STEUERN IM GRIFF

MEHRWERTSTEUER BEI AUSLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN

Fehler bei der Beurteilung oder Handhabung der Mehrwertsteuer (MWST) können zu bedeutenden Steuernachforderungen führen. Das Erkennen der Steuerpflicht in der Schweiz ist daher entscheidend. Seit Anfang 2018 sind mehrere Tausend ausländische Unternehmen in der Schweiz neu mehrwertsteuerpflichtig.

Per 1.1.2018 ist die Teilrevision des schweizerischen Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) und der dazu gehörenden Verordnung (MWSTV) in Kraft getreten. Zu unterscheiden sind grenzüberschreitende Warenlieferungen, Dienstleistungen oder sogenannte Werklieferungen (Bearbeitung eines mobilen Gegenstandes oder einer Immobilie wie z.B. die Montage einer vom Ausland gelieferten Maschine). Die wichtigste neue Massnahme: Für die Festlegung der Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht wird neu der weltweite steuerbare Umsatz eines Unternehmens und nicht mehr nur dessen inländische Leistungen herangezogen. Grundsätzlich werden nur Unternehmen mit Leistungserbringung, Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in der Schweiz hier mehrwertsteuerpflichtig (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG).

«Grundsätzlich werden nur Unternehmen mit Leistungserbringung, Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in der Schweiz hier mehrwertsteuerpflichtig.»

Wenn die weltweiten steuerbaren Umsätze CHF 100'000 pro Jahr nicht übersteigen, greift die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht (vgl. Art. 10 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. a MWSTG). Bei nicht gewinnstrebigen, ehrenamtlich geführten Sport- oder Kulturvereinen oder bei gemeinnützigen Institutionen beträgt die Umsatzlimite für die Befreiung CHF 150'000. Faktisch werden so nur noch Kleinstunternehmen nicht mehrwertsteuerpflichtig (z.B. Einzelunternehmer). Diese können aber auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht verzichten und freiwillig mehrwertsteuerpflichtig werden. Die Online-Anmeldung genügt dazu.

Selbiges gilt bei reinen Holdinggesellschaften, bei denen sich die Tätigkeit auf das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen[1] beschränkt (vgl. Art. 10 Abs. 1ter und Art. 29 Abs. 2 MWSTG). Bedingung dazu ist, dass der Sitz der Holding oder mindestens der Standort einer Betriebsstätte in der Schweiz liegt. Betreffende Unternehmen haben alsdann grundsätzlich das volle Vorsteuerabzugsrecht, auch hinsichtlich Umstrukturierungskosten oder Kosten von Unternehmensprüfungen im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf von Beteiligungen – eine europaweit wohl einzigartig grosszügige Regelung.

Autor
German Boschung
MWST-Experte, BDO Bern
Tel. 031 327 17 93
german.boschung@bdo.ch

[1] Als Beteiligung gilt ein Anteil am Kapital einer Gesellschaft von mind. 10 Prozent oder darunter, wenn dessen massgeblicher Einfluss auf das Unternehmen sowie die Absicht der dauernden Anlage der Beteiligung nachgewiesen sind (vgl. Art. 29 Abs. 4 MWSTG).

Das Dual-Entity-Prinzip bestimmt die Prüfung der Umsatzlimiten

Während die übrigen europäischen Länder alle in- oder ausländischen Unternehmensteile eines Rechtssubjekts (z.B. einer AG) zusammen als eine Einheit (Single-Entity) und damit als ein einziges MWST-Subjekt betrachten, dem alle Umsätze zugeordnet werden, ist die Handhabung in der Schweiz anders. Hier bilden alle inländischen Betriebstätten eines ausländischen Unternehmens zusammen ein Steuersubjekt und eine Umsatzeinheit. Die übrigen Unternehmensteile im In- oder Ausland bilden zusammen ein weiteres Steuersubjekt und damit eine zweite Umsatzeinheit (Dual-Entity). Massgebend für die Beurteilung der Mehrwertsteuerpflicht resp. der Befreiung davon sind somit diese separaten Steuersubjekte bzw. Umsatzeinheiten, sofern zwei vorhanden sind. Eine Leistungserbringung resp. der Umsatz daraus muss einem dieser beiden Steuersubjekte zugeordnet werden. Achtung: Der Schweizer Fiskus fingiert den Leistungsaustausch zwischen diesen beiden Teilen eines Rechtssubjekts, also z.B. zwischen dem ausländischen Sitz und der inländischen Betriebsstätte. Wie ausgeführt, behandelt der Fiskus jeden Teil als eigenständiges (potenzielles) Steuersubjekt. Auch dieser Umstand ist bei der Festlegung der MWST-Pflicht zu berücksichtigen.

Eine zusätzliche Komplikation: Die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht bei ausländischen Unternehmen in bestimmten Fällen unabhängig von der Umsatzhöhe

Ausländische Unternehmen ohne **Betriebsstätte in der Schweiz** profitieren unabhängig von den genannten Umsatzgrenzen von zusätzlichen und neu erweiterten Befreiungsmöglichkeiten, nämlich dann, wenn sie ausschliesslich eine oder mehrere der folgenden Leistungsarten erbringen (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG):[2]

1. von der MWST nach Art. 23 MWSTG befreite Leistungen[3]
2. Dienstleistungen, die nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, der Betriebsstätte, am Wohnsitz oder am gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers in der Schweiz erbracht werden[4], ausser es handelt sich um Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht mehrwertsteuerpflichtige Empfänger in der Schweiz,
3. Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland.[5]

Erbringen ausländische Unternehmen ohne Betriebsstätte in der Schweiz **zusätzlich** auch noch von der MWST ausgenommene Leistungen (z.B. Ausbildungen, Seminare, Konferenzen), können sie neu **auf die Anmeldung als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen** bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) **verzichten**.[6] Dies gilt für schweizerische Unternehmen nur dann, wenn sie in der Schweiz ausschliesslich von der MWST ausgenommene Leistungen erbringen (vgl. Art. 121a MWSTV) und die steuerbaren Leistungen im Ausland erzielen.

Neu beginnt die subjektive Mehrwertsteuerpflicht von ausländischen Unternehmen ohne Betriebsstätte in der Schweiz ab dem erstmaligen Erbringen einer Leistung in der Schweiz. Sie endet am Schluss des Kalenderjahrs der letzten Inlandleistung. Mit hiesiger Betriebsstätte[7] beginnt die Mehrwertsteuerpflicht bereits mit Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit. Dies kann für den Vorsteuerabzug der Aufbaukosten von Vorteil sein. Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht endet mit Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit oder der Liquidation der schweizerischen Betriebsstätte.[8]

War ein Unternehmen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht befreit, endet diese Befreiung, sobald das Total der Umsätze im letzten Geschäftsjahr die oben genannten Betragslimiten überschritten hat. Sie endet auch bei Aufnahme oder Ausweitung[9] der unternehmerischen Tätigkeit, und zwar ab dem Zeitpunkt, wenn abschätzbar ist, dass danach innerhalb von 12 Monaten diese Umsatzgrenzen überschritten werden.

Die Änderungen bei den Bestimmungen über den Ort der Besteuerung bei Warenlieferungen

Reine Warenlieferungen ohne jegliche damit verbundenen Arbeiten wie Montage oder Inbetriebnahme sind nach wie vor am Ort des Beginns des Versands, des Transports oder am Ort der Abholung zu versteuern. Wenn Ware vom Ausland in die Schweiz gelangt, wird diese somit aus Sicht des Schweizer Mehrwertsteuerrechts im Ausland versteuert. Freiwillig kann davon abgewichen werden, nämlich dann, wenn ein ausländisches Unternehmen an seine Kunden Rechnung mit Schweizer MWST stellen will oder als Importeur der Ware auftreten will (z.B. Incoterms 2010 «DDP»). In solchen Fällen benötigt der Warenimporteur die **Unterstellungserklärung «Ausland» der ESTV**. So wird seine Lieferung in der Schweiz besteuert (vgl. Art. 7 Abs.

---

[2] Sie können deshalb die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht nie wegen diesen Umsatzarten verlieren, sondern nur dann, wenn sie zusätzlich andere steuerbare Leistungen erbringen und die weltweite Umsatzgrenze überschritten wird. Sind es von der MWST ausgenommene Leistungen, können sie indessen auf einen Eintrag als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen verzichten (vgl. obige weitere Ausführungen zu diesem Thema)

[3] z.B. Warenexporte aus der Schweiz, Warenlieferungen in Zollfreilagern, das Verbringen von Gegenständen im eigenen Namen ins Ausland, das Befördern von Gegenständen im Zusammenhang mit Wareneinfuhren, Dienstleistungen von direkten Stellvertretern, wenn die vermittelte Leistung ausschliesslich im Ausland bewirkt wird oder von der MWST befreit ist

[4] Beispiele: Beratungen, IT-Dienstleistungen, Treuhanddienstleistungen, Werbung, Marketing, allgemeine Ingenieurdienstleistungen, Vermögensverwaltung

[5] Diese Leistungen unterliegen neu per Gesetz (vgl. Art. 45 Abs. 1 Bst. d MWSTG) der Bezugssteuer beim inländischen mehrwertsteuerpflichtigen Empfänger solcher Leistungen aus dem Ausland. Vormals war dies in Art. 109 Abs. 1 a MWSTV geregelt, ohne genügende gesetzliche Grundlage.

[6] Dieses neue vernünftige Rechtsinstitut wird von der MWSTV geschaffen. Es dürfte fraglich sein, ob dessen gesetzliche Basis genügend ist.

[7] Hierzu genügt ein Vertreter, der im Namen des ausländischen Unternehmens Verträge abschliessen darf (sog. direkter Stellvertreter mit Vertragsabschlussvollmacht)

[8] vgl. zu all dem Art. 14 MWSTG

[9] Z.B. Eröffnung eines neuen Geschäftszweigs.

[10] sog. Kleinstwaren

3 Bst. a MWSTG). Dies gilt ebenso für alle danach folgenden Warenlieferungen resp. Rechnungsstellungen bei einem Import-Reihengeschäft.

Unter gewissen Umständen ändert ab dem 1.1.2019 der Ort der **Besteuerung von importierten Waren**, für welche die minimale Einfuhr-MWST von CHF 5 nicht erhoben wird.[10] Dies dann, wenn ein Lieferant pro Jahr aus solchen Lieferungen mindestens einen Umsatz von CHF 100'000 erzielt. Der Ort der Besteuerung verlagert sich ab diesem Augenblick vom Ausland (Ort des Beginns des Versands oder Transports oder Ort der Abholung) in die Schweiz (vgl. Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Dies führt dann zwangsläufig zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht, auch während des laufenden Jahres (vgl. Art. 9a MWSTV). Unternehmen, die deshalb diesen «unsicheren» Zustand vermeiden wollen oder ohnehin mit Schweizer MWST Rechnung an die Kunden stellen resp. die Ware selber importieren wollen, tun gut daran, die Unterstellungserklärung «Inland» bei der ESTV einzureichen und allenfalls freiwillig mehrwertsteuerpflichtig zu werden. Denn dann hat die neue Bestimmung der Verlagerung des Besteuerungsortes von Kleinstwarensendungen aus dem Ausland keine Wirkung mehr. Diese neue Bestimmung ist vor allem gegen ausländische Onlinewarenhändler gerichtet.

Fazit

Die neue Regelung der Befreiung von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht erweist sich insbesondere für ausländische Unternehmen ohne schweizerische Betriebsstätte als besonders kompliziert. Dies auch, weil neu zusätzlich auf die Anmeldung als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen bei der ESTV verzichtet werden kann. Hier muss sich zuerst noch eine Verwaltungs- und wohl auch eine Gerichtspraxis bilden.

Seminarangebot zum Thema Mehrwertsteuer

Informieren Sie sich über unser spannendes Seminarangebot zum Thema Mehrwertsteuer.
Nach dem Motto «Aus der Praxis für die Praxis» vermitteln wir Ihnen das nötige theoretische Basiswissen zu Grundlagen und Spezialgebieten der MWST.

Mehr Infos unter: www.bdo.ch/veranstaltungen/mwst

Haben Sie Fragen?

Bei Fragen oder Unklarheiten kontaktieren Sie bitte Ihren Kundenpartner oder eine unserer 33 Niederlassungen in Ihrer Nähe **www.bdo.ch/standorte** oder **Tel. 0800 825 000.**

Copyright

Ein Abdruck dieses Artikels (auch auszugsweise) ist nur mit schriftlicher Zustimmung von BDO und mit Quellenangabe gestattet.
Kontakt: digital.media@bdo.ch

Hinweis

Diese Publikation will einen Überblick vermitteln; sie enthält Informationen allgemeiner Art und kann eine individuelle Abklärung nicht ersetzen. Für den Inhalt wird keine Haftung übernommen.