ESTV von mehr als 10 000.– entstanden ist.⁸

Eine solche **Steuerhinterziehung** kann durch die nicht korrekte Deklaration der folgenden Steuerfaktoren erfolgen:

- zu tiefe steuerbare Einnahmen
- zu hohe Einnahmen aus von der MWST befreiten Leistungen
- keine oder zu tiefe Ausgaben, die der Bezugssteuer unterliegen (in der Kontrollpraxis wird auf eine Aufrechnung verzichtet, sofern die entsprechende Unternehmung über den vollen
- zu tiefe Vorsteuerkorrekturen oder -kürzungen Vorsteuerabzug verfügt
- zu hohe Vorsteuerabzüge

Letzteres gilt auch bei Rückerstattungen an ausländischen Unternehmen ohne MWST-Pflicht in der Schweiz im Rahmen des jährlichen Erstattungsverfahrens. Ferner wird auch die Erwirkung eines ungerechtfertigten Steuererlasses mit der gleichen Starfandrohung bestraft, nämlich einer Busse von bis zu CHF 400 000.–. Diese kann sich verdoppeln, wenn bei einer solchen MWST-Hinterziehung die MWST in einer Form auf die Kunden überwältigt wird, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.⁹ Der gleichen Strafdrohung, nämlich einer Busse bis zu CHF 800 000.–, unterliegen die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der Einfuhr-MWST oder die vorsätzlich falsche Angabe von nachgefragten Informationen bei MWST-Kontrollen oder bei einem anderen Verwaltungsverfahren.¹⁰ Kommen bei einer Steuerhinterziehung erschwerende Umstände hinzu (sog. qualifizierte Steuerhinterziehung), erhöht sich das Strafmass um die Hälfte. Hier geht es um die gewerbsmässige MWST-Hinterziehung (z.B. Karussellgeschäfte) oder das Anwerben von Personen für eine Widerhandlung gegen das Mehrwertsteuerrecht.¹¹ Milder, nämlich mit einer Busse bis zu CHF 200 000.– wird bestraft, wer die genannten Steuerfaktoren zwar korrekt deklariert, aber diese steuerlich falsch qualifiziert und dabei **vorsätzlich klare gesetzliche Bestimmungen, Anordnungen der Behörden darüber oder publizierte Praxisfestlegungen nicht richtig anwen-**



det und die Behörden darüber nicht vorgängig schriftlich in Kenntnis setzt. Bei fahrlässiger Begehung dieser Straftat beträgt die Busse bis zu CHF 20 000.–. Hier zeigen sich klar und eindeutig die Pflichten aus dem sog. Selbstveranlagungsprinzip der MWST. Der Steuerpflichtige muss alles Notwendige zur korrekten Festsetzung der MWST vornehmen. Macht er dies nicht, steht er theoretisch mit einem Bein in einem Strafverfahren. Immerhin haben die Steuerpflichtigen noch die Möglichkeit allfällig nicht korrekte MWST-Deklarationen einer MWST-Periode (= Kalenderjahr) im Rahmen der sog. **Finalisierungsarbeiten** (sog. Jahresschlussabrechnung) zu korrigieren, um einer Steuerhinterziehung zu entgehen. Diese Abrechnung ist spätestens 60 Tage nach Ablauf von 180 Tagen nach Ende der Steuerperiode einzureichen.¹² Ist diese Frist abgelaufen, kann sich der Steuerpflichtige nur noch bei einer **Selbstanzeige** vor einer Strafverfolgung retten, wenn er die Behörde bei der Festsetzung der Steuer in zumutbarer Weise unterstützt und sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Steuer oder um die Rückzahlung bemüht.¹³ Die Einreichung einer Korrekturabrechnung gilt dabei in der Praxis als Selbstanzeige. Anders als im Recht der direkten Steuern ist die Zahl der straflosen Selbstanzeigen nicht beschränkt. Dies dient der Förderung Steuerehrlichkeit gefördert und der Berücksichtigung der Komplexität des MWST-Rechts im Rahmen der sehr hohen Anforderungen an die Selbstdeklaration der MWST durch die steuerpflichtigen Unternehmen.¹⁴

Bei der Steuerhinterziehung ist auch der **Ver-such** strafbar.¹⁵ Dies gilt allerdings nicht bei der Steuerhehlerei (vgl. Art. 99 MWSTG) oder bei der Verletzung von Verfahrenspflichten (vgl. Art. 98 MWSTG). Beide sind sog. Tätigkeitsdelikte. D.h. sie unterliegen nur dann der Strafe, wenn sie tatsächlich und vollständig begangen wurden. Ein Versuch im Sinne von Art. 22 f. StGB ist somit begrifflich nicht möglich.

Jemand verletzt Verfahrenspflichten, wenn eine der folgenden Handlungen begangen wird:

- Unterlassen der Anmeldung
- Unterlassen der Abrechnung trotz Mahnung

- Verletzung der Pflicht zur periodengerechten Deklaration
- Unterlassen des Stellens gehöriger Sicherheiten
- Verletzung der Pflicht zur Führung, Aufbewahrung oder Vorlage der Geschäftsbücher
- Unterlassen der Auskunftspflicht trotz Mahnung
- Ausweisen einer falschen Steuer in der Rechnung oder unberechtigte Angabe einer Registernummer
- Erschwerung, Behinderung oder Verunmöglichung einer Kontrolle trotz Mahnung.¹⁶

Die Behörden haben bisher diese Bestimmung meist mit Bedacht und nur in klaren schwerwiegenderen Fällen angewendet. Dies ist unserer Ansicht nach zu begrüssen, denn in der Praxis führt das Selbstveranlagungsprinzip die Steuerpflichtigen oftmals an die Grenzen des Möglichen und oft gar darüber.

Im Zusammenhang mit den teilweise technischen und abstrakten Begriffen möchten wir darauf hinweisen, dass die Eidg. Steuerverwaltung im Rahmen einer Kontrolle vor Ort die Buchhaltung als Ganzes ablehnen kann, sofern diese beispielsweise als unvollständig oder die Prüfspur zwischen MWST-Deklarationen und Buchungsbelegen (inklusive Rechnungen) als nicht gegeben qualifiziert wird. Anschliessend erfolgt eine sog. Ermessenseinschätzung. D.h. der Prüfer der ESTV wird nach pflichtgemässen Ermessen die geschuldete MWST einer Steuerperiode berechnen. In der Praxis muss davon ausgegangen werden, dass in solchen Fällen Strafverfahren eingeleitet wird.

Fazit und abschliessende Bemerkungen

Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, die MWST korrekt abzurechnen und im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten auch zu überprüfen. Werden Fehler festgestellt, sind diese mittels Jahresschlussabrechnung oder Korrekturabrechnungen zu korrigieren. Diese Korrekturabrechnungen gelten als Selbstanzeigen. Werden diese nicht eingereicht, wird generell ein Strafverfahren eingeleitet, sofern dass das Verschulden und die verirkte MWST nicht als geringfügig qualifiziert wird. In der Praxis kommt für diese Beurteilung die CHF 10 000.– Regel zur Anwendung.

Von besonderer Bedeutung ist gemäss unserer Erfahrung zudem die Qualität der Buchhaltung. Sofern diese im Rahmen einer Prüfung durch die Eidg. Steuerverwaltung als unvollständig oder die Prüfspur als nicht gegeben beurteilt wird, kommt eine Ermessenseinschätzung zur Anwendung. Erfahrungsgemäss ist dann die erwähnte CHF 10 000-er Bagatelllimite jeweils überschritten, so dass ein Strafverfahren eingeleitet wird.

Kommt es dann tatsächlich zu einem solchen Strafverfahren ist der Beizug eines erfahrenen Spezialisten in der Regel angezeigt. Dies schon deshalb, um die Behörde zu motivieren, von einer persönlichen Bestrafung der Beteiligten abzusehen und die Busse gegen das Unternehmen auszusprechen.

FUSSNOTEN

- 1 Es handelt sich um ein eigenes Konzept des Parlaments, abweichend vom Bundesrat. Vgl. Martin Kocher in Schweizer Treuhänder, 2010, S. 276 ff, «STRAFRECHT UND STRAFPROZESSRECHT NACH NEUEM MEHRWERTSTEUERGESETZ»,
- 2 vgl. Art. 103 abs. 4 MWSTG
- 3 vgl. art. 103 Abs. 2 und 3 MWSTG
- 4 vgl. Art. 100 MWSTG
- 5 Vgl. Martin Kocher, in ASA 79 (201/2011), Nr. 1/2, S. 97: «KLARE TAT, UNKLARE TÄTERSCHAFT NACH REVIDIERTEM MEHRWERTSTEUERGESETZ»
- 6 vgl. Art. 97 MWSTG mit Verweisen auf Art. Art. 106 Abs. 3 und 34 StGB
- 7 Diese Regel wurde in der nahen Vergangenheit mehrfach festgestellt.
- 8 vgl. Art. 96 Abs. 1 MWSTG
- 9 vgl. Art. 96 Abs. 2 MWSTG
- 10 vgl. Art. 96 Abs. 4 MWSTG
- 11 vgl. Martin Kocher, a.a.O. S. 284, «STRAFRECHT UND STRAFPROZESSRECHT NACH NEUEM MEHRWERTSTEUERGESETZ»
- 12 vgl. Art. 72 MWSTG
- 13 vgl. Art. 102 MWSTG
- 14 vgl. Martin Kocher, a.a.O. S. 284, «STRAFRECHT UND STRAFPROZESSRECHT NACH NEUEM MEHRWERTSTEUERGESETZ»
- 15 vgl. Art. 96 Abs. 5 MWSTG
- 16 vgl. Art. 98 MWSTG



AUTOREN

Adrian Wyss ist stv. Leiter MWST-Kompetenzzentrum BDO AG und leitender MWST-Experte bei der BDO AG, Regionaldirektion Mittelland.



German Boschung, Mitglied MWST-Kompetenzzentrum BDO AG, MWST-Experte BDO AG, Regionaldirektion Mittelland.



Sind die Gemeinwesen optimal auf das teilrevidierte MWSTG vorbereitet?

Die am 25. Februar 2015 vom Bundesrat vorgelegte Teilrevision zum Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG) wurde im Parlament in mehreren Debatten heftig diskutiert, an der Schlussabstimmung vom 30. September 2016 dann aber definitiv angenommen. Damit ist der Startschuss auch für die Gemeinwesen gegeben, sich frühzeitig auf das revMWSTG vorzubereiten.

■ Von Jeannette Bucher, lic. iur., MWST-Expertin FH



Welche Gemeinwesen sind ab 1.1.2018 noch MWST-pflichtig?

Gemäss Art. 12 Abs. 3 revMWSTG ist ein Steuersubjekt des Gemeinwesens erst dann obligatorisch MWST-pflichtig, wenn es **mit Dritten** einen Umsatz aus steuerbaren Leistungen von mehr als CHF 100 000.– erzielt.

Die bisherige zweistufige Prüfung für Gemeinwesen – steuerbare Leistungen von mehr als CHF 25 000.– an Nichtgemeinwesen und mehr als CHF 100 000.– an Nichtgemeinwesen und anderen Gemeinwesen – entfällt. Damit werden die Gemeinwesen den übrigen Unternehmen gleichgestellt.

Dies kann für diverse Dienststellen zur Folge haben, dass sie per 1.1.2018 keine obligatorische MWST-Pflicht mehr begründen. Es ist ratsam die Prüfung der MWST-Pflicht bereits jetzt – basierend auf den Abschlusszahlen 2016 – vorzunehmen. Falls diese Prüfung ergibt, dass eine Dienststelle knapp über oder unter der Limite von CHF 100 000.– aus steu-

erbaren Leistungen an Dritte liegt, ist anfangs 2018 eine erneute Prüfung aufgrund der finalen Geschäftszahlen 2017 vorzunehmen. Die Zeit drängt deshalb, weil eine allfällige Löschung aus dem MWST-Register der ESTV bis spätestens Ende Februar 2018 – quasi mitten in den Strapazen des Jahresabschlusses – gemeldet werden muss.

Diese Prüfung der MWST-Pflicht bietet aber gleichzeitig auch Optimierungsmöglichkeiten an:

- Macht die Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen wirklich noch Sinn oder wäre die effektive Abrechnung nicht günstiger? Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn bei einer Dienststelle grössere Investitionen anstehen und die Vorsteuern mit der effektiven Abrechnung allenfalls geltend gemacht werden können.
- Ist die heutige Struktur der Dienststellen aus mehrwertsteuerlicher Sicht noch optimal aufgebaut? Fliessen z.B. die Umsätze eines Café in die Dienststelle Museum ein,

die mit Pauschalsteuersätzen abrechnet, werden die Vorsteuern aus dem Café zu definitiven Kosten. Würde man jedoch das Café unter einer eigenen MWST-Nummer effektiv abrechnen, könnten die Vorsteuern vollumfänglich geltend gemacht werden. Unter Umständen fällt dann auch das Museum aufgrund der neuen Regelung per 1.1.2018 aus der MWST-Pflicht.

Welche Leistungen hat das Gemeinwesen künftig (nicht mehr) zu versteuern?

Gemäss geltendem Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG sind die *Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens* von der Steuer ausgenommen. Somit können sich heute die Dienststellen eines Kantons die gegenseitigen Leistungen ohne MWST in Rechnung stellen. Ebenfalls als Leistung innerhalb des gleichen Gemeinwesens gelten auch Leistungen zwischen den Dienststellen und einer 100%-Beteiligung des Kantons.

Mit dem neuen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 revMWSTG öffnet sich der Kreis der steuerausgenommenen Leistungen von Gemeinwesen. Neu sollen auch Leistungen zwischen Dienststellen und Beteiligungen ohne MWST sein, sofern an dieser Beteiligung ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind.

BEISPIELE



An der Fachhochschule Nordwestschweiz (FHNW) sind die Kantone Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Aargau und Solothurn zu je 25% beteiligt. Gemäss heutigem Recht qualifizieren die Leistungen zwischen der FHNW und den Kantonen nicht als Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (die FHNW ist keine 100%-Beteiligung eines Kantons) und sind deshalb allenfalls zu versteuern. Ab 1.1.2018 können dann die gleichen Leistungen zwischen der FHNW und den vier Trägerkantonen ohne MWST in Rechnung gestellt werden.

Seien Sie vorbereitet auf eine allfällige MWST-Satzänderung per 1.1.2018!

Die maximalen MWST-Sätze sind in der Bundesverfassung festgeschrieben. Per 1. Januar 2011 wurden diese MWST-Sätze – für die Zusatzfinanzierung der IV – letztmals erhöht, und zwar befristet bis zum 31.12.2017. Deshalb wird nach Ablauf dieser befristeten Erhöhung zugunsten der Invalidenversicherung die MWST (wieder) um 0,4% (Normalsatz) gesenkt. Weil aber am 9. Februar 2014 die Vorlage zu «Finanzierung und Ausbau der



Bahninfrastruktur» (FABI) von Volk und Ständen angenommen wurde, werden gleichzeitig per 1.1.2018 die MWST-Sätze zugunsten der Finanzierung der Bahninfrastruktur um 0,1% zusätzlich erhoben (befristet bis 2030).

Weil die MWST-Sätze direkt in der Bundesverfassung verankert sind, bedarf jede Änderung der MWST-Sätze einer Volksabstimmung. Und weil der Bundesrat beabsichtigt, im Rahmen der Altersvorsorge 2020 die MWST zugunsten der AHV zu erhöhen, wird das Volk – voraussichtlich am 24. September 2017 – über die neuen MWST-Sätze entscheiden. Spricht sich das Volk gegen eine Zusatzfinanzierung der AHV durch Erhöhung der MWST aus, dann gelten ab 1.1.2018 folgende MWST-Sätze:

- Normalsatz 7,7%
- Reduzierter Satz 2,5%
- Sondersatz 3,7%

Bei einer Annahme der Vorlage gelten die heute gültigen MWST-Sätze.

Was gilt es für Sie zu beachten, wenn die Reform scheitert:

- Die Senkung der MWST-Sätze per 1.1.2018 hat eine Anpassung und Ergänzung der MWST-Codes im ERP-System zur Folge.
- Mit einer Senkung der MWST-Sätze passt die ESTV auch die Saldo- und Pauschalsteuersätze an.
- Die Reports zur Auswertung der MWST (Umsatzsteuervoranmeldung etc.) müssen in der Lage sein, die alten und die neuen MWST-Sätze auszuweisen.
- Die internen Vorlagen der MWST-Abrechnungen, Umsatzabstimmung etc. müssen angepasst werden.
- Allenfalls müssen Preislisten aktualisiert werden, die heute die MWST-Sätze offen ausweisen.

Es ist wichtig, dass Sie sich bereits jetzt mit diesen Fragen auseinandersetzen, da die Zeit ab der Volksabstimmung am 24. September bis Ende Jahr eher knapp bemessen ist und es deshalb zu Schwierigkeiten führen könnte, alle Umstellungen fristgerecht vorzunehmen.

Wenn man bedenkt, dass sich auch die ESTV bereits jetzt darauf vorbereitet, die MWST-Abrechnungsformulare sowie ihr internes Betriebssystem für den Fall einer MWST-Satz-Senkung anzupassen, ist es ratsam, wenn auch die Gemeinwesen sich rechtzeitig mit einer allfälligen MWST-Satz-Senkung auseinandersetzen.



AUTORIN

Jeannette Bucher, lic. iur.,
MWST-Expertin FH; Fachstelle MWST bei der Finanzverwaltung des Kantons Basel-Stadt und verantwortlich für den Bereich MWST beim Kanton Basel-Stadt und seinen Beteiligungen.

Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften: Paradigmenwechsel in der deutschen Umsatzsteuer?

Bei «Strecken-» oder «Reihengeschäften» (drei und mehr Parteien schliessen Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand, wobei dieser unmittelbar vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer gelangt) wurde nach deutscher Praxis bislang massgeblich auf die Erteilung des Transportauftrags abgestellt, um zu bestimmen, welcher Lieferung die Warenbewegung (und damit die für eine innergemeinschaftliche Lieferung massgebliche Warenbewegung) zuzuordnen ist.

■ Von Christoph Drexl, Rechtsanwalt (Deutschland), Manager Indirect Tax Services und Fiona-Jean Stabinger, Senior Consultant, Indirect Tax Services

Die Frage ist insbesondere insofern von Relevanz, als die der Warenbewegung vorgelagerten Lieferungen im Abgangsland die ihr nachfolgenden im Bestimmungsland der Ware zu besteuern sind – und sich so für die beteiligten Unternehmer zusätzliche Registrierungspflichten ergeben können. Nun hat der Bundesfinanzhof in seinem kürzlich veröffentlichten Urteil XI R 15/14 entschieden, dass man für die

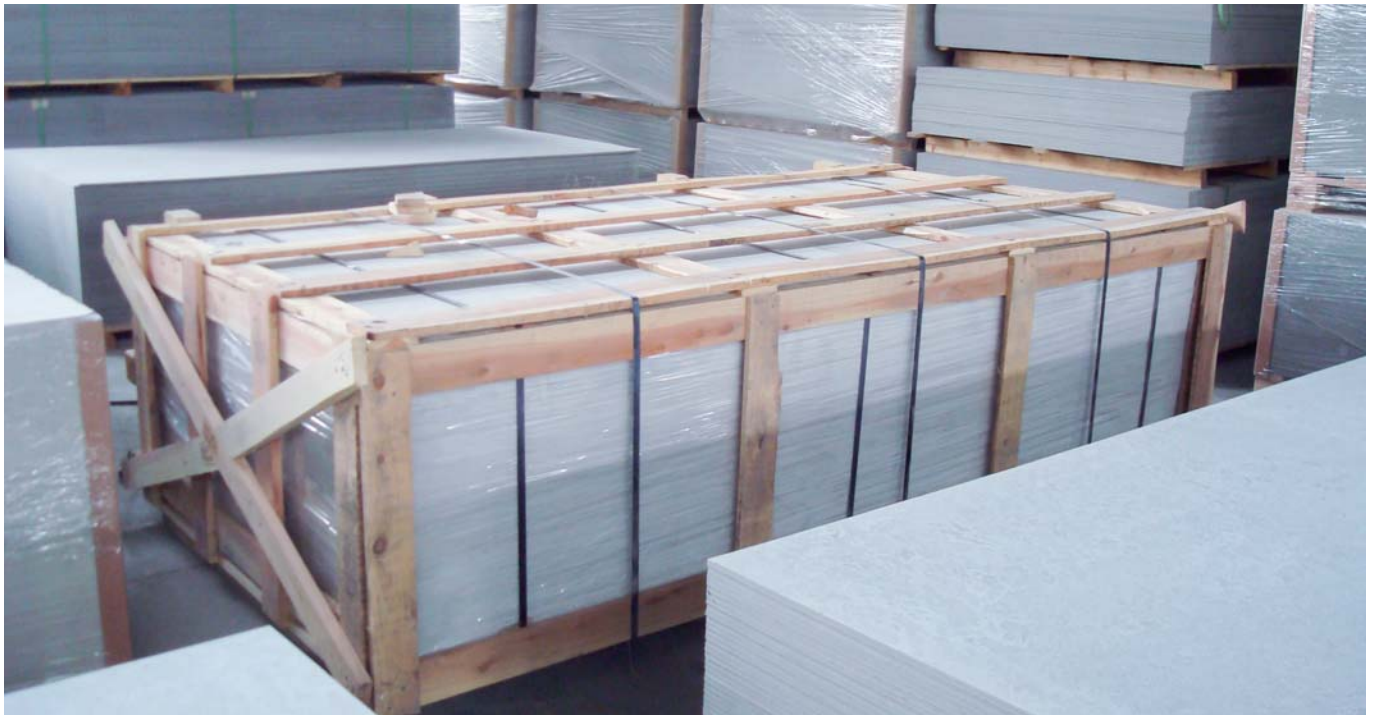
Zuordnung der bewegten Lieferung nicht allein auf die Erteilung des Transportauftrags abstellen darf, sondern dass (wie vom Europäischen Gerichtshof mehrfach betont) grundsätzlich die Gesamtumstände des Einzelfalls und der Wille der beteiligten Parteien umfassend zu würdigen sind. Dabei spielt auch der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im In- oder Ausland für die Zuordnung eine entscheidende

de Rolle. Zwar betont das oberste deutsche Gericht in Finanzsachen, dass die bestehende Regelung als solche nach seiner Auffassung grundsätzlich europarechtskonform sei. Gleichwohl hat das Urteil dazu geführt, dass der Gesetzgeber sich mit einer Neuregelung der entsprechenden Passagen befasst. Die Entwicklung bleibt daher zu beobachten.

Sachverhalt

Im November 1998 verkaufte die in Deutschland ansässige A-GmbH der B mit Sitz in den USA zwei Maschinen. Die B konnte der A-GmbH keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) mitteilen. Sie teilte der A-GmbH jedoch mit, sie habe die Maschinen bereits an die in Finnland ansässige C-Ltd. (weiter) veräussert und fügte die USt-IdNr. der C-Ltd. an, die die A-GmbH auf ihre Richtigkeit überprüfte. Die Maschinen wurden von der A-GmbH direkt an C in Finnland geliefert, wobei B den Transportauftrag gegeben hatte.

Die Rechnung der A-GmbH an die B erfolgte ohne Umsatzsteuer, enthielt jedoch den Hinweis auf die USt-IdNr. der C-Ltd. als Abnehmerin. Des Weiteren vermerkte die A-GmbH, dass der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in Finnland und damit



nicht in Deutschland den Vorschriften der Umsatzsteuerbesteuerung unterliege.

Das zuständige Finanzamt erkannte die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung an B nicht an. Es sei ein innergemeinschaftliches Reihengeschäft mit zwei Lieferungen durchgeführt worden, die erste zwischen der A-GmbH und B und die zweite zwischen der B und der C-Ltd. Da B den Transportauftrag gegeben habe, sei zu vermuten, sie habe als Abnehmerin der ersten Lieferung den Transport veranlasst. Der Ort dieser Lieferung sei in Deutschland und die Lieferung unterliege der deutschen Umsatzsteuer, da B keine eigene gültige nicht-deutsche USt-IdNr. angeben konnte.

Zuordnung der Warenbewegung und Verschaffen der Verfügungsmacht

Vorliegend haben die Parteien A-GmbH, B und C Ltd. ein sog. Reihengeschäft gemäss Art. 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vorgenommen. Das Gericht erkennt, dass die A-GmbH nur dann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt haben kann, wenn die Versendung der Maschinen von Deutschland nach Finnland der ersten Lieferung zwischen der A-GmbH und B zugeordnet werden kann.

Massgeblich für diese Frage sei, ob B der C Ltd. bereits in Deutschland oder erst, als die Ware Deutschland bereits verlassen hat, die

Verfügungsmacht über die Ware verschafft habe. Zwar könne die Veranlassung des Transports als Indiz für die Beantwortung dieser Frage herangezogen werden. Massgeblich sei aber auf die Gesamtumstände des Einzelfalls und den Willen der Parteien abzustellen.

Vertrauensschutz

Der BFH führt aus, dass sich der erste Unternehmer in der Kette nicht darauf berufen kann, dass der Mittlere den Transport organisiert hat und daher seine Lieferung an B von der Umsatzsteuer zu befreien ist – es komme auf die objektiven Umstände des Einzelfalls an. Gleichwohl stehe nach nationalem Recht und auch aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs dem Lieferer ein gewisser Vertrauensschutz zur Verfügung (in Deutschland gemäss Art. 6a Abs. 4 UStG), wenn dieser redlicherweise alle ihm zumutbaren Massnahmen getroffen habe, um den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen anzutreten. Eine solche Teil-Massnahme kann unter anderem das Einholen der Bestätigung vom Abnehmer darstellen, dass dieser die Verfügungsmacht nicht auf einen Dritten übertrage, solange sich der Gegenstand der Lieferung noch im Inland befindet.

Fazit

Die Stellungnahme der deutschen Finanzverwaltung zu diesem Urteil ist im Zeitpunkt

der Niederschrift dieses Beitrags noch ausstehend. Jedenfalls bedingt es das vom BFH betonte Erfordernis einer umfassenden Würdigung der Umstände des konkreten Falls, dass solche Umstände und der konkrete Parteiwille einer Würdigung zugänglich ist. Das heisst, die Unternehmen sind gut beraten, in Zukunft erhöhtes Augenmerk auf eine konsistente und vollständige Dokumentation zu den einzelnen Transaktionen zu legen. Incoterms sind und bleiben wohl auch ein gewichtiges Indiz für das von den Parteien Gewollte. Gerade vor diesem Hintergrund ist aber darauf zu achten, dass Incoterms «richtig» und vollständig verwendet werden und dass von den Incoterms abweichende Vereinbarungen sich in der entsprechenden Dokumentation auch wiederfinden.



AUTOREN

Christoph Drexel, Rechtsanwalt (Deutschland), in Ausbildung zum MAS in VAT, Manager Indirect Tax Services, wechselte 2011 nach erfolgreich abgeschlossener Ausbildung zum

Fachanwalt für Steuerrecht aus Deutschland zu EY in Zürich.



Fiona-Jean Stabinger arbeitet seit Anfang 2012 als Senior Consultant Indirect Tax Services bei EY in Zürich. Fiona Stabinger hat breite Erfahrung im Schweizer Mehrwertsteuerrecht und auch in internationalen Mehrwertsteuerfragen.



Anonymisierte Fälle aus der Praxis

Finden Sie mithilfe anonymisierter Praxisfälle und Expertenantworten die nötigen Informationen zu Fragen, welche sich im Arbeitsalltag stellen.

PRAXISFALL 1:

Falsche Zollanmeldung/Einfuhrsteuer

Frage: Ein Unternehmen (AT1) mit Sitz in Österreich importiert 2015 eine Maschine in die Schweiz, bei welcher sie auch die Montage vornimmt. Es handelt sich um eine Lieferung in der Höhe von CHF 400 000.– (Montageanteil war lediglich 4%). Der Abnehmer in der Schweiz ist ein steuerpflichtiges Unternehmen (CH1) mit vollem Vorsteuerabzugsrecht. Wir haben hier also eine werkvertragliche Lieferung mit Leistungsort Inland (CH) und dies unabhängig von der Höhe des Montageanteils. Aufgrund der Rechnungshöhe ergibt sich eine obligatorische Registrierungspflicht bereits im Jahre 2015. In der damaligen Zollveranlagung wurde jedoch der Endabnehmer als Importeur aufgeführt, das Entgelt für die Einfuhrsteuer wurde ohne Montageanteil veranlagt. Die CH1 hat die durch sie bezahlte Einfuhrsteuer als Vorsteuer in der MWST-Abrechnung geltend gemacht. Im Grundsatz liegt eine falsche Zollanmeldung vor. War die Grundlage der Einfuhrsteuerberechnung das Entgelt ohne Montageanteil, so wäre wohl – gemäss Praxis der Zollverwaltung – das Entgelt dann nicht Teil der Beanstandung, wenn im Zeitpunkt der Verzollung die Montagekosten noch nicht bekannt waren. Aufgrund des tiefen Anteils der Montagekosten, kann diese Thematik wohl nicht zum grossen Thema werden. Ebenfalls gehen der ESTV aufgrund der bezahlten Einfuhrsteuer grundsätzlich keine Steuerausgaben verloren. Zentraler Punkt ist somit die formelle Seite, dass CH1 aufgrund der Leistungsqualifikation gar nie Importeurin sein kann und somit eine Verweigerung des Abzuges der bezahlten Einfuhrsteuer in der MWST-Abrechnung bei einer Kontrolle durch die ESTV resultieren kann. Wir haben also eine Zollveranlagung mit falschem Importeur, eine nach meiner Ansicht nicht gerechtfertigte Vorsteuerrückforderung der Einfuhrsteuer in der MWST-Abrechnung und eine unterlassene Registrationspflicht von AT1. Fragen: Ist die Beurteilung korrekt oder ergibt sich eine andere Einschätzung? Kann die Situation nur mit einer Registrierung von AT1

und MWST-Korrektur von CH1 bereinigt werden oder gäbe es noch «bessere» Lösungen? Sind Fälle bekannt, bei welchem die ESTV eine andere, praxisnahe Lösung, akzeptiert.

Antwort: Grundsätzlich ist Ihre Annahme, wonach sich AT in der Schweiz umsatzsteuerlich zu registrieren hat korrekt. Ihre Annahme «Aufgrund des tiefen Anteils der Montagekosten kann diese Thematik wohl nicht zum grossen Thema werden», ist jedoch nicht korrekt. Meines Erachtens ist eine Selbstanzeige vorzunehmen und mit dem Zoll und der ESTV einen Lösungsansatz zu erarbeiten. Dabei ist grundsätzlich korrekt, dass gemäss Ihrer Aussage keine MWST «verloren» geht, dies ist aber in der Regel kein Argument, um nichts zu unternehmen.

PRAXISFALL 2:

Betriebskosten ohne MWST

Frage: Ein Inkassobüro verrechnet Betriebskosten (ohne MWST) weiter an einen Geschäftspartner, da dieser die Hälfte des Risikos trägt. Ist es korrekt, dass die Weiterverrechnung ohne MWST gemacht wird? Wenn der Schuldner die Betriebskosten bezahlt hat, werden diese auf der MWST-Abrechnung in der Ziff. 910 ausgewiesen. Wenn die Weiterverrechnung an den Geschäftspartner ohne MWST ist, stellt sich die Frage, ob der verbuchte Ertrag ebenfalls in der Ziff. 910 (Spenden, Dividenden, Schadensersatz usw.) ausgewiesen werden muss?

Antwort: Typischerweise gelten Betriebskosten als Nicht-Entgelt und sind somit nicht zu versteuern und sind, wie von Ihnen korrekt erwähnt, in der Ziff. 910 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Ob die Weiterverrechnung in der gleichen Ziffer zu deklarieren ist, hängt m.E. von der vertraglichen Gestaltung ab. Ohne diese zu kennen ist eine abschliessende Stellungnahme nicht möglich. Typischerweise wird in den von Ihnen geschilderten Vertragskonstellationen aber nicht ein Nicht-Entgelt, sondern vielmehr eine ausgenommene Leistung angenommen, da die Finanzierung im Vordergrund steht.

PRAXISFALL 3:

Verrechnung Heiz- und Nebenkosten Abrechnung

Frage: Der Vermieter hat die Heiz- und Nebenkosten im Voraus an den Leistungserbringer inkl. MWST gezahlt und möchte diese am Ende des Jahres dem Mieter mittels Heiz- und Nebenkostenabrechnung in Rechnung stellen. Muss der Vermieter bei der Verrechnung noch eine zusätzliche Mehrwertsteuer von 8% auf die in bereits in den Heiz- und Nebenkosten enthaltenen Vorsteuern schlagen oder ist dies nicht erforderlich?

Antwort: Grundsätzlich hat der steuerpflichtige Vermieter die Möglichkeit, die Vorsteuer auf den Aufwendungen (Nebenkosten), welche zu einem späteren Zeitpunkt in Rechnung gestellt werden, zurückzufordern, sofern er für die Vermietleistung (Mietverhältnis) optiert hat (davon wird vorliegend ausgegangen). Im Weiteren hat der Vermieter auf den Nettoleistungen (Nettokosten ohne MWST) die Mehrwertsteuer wiederum auf der Rechnung dazuschlagen (offener Ausweis) und ermöglicht so den Mietern, die Vorsteuern zurückzufordern. Der Vermieter hat ferner einerseits in seiner MWST-Deklaration die Vorsteuern zu und andererseits die in Rechnung gestellten Kosten als Umsatz zu deklarieren.

PRAXISFALL 4:

Verbuchung der definitiven Debitorenverluste in der MWST

Frage: Wie sind definitive Debitorenverluste betreffend MWST zu buchen (mit/ohne MWST)? Müssen diese in der Abrechnung separat in Ziff. 235 aufgeführt werden?

Antwort: Debitorenverluste sind buchhalterisch so zu erfassen, dass sie letztendlich den steuerbaren Umsatz reduzieren. Entsprechend sind Debitorenverluste mit dem gleichen MWST-Code zu buchen, wie die originäre Forderung.

- Bei einer «Nettoverbuchung» der Beträge (typischerweise bei der effektiven Abrechnung) führt dies zu einem negativen Ertrag und damit zu einer negativen Buchung im MWST-Konto «geschuldete Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer»
- Bei einer «Bruttoverbuchung» der Beträge (typischerweise bei der pauschalen Abrechnung) führt dies zu einem negativen



Ertrag und findet so berücksichtigt via Deklaration des dem Saldosteuersatz unterliegenden Umsatzes.

Debitorenverluste sind in der Ziff. 235 der MWST-Abrechnung zu erfassen und führen so letztlich zu einem tieferen, zu versteuern den Umsatz.

PRAXISFALL 5:

Mehrwertsteuer auf vermieteten Liegenschaften

Frage: Kann eine vermietete Liegenschaft in jedem der folgenden 3 Fälle optiert werden:

- Nur geschäftliche Mieter
- Nur private Mieter
- Gemischt (geschäftliche und private Mieter)

Wie verhält sich der Vorsteuerabzug in diesen 3 Fällen (VST-Korrektur nötig?)

Antwort: Ja – wenn für alle Mietverhältnisse optiert werden kann, denn ergibt sich keine Vorsteuerkürzung/Vorsteuerkorrektur. Grundsätzlich nein – wenn die Privatpersonen, das gemietete Objekt aber für Geschäftszwecke nutzen, ist eine Option möglich. Bitte achten Sie, dass nicht pro Gebäude, sondern vielmehr pro vermietete Einheit bzw. Mietvertrag optiert werden muss. Es ist eine Vorsteuerkürzung/Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Bitte beachten Sie auch, dass es verschiedene Modelle für die Berechnung der Vorsteuerkürzung/Vorsteuerkorrektur gibt. Und ja – Es ist eine Vorsteuerkürzung/Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.

PRAXISFALL 6:

Promo-Gutscheine

Frage: Unser Kunde (CH) macht eine Promotion für unsere Artikel. Diese wird in Form einer Gutschrift an den Endkunden (Privatperson CH) abgegeben (nach Kauf eines Artikels). Am Anschluss an die Promo verrechnet uns der Kunde die verteilten «Gutscheine» weiter und zwar ohne MWST. Ist dies ohne MWST korrekt?

Antwort: Grundsätzlich ist vorab zu entscheiden, ob dieser Betrag als Reduktion des ursprünglichen Verkaufspreises an den Kunden oder als separate Werbedienstleistung zu qualifizieren ist. Die Beantwortung der Frage, welche Variante bei Ihnen gilt, hängt von der Art des Vertrages mit Ihrem Kunden ab und kann an dieser Stelle aufgrund der fehlenden Informationen nicht beantwortet werden:

1. Im ersten Fall stellt die Reduktion des Verkaufspreises bei Ihnen eine Entgeltminderung dar. Damit wird bei Ihnen eine Reduktion des steuerbaren Umsatzes und beim Kunden einen tieferen Vorsteuerabzug bewirkt.
2. Im zweiten Fall ist die Leistung des Kunden eine eigenständige zu beurteilende Leistung, welche grundsätzlich steuerbar ist – es wird von einer Dienstleistung ausgegangen, deren Leistungsort nach Art. 8 Abs. 1 (Empfängerortsprinzip) bestimmt wird, und grundsätzlich mit 8% Mehrwertsteuer zu fakturieren ist.

PRAXISFALL 7:

Bezugssteuerpflicht

Frage: Wir haben einen Mandanten mit Sitz in Deutschland ohne Betriebsstätte in der Schweiz, der aber in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig registriert ist. Der Mandant verkauft, liefert und montiert Küchen in der Schweiz. Nun hat er einen in DE ansässigen selbständigen Monteur beauftragt, eine Küche in CH zu montieren (reine Montageleistung ohne Material). Dieser Monteur ist in CH nicht mehrwertsteuerpflichtig registriert. Nun stellt sich die Frage, ob diese Leistung bei der MWST in CH zur Bezugssteuerpflicht anzumelden ist. Die Rechnung des Monteurs wurde ohne MWST ausgestellt mit dem Hinweis auf die Steuerfreiheit in DE. Meiner Meinung nach ist Bezugssteuerpflicht gegeben, da es sich gemäss MWST-Recht um eine Lieferung handelt, die in der Schweiz erfolgt ist. Da der Leistungsempfänger in CH mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, muss er auf dieser Leistung MWST abführen.

Antwort: Die Montageleistung des Monteurs stellt im Sinne von Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG eine Lieferung dar. Der Lieferort befindet sich im Sinne von Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG in der Schweiz. Der Bezugssteuer gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG unterliegen Lieferungen im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern diese Lieferungen nicht der Einfuhrsteuer unterliegen:



1. Lieferungen im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland: Der Monteur ist ein im Ausland ansässige Unternehmung (bitte beachten Sie, dass dies gemäss dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt so angenommen wird; sollte dies nicht zutreffen, würde sich die Antwort auf Ihre Fragestellung grundlegend ändern und es wären insbesondere auch sozialversicherungsrechtliche Fragen zu klären).
 2. Nicht im Register der steuerpflichtigen Personen: Der Monteur ist nicht im Register der in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen eingetragen (bitte beachten Sie, dass dies gemäss dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt so angenommen wird; sollte dies nicht zutreffen, würde sich die Antwort auf Ihre Fragestellung grundlegend ändern).
 3. Die Lieferungen unterliegt nicht der Einfuhrsteuer: Da keine Ware vom Monteur in die Schweiz eingeführt wird, unterliegt die Lieferung des Monteurs nicht der Einfuhrsteuer (bitte beachten Sie, dass dies gemäss dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt so angenommen wird; sollte dies nicht zutreffen, würde sich die Antwort auf Ihre Fragestellung grundlegend ändern).
- Zusammengefasst ist die Lieferung des Monteurs, wie von Ihnen korrekt vorgeschlagen, mit der Bezugssteuer zu erfassen. Ich erlaube mir hierbei die Anmerkung, dass der hier beschriebene Ablauf nicht mit dem Ablauf in der EU – namentlich Deutschland – entspricht, und deshalb allenfalls Verständnisprobleme bei Ihrem Kunden oder dessen Steuerberater hervorrufen könnte.

PRAXISFALL 8: Vorsteuerkorrektur bei der MWST-Abrechnung?

Frage: Wenn eine Gesellschaft eine Liegenschaft besitzt, die nicht optiert ist, und die damit zusammenhängenden Aufwände deshalb ohne Verrechnungssteuer bucht, muss dann

bei der MWST-Abrechnung trotzdem zusätzlich eine Vorsteuerkorrektur gemacht werden?

Antwort: Die Antwort lautet «Nein». Eine Vorsteuerkorrektur betrifft bereits zurückgeforderte Vorsteuern – wenn Sie also keine Vorsteuern zurückgefordert haben, muss folglich nichts korrigiert werden. Noch einen Hinweis: Sofern es sich um eine gewerblich genutzte Liegenschaft handelt, lohnt sich in der Regel fast immer eine Option.

PRAXISFALL 9: Vorsteuerabzug auf Spesenabrechnungen

Frage: Meine Frage betrifft den Vorsteuerabzug auf den Spesenabrechnungen unserer Mitarbeiter in Sachen Mittagsverpflegung. Wenn ein Mitarbeiter (mehrheitlich Aussen-dienst) sein Mittagessen über die Spesen abrechnet, darf auf diesem der Vorsteuerabzug getätigt werden? a) Wenn er alleine isst? b) Mit weiteren Mitarbeitern? c) Mit Kunden?

Antwort: Grundsätzlich können Sie auf sämtlichen Aufwendungen die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuern geltend machen, sofern die Aufwendung geschäftsmässig begründet sind. Aufwendungen, welche an Personen bezahlt werden, welche in Ausübung Ihrer Arbeitstätigkeit entstehen, erfüllen grundsätzlich diese Anforderung, sofern die von den Personen erbrachte Tätigkeiten grundsätzlich eine steuerbare Leistung darstellt (also wenn nicht etwa eine ausgenommen Leistung wie z.B. Schulungsleistung, für welche nicht optiert wurde, erbracht wurde).

Gemäss Art. 28 MWSTG darf ferner nur folgende Vorsteuer zurückgefordert werden:

- die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer;
- die von ihr deklarierte Bezugssteuer (Art. 45–49 MWSTG);
- die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit unbedingter Forderung veranlagt wurde oder die mit bedingter Forderung veranlagt wurde und fällig geworden ist, sowie die von ihr für die Ein-

fuhr von Gegenständen deklarierte Steuer (Art. 52 und 63 MWSTG).

Zudem gelten folgende Spezialregeln:

- Hat die steuerpflichtige Person bei nicht steuerpflichtigen Landwirten und Landwirtinnen, Forstwirten und Forstwirtinnen, Gärtnern und Gärtnerinnen, Viehhändlern und Viehhändlerinnen und Milchsammelstellen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gärtnerei, Vieh oder Milch im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit bezogen, so kann sie als Vorsteuer 2,5 Prozent des ihr in Rechnung gestellten Betrags abziehen.
- Hat die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer oder eine Abnehmerin im Inland ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen, so kann sie auf dem von ihr entrichteten Betrag einen fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen. Der von ihr entrichtete Betrag versteht sich inklusive Steuer zu dem im Zeitpunkt des Bezugs anwendbaren Steuersatz.
- Der Abzug der Vorsteuer nach ist jedoch nur zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat.

Abschliessend erlaube ich mir noch auf die weiteren Ausschluss- bzw. Einschränkungregeln in Art. 29–31 sowie Art. 33 MWSTG zu verweisen.



MWST-EXPERTE

Dr. oec. HSG Manuel Vogel,
dipl. Steuerexperte, CAS FH in Unternehmensnachfolge, ist spezialisiert auf komplexe Fragestellungen im internationalen Steuerrecht, insbesondere im internationalen Mehrwertsteuerrecht, und verfügt über langjährige Beratungserfahrung. Er ist CEO und Seniorpartner bei der a&o accta ortag, Baar/Horgen/Zürich. A member of Kreston International, a global network of independent accounting firms.

© WEKA Business Media AG, Zürich, 2017

Urheber- und Verlagsrechte: Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck sowie Wiedergaben, auch auszugsweise, sind nicht gestattet. Die Definitionen, Empfehlungen und rechtlichen Informationen sind von den Autoren und vom Verlag auf ihre Korrektheit in jeder Beziehung sorgfältig recherchiert und geprüft worden. Trotz aller Sorgfalt kann eine Garantie für die Richtigkeit der Informationen nicht übernommen werden. Eine Haftung der Autoren bzw. des Verlags ist daher ausgeschlossen. Aus Platzgründen und zwecks besserer Lesbarkeit wurden meist die männlichen Formen verwendet. Die weiblichen Formen sind dabei selbstverständlich mitgemeint.

Impressum

Verlag WEKA Business Media AG
Hermetschloostrasse 77
CH-8048 Zürich
www.weka.ch

Herausgeber Stephan Bernhard

Redaktion Petra Schmutz

Korrektorat/
Lektorat Margit Bachfischer M.A. Bobingen
margit.bachfischer@web.de

Publikation 10 × jährlich, Abonnement: CHF 98.– pro Jahr,
Preise exkl. MWST und Versandkosten.

Bildrechte Autorenbilder: WEKA Business Media AG
Alle übrigen Bilder: www.istockphoto.com

Bestell-Nr. NL965