

TR MWST Zoom

INHALT

Aus der Verwaltungspraxis	Keine Vorsteuerkürzung für Covid-19-Beiträge	1
	Steuerausnahme aufgrund Covid-19	1
	Übernahme Teilvermögen – Steuernachfolge	1
Aus der MWST-Beratung	Wenn die "Vermittlung" zum Eigengeschäft wird	2
Aus der Zollberatung	Fahrzeugnutzung im grenzüberschreitenden Bereich	3
Aus der Rechtsprechung	Ausgenommene und nicht optierbare Umsätze	4
Aus unserem Netzwerk	Neue Regelung für Werk- und Montagelieferungen in DE	5
Aus unserem MWST-Beratungsangebot	MWSTselect	6

AUS DER VERWALTUNGSPRAXIS

Keine Vorsteuerkürzung für Covid-19-Beiträge

Am 7. Mai 2021 hat die ESTV im Zusammenhang mit den Covid-19-Beiträgen eine Kehrtwende hinsichtlich der Notwendigkeit einer Vorsteuerkürzung vollzogen:

- Neu müssen MWST-Pflichtige bei Erhalt von Covid-19-Beiträgen der öffentlichen Hand keine Vorsteuerkürzung mehr vornehmen; dies aufgrund der ausserordentlichen Situation gemäss angepasster Verwaltungspraxis in der MI 05, Subventionen und Spenden, Ziff. 1.3.4.
- Als Covid-19-Beiträge gelten laut ESTV Zahlungen, Zinsvorteile auf Darlehen, Rückzahlungsverzichte von Darlehen oder Schulderrasse, deren gesetzliche Grundlage auf Covid-19-Massnahmen beruht und die seit dem 1. März 2020 ausgerichtet worden sind.

Empfehlung

Bereits deklarierte Vorsteuerkürzungen aufgrund von Covid-19-Beiträgen sollten Sie so rasch als möglich zu Ihren Gunsten korrigieren (mittels Korrekturabrechnung oder Jahresabstimmung / Berichtigungsabrechnung).

Weitere Informationen finden Sie in unserem [TaxFlash Nr. 3 vom Mai / 2021](#).

Steuerausnahme aufgrund Covid-19

Im Rahmen der Verordnungsgebung im Zusammenhang mit Covid-19 wurden Ergänzungen in Bezug auf Angehörige von Heil- und Pflegeberufen vorgenommen. Nur wer als Erbringer einer Heilbehandlung anerkannt wird, kann auch von der MWST ausgenommene Heilbehandlungsleistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erbringen. Als Erbringer von Heilbehandlungsleistungen gelten namentlich:

- Personen, die zur Durchführung von *Analysen* auf SARS-CoV-2 berechtigt sind, für die Durchführung dieser Analysen (in Kraft vom 28. Januar 2021 bis zum 31. Dezember 2021; für Apotheker und Apothekerinnen sowie für Mitarbeitende von Testzentren, die vom Kanton oder in dessen Auftrag betrieben werden, gilt dies bereits seit dem 22. Juni 2020); und
- Apotheker und Apothekerinnen für die Durchführung von SARS-Covid-19-*Impfungen* (in Kraft vom 1. Februar 2021 bis 31. Dezember 2021)

Übernahme Teilvermögen – Steuernachfolge

Die ESTV hat am 20. Mai 2021 festgelegt, dass bei der Übernahme eines Teilvermögens eine Steuernachfolge nur dann anzunehmen ist, wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um eng verbundene Personen handelt (MI 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.4). Dies im Nachgang zum Urteil des Bundesgerichts BGE 146 II 73 (vgl. [MWST Zoom Nr. 1 vom Mai 2020](#)).

AUS DER MEHRWERTSTEUERBERATUNG

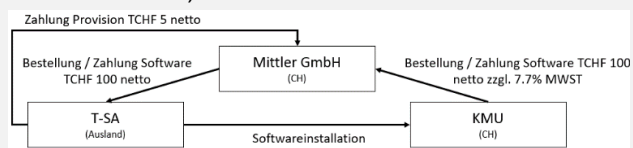
Wenn die "Vermittlung" zum Eigengeschäft wird

Leistungen im Bereich der "Vermittlung" sorgen aus MWST-Optik in Mehrparteienverhältnissen immer wieder für unliebsame Überraschungen. Die Praxis zeigt, dass insbesondere Tätigkeiten auf Provisionsbasis von den involvierten Parteien wirtschaftlich oft als eine vermeintliche Vermittlung betrachtet, mehrwertsteuerlich allerdings nicht mit der gebotenen Sorgfalt umgesetzt werden. Anhand des nachfolgenden Fallbeispiels beleuchten wir die Thematik:

Fallbeispiel

Die Mittler GmbH ist im EDV-Bereich für regionale KMU tätig und rechnet die MWST nach Saldosteuerersatz ab. Seit 2018 unterstützt sie nebenbei die ausländische T-SA beim Markteintritt mit deren Software für Dokumentenmanagement wie folgt:

- Akquisition (mehrwertsteuerpflichtiger) KMU.
- Entscheidet sich ein KMU für den Erwerb der Software, nimmt die Mittler GmbH die Bestellung entgegen und leitet diese 1:1 an die T-SA weiter.
- Lokale Fakturierung der Software gegenüber dem KMU (zzgl. 7.7 % MWST) und Überweisung dieser Kundenzahlung (ohne 7.7 % MWST) an die T-SA.
- Die Software wird via Fernzugriff von der T-SA beim Kunden installiert und getestet.
- Als lokale Schnittstelle erhält die Mittler GmbH halbjährlich eine Provision pro Bestellung von der ausländischen T-SA mittels Gutschrift (exkl. MWST/VAT).



Inwiefern die Mittler GmbH mit ihrer vermeintlichen Vermittlungstätigkeit zu Gunsten der T-SA mehrwertsteuerlich rückwirkende Korrekturen und zukünftige Änderungen vornehmen muss, ist von der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts abhängig. In erster Linie stellt sich die Frage, wem welche Leistung mehrwertsteuerlich zuzuordnen ist: eine Leistung gilt i.d.R. immer als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt.

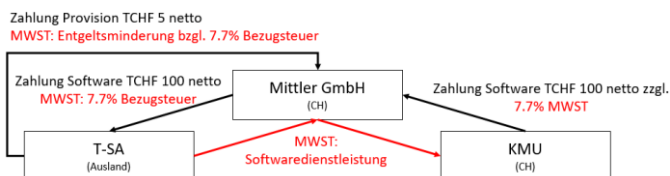
Variante 1 – indirekte Stellvertretung

Sofern im Fallbeispiel

- die Mittler GmbH die Bestellungen entgegennimmt,
- Vertragskonditionen in eigenem Namen bestätigt, und
- die Software in eigenem Namen an das KMU fakturiert, während
- die T-SA gegenüber dem KMU mit Ausnahme der Installation via Fernzugriff nicht weiter in Erscheinung tritt,

sind die Softwaredienstleistungen vollumfänglich der Mittler GmbH zuzuordnen. Für das Dreiparteienverhältnis bedeutet dies, dass das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Mittler GmbH und der die eigentliche Leistung erbringenden T-SA gleich qualifiziert wird, wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Mittler GmbH und dem leistungsempfangenden KMU:

- Die Mittler GmbH fakturiert dem KMU die Softwaredienstleistung zu Recht in eigenem Namen mit 7.7 % MWST und muss diese Leistung gegenüber der ESTV mit dem entsprechend anwendbaren Saldosteuerersatz abrechnen.
- Die Mittler GmbH muss auf der Zahlung an die T-SA für die Softwaredienstleistung die Bezugsteuer von 7.7 % gegenüber der ESTV abrechnen. Sie hat diesbezüglich aufgrund der Saldosteuerersatzmethode keinen Vorsteuerabzug und kann lediglich noch die tiefere Provision (5 %) für die abgerechnete Bezugsteuer als Entgeltsminderung berücksichtigen, womit ein Verlustgeschäft resultiert. Ein freiwilliger rückwirkender Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode ist ausgeschlossen.



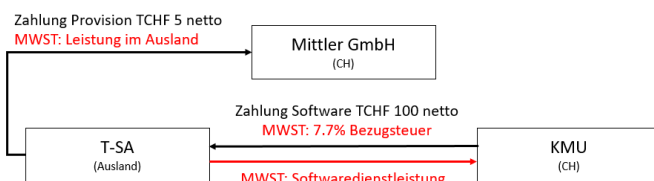
Variante 2 – direkte Stellvertretung

Sofern im Fallbeispiel

- die Mittler GmbH für das KMU erkennbar die Bestellung stellvertretend für die T-SA entgegennimmt,
- Vertragskonditionen im Namen der T-SA bestätigt (oder durch diese bestätigen lässt) und
- die Software im Namen und auf Rechnung der T-SA an das KMU fakturiert (und somit lediglich das Inkasso abwickelt),

sind die Softwaredienstleistungen mehrwertsteuerlich vollumfänglich der T-SA zuzuordnen. Für das Dreiparteienverhältnis bedeutet dies, dass der Mittler GmbH als Leistungserbringern tatsächlich nur die Vermittlungsleistungen auf Provisionsbasis zuzurechnen sind:

- Die Mittler GmbH hat aufgrund der Gutschrift der T-SA (Provision) keine MWST zu deklarieren, ihre Vermittlungsleistung gilt als im Ausland erbracht.
- Die Faktura der T-SA an das steuerpflichtige KMU (durch die Mittler GmbH in deren Namen auf deren Rechnung ausgestellt), erfolgt ohne MWST. Das KMU hat seinerseits die Bezugsteuer von 7.7 % abzurechnen und ist im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für die zurückliegenden Steuerperioden ab 2018 und unter Berücksichtigung der Saldo-steuersatzmethode müsste die Mittler GmbH ggf. daher die irrtümlich in eigenem Namen und mit MWST ausgestellten Fakturen an die KMU nach Art. 27 MWSTG korrigieren.



Fazit

Wie das Fallbeispiel zeigt, können Sie mit einer wohlüberlegten Gestaltung der vertraglichen Verhältnisse und der tatsächlichen Tätigkeiten im Mehrparteienverhältnis zeitintensive nachträgliche Korrekturen und unnötige MWST-Belastungen proaktiv vermeiden.

AUS DER ZOLLBERATUNG

Fahrzeugnutzung im grenzüberschreitenden Bereich

Regelmässig erhalten wir Anfragen zur geschäftlichen und privaten Nutzung von Fahrzeugen im grenzüberschreitenden Bereich CH–EU. Dies nehmen wir gerne zum Anlass, die geltenden zollrechtlichen Einschränkungen sowie die umsatzsteuerliche Änderung in der EU nachfolgend fallbezogen aufzuzeigen.

Zur Nutzung von ausländischen Personenwagen für geschäftliche Zwecke in der Schweiz

Fallbeispiel Zuzug aus der EU

Die X-AG in Bern hat per Juli 2021 zwei ausländische Fachspezialisten aus der EU (Frau A und Herrn B) für eine Festanstellung in der Schweiz gewinnen können. Beide Fachspezialisten mieten je eine kleine Wohnung in der Nähe des Arbeitsorts. Frau A verlegt ihren Wohnsitz in die Schweiz, Herr B kehrt wöchentlich an seinen Wohnsitz im grenznahen EU-Ausland zurück. Vorgängig zum Stellenantritt werden Sie von den beiden Fachspezialisten gefragt, ob diese jeweils ihre am EU-Wohnort immatrikulierten privaten Personenwagen für Kundenbesuche nutzen und die Auslagen hierfür gegenüber der X-AG abrechnen können. Was muss diesbezüglich aus zollrechtlicher Sicht beachtet werden?

Ob und zu welchem Zweck die Fachspezialisten ihr jeweiliges privates Fahrzeug in der Schweiz verwenden dürfen, hängt einerseits von dessen Zollstatus (in der Schweiz verzollt / unverzollt), andererseits aber auch von deren Wohnsitz (Inland / Ausland) ab. Folgende zollrechtlich relevanten Aspekte sind hierbei zu beachten – sie werden nur in wenigen Fällen durchbrochen:

- Wer Wohnsitz in der Schweiz hat, darf grundsätzlich kein unverzolltes Fahrzeug im Inland für private und geschäftliche Fahrten verwenden.
- Ein unverzolltes Fahrzeug darf grundsätzlich nicht für geschäftliche Fahrten im Inland für einen Schweizer Arbeitgeber verwendet werden.
- Wird ein Personenwagen definitiv in die Schweiz importiert, werden die Zollabgaben (i.d.R. CHF 12 bis CHF 15 pro 100 Kg Leergewicht, sofern kein Ursprungsnachweis), die Automobilsteuer (4 % des Fahrzeugwerts), die Einfuhrsteuer (7.7 % des Fahrzeugwerts zzgl. Einfuhrabgaben) und evtl. (separat) eine CO₂-Sanktion erhoben.

Nach dem Grundsatz "die Ausnahme bestätigt die Regel" ist die inländische Verwendung eines unverzollten Fahrzeugs nur in wenigen, strikt regulierten Fällen zulässig. Was bedeutet dies nun für die beiden Fachspezialisten im Fallbeispiel?

- Sowohl Frau A als auch Herr B dürfen ihre jeweiligen Fahrzeuge vorliegend *nicht formlos* in die Schweiz einführen und hier verwenden.
- Frau A verlegt ihren Wohnsitz in die Schweiz. Je nach Dauer der vorgängigen persönlichen Nutzung ihres Personenwagens kann Frau A ihr Fahrzeug u.U. **abgabefrei als Übersiedlungsgut** in die Schweiz einführen. Frau A könnte diesfalls das Fahrzeug im Inland anschliessend sowohl für *private Fahrten als auch für geschäftliche Fahrten* für die X-AG ohne zollrechtliche Einschränkungen nutzen.
- Andernfalls müsste Frau A die **Einfuhrabgaben** grundsätzlich entrichten. Sie könnte jedoch noch prüfen, ob ggf. die Erteilung einer sog. **Zollbewilligung 15.30** möglich und sinnvoll wäre. Hiermit dürfte Frau A ihren Personenwagen noch bis max. zwei Jahre nach der Wohnsitzverlegung unverzollt im Inland für *private Fahrten* benutzen. Die mit der Zollbewilligung verbundenen Einschränkungen, aber auch die Vorschriften und Modalitäten zur Fahrzeugimmatrikulation sollte Frau A jedoch vorgängig kennen.
- Herr B hat seinen Wohnsitz weiterhin im Ausland. Als Wochenaufenthalter in der Schweiz kann Herr B in Betracht ziehen, die **Zollbewilligung 15.30** zu beantragen. Hiermit dürfte Herr B das Fahrzeug unverzollt im Inland für *private Fahrten* benutzen, nicht aber für geschäftliche Fahrten für die X-AG. Allerdings muss auch Herr B mit dem kantonalen Strassenverkehrsamt klären, ob und wann er seinen Personenwagen immatrikulieren muss.

Handelt es sich bei den Fahrzeugen zudem um Leasingfahrzeuge, müssen Sie i.d.R. vorgängig weitere Fragen klären: ist bspw. eine Verwendung oder Immatrikulation im Inland unter dem Leasingvertrag überhaupt zulässig? Kann die Einfuhr allenfalls durch die Leasinggesellschaft mit Rückforderung der Einfuhrsteuer erfolgen?

Zur privaten Nutzung von Schweizer Firmenfahrzeugen durch Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der EU

In der EU ist die EU-inländische Verwendung eines unverzollten Schweizer Firmenfahrzeugs durch Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der EU zollrechtlich nur sehr beschränkt möglich (i.d.R. Arbeitsweg EU-CH) und für private Fahrten gänzlich unzulässig.

Die Möglichkeit, dass in der EU ansässige Arbeitnehmer ihr Firmenfahrzeug auch für den Arbeitsweg nutzen durften, führte für das Schweizer Unternehmen bislang u.U. zur umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht im entsprechenden EU-Mitgliedstaat. Aufgrund der EU-Rechtsprechung (Januar 2021) darf davon ausgegangen werden, dass keine Registrierungspflicht besteht, wenn die private Nutzung durch den Arbeitnehmenden unentgeltlich erfolgt.

AUS DER RECHTSPRECHUNG

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2021 (A-2668/2019) betreffend von der MWST ausgenommene und nicht optierbare Umsätze – Konsequenzen für die freiwillige Steuerpflicht?

Die A. AG ist eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Sie bezweckt den Kauf und Verkauf sowie den Aufbau und die Nutzung von forstwirtschaftlichen Plantagen im Ausland. Hierzu hat die A. AG mit Interessenten einen "Kauf- und Dienstleistungsvertrag" für eine bestimmte Anzahl an Teakbäumen abgeschlossen. Der Vertrag regelte u.a. auch die Bezeichnung der Plantage, die Rotations- und Laufzeit sowie den Verkaufspreis. Gegenstand des Vertrages war ebenfalls der Auftrag des Kunden, die gekauften Teakbäume während der Dauer der Wachstumsphase zu pflegen, zu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen und aufzuforsten. Das Holz wurde am Markt zum bestmöglichen Preis verkauft und nach jedem Verkauf wurde der erzielte Nettoerlös an den Kunden weitergeleitet.

Wie bereits durch das Bundesgericht in einem Urteil zu früheren Steuerperioden (2C_1002/2014) bestätigt, kam das Bundesverwaltungsgericht erneut zum Schluss, dass mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht nach wie vor keine Lieferung (im Ausland) vorliege, sondern vielmehr ein ausgenommener Finanzumsatz nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG.

Bemerkenswert ist jedoch, dass die ESTV als Beschwerdegegnerin zudem der A. AG die Eintragung im MWST-Register mit der Begründung verweigerte, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die ausschliessliche Generierung von ausgenommenen, nicht optierbaren Leistungen keine unternehmerische Tätigkeit im Sinn von Art. 10 MWSTG darstelle und damit auch keine Möglichkeit der freiwilligen Unterstellung unter die MWST-Pflicht nach Art. 11 MWSTG bestehe (E.3.4.4). Das Bundesgericht hielt in seinem – in der Lehre diesbezüglich allerdings vielfach kritisierten – Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 (E. 3.4) fest, dass die subjektive Steuerpflicht eine unternehmerische Tätigkeit voraussetze, die auf die "nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen" ausgerichtet sei. Wie der Begriff "Leistungen" sei auch der Begriff "Entgelt" mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert. Kein Entgelt im Sinne der MWST entstehe aus Leistungen, die von der Steuer ausgenommen seien und für deren Versteuerung auch nicht optiert werde oder werden könne. Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden könne, stelle daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG dar.

Im vorliegenden Urteil A-2668/2019 hat es das Bundesverwaltungsgericht gestützt auf das Rügeprinzip vermieden, sich im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen nochmals in steuersystematischer Hinsicht zur Frage der freiwilligen Steuerpflicht zu äussern.

Fazit

Die bisherige und aktuelle Rechtsprechung lässt darauf schliessen, dass in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige, die lediglich ausgenommene und nicht optierbare Umsätze erzielen, sich auch in Zukunft nicht freiwillig in das MWST-Register eintragen lassen können. Dies kann, selbst ohne Recht zum Vorsteuerabzug, im Einzelfall mit weiteren Nachteilen für betroffene Unternehmen verbunden sein: So bleibt ihnen insbesondere die Anwendung des Meldeverfahrens als übernehmende Partei – und damit die Möglichkeit einer Vorsteuerkorrektur auf dem tieferen Zeitwert – verwehrt (z.B. Erwerb einer Immobilie für den eigenen Betrieb). Nach dem Wortlaut des Bundesgerichtsurteils könnte dasselbe Schicksal zudem auch Steuerpflichtigen drohen, die auf die Option freiwillig verzichten.

AUS UNSEREM NETZWERK

Neue Regelung für Werk- und Montagelieferungen in Deutschland

Mit Ablauf der Übergangsregelung gilt in Deutschland seit dem 1. Januar 2021 die geänderte Verwaltungspraxis in Bezug auf die umsatzsteuerliche Abgrenzung von sog. Montagelieferungen zu sog. Werklieferungen. Dies hat Konsequenzen insbesondere auch für schweizerische Unternehmen, die solche Leistungen in Deutschland erbringen.

- Montagelieferungen können vorliegen, wenn das Unternehmen einen Gegenstand installiert oder montiert und hierbei *einzig eigene* Gegenstände be- oder verarbeitet (ohne feste Verbindung zu einem Grundstück). Beispiel: Lieferung einer Maschine, die erst beim Kunden zusammengebaut wird.
- Werklieferungen liegen nur dann vor, wenn das Unternehmen für das Werk einen *fremden* Gegenstand be- oder verarbeitet und hierfür in gewissem Umfang selbstbeschaffte Stoffe verwendet.

Nach wie vor sind sowohl Werk- als auch Montagelieferungen sog. ruhende Lieferungen und der Leistungsort befindet sich in Deutschland, wenn dort die Verfügungsmacht verschafft wird. Bislang wurde in beiden Fällen i.d.R. das Reverse-Charge-Verfahren angewandt, wenn das die Leistung erbringende Unternehmen seinen Sitz in der Schweiz hatte. Diesfalls musste sich das Schweizer Unternehmen nicht in Deutschland registrieren lassen.

Neu kommt das Reverse-Charge-Verfahren nur noch für Werklieferungen durch ein Schweizer Unternehmen zur Anwendung, nicht jedoch für Montagelieferungen. **Ausländische Unternehmen, die in Deutschland Montagelieferungen ausführen, müssen sich damit ab 2021 in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen und ihre Leistungen mit deutscher Umsatzsteuer abrechnen.** Besondere Regelungen gelten weiterhin für Bauleistungen.

Nach wie vor für DE-Umsatzsteuerzwecke von der Montage- und Werklieferung zu unterscheiden sind auch die sog. bewegte Lieferung (der Gegenstand verändert seine Wesensart nach dem Versand bzw. der Beförderung trotz Installation oder Montage nicht) und die sog. Werkleistung (das leistende Unternehmen verwendet keine selbstbeschafften Stoffe oder lediglich in unwesentlicher Masse).

Empfehlung

Bevor Sie in Deutschland oder in der EU Leistungen durch Montage- und Installationstätigkeiten erbringen, sollten Sie unbedingt überprüfen, ob diese Tätigkeiten ggf. zu einer lokalen Steuerpflicht führen.

AUS UNSEREM MWST-BERATUNGSANGEBOT

Unsere Beratungsphilosophie: Ihre steuerlichen Herausforderungen zielorientiert und nutzeffizient lösen.

Kennen Sie bereits unsere modulare Kundens Schulung MWSTselect?

Unser Schulungsangebot unterstützt Sie und Ihre Mitarbeitenden teilnehmergeerecht und stellt dabei Ihr Unternehmen in den Mittelpunkt. Das modular auswählbare Angebot richtet sich an sämtliche Abteilungen Ihres Unternehmens, die mit der MWST zu tun haben. Weitere Informationen finden Sie unter [MWSTselect](#).

UNSER MWST-BERATUNGSTEAM



Susanne Gantenbein
dipl. Steuerexpertin
Fürsprecherin

Tel. +41 31 950 09 17
susanne.gantenbein@t-r.ch



Roger Jaun
dipl. Steuerexperte
lic.iur. / MAS FH in MWST

Tel. +41 31 950 09 71
roger.jaun@t-r.ch



Makedon Jenni
lic.rer.pol.
MAS Accounting & Finance

Tel. +41 31 950 09 24
makedon.jenni@t-r.ch



Daniel Leuenberger
dipl. Wirtschaftsprüfer
Betriebsökonom HWV/FH

Tel. +41 31 950 09 50
daniel.leuenberger@t-r.ch



Fabienne Ryser
MAS FH in MWST
CAS FH in Zollrecht

Tel. +41 31 950 09 22
fabienne.ryser@t-r.ch



Marc Thomet
Treuhänder mit eidg. FA
Zollfachmann

Tel. +41 31 950 09 84
marc.thomet@t-r.ch