



MEHRWERTSTEUER

JANUAR/FEBRUAR 2016

NEWSLETTER **01/02**

AKTUELLE THEMEN – BRANCHEN – INTERNATIONAL – PRAXISFÄLLE



Liebe Leserin, lieber Leser

Herzlich willkommen zur ersten Ausgabe. Mit dem neuen **Print-Newsletter «Mehrwertsteuer»** möchten wir dazu beitragen, dass Sie stets auf dem aktuellen Wissensstand im Mehrwertsteuerrecht sind.

Verschaffen Sie sich eine Übersicht über die wichtigsten Änderungen in der neuen MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung. Ausserdem erfahren Sie, warum die Einreihung/Tarifierung sowohl für die Verwaltungen als auch für die Unternehmen wichtig ist. Weil grundsätzlich jede und jeder

für die korrekte Qualifikation, Berechnung und Überweisung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist, lohnt sich ein Blick auf die heutigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuerpflicht. Informieren Sie sich auch über das Zollrecht der EU, welches einer Komplettrevision unterzogen worden ist. Zudem erhalten Sie in unseren Praxisfällen rechtssichere Lösungsansätze.

Herzlichst Ihre

Petra Schmutz, Redaktorin

IN DIESER AUSGABE:

- Top-Thema: MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung **Seite 1**
- Best Practice: Warentarifierung **Seite 4**
- Top-Thema: Subjektive Mehrwertsteuerpflicht **Seite 7**
- Top-Thema: EU Zollkodex **Seite 9**
- Praxisfälle **Seite 11**

Neue MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung

Erster Entwurf, zweiter Entwurf, Bundesgerichtsentscheid und die Unsicherheiten sind wieder da. Nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 28. Mai 2015 müsste die MWST-Info Nr. 03, um Klarheit zu schaffen, bereits wieder überarbeitet werden.

■ **Von Dr. oec. HSG Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte, Mehrwertsteuerspezialist**

Einleitende Bemerkungen

Ablauf einer Praxisänderung im MWSTG

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ist für die Erhebung und den Einzug der Inland- und der Bezugssteuer zuständig. Sie erlässt dafür erforderliche Praxisfestlegungen (z.B. MWST-Infos und MWST-Branchen-Infos). Vor einer Praxisänderung publiziert die ESTV Entwürfe zur möglichen neuen Praxis.

Dieser Entwurf stellt ein Arbeitspapier der ESTV dar, welches dem Konsultativgremium sowie den interessierten Kreisen zur Vernehmlassung unterbreitet wird – mit diesem ersten Entwurf soll auch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der direkten Stellungnahme eingeräumt werden. Der Inhalt des Entwurfs kann dementsprechend von der endgültigen Fassung einer Publikation ab-

weichen und entfaltet somit keine rechtsverbindliche Wirkung.

Ein weiterer, zweiter Entwurf wird publiziert, falls er nur in einer Amtssprache vorliegt. Im Zeitpunkt der Publikation des zweiten Entwurfes hat das Konsultativgremium idR zu der Praxisänderung Stellung genommen, und die Leitung der Hauptabteilung MWST hat diese definitiv verabschiedet. Allfällige Anpassungen des Inhalts können sich noch aufgrund des Übersetzungsprozesses ergeben, wobei Hauptzweck des zweiten Entwurfes ist, die Dauer der Übersetzung zu überbrücken. Die Steuerpflichtigen erhalten auf diese Weise möglichst früh die für sie wesentlichen Informationen. Stellungnahmen zum zweiten Entwurf für die definitive Version werden entsprechend von der ESTV nicht mehr berücksichtigt.



Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen

Grundsätzlich stellt sich bei Praxisänderungen die Frage, wie die steuerpflichtigen Personen vorzugehen haben, wenn die ESTV eine Praxisänderung vornimmt. Hier ist zwischen zwei Hauptfällen zu unterscheiden:

- Ist die geänderte Praxis der ESTV **strenger** für die steuerpflichtigen Personen, gilt die neue (strengere) Praxis grundsätzlich ab dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn. Dadurch brauchen die steuerpflichtigen Personen in einer laufenden Abrechnungsperiode keine Abgrenzung vorzunehmen. Gleichzeitig ist gewährleistet, dass sämtliche steuerpflichtigen Personen unabhängig von ihrer Abrechnungsart gleich behandelt werden.¹
- Ist die geänderte Praxis der ESTV **günstiger** für die steuerpflichtigen Personen, gilt diese – auch rückwirkend – für diejenigen steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die rückwirkende Gültigkeit ist zeitlich nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich. In einem solchen Fall kann die steuerpflichtige Person die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (etwa grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch in Ausnahmefällen möglich.² Die ESTV zahlt zudem **keinen Vergütungsziins**.

Die ESTV behält sich vor, in Spezialfällen einen anderen (späteren) Zeitpunkt der Wirkung festzulegen, sofern sich dies aus Praktikabilitätsgründen rechtfertigt. In einem solchen Fall wird die ESTV den Zeitpunkt der Wirkung in der entsprechenden Publikation ausdrücklich abweichend vom vorgenannten Grundsatz festlegen.

Chronologie der Änderungen

Die derzeit geltende MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung wurde am 27. Oktober 2015 in der finalen Fassung publiziert, wobei der 2. Entwurf bereits am 6. August 2015 zur Verfügung stand. Gemäss oben dargelegter Praxis gilt demnach die neu publizierte Praxis schon ab dem 3. Quartal 2015.

Übersicht über die wichtigsten Änderungen

Vorab wurde eine neue Ziffer 1 eingeführt, in welcher ein kurzer Überblick gegeben wird, um was es in der MWST-Info Nr. 3 geht:

- Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, können sich auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt (MWST-Gruppe) zusammenschliessen.
- Die Gruppenbesteuerung bewirkt, dass die in der Gruppe zusammengefassten Rechtsträger mehrwertsteuerlich wie ein einziges Steuersubjekt behandelt werden. Die individuelle Steuerpflicht der einzelnen Gruppenmitglieder entfällt; die Innenumsätze zwischen den einzelnen Gruppenmitgliedern unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Die Aussenumsätze sind zu versteuern und werden durch die Gruppenvertretung auf dem Abrechnungsformular für die gesamte Gruppe gegenüber der ESTV deklariert.

Sodann wurden die Ausführungen in Ziffer 2 «Kreis möglicher Gruppenmitglieder» grundlegend überarbeitet:

- Abs. 1 Ziffer 1:³ Hier wurde die Formulierung angepasst, da in der alten Broschüre Personengesellschaften fälschlicherweise als Rechtsträger bezeichnet wurden. Materiell hat sich in dieser Ziffer nichts geändert – entsprechend können grundsätzlich sämtliche juristischen Personen, Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) sowie natürliche Personen Mitglieder einer MWST-Gruppe werden, sofern sie ihren Sitz beziehungsweise eine oder mehrere Betriebsstätte(n) in der Schweiz haben.
- Abs. 2 Ziffer 1: Der Hinweis, wonach in eine MWST-Gruppe auch Rechtsträger einbezogen werden können, die kein Unternehmen betreiben, wurde ersatzlos gestrichen. Die ESTV erwähnte hierbei, dass der einzige Zweck wohl darin bestand, auch Holdinggesellschaften den Eintritt in eine Gruppe zu ermöglichen. Da aber Holdinggesellschaften nach Art. 9 MWSTV⁴ unternehmerisch tätig sind, sei der entsprechende Absatz überflüssig. Diese Ansicht ist nach dem Entscheid des Bundesgerichtes (2C_1002/2014 vom 28.05.2015 bzw. BVGer vom 23. September 2014 (A-6534/2013, A-7158/2013) – vgl.

Vogel, Manuel, Kommentierter Entscheid – MWST-Pflicht bei Holdinggesellschaften, in: Treuhand kompakt Newsletter, 02/November 2015, S. 4 ff.) umstritten:

- Mit dem MWSTG 2010 wurde die Möglichkeit eingeführt, dass auch Firmen auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht verzichten können, welche grundsätzlich keine steuerbaren Umsätze erzielen.
- Die Steuerverwaltung und das BVGer haben diese Möglichkeit stark eingeschränkt und die Möglichkeit der freiwilligen Steuerpflicht für Firmen ohne steuerbare Umsätze – etwa Holdings – verneint.
- Diese Sichtweise hat nun das BG am 28. Mai 2015 teilweise korrigiert. Das BG hat es jedoch verpasst, Kriterien zu erarbeiten, wann die freiwillige Steuerpflicht für Firmen möglich sein soll und welche Art von Umsätzen dabei erzielt werden müssen.
- Die Gerichte hatten die Mehrwertsteuerpflicht eines Unternehmens zu beurteilen, welches keine steuerbaren Umsätze, sondern lediglich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung erbracht hat. Die Verwaltung wie auch das Bundesverwaltungsgericht bzw. das Bundesgericht setzten für die freiwillige Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen steuerbare Leistungen voraus. Diese Sichtweise entspricht m.E. der Regelung vor Einführung des MWSTG 2010.
- Eine Holding erzielt typischerweise nur von der Steuer ausgenommene Umsätze – etwa Zinseinnahmen, welche nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind und für welche auch nicht optiert werden kann, oder Umsätze/Mittelzuflüsse – etwa Dividenden und andere Gewinnanteile – im Sinne von Art. 18 MWSTG, welche nicht als Entgelt qualifiziert werden. Weder von der Steuer ausgenommene Umsätze noch Mittelzuflüsse, welche nicht als Entgelt qualifiziert werden, stellen somit Entgelte für steuerbare Leistungen dar, womit aus den Ausführungen des Bundesgerichtes geschlossen werden könnte, dass eine Holding nicht unternehmerisch tätig ist. Ob dies so ist, kann an dieser Stelle nicht abschliessend beurteilt werden, allerdings erscheint die ersatzlose Streichung



dieses Absatzes unter Berücksichtigung des oben dargestellten Urteils zumindest als problematisch.

- Neu wurde ein Absatz betreffend «Einrichtungen der beruflichen Vorsorge» eingefügt, welcher der Streichung von Art. 16 Abs. 3 MWSTV entspricht – der gestrichelte Absatz lautete «Einrichtungen der beruflichen Vorsorge können nicht Mitglied einer Gruppe sein». In diesem Sinne hat die ESTV einschränkend in der neuen Broschüre Nr. 3 festgehalten, dass eine Vorsorgeeinrichtung nach BVG nur dann Mitglied einer Gruppe sein kann, wenn sie die einheitliche Leitung innehat oder unter der einheitlichen Leitung einer anderen Vorsorgeeinrichtung nach BVG steht. Damit können neu Pensionskassen mit ihren Tochtergesellschaften eine MWST-Gruppe bilden. Die praktische Bedeutung dieser Bestimmung dürfte sich in Grenzen halten, haben doch Pensionskassen nur selten Tochtergesellschaften.
- Eine in der Schweiz gelegene Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft kann neu **nicht mehr** Mitglied einer MWST-Gruppe werden, und zwar unabhängig davon, ob sie im schweizerischen Handelsregister eingetragen ist oder nicht. Rechtsträger mit Sitz im Ausland können Mitglied einer MWST-Gruppe werden, sofern sie eine oder mehrere Betriebsstätte(n) in der Schweiz haben. Der ausländische Rechtsträger wird diesfalls hinsichtlich sämtlicher Betriebsstätten in der Schweiz Mitglied der MWST-Gruppe.

Ferner werden in Ziffer 3 «Einheitliche Leitung» neu Kriterien aufgeführt, wann etwa trotz fehlender Stimmenmehrheit eine einheitliche Leitung vorliegen könnte:

- Abschluss eines Aktionärsbindungsvertrags, mit welchem ein einheitliches Stimmrechtsverhalten sichergestellt wird;
- eine natürliche Person ordnet mittels schriftlicher vertraglicher Vereinbarungen ihre Geschäftstätigkeit vollumfänglich einem anderen Unternehmen unter (z.B. Versicherung- oder Generalagentur-Vertrag).

Ebenfalls in der Ziffer 3 wurden dann auch Konstellationen erwähnt, welche für sich allein dagegen keine einheitliche Leitung begründen können:

- Personalunion der Geschäftsleitungen;
- die blosser Willenskundgabe, Teil einer MWST-Gruppe sein zu wollen;
- die Tatsache, dass die Inhaber zweier Gesellschaften miteinander verheiratet sind;
- einheitliche Buchführung/Administration.

Der in Ziffer 5 definierte Ausnahmefall bei Umstrukturierungen, in welchem die einheitliche Leitung ändert oder dahinfällt und die Gruppenbesteuerung nicht während mindestens einer Steuerperiode beizubehalten ist, wie auch der Hinweis, wonach die Veräusserung eines oder mehrerer nicht beherrschender Gruppenmitglieder folglich nicht dazu berechtigte, die Gruppenbesteuerung vorzeitig zu beenden, wird in der neuen Broschüre Nr. 03 nicht mehr erwähnt. Es ist derzeit nicht abschätzbar, ob das Fehlen dieser Hinweise zu einer Praxisänderung führt.

In der Rubrik «Änderungen im Bestand der Gruppenmitglieder» wird ferner neu explizit erwähnt, dass die ESTV den Ein- oder den Austritt auf den Beginn der folgenden beziehungsweise auf das Ende der laufenden Steuerperiode (Art. 20 Abs. 2 MWSTV) bewilligt, und ein rückwirkender Ein- beziehungsweise Austritt ist nur so lange möglich, als weder die MWST-Gruppe noch das einbeziehungsweise austretende Mitglied eine MWST-Abrechnung eingereicht hat und die Frist zur Einreichung der Abrechnung gemäss Art. 71 Abs. 1 MWSTG noch nicht verstrichen ist.

Zusammenfassende Anmerkungen

Die mit der neuen Publikation vorgenommenen Änderungen stellen vornehmlich Änderungen dar, welche sich aus den gesetzlichen Änderungen ergeben. Erstaunlicherweise hat die ESTV in der neuen Publikation nirgends erwähnt, ob und inwieweit der erwähnte Bundesgerichtsentscheid bei der Gruppenbesteuerung einen Einfluss hat.

Wünschenswert wäre zudem, dass die ESTV bei neuen Publikationen eine Synopse erstellt, aus welcher klar ersichtlich wird, welche Änderungen gegenüber früheren Publikationen vorgenommen werden, und diese zudem kommentiert – etwa ob es sich lediglich um eine redaktionelle oder aber um eine materielle Anpassung handelt.

Vorteilhaft wäre zudem, wenn die ESTV in der Publikation MWST-Info 03 im Anhang ein Beispiel veröffentlichen würde, welches u.a. auch eine Vorsteuerkürzungsberechnung beinhaltet.

FUSSNOTEN

- 1 Für steuerpflichtige Personen, die die alte (günstigere) Praxis der ESTV nicht angewendet haben, gilt die neue (strengere) Praxis aber rückwirkend (innerhalb der Verjährungsfrist). Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine steuerpflichtige Person die alte (günstigere) Praxis der ESTV faktisch nicht angewendet hat, wenn sie einen Vorbehalt im Sinne von Art. 96 Abs. 3 MWSTG angebracht hat oder wenn bei ihr ein Verfahren (bei der ESTV, dem Bundesverwaltungsgericht oder dem Bundesgericht) hängig ist.
- 2 Wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, schuldet die ausgewiesene Steuer, es sei denn:
 - es erfolgt eine nachträgliche Korrektur einer Rechnung innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen durch ein empfangsbedürftiges Dokument, welches auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerrufen, oder
 - der Steuerpflichtige weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist; kein Steuerausfall entsteht namentlich, wenn der Rechnungsempfänger oder die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurückerstattet worden ist.
 Die Einhaltung der oben genannten Bedingungen hat die steuerpflichtige Person der ESTV zu dokumentieren.
- 3 Die Nummerierung bezieht sich auf das alte Merkblatt.
- 4 Gemäss Art. 9 MWSTV gilt das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen im Sinn von Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG und stellt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn von Art. 10 Abs. 1 MWSTG dar.



AUTOR

Dr. oec. HSG Manuel Vogel,

dipl. Steuerexperte, ist spezialisiert auf komplexe Fragestellungen im internationalen Steuerrecht insbesondere im internationalen Mehrwertsteuerrecht und verfügt über langjährige Beratungserfahrung. Er ist Verwaltungsrat und Partner bei der ACCTA ACCOUNTING & TAX AG, Baar.



SEMINARTIPP

MWST Advanced

Sie können auch Geschäfte mit ausländischen Partnern und Zulieferern in Bezug auf die MWST korrekt und sicher abwickeln.

Termin: Donnerstag, 2. Juni 2016

Referent: **Dr. oec. HSG Manuel Vogel**

Ort: Zentrum für Weiterbildung der Universität Zürich

Anmeldung und weitere Informationen:
www.praxisseminare.ch



Die Zolltarifnummer – eine internationale Codierung für verschiedenste Zwecke

Personen haben Namen, um sie identifizieren zu können, und Produkte haben zugeordnete, mehr oder weniger einheitliche Nummern für den länderübergreifenden Güterverkehr. Weltweit werden Waren im Handelsverkehr mittels einer bestimmten Nummerierung verschlüsselt, um im internationalen Warenaustausch über vergleichbare Daten zu verfügen und auch die Zollhandlungen vornehmen zu können. Warum diese Einreihung/Tarifierung sowohl für die Verwaltungen als auch für die Unternehmen wichtig ist, soll der nachfolgende Beitrag aufzeigen.

■ Von **Christina Haas Bruni, Senior Manager Customs & VAT, Zollexpertin**



Basis der internationalen Codierung von Waren ist das Übereinkommen über das Harmonisierte System (kurz «HS»), welches unter der Schirmherrschaft der Weltzollorganisation (WZO) erarbeitet wurde und derzeit in 138 Vertragsparteien mit mehr als 200 Zollverwaltungen zur Anwendung gelangt. Jeder Ware ist in einem systematisch aufgebauten Warenverzeichnis, der sogenannten HS Nomenklatur, eine bestimmte **6-stellige** Nummer zugeordnet. Die derzeitige HS Nomenklatur umfasst 21 Abschnitte und 97 Kapitel. Auf dieser HS Nomenklatur sind dann die jeweiligen nationalen Zolltarife der Länder aufgebaut. Auf internationaler Ebene wird die HS Nomenklatur in regelmässigen Abständen von fünf Jahren revidiert und angepasst (die nächste Version wird somit 2017 erwartet).

In der Schweiz ist dies der Gebrauchszolltarif «t@res» mit seinen **8-stelligen** schweizeri-

schen Zolltarifnummern. Zur 6-stelligen HS-Nummer wurden noch zwei weitere Stellen hinzugefügt, um die nationalen Bedürfnisse und teilweise auch die Wünsche der Wirtschaft abzudecken. Der schweizerische Zolltarif ist elektronisch verfügbar (unter www.tares.ch) und enthält über 8600 verschiedene Zolltarifnummern.

11-stellige Codenummer in der EU

Die EU kennt hingegen eine **11-stellige** Codenummer, die ebenfalls auf dem 6-stelligen HS beruht und für die Kombinierte Nomenklatur (KN) um zwei Stellen 7 und 8 erweitert wurde. Die neunte und die zehnte Stelle für den sogenannten TARIC (integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaft) verschlüsseln gemeinschaftliche Massnahmen, und die elfte Stelle wird für nationale Zwecke der einzelnen Mitgliedsstaaten verwendet (z.B. Umsatzsteuersätze). Die EU verfügt somit über 16 000 Zolltarifnummern.

Ein Blick nach Südostasien gibt uns ein anderes Bild. Die ASEAN Länder (Verband Südostasiatischer Nationen) haben 2003 die harmonisierte ASEAN Tarifnomenklatur (sog. AHTN) ins Leben gerufen. Diese ist 8-stellig, gilt aber nur für den intra-ASEAN Handel. Unternehmen, welche somit innerhalb, aber auch ausserhalb der ASEAN Zone tätig sind, müssen sich dieser Doppelsystematik bewusst sein. Vorsicht ist geboten, da gewisse Länder in Südostasien ihre AHTN Version noch auf ältere HS Versionen abstützen (z.B. 2007), was zu Unstimmigkeiten beim Grenzübergang führt. Um es noch komplizierter zu machen, hat beispielsweise Malaysia neben dem AHTN noch eine zusätzliche interne Tarifnomenklatur (sog. PDK), welche nationale Spezialitäten einschliesst. Im Ursprungszertifikat innerhalb der ASEAN Freihandelsabkommen wird explizit die Erwähnung der AHTN Zolltarifnummer des Einfuhrlandes verlangt, was ebenfalls immer wieder zu Diskussionen mit den Zollbehörden führt.

International vergleichbar sind somit nur die ersten 6 Stellen der Zolltarifnummer. Die unterschiedlichen nationalen Implementierungen des HS im Ausland zeigen auf, dass Unternehmen, welche aus der Schweiz Produkte vertreiben, sich den im Ausland angewandten Regeln zu fügen haben. Es kann durchaus vorkommen, dass ein Einfuhrland auf einer anderen Zolltarifnummer eines Produktes besteht, da oftmals auch ein Interpretationsspielraum besteht. Dies fordert geschicktes Verhandlungsvermögen der Unternehmen sowie eine robuste Argumentation der eigenen Produktetarifierung, um die eigene Position durchsetzen zu können.

Zolltarifnummern, oder HS Codes oder Commodity Codes, wie sie international auch genannt werden, bilden die Basis für eine reibungslose und einheitliche Zollabfertigung sowie für die Erhebung von Zöllen und Verbrauchssteuern in den verschiedenen Ländern. Daneben dienen Zolltarifnummern aber auch noch diversen weiteren Zwecken, beispielsweise:

- Erfassung wirtschaftsbezogener statistischer Daten (Aussenhandelsstatistik);
- Bewirtschaftung von Einfuhr- oder Ausfuhrbewilligungen, Verboten, Beschränkungen, Kontingenten, Antidumpingmassnahmen usw.;



- Als Basis für präferenzielle Ursprungsregeln im Rahmen von Freihandelsabkommen (Listenregeln) und teilweise auch für nicht-präferenzielle Ursprungsregeln.

HINWEIS



Trotz fester Regeln sowie einer logischen Struktur des Zollarifs stellt die Thematik «Einreihung von Waren» oder «Warentarifierung» in ihrer Komplexität und Vielschichtigkeit höchste Anforderungen an aussenhandelsorientierte Unternehmen. Die korrekte Warentarifierung wird häufig unterschätzt, nicht ausreichend beachtet, und oft kommt es zu Schwierigkeiten bei der Ermittlung der richtigen Tarifnummer. Umfrageberichte zeigen durchschnittliche Fehlerquoten bei Unternehmen von 30 bis 40 Prozent.

Dabei gibt es zahlreiche Zollvorteile, die nicht nur dem eigenen Unternehmen nützen, sondern auch für Kunden wichtig sind und somit die Wettbewerbsfähigkeit steigern. Ebenfalls eine wichtige Aufgabe ist die Durchführung und Beachtung der Präferenzkalkulation im Bereich Warenursprung und Freihandelsabkommen. Insbesondere dieser Bereich bietet den Unternehmen profitable Optimierungsmöglichkeiten und höchste Kundenzufriedenheit, birgt jedoch auch ein hohes Risikopotenzial im Falle von Arbeitsfehlern.

Nachfolgend einige Gründe, die Zolltarifnummern für das eigene Warensortiment (Fertigwaren wie auch Komponenten/Rohstoffe) regelmässig zu überprüfen:

- Weniger Beanstandungen und Rückfragen bei der Zollabwicklung im Import und Export;
- Mehr Sicherheit bei Zollprüfungen; falsche Tarifnummern können zu höheren Zollabgaben und somit zu empfindlichen Nachforderungen führen (rückwirkend bis 5 Jahre);

PRAXISTIPP



Es ist daher wichtig, rechtzeitig in einer Produktentwicklung die Zolltarifnummern festzulegen und die in den Artikelstammdaten zu erfassenden Zolltarifnummern von einer fachkundigen Person im Unternehmen prüfen zu lassen. In Industrien, wo Zolltarife hoch oder komplex sind, ist ein Handbuch mit produktespezifischem und technischem Argumentarium zu empfehlen, um bei Diskussionen mit Zollbehörden professionell vorbereitet zu sein. Dies kann nämlich auch Auswirkungen auf die Preisgestaltung haben.

IST DIES EIN BAUM?

Nein, es sind Zolltarifnummern!



0602.9099	Andere lebende Pflanzen Zollansatz CHF 19.60 / 100kg
0604.2021	Weihnachtsbäume, frisch Zollansatz CHF 0.00 (Zollfrei)
4401.1010	Brennholz, aus Nadelholz Zollansatz CHF 0.07 / 100kg
4407.1011	Holz, in der Längsrichtung gesägt, Fichten- und Tannenholz Zollansatz CHF 1.05 / 100kg
4414.0000	Holzrahmen für Bilder usw. Zollansatz CHF 61.00 / 100kg
9401.6100	Sitzmöbel mit Gestell aus Holz, gepolstert Zollansatz CHF 0.00 (Zollfrei)
6306.1200	Planen (Blachen) aus synthetischen Fasern Zollansatz CHF 96.00 / 100kg

- Transparenz und Sicherheit bei der Produktkalkulation durch Berücksichtigung der Zollkosten;
- Korrekte zollrelevante Stammdaten als Basis für die richtige Ursprungsberechnung und Anwendung der verschiedenen Freihandelsabkommen.

Systematik der Zolltarifeinreihung

Der Aufbau des Zollarifs gliedert sich wie folgt (am Beispiel eines Damenmantels dargestellt):

- **Abschnitte**
(z.B. Spinnstoffe – Abschnitt XI)
- **Kapitel**
(z.B. Bekleidung aus Geweben – Kapitel 62)
- **Positionen**
(z.B. Mäntel für Damen – Position 6202)
- **Unterpositionen**
(z.B. Mäntel für Damen aus Wolle – Unterposition 6202 11)
 - **Warennummer/Zolltarifnummer**
(z.B. Mäntel für Damen aus Wolle – schweizerische Zolltarifnummer 6202 1100)

Die sachliche Gliederung des Zollarifs basiert auf dem sogenannten Produktionsprinzip, welches den Weg einer Ware vom «Rohprodukt» über das «Halberzeugnis» bis hin zur «Fertigware» wiedergibt. Dabei steht bei der Einreihung von Rohstoffen oder Halberzeugnissen eher das Ausgangsmaterial oder die stoffliche Zusammensetzung im Vordergrund, während bei einer mehrmaligen Bearbeitung

einer Ware zunehmend ihr Verwendungszweck an Bedeutung gewinnt. Viele Waren können jedoch nur eingereiht werden, wenn sowohl die stoffliche Beschaffenheit als auch der Verwendungszweck einer Ware berücksichtigt werden.

Massgebend für die Tarifierung sind jeweils der Wortlaut der Tarifnummer sowie die Anmerkungen zu Abschnitten und Kapiteln. Die wichtigsten internationalen Regeln für die einheitliche Einreihung von Waren in den Zollarif sind die Allgemeinen Vorschriften zur Auslegung des Harmonisierten Systems (AV). Sie regeln beispielsweise, wie bei unvollständigen bzw. unfertigen Waren oder Warensammlungen (Sets) zu verfahren ist. Diese Auslegungsmethoden werden im Streitfall von Gerichten angewandt, was zeigt dass die Tarifierung ein in sich geschlossenes System ist und strikten Regeln unterliegt.

LINKS

- **Schweiz** → Tares
www.tares.ch
- **Deutschland** → EZT-online
<http://auskunft.ezt-online.de/ezto/Welcome.do>
- **EU** → Taric
http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp
- **Weltweit** → Mendel Online (Gratiszugang via Switzerland Global Enterprise S-GE)
<https://www.mendel-online.eu/mo/Login/Login.do>
<http://www.s-ge.com/schweiz/export/de/content/static/Zolltarife-weltweit>



Weitere Hilfsmittel für die Warentarifierung

Neben diesen rechtlich verbindlichen Einreichungsregeln existieren noch weitere Einreichungsgrundsätze und Hilfsmittel für die Warentarifierung:

- Einreichungs-Avise zum HS (Stufe WZO);
- Erläuterungen zum Harmonisierten System und zu den Allgemeinen Vorschriften;
- Nationale Erläuterungen zum Zolltarif (in der Schweiz Dokument D.6)
- Nationale Tarifierungsentscheide (in der Schweiz Dokument D.4; in der EU Daten-

bank der verbindlichen Zolltarifauskünfte VZTA).

HINWEIS

Dazu gilt es festzuhalten, dass eine korrekte Zolltarifeinreichung stets aufgrund der objektiven Kriterien der Waren bei Grenzüberschritt vorzunehmen ist. Dabei sind insbesondere das Material, die genaue Beschaffenheit und der Verwendungszweck von entscheidender Bedeutung.



Es besteht auch die Möglichkeit, bei den Zollbehörden verbindliche und über mehrere Jahre gültige Tarifauskünfte zu beantragen,

um Rechtssicherheit bei den Handelstransaktionen zu erhalten. So zum Beispiel in der EU oder der Schweiz, wo Wirtschaftsbeteiligte eine verbindliche Zolltarifauskunft erhalten können, die dann aber lediglich für den Antragstellenden gültig sind, Drittparteien können sich nicht auf eine solche berufen.

Letztlich bleibt das Tarifieren aber eine «Kopf- und Handarbeit», bei der auch das beste IT-System nur eine unterstützende Funktion leisten kann.

Zusammenfassend ist die korrekte Codierung der Verkaufsprodukte für international tätige Unternehmen aber ein wichtiger Bestandteil, um den reibungslosen Warenfluss sicherstellen zu können und allenfalls auch Einsparungsmöglichkeiten zu erkennen. Es ist daher empfehlenswert, diesem Bereich speziell Beachtung zu schenken und eine saubere Stammdatenpflege zur Erfassung und regelmässigen Überprüfung der aussenhandelsrelevanten Artikelstammdaten einzurichten.

DIE THEMATIK MIT DEM GEWÜRZTEN FLEISCH («BÜ-BÜ-BÜNDNERFLEISCH»)

Erinnern Sie sich noch an die Ausführungen von alt Bundesrat Hans-Rudolf Merz zum Thema Bündnerfleisch vor ein paar Jahren? Kurz zusammengefasst musste er vor dem Parlament in allen technischen Details erklären, unter welche Zolltarifnummer gewürztes Rindfleisch einzureihen ist und was die entsprechenden Konsequenzen sind. Dies unter einem grösseren Lachanfall und unter tobendem Applaus der anwesenden Parlamentarier (Video siehe YouTube).

Kürzlich hat sich der Bundesrat gegen höhere Zölle für gewürztes Fleisch und somit gegen eine entsprechende Parlamentarische Initiative ausgesprochen. Dies insbesondere mit der Begründung, dass eine Erhöhung in diesem Bereich nicht WTO-kompatibel wäre und mit anderen Massnahmen hätte kompensiert werden müssen. Kompensationsmassnahmen hätte insbesondere die Senkung von Zollansätzen bei anderen Agrarprodukten oder die Erhöhung von Zollkontingenten bedeutet.

Und was hat dies nun mit der Zolltarifnummer zu tun?

Mit Würzmitteln haltbar gemachtes (Roh-)Fleisch bleibt nach dem Entscheid des Bundesrates im Kapitel 16 des Zolltarifs und unterliegt damit weiterhin einer wesentlich tieferen Zollbelastung als Rohfleisch des Kapitels 02. Hier hat also die Tarifeinreichung eine grosse fiskalische Bedeutung, und die Abgrenzungsschwierigkeiten (wie viele Pfefferkörner sind erkennbar usw.) gehen in eine weitere Runde.

AUTORIN



Christina Haas Bruni ist Senior Manager Customs & VAT, Zollexpertin/ Customs expert bei PricewaterhouseCoopers AG in Basel.

FINANZEN



WEKA 1-Tages-Praxis-Seminar

Zoll und Mehrwertsteuer



Grenzüberschreitender Warenverkehr in der Praxis

An diesem Seminar werden grenzüberschreitende Sachverhalte bei der Import- und Exportabwicklung behandelt. Dies erstreckt sich von der Zollanmeldung über sicherheitsrelevante Fragestellungen bis zum richtigen Umgang mit dem Zentralisierten Abrechnungsverfahren der Zollverwaltung (ZAZ). Das Seminar vermittelt Ihnen weiter Wissen über die Incoterms 2010 und deren Bedeutung und Anwendung in der Praxis. Daneben erhalten Sie einen Überblick über die Ermittlung der richtigen Zolltarifnummer und die Abhängigkeit von verschiedenen Vorschriften der Tarifeinreichung.

Ihr Praxis-Nutzen

- Sie wissen über die zollrelevanten Vorschriften bei der Einfuhr- und Ausfuhranmeldung Bescheid.
- Sie kennen sich bei tarifären und nicht-tarifären Handelshemmnissen aus und wissen über die Vorteile von Freihandelsabkommen Bescheid.
- Sie haben einen Überblick über die Kumulationsmöglichkeiten unter den verschiedenen Freihandelsabkommen und kennen den Einfluss auf die Einkaufs- und Verkaufspreise.

Seminarleitung: Simeon L. Probst, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Director VAT & Customs, PricewaterhouseCoopers AG, Basel

Jetzt informieren und anmelden:

www.praxisseminare.ch oder Telefon 044 434 88 34



Korrekte Qualifikation, Berechnung und Überweisung der Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer stellt mit knapp unter 50% an den gesamten Steuereinnahmen die mit Abstand wichtigste Einnahmequelle des Bundes dar. Da gemäss dem sog. Selbstveranlagungsprinzip grundsätzlich jede und jeder für die korrekte Abwicklung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist, lohnt sich ein Blick auf die heutigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuerpflicht. Dies umso mehr, als das teilrevidierte Mehrwertsteuergesetz, insbesondere für ausländische Unternehmen, verschärfte Bestimmungen betreffend Mehrwertsteuerpflicht vorsieht.¹

■ Von Adrian Wyss, stv. Leiter MWST-Kompetenzzentrum und MWST-Experte

Die Bestimmungen zur Mehrwertsteuerpflicht sind sehr weit gefasst. Unabhängig von der Rechtsform wird gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG mehrwertsteuerpflichtig, wer ein Unternehmen betreibt. Der Unternehmensbegriff wird im erwähnten Art. 10 MWSTG durch folgende Elemente umschrieben:²

- **Nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen:** Dieses Kriterium verlangt ein planmässiges, auf Dauer ausgerichtete Vorgehen, mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen. Sofern die Tätigkeit intensiv ausgeübt wird, kann die zeitliche Dauer auch sehr kurz sein. So ist beim Betrieb eines Verpflegungsstandes an einem zweitägigen Fest das Kriterium der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen bereits erfüllt.
- **Berufliche oder gewerbliche Tätigkeit:** Eine genaue Umschreibung der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit fehlt im Mehrwertsteuergesetz und in der Verordnung. Aufgrund des Besteuerungszieles fallen industrielle, kommerzielle und handwerkliche Aktivitäten, die für den Privatkonsum oder den Austausch am Markt bestimmt sind, darunter. Voraussetzung ist jedoch zwingend die Ausrichtung auf die Erzielung von Einnahmen. Ob die Tätigkeit letztendlich gewinnbringend ist bzw. überhaupt die Absicht der Gewinnerzielung besteht, ist nicht von Bedeutung. Klar von beruflichen und gewerblichen Tätigkeiten abzugrenzen sind aber Hobbys und Liebhaberei. Die beiden letztgenannten führen grundsätzlich nicht zur Mehrwertsteuerpflicht. In Einzelfällen ist die Abgrenzung vom Hobby zur gewerblichen Tätigkeit heikel. Ein Kunsthändler, der über mehrere Jahre Bilder aus

seiner privaten Sammlung verkauft, übt aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aus (BGE 138 II 215). Gleiches gilt für einen Extremsportler, der Expeditionen durchführt und hierzu Sponsoringverträge abschliesst (BVGer 04.01.2013, A3149/2012).

- **Selbstständigkeit:** Mit dem Element der Selbstständigkeit wird eine Abgrenzung zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit vorgenommen. Kapitalgesellschaften (juristische Personen) gelten immer als selbstständig, sodass sich diese Frage auf die natürlichen Personen beschränkt. Dort richtet sich die Beurteilung nach ähnlichen Massstäben wie im Sozial- und im Einkommenssteuerrecht, wobei die von den entsprechenden Behörden vorgenommenen Beurteilungen üblicherweise als massgebliches Indiz betrachtet werden können. Die Tätigkeit von Verwaltungs- und Stiftungsräten gilt ebenfalls als unselbstständig.
- **Auftritt unter eigenem Namen nach aussen:** Dies setzt voraus, dass vertragliche Verpflichtungen selbstständig und nicht als Stellvertreter oder Hilfsperson für Dritte eingegangen werden. Die zivilrechtliche Qualifikation der entsprechenden Verträge gilt auch hier als massgebliches Indiz.
- **Bezug zum Inland:** Weiter muss ein Bezug zum Inland gegeben sein (Sitz des Unternehmens bzw. Betriebsstätte in der Schweiz oder Leistungen gelten als im Inland erbracht).

Die Tätigkeit von Holdinggesellschaften (Erwerben, Halten, Verwalten und Veräussern von Beteiligungen) wird ebenfalls als unter-

nehmerische Tätigkeit qualifiziert (vgl. Art. 9 MWSTV). Sie können somit unabhängig von der eigentlichen Tätigkeit der gehaltenen Beteiligungen mehrwertsteuerpflichtig werden und die in Zusammenhang mit der Holdingtätigkeit stehenden Vorsteuern in Abzug bringen. Analog zu den direktsteuerlichen Bestimmungen gelten Kapitalanteile von mehr als 10% als Beteiligung.

Betriebsstätten und Sitz eines Unternehmens innerhalb der Schweiz werden gemäss Art. 10 Abs. 3 MWSTG als Unternehmenseinheit betrachtet (Single-Entity-Konzept). Sie bilden daher zusammen ein einziges Steuersubjekt. Transaktionen zwischen dem Sitz und der Betriebsstätte sind aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht von Bedeutung und für die Mehrwertsteuerpflicht unerheblich. Im Gegensatz zur EU wendet die Schweiz im internationalen Kontext (Sitz im Ausland, Betriebsstätte in der Schweiz oder umgekehrt) das sog. Dual-Entity-Konzept an. Dabei werden Sitz und Betriebsstätte als zwei unterschiedliche Steuersubjekte betrachtet. Transaktionen zwischen diesen sind dann aus mehrwertsteuerlicher Sicht relevant.

WICHTIG

In welcher Rechtsform ein Unternehmen betrieben wird, spielt für die MWST-Pflicht keine Rolle. So können natürliche Personen, einfache Gesellschaften (wie Arbeitsgemeinschaften), Personengesellschaften, juristische Personen, Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, unselbstständige Anstalten, Veranstalter von Anlässen, Verbände und Vereine, gemeinnützige Institutionen, Betriebe, Ämter und Dienststellen der öffentlichen Hand ein Unternehmen betreiben und entsprechend mehrwertsteuerpflichtig werden.

Ein Unternehmen betreibt somit beispielsweise auch:

- Ein Sportverein, der einmal jährlich ein Fest organisiert und hierbei Essen und Getränke verkauft;
- Eine Privatperson, die *systematisch und regelmässig* Handel auf Auktionsplattformen tätigt;
- Holdinggesellschaften für den Erwerb, das Halten, Verwalten und Veräussern von Beteiligungen.

Obligatorische Mehrwertsteuerpflicht

Sofern aus dem Betrieb eines Unternehmens gemäss vorangehenden Ausführungen



jährlich mehr als CHF 100 000.– steuerbare Umsätze erzielt werden, ist die Mehrwertsteuerpflicht zwingend gegeben.

Für nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen beträgt die jährliche Umsatzlimite CHF 150 000.–. Unternehmen, welche die genannten Umsatzhöhen nicht erreichen, sind von der Mehrwertsteuerpflicht befreit (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Für die Ermittlung der Umsatzlimiten sind folgende Entgelte aus folgenden Leistungen zu berücksichtigen:

- Steuerbare Lieferungen im Inland, inklusive allfälliger Exporte ins Ausland (Art. 7 MWSTG).
- Steuerbare Dienstleistungen im Inland sowie Dienstleistungen, welche nach Art. 23 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit sind (beispielsweise Entschädigungen für die Vermittlung von Leistungen, die als im Ausland erbracht gelten).
- Lieferungen von Gegenständen ins Inland, die mithilfe einer Unterstellungserklärung eingeführt worden sind.

Nicht zu berücksichtigen sind:

- Entgelte für Umsätze, die gemäss Art. 21 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.
- Entgelte für Lieferungen im Ausland (Ausland-Ausland-Geschäfte).
- Entgelte für Dienstleistungen, die als im Ausland erbracht gelten (Ort der Dienstleistung ist gemäss Art. 8 MWSTG im Ausland).
- Nicht-Entgelte wie Schadenersatzleistungen, Spenden oder Subventionen.
- Umsätze aus nicht unternehmerischen Tätigkeiten, beispielsweise aus dem Verkauf von Privatvermögen oder Einnahmen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit.

PRAXISTIPP

Eine genaue und korrekte Qualifikation der jeweiligen Erträge (steuerbar, ausgenommen, Nicht-Entgelt) bildet die Grundvoraussetzung zu einer richtig durchgeführten Steuerpflichtabklärung.



Verzicht auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht

Auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht kann jedoch auch verzichtet werden.

Der Verzicht stellt ein Wahlrecht der Unternehmen dar. Er ermöglicht es Unternehmen, die sich in der Aufbauphase befinden und noch keine bzw. keine hohen Umsätze erzielen, von Beginn weg mehrwertsteuerpflichtig zu werden und entsprechend Vorsteuerabzüge geltend zu machen. Der Verzicht auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht kann auf Beginn der laufenden Steuerperiode (zurzeit Kalenderjahr) erklärt werden und gilt mindestens eine Steuerperiode.

Beginn der Mehrwertsteuerpflicht

Grundsätzlich beginnt die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit. Ist zum Zeitpunkt der Geschäftsaufnahme oder -erweiterung nicht absehbar, dass die massgebende Umsatzlimite erreicht wird, ist die Mehrwertsteuerpflicht nicht gegeben (Verzicht auf die Befreiung der Mehrwertsteuerpflicht jedoch möglich).

Kann die zukünftige Umsatzentwicklung nicht vorhergesehen werden, ist nach drei Monaten eine erneute Analyse vorzunehmen. Ist gestützt darauf davon auszugehen, dass die massgebende Umsatzlimite erreicht wird, ist die Mehrwertsteuerpflicht wahlweise rückwirkend auf den Zeitpunkt der Geschäftsaufnahme bzw. -erweiterung oder auf den Beginn des vierten Monats gegeben.

Die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht endet in allen Fällen nach Ablauf des Geschäftsjahres, indem die Umsatzgrenze erstmals erreicht worden ist.

Ende der Mehrwertsteuerpflicht

Mit der Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit bzw. im Falle einer Liquidation mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens endet gemäss Art. 14 Abs. 2 MWSTG die Mehrwertsteuerpflicht.

Wird die Umsatzlimite von CHF 100 000.– bzw. CHF 150 000.– unterschritten und ist zu erwarten, dass diese auch in der nachfolgenden Steuerperiode nicht mehr erreicht werden wird, kann sich das entsprechende Unternehmen auf das Ende der laufenden Steuerperiode aus dem MWST-Register löschen lassen. Erfolgt die Abmeldung nicht rechtzeitig, geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass auf die Befreiung von der Mehrwertsteuer-

pflicht gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG verzichtet wird.

Ausländische Unternehmen

Nach einer ersten Verschärfung per 1. Januar 2015 sind ausländische Unternehmen, die in der Schweiz Lieferungen von mehr als CHF 100 000.– pro Jahr erbringen, mehrwertsteuerpflichtig. Bisher waren ausländische Unternehmen, die in der Schweiz ausschliesslich der Bezugssteuer unterliegende Leistungen (auch bei Lieferungen wie Montagearbeiten ohne Materialeinfuhr) erbrachten, unabhängig von der tatsächlich erzielten Umsatzhöhe von der Mehrwertsteuerpflicht befreit.

Betroffen davon ist insbesondere das Bauhaupt- und Baunebengewerbe. Im Rahmen der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes soll für die Mehrwertsteuerpflicht von ausländischen Unternehmen ihr weltweiter Umsatz berücksichtigt werden. Faktisch bedeutet dies, dass diese (Kleinstunternehmen ausgenommen) dann ab einem Franken Schweizer Umsatz hier mehrwertsteuerpflichtig werden.

Mit diesen Massnahmen hofft das Parlament, die in den Grenzkantonen seit Jahren bestehenden Wettbewerbsnachteile des inländischen Gewerbes zu eliminieren.

Weiter werden nach Inkrafttreten neu ausländische Online-Händler für gewisse Sendungen ins Inland obligatorisch steuerpflichtig. Zwar sind Sendungen, bei denen ein Steuerbetrag von weniger als CHF 5.– anfallen würde, bei der Einfuhr wie bisher steuerfrei. Erzielen sie jedoch Umsätze von mehr als CHF 100 000.–, müssen sie diese ihren Schweizer Kunden mit der Schweizer Mehrwertsteuer fakturieren.

FUSSNOTEN

- 1 Das teilrevidierte Mehrwertsteuergesetz wird zurzeit von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Ständerates beraten. Bei Redaktionsschluss dieser Publikation hatte die Kommission die Vorberatung noch nicht abgeschlossen.
- 2 Vgl. hierzu auch Ziff. 1.1, MWST-Info 02 «Steuerpflicht» der Eidg. Steuerverwaltung.



AUTOR

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



Der neue Zollkodex der Europäischen Union – Das Zollwertrecht im Fokus

Das Zollrecht der Europäischen Union ist einer Komplettrevision unterzogen worden. Ab dem 1. Mai 2016 werden die neuen Vorschriften angewendet. Nicht alle, denn in vielen Bereichen muss erst die IT an die neuen Regeln angepasst werden. Zu den Regeln, die ab dem 1. Mai 2016 Anwendung finden, gehört das Zollwertrecht. Ein zu beachtendes Thema: denn auf dem Wert der Ware wird in der Europäischen Union der zu bezahlende Zoll berechnet.

■ Von Annette Reiser, Senior Manager Indirect Taxes and Export Control

Transaktionswert als Kalkulationsgrundlage

Das Zollwertrecht in der Europäischen Union beruht, wie in vielen anderen Ländern weltweit auch, auf dem GATT-Zollwertkodex. Danach ist für die Berechnung des zu bezahlenden Zolls zunächst der Transaktionswert heranzuziehen. Das ist, sowohl nach dem alten als auch nach dem neuen Zollkodex der Europäischen Union, der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.



PRAXISTIPP

Dabei darf der gezahlte oder zu zahlende Preis nicht durch Einschränkungen oder Bedingungen beeinflusst sein. Insbesondere ist der Transaktionswert nicht für eine Zollwertberechnung geeignet, wenn zwischen verbundenen Unternehmen die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat. Insbesondere bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen ist hier genau zu prüfen, wie die Transferpreise im Konzern gebildet werden und ob der Transferpreis als Grundlage für die Zollwertermittlung herangezogen werden kann.

Bislang war es in der Regel ausreichend, eine Transferpreisdokumentation auf der Grundlage der OECD-Prinzipien vorzuweisen. Zukünftig ist jedoch damit zu rechnen, dass das unternehmensinterne TP-System genauerer Prüfung durch die Zollbehörden standhalten muss. Transparenz im Rahmen von BEPS wird im des Weiteren dazu führen, dass der Zollwertermittlung im Konzern zukünftig deutlich mehr Aufmerksamkeit geschenkt werden muss, um unangenehme Folgen bei einer Zollprüfung zu entgehen.

First Sale

Eine Neuheit im EU-Zollrecht ist die Definition des Geschäftes «zur Ausfuhr in das Zollgebiet». Bislang war es möglich, für die Zollwertermittlung nicht nur den Transaktionspreis des Geschäftes heranzuziehen, das unmittelbar die grenzüberschreitende Lieferung betraf. Auch ein sogenanntes Vorerwerbsgeschäft konnte herangezogen werden, sofern bereits bei diesem Geschäft die klare Absicht, diese Güter in die EU aus-

zuführen, dokumentiert werden konnte. Da ein Vorerwerbsgeschäft in der Regel einen niedrigeren Preis ausweist, gab es hier viel Optimierungspotenzial. Dies in erster Linie für Konzerne, da innerhalb eines Konzerns der Vorerwerbspreis unproblematisch offenbart werden konnte. Dieser vom EuGH bestätigten Auslegung der Frage, was ein Geschäft zur Ausfuhr in die Union ist, versucht nun die Europäische Kommission durch eine Regelung in den Durchführungsvorschriften zum Unions-Zollkodex ein Ende zu bereiten. Dort wird nämlich bestimmt, dass der Zollwert der zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union verkauften Waren aufgrund des unmittelbar vor dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet erfolgten Verkaufsvorgangs bestimmt werden soll. Unabhängig von der Frage, ob die EU-Kommission überhaupt berechtigt ist, eine solche Einschränkung in den Durchführungsvorschriften vorzunehmen – das wird mit ziemlicher Sicherheit in Zukunft den Europäischen Gerichtshof beschäftigen –, stellt sich die Frage, was der unmittelbar vor dem Verbringen der Waren erfolgte Verkaufsvorgang ist. Ist dies zeitlich oder logistisch gemeint? Dieser Versuch der Europäischen Kommission, die First-Sale-Rule abzuschaffen, hat bereits im Vorfeld viel Staub aufgewirbelt. Auch nach Inkrafttreten der Durchführungsvorschriften wird diese Regelung weiter umstritten sein. Es sei auf die sogenannte Sunset-Clause, die Übergangsregelung, hingewiesen. Danach kann die First-Sale-Rule bis 31. Dezember 2017 angewendet werden. Allerdings, und das wird vielfach übersehen, nur auf Verträge, die vor Inkrafttreten der Durchführungsvorschrift (Implementing Act) bereits geschlossen waren. Das Inkrafttreten





der Durchführungsvorschriften war per Mitte Januar 2016.

Hinzurechnungen

Weit verbreitet ist die Auffassung, dass der für die Zollwertberechnung heranzuziehende Transaktionspreis der Wert ist, der auf der Rechnung aufgeführt ist. Meistens ist dies nicht der Fall. Denn dieser Wert ist gegebenenfalls anzupassen. Insbesondere in Konzernen, in denen aufgrund von Transferpreis-Richtlinien der Preis auf der Rechnung befreit ist von vielen Zahlungen, die gesondert zwischen den Konzerneinheiten erfolgen, ist genau zu prüfen, welche dieser zusätzlichen Zahlungen zum Zollwert hinzugerechnet werden müssen. Zu den Hinzurechnungen zählen insbesondere Beistellungen, wie zum Beispiel Materialien, die verbraucht werden oder in das Gut eingebaut werden, aber auch Werkzeuge, auf denen die Teile gebaut werden, die in die Europäische Union eingeführt werden. Insbesondere im Automobilbereich sind diese Werkzeugkosten häufig nicht im Teilepreis enthalten und müssen bei der Einfuhr berücksichtigt werden.

HINWEIS

Neu ist im Zollkodex der Union im Rahmen der Hinzurechnung von Entwicklungskosten, dass auch Kosten für Fehlentwicklungen Bestandteil des Transaktionswertes sein können.



Lizenzgebühren sind hinzuzurechnen, wenn insbesondere die übertragenen Rechte in den Waren verkörpert sind. Neu ist, dass bis zum Beweis des Gegenteils angenommen wird, dass die übertragenen Rechte sich auf die zu bewertende Ware bezieht, wenn die Art der Berechnung der Lizenzgebühr auf den Preis der eingeführten Ware abstellt. Hier erfolgt eine Beweislastumkehr, die für zukünftige Zollprüfungen in der Europäischen Union von einiger Bedeutung sein werden. Insbesondere Konzerne sollten sich darauf rechtzeitig einstellen. Ausserdem wird zukünftig bereits angenommen, dass sich die Lizenzgebühr auf die zu bewertende Ware bezieht, wenn der Verkäufer oder eine mit diesem verbundene Person die Zahlung verlangt, die Zahlung durch den Käufer vertragsgemäss zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers erfolgt oder ohne Zahlung der Lizenzgebühr an einen

Lizenzgeber die Waren nicht an den Käufer veräussert und nicht von diesem erworben werden können. Es wird also zukünftig schwierig für Unternehmen, nachzuweisen, dass eine Lizenzgebühr, die nicht im Preis enthalten ist, auch nicht zu Zwecken der Zollwertberechnung hinzugerechnet werden muss.

Fazit

Die Zollwertberechnung in der Europäischen Union wird nicht leichter. Durch die grössere Transparenz für die Zollbehörden, auch im Rahmen von BEPS, wird es auf der anderen Seite für den Zollprüfer leichter, Preisgestaltungen im Unternehmen nachzuvollziehen und zu bewerten. Für global agierende Unternehmen und Unternehmensgruppen wird das Thema Zollwert und Zollwertberechnung ein Stück nach oben auf der Agenda rutschen. Gut wäre es, wenn dies vor der nächsten Zollprüfung erfolgt.



AUTORIN

Annette Reiser ist Senior Manager Indirect Taxes and Export Control bei der KPMG AG. Sie arbeitet seit über 10 Jahren im Bereich Zoll und Exportkontrolle in der Industrie und der Beratung.

Mehrwertsteuer-Seminare für jeden Level

TERMINE
2016

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: **Donnerstag, 12. Mai 2016** | **Donnerstag, 25. August 2016**

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 890.–

1-Tages-Seminar: **Donnerstag, 2. Juni 2016** | **Donnerstag, 8. September 2016**

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, 9. + Mittwoch, 15. Juni 2016**

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



Anonymisierte Fälle aus der Praxis

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

PRAXISFALL 1:

Transitorische Buchungen

Frage: Wird auf transitorischen Buchungen auch die Mehrwertsteuer verrechnet? Worauf muss man dabei allenfalls achten?

Antwort: Grundsätzlich enthalten Abgrenzungsbuchungen nie die Mehrwertsteuer. Die Mehrwertsteuer ist mit der Originalbuchung und nicht mit der Abgrenzungsbuchung abzurechnen.

PRAXISFALL 2:

Beförderung von Gegenständen

Frage: Wir haben einen österreichischen Spediteur beauftragt, Ware aus Österreich in die Schweiz zu liefern. Aus Versehen hat der Spediteur die Ware nach Ort A geliefert, statt nach Ort B. Wir haben dann selber einen Schweizer Spediteur beauftragt, die Ware von Ort A nach Ort B zu liefern. Wie vereinbart haben wir diese Kosten an den österreichischen Spediteur verrechnet (inkl. 8% MWST). Dieser beruft sich nun auf Art 107 MWSTG und verlangt eine Rechnung ohne MWST.

Antwort: Bei der Beförderung von Gegenständen handelt es sich um eine Dienstleistung, welche als dort erbracht gilt, wo der Leistungsempfänger den Sitz hat. Leistungsempfänger wäre hier wohl der Spediteur in Österreich. Daher ist es u.E. korrekt, wenn die Rechnung ohne MWST ausgestellt wurde. Dass der Schweizer Spediteur die Rechnung mit MWST ausgestellt hat, dürfte für Sie nicht nachteilig sein, da Sie die in Rechnung gestellte MWST als Vorsteuer geltend machen und abziehen können (folglich stellt die MWST

keine Steuerbelastung dar). Sollten Sie den Vorsteuerabzug nicht vollständig geltend machen können, müsste die nicht rückforderbare MWST zusätzlich als Aufwand an den Spediteur in Österreich verrechnet werden.

PRAXISFALL 3:

MWST und E-Rechnungen

Frage: Unsere Firma erhält mehr und mehr E-Rechnungen (hauptsächlich Dell, DHL und Swiss Post TNT). Wie sind die MWST-Anforderungen betreffend E-Rechnungen? Sind wir verpflichtet, die elektronische Signatur auf den Rechnungen zu prüfen und, falls ungültig, bei den Lieferanten eine Berichtigung der elektronischen Signatur zu verlangen? Wie sind die Vorschriften? Gibt es diesbezüglich schriftliche Instruktionen der ESTV? Unsere Kunden in der Schweiz verlangen ebenfalls E-Rechnungen von uns. Wie müssen diese ausgestellt werden? Können wir den Kunden eine eingescannte Rechnung ohne elektronische Signatur per Email schicken und die «Original-Rechnung» per Post nachreichen? Gibt es auch hierzu schriftliche Instruktionen der ESTV? Ein weiteres Problem ist folgendes: Wir haben von der Konzernzentrale die Vorgabe, die Software «Foxit Reader» für pdf-Dokumente zu verwenden. Leider kann die Software die elektronischen Signaturen nicht anzeigen. Gibt es verbindliche Vorschriften, die vorschreiben, welche pdf-Software zu verwenden ist?

Antwort: Gemäss der Mehrwertsteuerverordnung haben elektronisch oder in vergleichbarer Weise übermittelte und aufbewahrte Daten

und Informationen, die für den Vorsteuerabzug, die Steuererhebung oder den Steuerbezug relevant sind, die gleiche Beweiskraft wie Daten und Informationen, die ohne Hilfsmittel lesbar sind, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Nachweis des Ursprungs; Nachweis der Integrität und Nichtabstreitbarkeit des Versands. Elektronisch übermittelte Daten (z.B. Rechnungen), die für den Vorsteuerabzug, die Steuererhebung oder den Steuerbezug relevant sind, stellen dann einen Beleg dar, wenn der Nachweis des Ursprungs und der Integrität erfüllt ist. Zur Gewährleistung dieser Voraussetzungen sieht die Verordnung des EFD über elektronische Daten und Informationen (EIDI-V) die digitale Signatur der übermittelten Daten vor. Die Anforderungen an elektronische Signaturen im Bereich der MWST entsprechen denen, die von fortgeschrittenen Signaturen erfüllt werden (Art. 2 EIDI-V). Beim Ausdruck von elektronischen Rechnungen gehen diese Eigenschaften verloren. Ungeachtet der Beweismittelfreiheit gilt weiterhin der Grundsatz, dass die Beweispflicht für steuerentlastende Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegt, d.h., dass der Rechnungsempfänger prüfen muss, ob die E-Rechnung die Voraussetzungen der EIDI-V erfüllt. Vor der automatisierten Verarbeitung eines elektronischen Belegs muss dabei die Signatur geprüft werden. Wie der EIDI-V entnommen werden kann, müssen E-Rechnungen mit einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur versehen sein, die auf einem Zertifikat eines anerkannten Anbieters basiert. Die elektronische Signatur ermöglicht den Nachweis des Ursprungs des Belegs und die Unverändertheit des Inhalts. Wir gehen davon aus, dass Kunden, die E-Rechnungen möchten, nicht zugleich eine «Original-Rechnung» möchten. Entsprechend empfehlen wir Ihnen sicherzustellen, dass die in der EIDI-V erwähnten Voraussetzungen erfüllt werden.

PRAXISFALL 4:

Vorsteuerabzug auf Spesenabrechnungen

Frage: Wenn ein Mitarbeiter (mehrheitlich Aussendienst) sein Mittagessen über die Spesen abrechnet, darf auf diesem der Vorsteuerabzug getätigt werden? Wenn er alleine isst? Mit weiteren Mitarbeitern oder mit Kunden?

Antwort: Grundsätzlich können Sie auf sämtlichen Aufwendungen die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuern geltend





machen, sofern die Aufwendung geschäftsmässig begründet ist. Aufwendungen, welche an Personen bezahlt werden, welche in Ausübung Ihrer Arbeitstätigkeit entstehen, erfüllen grundsätzlich diese Anforderung, sofern die von den Personen erbrachten Tätigkeiten grundsätzlich eine steuerbare Leistung darstellen (also wenn nicht etwa eine ausgenommene 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 Bezugsteuer (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 Einfuhr 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% 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 vor-

nehmen. Der von ihr entrichtete Betrag versteht sich inklusive Steuer zu dem im Zeitpunkt des Bezugs anwendbaren Steuersatz.

- Der Abzug der Vorsteuer 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. Einschränkungsgesetze in Art. 29–31 sowie Art. 33 MWSTG hinzuweisen.

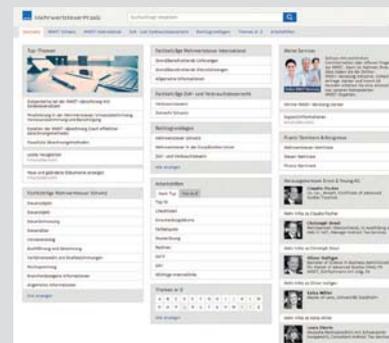
PRAXISFALL 5:

Weiterverrechnung der MWST

Frage: Bei der Altlast-Sanierung auf unserem Betriebsgelände haben verschiedene Unternehmer (CH/DE) gearbeitet. Die schweizerischen Unternehmen haben ihre Rechnungen mit MWST gestellt. Die Firma aus Deutschland hat die Analytik-Arbeiten netto, ohne MWST, in Rechnung gestellt. Wie muss bei der Weiterverrechnung der Gesamtkosten an die verschiedenen Kostenträger vorgegangen werden? Können die gesamten Kosten netto (ohne MWST) zusammengezogen werden und mit 8% MWST versteuert in Rechnung gestellt werden oder muss die deutsche Rechnung separat auf die Kostenträger, netto ohne MWST, weiterverrechnet werden?

Antwort: Die deutsche Firma hat eine Dienstleistung erbracht, die am Empfängerort steuerbar ist (Art. 8 MWSTG), also in der Schweiz. Deshalb wurde diese Leistung korrekterweise auch ohne deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Bei der Weiterverrechnung empfehle ich Ihnen zunächst sicherzustellen, dass es sich um eine reine Weiterverrechnung handelt (also ohne Leistungserbringung Ihrerseits). Sollte tatsächlich eine Weiterverrechnung vorliegen, müssen Sie die Beträge tel quel weiterverrechnen, also Rechnungen mit MWST Ihrerseits mit MWST und diejenigen ohne MWST entsprechend ohne MWST.

MehrwertsteuerPraxis



MehrwertsteuerPraxis Online unterstützt Sie bei der Verminderung aller mit der MWST verbundenen Risiken.

- Fundierte **Fachinhalte** zu den Themen:
 - Steuersubjekt
 - Steuerobjekt
 - Steuerbemessung
 - Steuersätze
 - Vorsteuerabzug
 - Buchführung und Abrechnung
 - Verfahrensrecht und Strafbestimmungen
 - Rechtsprechung
 - MWST International
 - Zoll und Verbrauchsteuerrecht
- **Top-Arbeitshilfen:**
 - MWST-Rechner
 - Vorlage MWST-Umsatzabstimmung
 - Checklisten
 - Musterlösungen
 - Entscheidungsbäume
- Sämtliche **amtlichen Publikationen** und **Formulare** von der **ESTV** und der **EZV** sind integriert.
- Zusätzlich 10 x kostenlos im Jahr: **Print-Newsletter Mehrwertsteuer**
- Kostenlose **Online-MWST-Beratung**

Herausgeber: Ernst & Young AG



Mehrwertsteuer richtig abrechnen, optimieren und Risiken minimieren!

www.weka.ch/finanzen-controlling

Impressum

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

Herausgeber Stephan Bernhard
Redaktion Petra Schmutz

Korrektorat/ Lektorat Norbert Hauser, Schaffhausen
www.ihrlektorat.ch

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

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

© WEKA Business Media AG, Zürich, 2016

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.