

Überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) – Änderungen treten per 01.01.2018 in Kraft

Einleitung

Die nun umgesetzten Änderungen des MWSTG hatte eine lange Irrfahrt hinter sich. Zudem ist von den einst geplanten grossen Änderungsvorschlägen des Bundesrates (fast) nichts übriggeblieben. Nachfolgend wird ein Überblick hinsichtlich der wesentlichen Schritte der Reform wiedergegeben:

- Bericht vom Bundesrat 2005 „10 Jahre MWST“
- 25. Juni 2008: Botschaft BR zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit zwei Varianten (A/B) für eine Totalrevision
- Verabschiedung Vorlage am 12. Juni 2009 und In-Kraft-Tretung per 1.1.2010
- Vorschlag einer weiteren Reform durch den Bundesrat - Hauptinhalt:
 - Abschaffung der meisten Steuerausnahmen
 - Einführung eines Einheitssteuersatzes
 - Steuerersatzerhöhung für die IV-Zusatzfinanzierung
- Neuer Vorschlag des Bundesrates vom 30. Januar 2013 mit Zwei-Steuersatz-Modell – Ablehnung durch Parlament im Sep. 2013
- Motion WAK-N vom 23. Sept. 2013 und Umsetzung durch Bundesrat (Botschaft vom 23.2.15)

Die Vorlage führt per Saldo zu jährlichen Mehreinnahmen aus der Mehrwertsteuer von rund 68 Millionen Franken. Die grössten finanziellen Auswirkungen hat dabei die Neuregelung der Steuerpflicht mit Mehreinnahmen von 40 Millionen Franken. Rund 30 Millionen Franken Mehreinnahmen entfallen zudem auf die Margenbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten.

Auf die Kantone und Gemeinden wirken sich die Neuregelung der Steuerpflicht für Gemeinwesen und die steuerliche Erleichterung der Zusammenarbeit zwischen Gemeinwesen positiv aus.

Die privaten Haushalte sind von der Vorlage nur wenig betroffen. Auf die Volkswirtschaft als Ganzes hat die Vorlage keine wesentlichen Auswirkungen. Profitieren würden jedoch die KMU der Baubranche in den Grenzregionen der Schweiz sowie der Schweizer Versandhandel, da sie keine mehrwertsteuerlich bedingten Nachteile gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten mehr zu erwarten haben.

Die MWSTG-Revision wurde von den Vernehmlassenden im Grundsatz mehrheitlich befürwortet. Widerstand gab es u.a. gegen die Aufhebung der Steuerausnahme der Parkplätze im Gemeingebrauch (welche letztlich fallengelassen wurde) sowie die Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist (auch diese Änderung wurde weggelassen).

Die wichtigsten Änderungen im MWSTG 2018

- **Abbau mehrwertsteuerbedingter Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmen:**
 - Bisher war von der Steuerpflicht befreit, wer im Inland weniger als CHF 100'000 Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Diese Regelung ist vor allem gegenüber ausländischen Unternehmen sehr grosszügig, da Leistungen im Inland bis CHF 100'000 jährlich mehrwertsteuerfrei erbracht werden dürfen.

- Unternehmen mit Sitz im Ausland kann zudem kaum nachgewiesen werden, dass sie diese Umsatzgrenze überschreiten und in der Schweiz steuerpflichtig wären, was zu zusätzlichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Die mit der MWST-Reform 2010 eingeführte Bezugsteuer auf Lieferungen im Inland, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegen, hat sich im Vollzug als sehr schwierig erwiesen und hat die Wettbewerbsverzerrungen auch nicht zu reduzieren vermocht.
- Neu sollen deshalb Unternehmen, die im Inland Leistungen erbringen oder im Inland ansässig sind, nur noch dann von der Steuerpflicht befreit sein, wenn sie im In- und Ausland bzw. weltweit weniger als CHF 100'000 Umsatz mit nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielen. Handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen, sind dessen Umsätze nach dem schweizerischen Mehrwertsteuerrecht zu qualifizieren, also so, als ob sie im Inland erbracht worden wären. In der Praxis werden jedoch nur sehr wenige Unternehmen vertiefte Abklärungen vornehmen müssen: Dann nämlich, wenn es sich um ein Unternehmen handelt, das einerseits im steuerausgenommenen Bereich tätig ist und andererseits steuerbare Umsätze im Umfang von ungefähr CHF 100'000 aufweist. Diese Regelung gilt gleichermaßen für inländische wie ausländische Unternehmen. Jedes Unternehmen, das im Inland Leistungen erbringt oder im Inland ansässig ist, wird somit grundsätzlich steuerpflichtig, sofern es nicht nachweist, dass es weltweit weniger als CHF 100'000 Umsatz aus nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielt.
- Vergleich zur EU:
 - Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL) stellt für die Steuerpflicht der Unternehmen auf die im jeweiligen Mitgliedstaat erzielten Umsätze ab. Unternehmer, die in der EU Leistungen im steuerbaren oder steuerbefreiten Bereich erbringen, sind grundsätzlich steuerpflichtig. Nach den Artikeln 281–294 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten aber das Recht, für Kleinunternehmen eine Befreiung von der Steuerpflicht vorzusehen.
 - Die meisten Mitgliedstaaten kennen eine derartige Kleinunternehmer-Regelung. So sind zum Beispiel nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht die Unternehmen von der Steuerpflicht befreit, wenn sie in Deutschland im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als EUR 17'500 Euro und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als EUR 50'000 Euro Umsatz aus steuerbaren oder steuerbefreiten Leistungen erzielen (§ 19 Umsatzsteuergesetz; UStG). In den meisten EU-Ländern liegt die Umsatzgrenze für die Befreiung von der Steuerpflicht deutlich unter den in der Schweiz geltenden CHF 100'000. Einzig Frankreich, Irland und das Vereinigte Königreich haben ähnlich hohe Grenzwerte wie die Schweiz, wenn auch teilweise nur für bestimmte Arten von Leistungen.
 - Die Kleinunternehmer-Regelung gilt nach Artikel 283 Absatz 1 lit. c MwStSystRL jedoch nur für diejenigen Unternehmen, die in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird. Unternehmen ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Mitgliedstaat werden somit ab dem ersten Euro Umsatz in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig. Nur Bulgarien und Zypern wenden die für inländische Unternehmen geltende Umsatzgrenze auch auf ausländische Unternehmen an.
- Mit der Steuerpflicht für ausländische Online-Händlerinnen und -Händler, die mit dem einfuhrsteuerfreien Versand von Paketen an Endkonsumentinnen und -konsumenten im Inland jährlich mehr als CHF 100'000 Umsatz erzielen, kommt der

Schweiz eine Pionierrolle zu, die insbesondere von der OECD mit Interesse verfolgt wird. Im Rahmen des BEPS-Massnahmenplans will die OECD das Problem des Nutzens von Steuerbefreiungen als Geschäftsmodell ebenfalls angehen. Erste Empfehlungen, die in die gleiche Richtung weisen wie die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung, finden sich in den im September 2014 von der OEDC zu BEPS veröffentlichten Berichten:

- Gegenstände, bei deren Einfuhr ins Inland ein Steuerbetrag von maximal 5 Franken anfällt (Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG i.V.m. Art. 1 lit. c der Verordnung des EFD vom 2. April 2014) über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag), können abgabenfrei eingeführt werden. Mit diesem Minimalsteuerbetrag wird sichergestellt, dass die administrativen Kosten für die Steuererhebung den Steuerertrag nicht übersteigen. Aufgrund der relativ niedrigen Steuersätze in der Schweiz können so aber in erheblichem Umfang Waren ohne Mehrwertsteuerbelastung auf den inländischen Markt gelangen: Bei zum reduzierten Satz von heute 2,5 % steuerbaren Büchern und Zeitschriften beispielsweise bis zu einem Preis (inklusive Versandkosten) von CHF 200, bei Gütern, die zum Normalsatz von 8 % besteuert werden bis zu einem Preis (inklusive Versandkosten) von CHF 2,50. Dies führt zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen für die inländischen Unternehmen. Um diese mehrwertsteuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen weitgehend zu eliminieren, sollen deshalb Unternehmen, die in einem erheblichen Umfang solche Umsätze erzielen, diese Lieferungen im Inland versteuern müssen. Dies geschieht durch die Verlagerung des Ortes der Lieferungen ins Inland. Dadurch erbringen solche Unternehmen Leistungen im Inland und werden wie ein inländisches Unternehmen grundsätzlich steuerpflichtig.
- Die Verlagerung des Leistungsortes ins Inland findet nur Anwendung auf Einfuhren, denen eine Lieferung mit Warenbewegung zugrunde liegt. Eine Lieferung mit Warenbewegung liegt der Einfuhr dann zugrunde, wenn eine Beförderung oder Versendung des Gegenstands zum Abnehmer oder der Abnehmerin oder in dessen oder deren Auftrag zu einer Drittperson erfolgt (Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG).
- Folglich fällt die Abhollieferung nicht unter diese Regelung. Ebenfalls nicht betroffen ist die steuerfreie Einfuhr im Reiseverkehr, da in diesen Fällen der Abnehmer oder die Abnehmerin die Gegenstände persönlich am Ort der Lieferung in Empfang nimmt und danach selbst über die Zollgrenze ins Inland verbringt. Die steuerfreie Einfuhr von Geschenksendungen fällt schon deshalb nicht unter diese Bestimmung, weil bei Geschenksendungen die Beteiligten Privatpersonen sein müssen.
- Durch die Bezugnahme auf den geringfügigen Betrag ist zudem klargestellt, dass alle anderen in der Verordnung des EFD vom 2. April 2014¹⁰ über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag genannten Steuerbefreiungen ausgeschlossen sind.
- Wettbewerbsverzerrungen treten in erster Linie bei Lieferungen an nicht steuerpflichtige Personen auf. Es wird aber darauf verzichtet, nur diesen Sachverhalt zu erfassen. Das ausländische Unternehmen muss somit nicht abklären, ob der Empfänger oder die Empfängerin steuerpflichtig ist. Details wie der Zeitpunkt, in dem sich der Leistungsort ins Inland verlagert, werden vom Bundesrat in der MWSTV geregelt.

- **Durchsetzung der Steuerpflicht bei ausl. Unternehmen:**
 - Das Freizügigkeitsabkommen sieht einen Rechtsanspruch auf die Erbringung von grenzüberschreitenden Leistungen im anderen Vertragsstaat während höchstens 90 Tagen pro Kalenderjahr vor. EU/EFTA-Staatsangehörige können als selbstständig Erwerbende Leistungen erbringen und Unternehmen mit Sitz in einem Vertragsstaat können Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, zur Erbringung einer Leistung in einen anderen Vertragsstaat entsenden. Sie müssen ihren Einsatz nach Artikel 6 EntsG in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1bis der Verordnung vom 22. Mai 2002¹² über die Einführung des freien Personenverkehrs (VEP) vorgängig im Rahmen des Online-Meldeverfahrens anmelden.
 - Diese Daten werden im Zentralen Migrationsinformationssystem (ZEMIS) gespeichert. Seit Dezember 2014 werden Leistungserbringer aus der EU/EFTA im Rahmen des Online-Meldeverfahrens über eine allfällige Mehrwertsteuerpflicht informiert und für weitere Abklärungen direkt auf die entsprechenden Internetseiten der Eidgenössischen Steuerverwaltung weitergeleitet

- **der reduzierte Steuersatz für elektronische Zeitungen und Zeitschriften:**
 - Um gedruckte und elektronische Zeitungen und Zeitschriften mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln, werden neu auch die kostenpflichtigen elektronischen Ausgaben von Zeitungen und Zeitschriften zum reduzierten Satz besteuert.
 - Dabei ist unerheblich, ob die Zeitungen oder Zeitschriften ausschliesslich elektronisch erscheinen oder ob neben der elektronischen Ausgabe auch eine gedruckte Ausgabe erscheint.
 - Da es sich bei elektronischen Zeitungen und Zeitschriften nicht um Lieferungen, sondern um Dienstleistungen handelt, wurde nicht Art. 25 Abs. 1 lit. a Ziff. 9 MWSTG ergänzt, sondern der Buchstabe abis eingefügt. Die teilweise heiklen Abgrenzungsfragen zu anderen kostenpflichtigen elektronischen Dienstleistungen werden gestützt auf die vorgesehene Delegationsnorm vom Bundesrat in der MWSTV geregelt.

- **steuerliche Erleichterungen für die Zusammenarbeit der Gemeinwesen:**
 - Bisher wurden Gemeinwesen obligatorisch steuerpflichtig, wenn sie mindestens CHF 25'000 Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und zudem insgesamt mehr als CHF 100'000 Umsatz aus Leistungen an Gemeinwesen und Nichtgemeinwesen erzielten. Die zusätzliche, tiefere Limite wurde bisher damit begründet, dass nicht die Gemeinwesen als Ganzes, sondern bloss ihre einzelnen, unternehmerisch tätigen Dienststellen steuerpflichtig werden, was bei Leistungen gegenüber Nichtgemeinwesen eine tiefere Umsatzgrenze für die Steuerpflicht rechtfertige.
 - Die Beachtung der beiden Umsatzgrenzen für die Steuerpflicht durch Dienststellen, die (auch) unternehmerische Leistungen erbringen, ist administrativ aufwendig und lässt sich sachlich nur bedingt rechtfertigen, da Gemeinwesen aufgrund der rechtlichen und politischen Vorgaben kaum die Möglichkeit zur steuerplanerischen Ausgestaltung von Dienststellen haben.
 - Aus Vereinfachungsgründen wird deshalb die bisherige zusätzliche Limite von CHF 25'000 aufgehoben. Folglich wird ein Gemeinwesen erst obligatorisch steuerpflichtig, wenn der Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen mindestens

CHF 100'000 beträgt. Erbringt ein Gemeinwesen für weniger als CHF 100'000 Leistungen an Nichtgemeinwesen, sind alle Leistungen an andere Gemeinwesen unabhängig von der Höhe des damit erzielten Umsatzes mangels subjektiver Steuerpflicht nicht zu versteuern.

- Wie bisher findet diese Regelung nur auf Gemeinwesen beziehungsweise ihre Dienststellen und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts Anwendung. Als übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten die dem öffentlichen Recht unterstellten Organisationsformen wie in- und ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften (z. B. Zweckverbände), öffentlich-rechtliche Anstalten und Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit und als Auffangtatbestand einfache Gesellschaften von Gemeinwesen (vgl. Art. 12 MWSTV).
- **Die Margenbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten:**
 - Der Abzug fiktiver Vorsteuern wird für Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke durch eine neu konzipierte Margenbesteuerung (analog der Praxis, welche bis zum 31. Dezember 2009 Anwendung fand) ersetzt. Der Abzug fiktiver Vorsteuern ersetzt per 1. Januar 2010 die zuvor für den Wiederverkauf von gebrauchten individualisierbaren Gegenständen anwendbare Margenbesteuerung.
 - Der Abzug fiktiver Vorsteuern hat den grossen Vorteil, dass eine steuerpflichtige Person Einkauf und Verkauf von gebrauchten und neuen Gegenständen mehrwertsteuerlich einheitlich behandeln kann. So kann beispielsweise ein Autohändler beim Einkauf von Occasionen von nicht steuerpflichtigen Personen auf dem Kaufpreis eine fiktive Vorsteuer abziehen, die in der Regel der im Occasionswagen seit dem Neuwagen-Kauf noch enthaltenen Rest-Mehrwertsteuer entspricht.
 - Problematisch ist der Abzug fiktiver Vorsteuern, wenn ein Gegenstand bei seinem Eintritt in den Markt nicht mit Mehrwertsteuer belastet ist, wie dies bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten regelmässig der Fall ist, da diese entweder vor der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 hergestellt und verkauft wurden oder – im Falle der Kunstgegenstände – diese vom Urheber oder von der Urheberin steuerausgenommen verkauft wurden.
 - Wird beispielsweise ein Kunstwerk vom Urheber oder der Urheberin an eine Privatperson ohne Mehrwertsteuer verkauft und später von der Privatperson an eine Kunstgalerie weiterverkauft, kann die Kunstgalerie auf dem Ankaufspreis die fiktive Vorsteuer abziehen, obwohl – abgesehen von den vom Urheber oder der Urheberin getätigten mit Mehrwertsteuer belasteten Auslagen – das Werk selbst nicht mit Vorsteuer belastet ist. Verkauft die Kunstgalerie dieses Werk in der Schweiz mit Gewinn an eine Privatperson weiter, so versteuert sie im Ergebnis den von ihr erzielten Mehrwert, sie bezahlt also die Steuer auf ihrer Marge. Insofern besteht kein Unterschied zwischen dem Abzug fiktiver Vorsteuern und der neu einzuführenden Margenbesteuerung. Handelt es sich jedoch beim Käufer oder der Käuferin ebenfalls um eine steuerpflichtige Kunstgalerie, führt das System des Abzugs fiktiver Vorsteuern zu einem ungewollten Ergebnis: Da die Verkäuferin, nachdem sie den fiktiven Vorsteuerabzug vorgenommen hat, der Käuferin das Werk mit Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, kann die steuerpflichtige Käuferin die überwältigte Steuer auf dem Kaufpreis als «normale» Vorsteuer abziehen. Verkauft sie nun das Werk systemkonform an eine zum Vorsteuerabzug berechnigte Person, die das Werk nicht für den Wiederverkauf bezieht (z. B. zur Ausstattung von Firmenräumen), oder ohne Mehrwertsteuer ins Ausland, verbleibt bei der ESTV keine Umsatzsteuer aus diesem Verkauf. Im Ergebnis wurde der ersten Kunstgalerie der Abzug von Vorsteuern gewährt, die nie als Umsatzsteuer eingezogen wurden.

- Der grosse Vorteil des Systems der Margenbesteuerung besteht darin, dass die erste Kunstgalerie der zweiten Kunstgalerie das Werk verkauft, ohne die Mehrwertsteuer ausweisen zu dürfen. Die zweite Kunstgalerie kann dann wiederum die Margenbesteuerung anwenden, wenn sie das Werk weiterverkauft. Bei einem Weiterverkauf im Inland ist die Steuerlast bei beiden Kunstgalerien identisch wie im System des Abzugs fiktiver Vorsteuern. Beim Verkauf des Werks ins Ausland jedoch macht die Anwendung der Margenbesteuerung keinen Sinn, da der Verkauf ins Ausland nicht zu versteuern ist. Im Gegenzug besteht aber, da keine Steuer offen überwältigt wurde, auch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug auf dem Einkaufspreis.
- Somit kann die im Inland erzielte Marge systemkonform besteuert werden, ohne dass schlussendlich fiktive Vorsteuern ausbezahlt werden müssen, die nie zuvor als Steuer auf dem Umsatz bezahlt wurden. Aus diesem Grund ist die Margenbesteuerung für Gegenstände, die bei ihrem Markteintritt nicht mit Mehrwertsteuer belastet waren, die sachgerechtere Besteuerung als der Abzug fiktiver Vorsteuern. In allen übrigen Bereichen, namentlich für den Auto-Occasionshandel, kommt aber nach wie vor das System des Abzugs fiktiver Vorsteuern zur Anwendung.

Dr. Manuel Vogel
Partner, Vorsitzender der Geschäftsleitung
Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte
CAS FH in Unternehmensnachfolge

a&o accta ortag ag | www.ao-kreston.ch | CHE-115.359.835 MWST

Head office: Schochenmühlestrasse 4 | CH-6340 Baar | Phone +41 41 749 40 90 | Fax +41 41 749 40 91

Branch: Birmensdorferstrasse 123 | P.O. Box 8722 | CH-8036 Zürich | Phone +41 44 457 22 22 | Fax +41 44 457 22 21



A member of Kreston International | A global network of independent accounting firms