rechtlichen Gesellschafter. Die Folge ist, dass die Regelung in § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit leerläuft. Während in der Vergangenheit die Zurechnung bei einem Vorbehaltsnießbrauch regelmäßig zum Nießbraucher erfolgte, bleibt abzuwarten, in welchen Fällen dies künftig noch möglich ist. Für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums bleibt auch zu klären, welche Bedeutung das Wertveränderungsrisiko künftig hat.

Bei der Veräußerung von mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten GmbH-Anteilen führt eine Ablösezahlung an den Nießbraucher zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung beim zivilrechtlichen Gesellschafter. Diese können neben den im Wege der Rechtsnachfolge übergegangenen ursprünglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG steuermindernd bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt werden, während die Ablösezahlung für den Nießbrauchsverzicht beim Nießbraucher keine steuerlichen Folgen auslöst.

Die Zurechnung von Gewinnausschüttungen zum wirtschaftlichen Eigentümer kann zum Auseinanderfallen von Besteuerungs- und Einkünftebezugssubjekt führen, weil der Nießbraucher keine steuerbaren Einkünfte erzielt, während die Besteuerung beim zivilrechtlichen und wirtschaftlichem Gesellschafter – allerdings ohne Zufluss von Einnahmen – erfolgt. Andererseits kann sich Raum für Gestaltungen ergeben, wenn z.B. die Versteuerung von Gewinnausschüttungen bei nießbrauchsbelasteten Anteilen über die gezielte Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zu einem in- oder ausländischen Rechtsträger erfolgt, der entweder vollständig steuerbefreit ist oder die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG in Anspruch nehmen kann, während die zugeflossenen Ausschüttungen beim Nießbraucher zu nicht steuerbaren Einkünften führen.

Umsatzsteuerliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Leistungen und Lieferungen an Kunden in der Schweiz

Matthias H ö h n , MAS FH in MWST/VAT LL.M., Zug/CH*)

Die Schweiz ist für deutsche Unternehmen in vielerlei Hinsicht ein attraktiver Absatzmarkt. Im Rahmen der Angebotsgestaltung sind umsatzsteuerliche Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten miteinzubeziehen, um nicht unbemerkt in eine Schweizer Mehrwertsteuerpflicht zu gelangen. Wenn eine solche Mehrwertsteuerpflicht über Jahre unbemerkt bleibt, kann die Aufarbeitung sehr aufwändig und allein auf Grund der Verzugszinsen kostspielig werden. Also sogar, wenn die Steuer nachträglich noch auf die Kunden überwälzt werden kann.

Dabei ist zu beachten, dass die Umsatzsteuer nicht in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelt wird. Daher sind Doppel- und Nichtbesteuerung im grenzüberschreitenden Verkehr möglich. Es kann nicht geschlossen werden, dass eine Leistung im einen Staat nicht besteuert werden muss, weil sie im anderen Staat besteuert wird.[1)]

Im vorliegenden Beitrag sollen die mehrwertsteuerlichen Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten in der Schweiz beleuchtet werden, die aus der Sicht deutscher Unternehmen beachtet werden sollten, wenn sie dort Kunden bedienen. Der Fokus liegt auf Themen, bei denen das schweizerische Mehrwertsteuerrecht von der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie abweicht. Direktsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte werden nicht betrachtet.

Inhalt **Seite**

I. Problemstellung ... 715
II. Ausgeweiteter Lieferbegriff ... 716
III. Dual Entity – Prinzip ... 716
IV. Force of Attraction ... 717
V. Fiskalvertretung ... 717
VI. Werklieferungen ... 718
VII. Elektronische Dienstleistungen ... 718
VIII. Versandhandel/Plattformbesteuerung ... 718
1. Versandhandel ... 718
2. Plattformbesteuerung ... 719
IX. Freiwillige Registrierung ... 720
X. Vergütungsverfahren (Art. 151 ff. MWSTV) ... 720

I. Problemstellung

In der Schweiz wird, wenn über die Umsatzsteuer gesprochen wird, der Begriff Mehrwertsteuer bevorzugt; die Begriffe werden also hier weitgehend synonym verwendet.

Als die Mehrwertsteuer per 1.1.1995 eingeführt wurde, hat sich die Schweiz stark an der Mehrwertsteuerrichtlinie der EU[2)] orientiert. Die EU-Mehrwertsteuerrichtlinie hat jedoch keine Rechtswirkung in der Schweiz. So sind schweizerische Unternehmen beispielsweise nicht verpflichtet auf der Rechnung einen Vermerk

*) Der Autor ist tätig bei der Fineac Tax AG in Zug/CH.

1) Siehe auch Abschnitt 2 zum ausgeweiteten Lieferbegriff.

2) https://www.estv2.admin.ch/jubi/steuerarten-wust-mwst-d.php und Pascal Mollard, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), La genèse de la TVA suisse, insb. Rz. 152.

zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger (Reverse Charge) zu machen, wenn sie eine sonstige Leistung an einen Kunden in Deutschland erbringen.

Weiter ist zu beachten, dass zum schweizerischen Zollgebiet, welches i.R.d. Mehrwertsteuer das Inland umfasst, auch Liechtenstein und die deutsche Gemeinde Büsingen gehören.[3] Demgegenüber sind die Talschaften Samnaun und Sampuoir aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen und das schweizerische Mehrwertsteuergesetz gilt dort nur für Dienstleistungen. In diesem Beitrag ist der Begriff «Schweiz» grundsätzlich als das schweizerische Zollgebiet zu verstehen, in welchem die besprochenen gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung kommen. Regelungen, die in Liechtenstein oder Büsingen anders sind, werden in diesem Beitrag nur am Rande behandelt.

Weitere Besonderheiten des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts werden nachfolgend vertieft dargestellt.

II. Ausgeweiteter Lieferbegriff

Die Mehrwertsteuer in der Schweiz löste die Warenumsatzsteuer (WUST) ab. Wie der Name dieser Steuer schon vermuten lässt, wurden Dienstleistungen von der WUST nicht erfasst. Deshalb war es im Interesse des Fiskus, den Lieferbegriff unter der WUST möglichst weit zu verstehen. Dieser weite Lieferbegriff wurde ins Mehrwertsteuerrecht überführt.

So gilt neben der reinen Warenlieferung auch die Bearbeitung von Gegenständen als Lieferung, *«auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist»*.[4] Weiter qualifiziert auch die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen als Lieferung.

Praxisbeispiel:

Eine deutsche Firma schickt einen Lifttechniker zur X AG nach Schaffhausen zur Wartung des Lifts im Firmengebäude. Die Leistung aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer ist die Lieferung eines gewarteten Lifts. Sogar dann, wenn dieser nur überprüft wurde, ohne dass Teile ersetzt oder geschmiert wurden.

Die eingangs erwähnte Doppel- oder Nichtbesteuerung, kann im grenzüberschreitenden Verkehr zwischen Deutschland und der Schweiz auf Grund des ausgeweiteten Lieferbegriffs vorkommen.

Praxisbeispiel:

Ein Flugzeug im Eigentum eines deutschen Unternehmens wird in der Schweiz durch ein deutsches Wartungsunternehmen gewartet (Annahme keine Befreiung durch Spezialbestimmungen). Aus Sicht der deutschen Umsatzsteuer liegt eine sonstige Leistung vor, die auf Grund des deutschen Leistungsempfängers in Deutschland auf Stufe des deutschen Leistungserbringers der deutschen Umsatzsteuer unterliegt. In der Schweiz ist die Mehrwertsteuer geschuldet, da eine Lieferung eines gewarteten Gegenstandes in der Schweiz erfolgt ist. Soweit nicht bereits vorgängig erfolgt, löst diese Leistung die Steuerpflicht des deutschen Leistungserbringers aus.

Die Rechnung ist somit mit 19 % deutscher und 8,1 % schweizerischer Steuer zu stellen. Sofern der Leistungsempfänger in beiden Staaten vorsteuerabzugsberechtigt ist, kann er in beiden Staaten die Vorsteuer geltend machen. Entsprechend führt eine Doppelbesteuerung nicht zwingend zu höheren Kosten für die beteiligten Unternehmen.

III. Dual Entity – Prinzip

Anders als im EU-Steuerrecht gelten nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht eine schweizerische Betriebsstätte und ihr deutsches Stammhaus als zwei separate Mehrwertsteuersubjekte. Dies gilt auch umgekehrt für eine deutsche Betriebsstätte mit einem Stammhaus in der Schweiz.

Leistungen zwischen diesen beiden Steuersubjekten sind mehrwertsteuerlich zu erfassen, z.B. wenn das deutsche Stammhaus die Personaladministration für die Angestellten der Betriebsstätte in der Schweiz übernimmt. Dies kann auch dazu führen, dass ein Unternehmen zwei Mehrwertsteuernummern in der Schweiz hat, nämlich eine für sämtliche Betriebsstätten im schweizerischen Zollgebiet und eine weitere für das Stammhaus sowie sämtliche Betriebsstätten ausserhalb des schweizerischen Zollgebiets.

Neben der mehrwertsteuerlichen Registrierung ist es in einem solchen Fall auch wichtig, vertraglich genau festzuhalten, ob die Betriebsstätte oder das Stammhaus gegenüber einem Kunden als Vertragspartner und Leistungserbringerin auftritt.

Praxisbeispiel:

Die deutsche X AG mit Sitz in München stellt grosse Industriemaschinen her und vertreibt diese auch in der Schweiz. Zu diesem Zweck hat die X AG eine Betriebsstätte in der Schweiz mit drei Angestellten: einem Verkäufer, der den schweizerischen Markt bearbeitet, sowie zwei Techniker, welche vom Stammhaus verkaufte Maschinen bei den Kunden in der Schweiz installieren und Wartungsarbeiten vornehmen.

Diese Konstellation hat verschiedene mehrwertsteuerliche Implikationen:

- Die X AG (Stammhaus) wird in der Schweiz steuerpflichtig und muss die Rechnung an die Kunden mit schweizerischer Mehrwertsteuer stellen, da sie Maschinen in die Schweiz verkauft und in ihrem Auftrag durch die Techniker der Betriebsstätte installieren lässt (Werklieferung).
- Das Stammhaus gilt als Importeur und ist als einziges Unternehmen berechtigt, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen.
- Mit der Installation erbringt die Betriebsstätte ebenfalls eine Werklieferung, nämlich an das Stammhaus. Dafür stellt die Betriebsstätte eine Rechnung

3) Art. 3 Bst. a Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) i.V.m. Art. 3 Abs. 2 ZG sowie «Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein» (SR 0.641.295.142.1) und Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet».

4) Art. 3 Bst. d MWSTG.

mit schweizerischer Mehrwertsteuer an das Stammhaus.

- Verkaufsprovisionen stellen eine grundsätzlich steuerbare Leistung der Betriebsstätte an das Stammhaus dar, die auf Grund des Orts der Leistung im Ausland am Sitz des Stammhauses nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegt.
- Administrative Tätigkeiten des Stammhauses zu Gunsten der Betriebsstätte wie HR oder Accounting stellen eine grundsätzlich steuerbare Leistung am Ort der Betriebsstätte in der Schweiz dar. Diese würde grundsätzlich auf Stufe Betriebsstätte der Bezugsteuer (schweizerische Variante des Reverse Charge) unterliegen. Da der Hauptsitz jedoch bereits mehrwertsteuerlich registriert ist, muss der Hauptsitz die Leistung mit schweizerischer Mehrwertsteuer in Rechnung stellen (siehe Abschnitt Force of Attraction).

Variante:

Die Betriebsstätte in der Schweiz tritt als Vertragspartner des Kunden auf.

- Die Betriebsstätte bezieht die Maschine vom Stammhaus. Das heißt die Maschine wird buchhalterisch der Betriebsstätte zugeordnet. Die Betriebsstätte ist Importeur und berechtigt die Einfuhrsteuer geltend zu machen.
- Das Stammhaus wird nicht mehrwertsteuerpflichtig in der Schweiz.
- Die Betriebsstätte erbringt eine Werklieferung an den Kunden in der Schweiz und stellt den Gesamtbetrag (Maschine und Installation) mit schweizerischer Mehrwertsteuer in Rechnung.
- Für Leistungen, welche die Betriebsstätte vom Stammhaus bezieht, rechnet die Betriebsstätte die Bezugsteuer ab.

IV. Force of Attraction

Wenn ein Unternehmen in der Schweiz Leistungen von einem ausländischen Unternehmen bezieht, das in der Schweiz nicht für Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, und sich auch nicht registrieren müsste, müssen die Steuer auf diesen Leistungen für den ausländischen Leistungserbringer als Bezugsteuer (schweizerische Version des Reverse Charge) abrechnen. Das ausländische Unternehmen stellt somit eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer.

Sobald das ausländische Unternehmen in der Schweiz mehrwertsteuerlich registriert ist, muss das ausländische Unternehmen den Kunden in der Schweiz schweizerische Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und die Bezugsteuerpflicht des Leistungsempfängers entfällt. Dieser Vorgang wird in der Beratung als Force of Attraction bezeichnet.

Auf Seite der Leistungsempfänger im schweizerischen Zollgebiet unterliegen nach Art. 45 MWSTG Dienstleistungen nach Empfängerortsprinzip der Bezugsteuer, wenn diese von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im MWST-Register eingetragen sind, erbracht werden (Ausnahme elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger).

Ebenfalls der Bezugsteuer unterliegen Lieferungen von unbeweglichen Gegenständen, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegen und durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, erbracht werden (Ausnahme Vermietung).

Nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG sind Unternehmen mit Sitz im Ausland von der Steuerpflicht befreit, wenn sie im schweizerischen Zollgebiet, unabhängig vom Umsatz, ausschliesslich eine oder mehrere der folgenden Leistungsarten erbringen:

- von der Steuer befreite Leistungen;
- von der Steuer ausgenommene Leistungen;
- Dienstleistungen nach Empfängerortsprinzip,[5] mit Ort der Leistung im Inland, sofern keine elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht werden;
- Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland.

Das bedeutet, solange ein deutsches Unternehmen nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b MWSTG von der Steuer befreit ist, unterliegt die Leistung der Bezugsteuer auf Stufe des Leistungsempfängers. Mit der Mehrwertsteuerpflicht des deutschen Unternehmens (obligatorisch oder freiwillig) entfällt sowohl die Befreiung von der Steuerpflicht für das deutsche Unternehmen als auch die Pflicht des Leistungsempfängers in der Schweiz, auf den erhaltenen Leistungen die Bezugsteuer abzurechnen.

Praxisbeispiel:

Die in Frankfurt ansässige Softwarelösungen GmbH stellt Softwareanwendungen für Unternehmen zum Download bereit. Seit 2020 werden diese Produkte auch von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz gekauft. Die Fakturierung erfolgt als Dienstleistungsexport ohne Mehrwertsteuer.

Im August 2022 kauft eine mehrwertsteuerlich nicht registrierte Zweigniederlassung einer deutschen Versicherungsgesellschaft in Büsingen (D) – Schweizer Zollgebiet – eine Softwarelösung per Download.

2026 wird festgestellt, dass dieser Kauf die Mehrwertsteuerpflicht der Softwarelösungen GmbH im schweizerischen Zollgebiet ausgelöst hat.

Die Softwarelösungen GmbH muss sich rückwirkend per August 2022 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen in der Schweiz eintragen lassen. Alle Verkäufe bis zu diesem Datum unterliegen auf Stufe der Softwarelösungen GmbH nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Aber ab diesem Datum muss die Softwarelösungen GmbH auf allen Verkäufen im schweizerischen Zollgebiet die schweizerische Mehrwertsteuer abrechnen.

V. Fiskalvertretung

Nach Art. 67 Abs. 1 MWSTG müssen steuerpflichtige Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland einen Fiskalvertreter mit Sitz in der Schweiz[6] ernennen.

5) Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG.
6) Der Fiskalvertreter muss seinen Sitz in der Schweiz haben und nicht in Liechtenstein oder Büsingen. An dieser Stelle ist also nicht das Zollgebiet gemeint.

Seit dem 1.1.2025 könnte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) grundsätzlich darauf verzichten, die Ernennung eines Fiskalvertreters zu verlangen. Sie hat aber von dieser gesetzlichen Möglichkeit (noch) keinen Gebrauch gemacht.

Der Fiskalvertreter haftet grundsätzlich nicht für die Steuerschulden des ausländischen Unternehmers und fungiert hauptsächlich als Zustelladresse für Schreiben der ESTV. Die Übernahme von Compliancearbeiten wie Vorbereiten und Einreichen der Mehrwertsteuerabrechnungen durch den Fiskalvertreter ist üblich, jedoch nicht gesetzlich vorgeschrieben.

VI. Werklieferungen

Nach Art. 7 Abs. 1 Buchst. a MWSTG ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet.

Diese Verfügungsmacht über den Gegenstand geht bei Werklieferungen grundsätzlich erst über, wenn der Gegenstand beim Kunden vor Ort abgeliefert und installiert wurde.

Wenn die Montage/Installation von untergeordneter Bedeutung ist und als Nebenleistung zur Versandlieferung gilt, liegt keine Werklieferung vor, welche die Steuerpflicht des deutschen Unternehmers auslösen würde.[7)]

Die Abgrenzung zwischen Nebenleistung zur Versandlieferung und einer Werklieferung kann in der Praxis ein schmaler Grat sein. Werden Möbel lediglich zusammengebaut oder Vorhänge aufgehängt, ohne individuelle Anpassung vor Ort, liegt eine Nebenleistung zur Versandlieferung vor. Die individuelle Anpassung an die Räumlichkeiten vor Ort führt zu einer Werklieferung.

Ähnlich ist es bei Maschinen. Werden diese lediglich für den Transport in kleinere Teile zerlegt und beim Käufer vor Ort wieder aufgebaut und an den Strom angeschlossen, handelt es sich um eine Nebenleistung zur Versandlieferung. Umgekehrt führt ein Testlauf durch den Verkäufer vor Ort beim Käufer zu einer Werklieferung.

Nach unserer praktischen Erfahrung stellt die ESTV bei Industriemaschinen im Zweifelsfall darauf ab, ob ein ausgebildeter Techniker des Verkäufers beim Kunden in der Schweiz präsent ist. Ist dies der Fall, stuft die ESTV den Verkauf als Werklieferung ein, welche zur Steuerpflicht des Verkäufers führt.

Bei Werklieferungen ist zu beachten, dass nur der Importeur aus Mehrwertsteuersicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist.

Praxisbeispiel:

Die deutsche Z AG verkauft einen Industrieofen an die Schmelz AG mit Sitz in der Schweiz. Der Ofen wird für den Transport zerlegt und beim Kunden in der Schweiz eingebaut, an den Strom angeschlossen und einem Testlauf unterzogen.

Insbesondere wegen des Testlaufs liegt klar eine Werklieferung vor. Die Z AG hatte aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer die Verfügungsmacht über den Ofen beim Grenzübertritt. Die Z AG ist in der Zollanmeldung als Importeur aufzuführen und wird durch diese Leistung steuerpflichtig. Idealerweise wird die Rechnungsstellung so gestaltet, dass die Steuerpflicht vor dem Grenzübertritt entsteht. Ansonsten müsste die Einfuhrsteuer der ersten Lieferung grundsätzlich über das Vergütungsverfahren geltend gemacht werden.

Nur die Z AG ist berechtigt die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen.

VII. Elektronische Dienstleistungen

Die Definition elektronischer Dienstleistungen in Art. 10 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) ist eng an Anhang II der MWST-Richtlinie der EU angelehnt. Es sind also insb.:

- das Bereitstellen und Zusichern von Datenübertragungskapazitäten;
- das Bereitstellen von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
- das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung,
- das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken und
- das elektronische Bereitstellen von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Geldspielen.

Wie in Kapitel 4 aufgeführt, sind Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland ausschließlich Dienstleistungen nach Empfängerortsprinzip erbringen, von der Steuerpflicht befreit, sofern keine elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht werden.

Die Unterscheidung in der Schweiz bezieht sich in der Schweiz, anders als in der EU,[8)] nicht nur auf Privatpersonen, sondern beispielsweise auch auf mehrwertsteuerlich nicht registrierte Unternehmen oder öffentlich-rechtliche Einrichtungen.

Damit kann eine elektronische Dienstleistung an ein nicht mehrwertsteuerlich registriertes Unternehmen die Steuerpflicht auslösen (vgl. Praxisbeispiel in Kapitel IV.).

VIII. Versandhandel/Plattformbesteuerung

1. Versandhandel

Auf Waren mit einem Einfuhrsteuerwert bis 5,00 CHF wird aus administrativen Gründen keine Einfuhrsteuer erhoben. Unter dem aktuell gültigen Standardsatz von 8,1 % können somit Waren bis zu einem Wert von 62,00 CHF an Kunden in der Schweiz verkauft werden, ohne dass Einfuhrsteuer erhoben wird. Kommt, wie beispielsweise bei Büchern, der reduzierte Satz von aktuell 2,6 % zur Anwendung liegt die Wertgrenze bei 193,00 CHF.[9)]

---

7) MWST-Info 06, Ziff. 2.3.
8) Vgl. BZSt – One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung.
9) Versandhandel und Plattformbesteuerung.

Da Unternehmen, welche die Waren aus dem Ausland direkt an Kunden in der Schweiz liefern, einen Vorteil haben, hat die Schweiz per 1.1.2019 in ihrem Mehrwertsteuergesetz eine Versandhandelsregelung eingeführt. Ziel war es, diese Vorteile für Unternehmen im In- und Ausland, die aus dem Ausland liefern, zu streichen.

Nach Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG verlagert sich der Ort der Lieferung für Einfuhren in die Schweiz, wenn der Verkäufer der Waren damit einen Umsatz von mindestens 100 000 CHF im Jahr erzielt. Ab dem Überschreiten dieser Grenze liegt der Ort der Lieferung in der Schweiz. Die Verlagerung des Orts der Lieferung gilt ab dem Monat, der dem Monat folgt, in dem die Grenze überschritten wurde. Erzielt ein Unternehmen mit auf Grund des geringen Warenwerts von der Einfuhrsteuer befreiten Lieferungen von 1. Januar bis Ende September mindestens einen Umsatz von 100 000 CHF, wird der Ort der Lieferung per 1. Oktober für sämtliche Lieferungen (auch solche mit einem höheren Warenwert) in die Schweiz verlagert.

Ein ausländisches[10)] Unternehmen muss sich sofort für die schweizerische Mehrwertsteuer registrieren und auf Lieferungen an Kunden in der Schweiz Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Das ausländische Unternehmen wird dadurch Importeur und Schuldner der Einfuhrsteuer. Dies kann grundsätzlich i.R.d. Rechts auf Vorsteuerabzug in der Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer geltend gemacht werden.

In diesem Moment muss der Leistungserbringer auf Dienstleistungen, die zuvor auf Stufe des Empfängers der Bezugsteuer unterlegen haben, die Steuer abrechnen.

2. Plattformbesteuerung

Trotz der Versandhandelsregelung gelangten weiterhin viele Waren einfuhrsteuerfrei und ohne Erhebung der Mehrwertsteuer auf dem Verkaufspreis in die Schweiz. Auch aus diesem Grund wurde per 1.1.2025 eine Plattformbesteuerung für Lieferungen[11)] eingeführt.

Gemäß Art. 20a Abs. 1 MWSTG gilt der Plattformbetreiber als Leistungserbringer gegenüber dem Käufer, wenn er über die Plattform eine Lieferung nach Art. 3 Buchst. d Ziff. 1 MWSTG ermöglicht, indem er Verkäufer und Käufer zusammenbringt.

Was als «Zusammenbringen» von Käufer und Verkäufer i.S.v. Art. 20a MWSTG gilt, legt die ESTV in ihrer schriftlichen Praxis zur Plattformbesteuerung dar.[12)] Als Indizien für das Zusammenbringen werden insb. folgende Kriterien genannt:

- Die Plattform kennt eine für die Bestellung der Ware oder die Einleitung des Kaufprozesses (Platzierung der Ware in einem Warenkorb) notwendige Funktion.
- Auf der Plattform werden dem Käufer Informationen über seine Bestellung und die Zahlung (zu zahlender Preis, Bestandteile, zusätzliche Kosten, Zahlungsfrist, Zahlungsmethoden usw.) unmittelbar mitgeteilt.
- Der Rechnungsstellungsvorgang wird auf der elektronischen Schnittstelle initiiert.
- Die Plattform speichert die Daten zur Zahlung des Käufers.
- Die Plattformbetreiberin vereinnahmt zunächst den Kaufpreis für den verkauften Gegenstand und leitet den Kaufpreis dann an den Verkäufer weiter. Es erfolgt keine direkte Zahlung vom Käufer an den Verkäufer.
- Die Plattformbetreiberin genehmigt die Lieferung oder weist den Verkäufer oder einen Dritten an, die Waren zu liefern.
- Die Plattformbetreiberin kann den Verkauf ohne die Genehmigung des Verkäufers stornieren, wenn die Ware nicht ordnungsgemäß vom Käufer entgegengenommen wird.
- Die Plattformbetreiberin stellt dem Verkäufer eine Gebühr oder Provision auf der Grundlage des Auftragswerts in Rechnung.

Ob ein «Zusammenbringen» von Käufer und Verkäufer vorliegt, ist anhand dieser Kriterien zu bestimmen. Für Parteien kommt der Interpretationsspielraum mit einer großen Unsicherheit, da sich die ESTV zwar grundsätzlich an ihre Verwaltungspraxis hält, diese Praxis jedoch keinen Akt der ESTV nach Treu und Glauben darstellt, auf welchen sich der Betroffene vor Gericht berufen kann.[13)]

Wenn Unsicherheiten bestehen, ob ein «Zusammenbringen» i.S.v. Art. 20a Abs. 1 MWSTG vorliegt, empfiehlt sich deshalb eine schriftliche Anfrage (sog. Steuerruling ähnlich der deutschen verbindlichen Auskunft/Zusage) an die ESTV, die den Stpfl. und die ESTV gleichermaßen bindet.

In Art. 20a Abs. 2 MWSTG werden Bedingungen aufgeführt, die jede für sich bereits dazu führt, dass ein Unternehmen nicht als Leistungserbringerin i.S.v. Art. 20a MWSTG gilt:

- weder unmittelbare noch mittelbare Beteiligung am Bestellvorgang,
- keine Erzielung von Umsatz, der unmittelbar mit dem Geschäft zusammenhängt,
- lediglich Vornahme der Zahlungsabwicklung im Zusammenhang mit der Lieferung,
- lediglich zur Verfügungstellen von Platz für Anzeigen,
- lediglich Erbringen von Werbeleistungen,
- lediglich Weiterleitung von Käufern auf andere elektronische Plattformen.

Zu beachten ist, dass für jede Transaktion auf der Plattform selbständig geprüft werden muss, ob die Plattformbetreiberin eine Lieferung von Gegenständen nach Artikel 20a MWSTG ermöglicht und somit als Leistungserbringerin gilt oder nicht.

---

10) Die Regelung gilt auch für schweizerische Unternehmen, die auf Grund der für im Zollgebiet ansässige Unternehmen anwendbaren Bestimmungen i.d.R. schon registriert sind.
11) Eine Ausweitung auf elektronische Dienstleistungen ist i.R.d. nächsten Reform des Mehrwertsteuergesetzes geplant.
12) Vgl. Mehrwertsteuer-Brancheninfo 27 (Elektronische Plattformen).
13) Vgl. Bundesgerichtsentscheid 9C_671/2024, Erwägung 4.2.

IX. Freiwillige Registrierung

Ein Unternehmen, das grundsätzlich unter die Steuerpflicht nach Art. 10 MWSTG fällt, jedoch von dieser Steuerpflicht befreit ist, kann sich freiwillig registrieren lassen. Für Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland ist das Erbringen einer Leistung im Inland Voraussetzung.

In den seltensten Fällen wird ein Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland einen weltweiten Umsatz unter 100 000 CHF haben und sich freiwillig der schweizerischen Mehrwertsteuer unterstellen wollen.

In der Praxis betrifft die freiwillige Registrierung ausländische Unternehmen, die ihre bezugsteuerpflichtigen Dienstleistungen oder ihre Lieferungen der schweizerischen Mehrwertsteuer unterstellen wollen. Dies erlaubt es Ihnen, gegenüber ihren Kunden wie ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz abrechnen zu können und diese vom administrativen Aufwand bzgl. Bezugsteuer und Einfuhrsteuer zu entlasten.

Zudem müssen sie nicht weiter überprüfen, ob Kunden, welche elektronische Dienstleistungen beziehen, mehrwertsteuerlich registriert sind, oder, ob die Umsätze aus dem Versandhandel mit Waren, die von der Einfuhrsteuer befreit sind, die Grenze von 100 000 CHF nicht überschreiten.

X. Vergütungsverfahren (Art. 151 ff. MWSTV)

Unternehmen mit Wohnsitz, Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland, die nicht für Zwecke der schweizerischen Mehrwertsteuer steuerpflichtig sind, können sich die in der Schweiz angefallene Mehrwertsteuer grundsätzlich vergüten lassen. Leistungen, welche die Steuerpflicht nicht auslösen, sind nicht schädlich für das Vergütungsverfahren.[14)]

Es sind dabei folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Nachweis der Unternehmereigenschaft im Land des Wohnsitzes, des Geschäftssitzes oder der Betriebsstätte gegenüber der ESTV,
- Gewährung des Gegenrechts an schweizerische Unternehmen durch den Staat des Wohn- oder Geschäftssitzes bzw. der Betriebsstätte des antragstellenden ausländischen Unternehmens,
- Mindestbetrag von 500 CHF im Kalenderjahr.

Eine lediglich auf Kassenzetteln ausgewiesene Steuer wird nicht rückerstattet.

Mit Ausnahme der Vergütung der Mehrwertsteuer auf Treibstoffen sowie pauschalierten Reisekosten gewährt Deutschland Gegenrecht und deutsche Unternehmen können, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, in der Schweiz angefallene Vorsteuern im Vergütungsverfahren zurückfordern.

Vergütungsperiode ist das Kalenderjahr. Der Antrag auf Vergütung ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem die Leistung in Rechnung gestellt wurde.

Das antragstellende Unternehmen hat einen Fiskalvertreter in der Schweiz zu bestimmen.

14) Vgl. Abschn. 4. Force of Attraction.

Offenbar, aber nicht korrigierbar? §§ 129 und 173a AO zwischen Sphärenzuordnung, digitalem Fehler und Bestandskraft

Prof. Dr. iur. Christoph S c h m i d t *)

Der Beitrag untersucht §§ 129 und 173a AO als komplementäre, aber asymmetrische Korrekturregeln für mechanisch geprägte Fehler. Im Mittelpunkt stehen die Zuordnung zur Behörden- oder Erklärungssphäre, die Grenzen bei Auswahl-, Import- und Übertragungsfehlern sowie die Automationsfähigkeit beider Vorschriften. Ergebnis: Nicht die elektronische Form, sondern die objektiv rekonstruierbare Fehlerprovenienz entscheidet. § 173a AO lässt bei eindeutig dokumentierten digitalen Bedienfehlern eine reformbedürftige Korrekturlücke.

Inhalt **Seite**

I. Einführung ... 721
II. §§ 129 und 173a AO als zweigeteilte Fehlerkorrektur im digitalen Besteuerungsverfahren ... 722
1. Normativer Ausgangspunkt und praktische Einordnung ... 722
2. Fehlerquelle, Sphäre und Prozessphase ... 723
3. Konkurrenz zu §§ 172, 173, 175b und 177 AO ... 723
4. Festsetzungsfrist, Rechtsfolge und Darlegung ... 724
III. Beispiel 1: § 129 AO (offenbare Unrichtigkeit beim Erlass des Verwaltungsakts) ... 724
1. Tatbestand und Rechtsfolge ... 724
2. Automationspotenziale ... 725
a) Schreib-, Rechen-, Eingabe- und Übertragungsfehler ... 725
b) Ähnliche offenbare Unrichtigkeit: Mechanik statt Denken ... 725

*) Prof. Dr. iur. Christoph Schmidt ist Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Weiterhin gründete er das Institut für digitale Transformation im Steuerrecht (IdTStR) an der gleichen Hochschule und leitet dieses seit März des Jahres 2023. Christoph Schmidt lehrt gegenwärtig auf dem Gebiet des allgemeinen Abgabenrechts und ist zudem Vorstandsmitglied sowie Vorsitzender des Fachausschusses I (Digitalisierbarkeit von Steuernormen) des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e.V. (IDSt). In seiner Forschung befasst sich Christoph Schmidt insb. mit interdisziplinären Fragestellungen an der Schnittstelle von Rechtswissenschaft, Verwaltungswissenschaft und Informatik.