



**Markus Metzger**

dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH  
Partner Tax Team AG, Cham  
markus.metzger@tax-team.ch  
www.tax-team.ch



**Branko Balaban**

Rechtsanwalt und Notar, dipl. Steuerexperte  
Partner Tax Team AG, Cham  
branko.balaban@tax-team.ch  
www.tax-team.ch

## Mehrwertsteuer

# Teilrevision MWST-Gesetz

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat im Juni 2020 etwas überraschend eine Vernehmlassung zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) gestartet. Die Vernehmlassung wurde Anfang Oktober 2020 beendet und wird nun ausgewertet. Im nachstehenden Artikel möchten die beiden Autoren die wichtigsten geplanten Veränderungen umschreiben, um jetzt schon für die anstehenden zum Teil grösseren Veränderungen zu sensibilisieren. Die Teilrevision des MWSTG soll frühestens per 1. Januar 2023 in Kraft treten.

Die letzte Teilrevision des MWSTG ist erst drei Jahre her (1. Januar 2018 bzw. 1. Januar 2019 für Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG), und nun stehen bereits die nächsten Anpassungen vor der Tür. Die ESTV möchte mit der nächsten Teilrevision die MWST in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft weiterentwickeln. Die Hauptpfeiler der geplanten Veränderungen befinden sich namentlich in den Bereichen Steuerpflicht, Steuerabrechnung und Steuer-

sicherung. Des Weiteren soll in der geplanten Teilrevision die Vereinfachung der Mehrwertsteuer für KMU fortschreiten und verschiedene parlamentarische Vorstösse umgesetzt werden.

Fast zu gleicher Zeit hat das Eidg. Finanzdepartement (EFD) eine Vernehmlassung zum Entwurf des Vollzugsaufgabengesetzes für das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit sowie zur Totalrevision des Zollgesetzes zum neuen Zollabgabengesetz und Änderung des Mehr-

wertsteuergesetzes gestartet. Bei einer ersten Sichtung hat sich gezeigt, dass es hier noch ziemlich Bedarf gibt, die verschiedenen geplanten Veränderungen untereinander (ESTV und EZV) abzustimmen.

In diesem Artikel werden wir auf die geplanten Veränderungen im MWSTG eingehen, die geplanten Veränderungen über die Vernehmlassung aufseiten des Zolls sind nicht Gegenstand dieses Artikels.

## 1. Steuerpflicht

### 1.1 Besteuerung über die elektronischen Plattformen

Bereits vor der (verspäteten) Einführung der Versandhandelsregelung (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG per 1. Januar 2019) war es absehbar, dass die Umsetzung und vor allem auch die Durchsetzung nicht einfach werden wird, was sich dann auch bewahrheitete.

Die ESTV schlägt nun in der Teilrevision des MWSTG vor, die Regelungen nach Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG (Verlegung des Leistungsorts ins Inland bei Umsätzen von mehr als 100 000 Franken bei Lieferungen mit geringfügigem Steuerbetrag) zwar zu belassen, aber als Leistungserbringer grundsätzlich die elektronischen Plattformen zu definieren (sofern über solche Plattformen ver-

kauft wird). Man will damit den Kreis der potenziell steuerpflichtigen Personen von den bisherigen sehr zahlreichen ausländischen Lieferanten auf die weniger zahlreichen ausländischen elektronischen Plattformen beschränken.

Damit müssen jedoch umfassende gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um die teilweise sehr unterschiedlichen Leistungsformen und deren mehrwertsteuerliche Folgen abgrenzen zu können. So ist vorgesehen, dass der Begriff elektronische Plattform in Art. 3 Bst. I VE-MWSTG, die solidarische Haftung des (effektiven) Verkäufers in Art. 15 Abs. 4<sup>bis</sup> VE-MWSTG, die Fiktion einer Lieferung durch den Verkäufer an die elektronische Plattform und durch diese an den Käufer in Art. 20a VE-MWSTG, die Steuerbefreiung der Lieferungen mit Lieferort im Inland beim Verkauf über eine elektronische Plattform

in Art. 23 Abs. 2 Ziffer 13 VE-MWSTG, die Bestimmung des Entgelts in Art. 24 Abs. 5<sup>bis</sup> VE-MWSTG sowie die Möglichkeit der Anwendung des Verlagerungsverfahrens in Art. 63 Abs. 1 Bst. b VE-MWSTG geregelt werden.

Trotzdem bleibt die korrekte Handhabung der MWST im Bereich des Versandhandels sehr komplex, wie die beiden nachstehenden Abbildungen anschaulich zeigen.

### 1.2 Ausweitung der Bezugsteuer

Die ESTV plant im Bereich der Bezugsteuer eine ziemlich radikale Veränderung, nämlich einen Systemwechsel, indem sie unser bisheriges MWST-System im Zusammenhang mit Unternehmensformen ohne Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Inland an die aktuellen Regelungen innerhalb der EU anpassen möchte. In der EU wird zwi-

Abbildung 1: Versandlieferungen von Versandhandelsunternehmen und registrierten Plattformen mit Sitz im Ausland

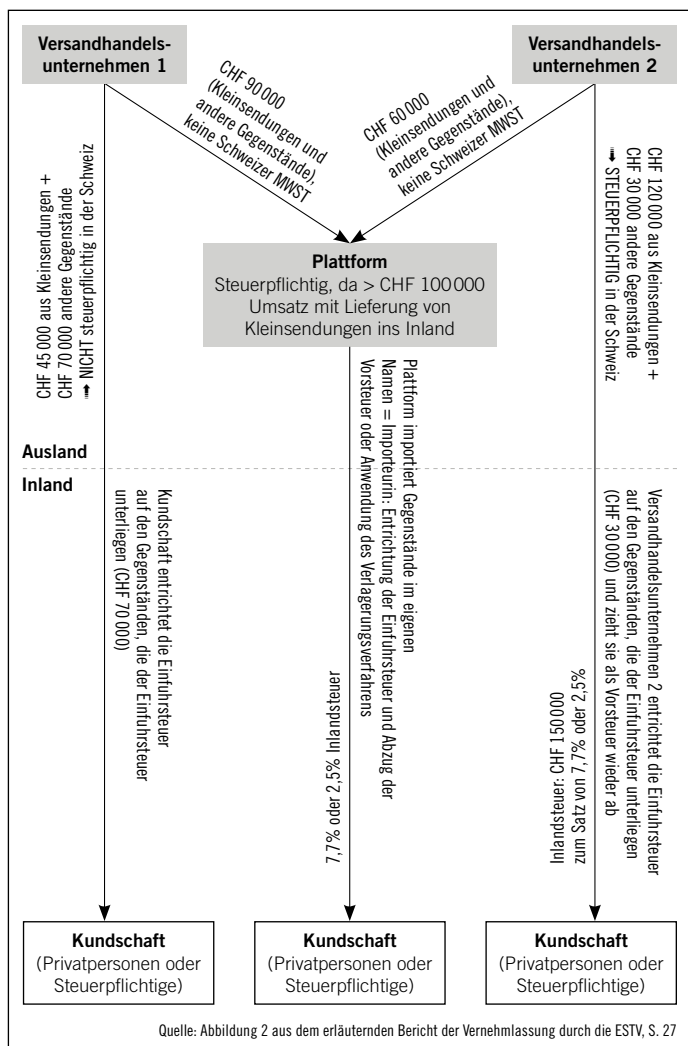
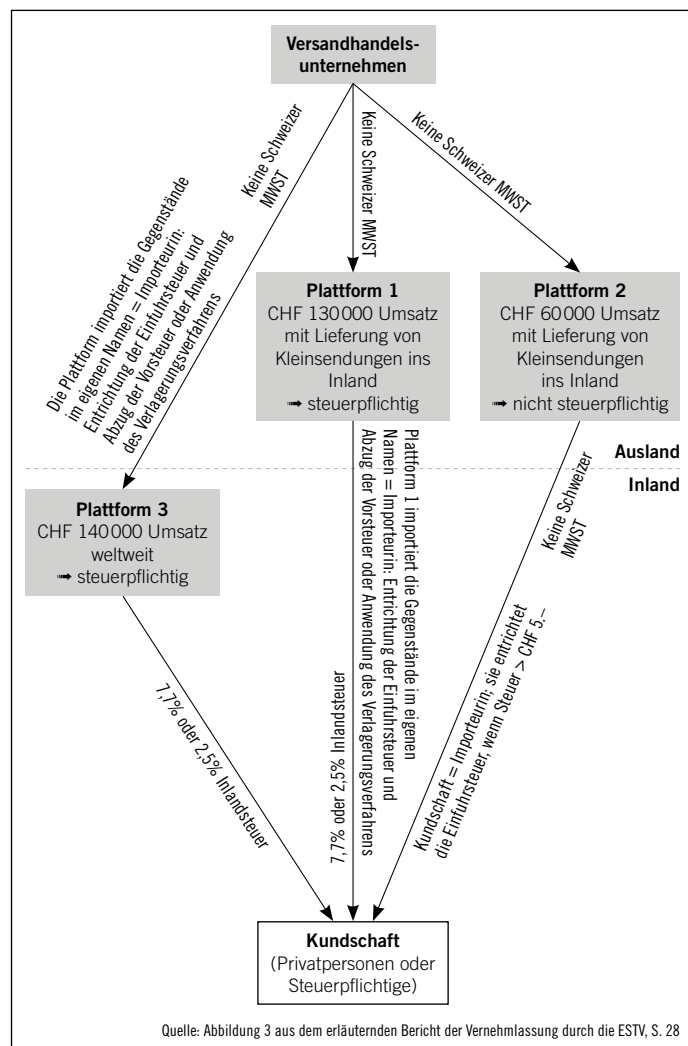


Abbildung 2: Versandlieferungen von Versandhandelsunternehmen und registrierten Plattformen mit Sitz im In- und Ausland



schen B2B (Leistungen an unternehmerisch tätige Personen) und B2C (Leistungen an nicht unternehmerisch tätige Personen) unterschieden. Im B2B-Verkehr ist dabei die Besteuerung durch die MWST grundsätzlich durch die leistungsempfangende Unternehmung vorgesehen (im sog. Reverse-Charge-Verfahren). Die ESTV plant, dieses Prinzip auch für die Schweiz vorzusehen. Damit würde einerseits die Grundregel lauten, dass die Besteuerung mit der MWST im Verkehr zwischen unternehmerisch tätigen Personen (B2B) durch die Bezugsteuer sichergestellt wird und andererseits eine MWST-Pflicht für Unternehmungen ohne Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Inland bei Verrechnung an unternehmerisch tätige Personen (B2B) mit wenigen Ausnahmen wegfallen würde. Damit verbunden wäre natürlich aber auch, dass die Verantwortung der korrekten Handhabung der MWST vollumfänglich zur leistungsempfangenden Person, konkret zum steuerpflichtigen Unternehmen im Inland, übergehen würde. Solange diese leistungsempfangende Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre, wäre diese vollum-

fängliche Verantwortung voraussichtlich nicht so tragisch, solange die ESTV ihre Praxis beibehalten würde, bei nicht korrekt deklarerter Bezugsteuer, aber mit vollem Vorsteuerabzugsrecht (sog. Nullsummenspiel) keine Aufrechnungen, Verzugszinsen oder Bussen vorzunehmen. Sobald es sich aber um steuerpflichtige Personen, die mit der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode sowie ohne volles Vorsteuerabzugsrecht abrechnen, handelt, kann die vollumfängliche Übernahme der korrekten Handhabung der MWST über die Bezugsteuer sehr schnell teuer werden. Konkret ist also in der Teilrevision des MWSTG geplant, dass der bisherige Art. 45 MWSTG in einen Art. 45 VE-MWSTG für die Bezugsteuer auf Leistungen von ausländischen Unternehmen an **eingetragene** Leistungsempfänger und in einen Art. 45a VE-MWSTG für die Bezugsteuer auf Dienstleistungen von ausländischen Unternehmen an **nicht eingetragene** Leistungsempfänger aufgeteilt wird. Art. 45 VE-MWSTG sieht dabei vor, dass grundsätzlich alle Leistungen – **ohne** die Lieferungen nach Art. 7 Abs. 3 MWSTG (Versandhandels-

regelung und Unterstellungserklärung Ausland) – zur Bezugsteuer führen würden und damit in diesen Fällen auch keine MWST-Pflicht mehr für Unternehmungen ohne Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Inland bestehen würde. Die ESTV sieht sodann aber in Art. 45 Abs. 2 Bst. c VE-MWSTG vor, dass bei Leistungen von Veranstaltern, bei gastgewerblichen Leistungen, bei Personenbeförderungsleistungen sowie bei Telekommunikations- und elektronischen Leistungen durch eingetragene ausländische Unternehmen diese Leistungen auch bei Verrechnung an eingetragene Leistungsempfänger nicht der Bezugsteuer unterliegen. Bei Leistungen gegenüber nicht eingetragenen Leistungsempfängern (B2C) würden lediglich die Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG wie bis anhin zur Bezugsteuer führen. Die bisherige Bezugsteuerlimite von 10.000 Franken pro Kalenderjahr für eine Bezugsteuerpflicht soll dabei beibehalten werden. Somit würde bei allen anderen Leistungen gegenüber nicht eingetragenen Leistungsempfängern eine MWST-Pflicht des ausländischen Unternehmens vorliegen,

wenn diese einen weltweiten Umsatz von mehr als 100 000 Franken aufweisen.

Bei der Verrechnung der Leistungen müsste also zukünftig das leistungserbringende ausländische Unternehmen abklären, um welche Leistung es sich nach Schweizer Recht handelt (Lieferung oder Dienstleistung, steuerbar, ausgenommen oder befreit usw.), ob seine Leistungsempfänger Person rechtsgültig im MWST-Register bei der ESTV eingetragen ist und ob seine Leistung zu einer Ausnahme gehört, sofern diese Leistungen gegenüber einem rechtsgültig eingetragenen Leistungsempfänger im Inland verrechnet wird. Die gleiche Leistung könnte dann unter Umständen je nach Leistungsempfänger und Leistung einmal der Schweizer MWST und ein anderes Mal nicht der Schweizer MWST unterliegen. Es bleibt also auch hier komplex und mit vielen Abklärungen behaftet.

Weiter müssen sich die ausländischen Unternehmen bewusst sein, dass beispielsweise die Einfuhrsteuerpflichten mit dem Systemwechsel zur Bezugsteuer nicht geändert werden. Sollten diese ausländischen Unternehmungen zukünftig in der Schweiz nicht mehr registriert sein, müssten sie die Einfuhrsteuer über das Steuervergütungsverfahren zurückfordern. Wäre jedoch eine weitere freiwillige MWST-Registrierung aufgrund einer Inlandleistung möglich, würde dies neu zu einem regelmässigen Vorsteuerüberhang führen, da die Leistung im B2B-Verhältnis über die Bezugsteuer geregelt wäre.

## 2. Steuerabrechnung

### Jährliche MWST-Abrechnungen mit Akontozahlungen

Die ESTV möchte den Unternehmungen mit einem maximalen Umsatz von nicht mehr als 5 005 000 Franken gestatten, auf Gesuch hin die MWST jährlich abzurechnen, sofern die steuerpflichtige Person ihren Abrechnungs- und/oder Zahlungsverpflichtungen nachkommt (Art. 35 Abs. 1<sup>bis</sup> VE-MWSTG). Die vorstehend genannte Umsatzlimite ist derjenigen für die Abrechnung nach der Saldosteuerersatzmethode entnommen (Art. 37 Abs. 1 MWSTG). Die gleichen Regelungen wie bei der Saldobesteuerung sollen auch für den Wechsel der Abrechnungsperioden gelten, sodass eine Wartefrist von drei Steuerperioden für den Wechsel zur jährlichen Abrechnungsperiode abgewartet werden muss.

Damit die jährliche Abrechnungsperiode nicht zu einem finanziellen Vorteil führt, sind mit dieser Abrechnungsperiode Akontozahlungen verbunden, die auf den Vorjahreszahlen bzw. auf den geplanten Umsätzen bei einer Neuregistrierung basieren, wobei keine Akontogutschriften bei grundsätzlichen Vorsteuerüberhängen ausgestellt werden.

Die steuerpflichtigen Personen, die sich für diese Abrechnungsperiode interessieren, müssen sich bewusst sein, dass dann allenfalls vorhandene Fehler in der Handhabung der MWST erst nach einem Jahr auffallen und damit in vielen Fällen ein finanzieller Schaden entstehen könnte, da beispielsweise systematische Fehler im Nachhinein in der Regel nicht mehr auf die Leistungsempfänger überwälzt werden können.

Für die Vertreter der steuerpflichtigen Personen würde sich die Arbeitslast voraussichtlich noch mehr auf einen Zeitpunkt konzentrieren, der bereits jetzt am Belastungslimit liegt.

## 3. Steuersicherung

### 3.1 Ausländische Unternehmen

Um die geplanten Veränderungen im Bereich des Versandhandels auch durchsetzen zu können, ist in der Teilrevision des MWSTG eine Reihe von administrativen Massnahmen gegen ausländische Unternehmen vorgesehen (Art. 79a VE-MWSTG). Diese können ein Einfuhrverbot oder die entschädigungslose Vernichtung von eingeführten Gegenständen beinhalten, nachdem das entsprechende fehlbare Unternehmen durch die ESTV angehört worden ist.

Da in vielen Fällen von administrativen Massnahmen der eigentliche Leistungsempfänger der Geschädigte sein wird (insbesondere bei Vorauszahlungen), sieht die ESTV eine Veröffentlichung der fehlbaren Unternehmungen mit administrativen Massnahmen vor, sodass die potenziellen Leistungsempfänger von einer Bestellung absehen können.

### 3.2 Organe von juristischen Personen

Die ESTV kann von einem Mitglied des geschäftsführenden Organs einer juristischen Person eine Sicherheit für Steuern, Zinsen und Kosten dieser juristischen Person verlangen, wenn das betreffende Mitglied dem geschäftsführenden Organ von **mindestens zwei weiteren juristischen Personen** angehörte, über die innerhalb einer **kurzen Zeitspanne** der Konkurs eröffnet worden ist, und **Anhaltspunkte** dafür vorliegen, dass sich das betreffende Mitglied im Zusammenhang mit diesen Konkursen **strafbar** verhalten hat (Art. 93 Abs. 1<sup>bis</sup> VE-MWSTG).

## 4. Weitere geplante Veränderungen (nicht abschliessend)

In der Teilrevision des MWSTG sind noch einige weitere Veränderungen geplant, so soll unter anderem

- der Ort der Dienstleistungen bei Reisebüros neu am Ort der dienstleistenden Person liegen (Art. 8 Abs. 2 Bst. b VE-MWSTG);

- im Bereich der Subventionen eine gewisse Sicherheit geschaffen werden, dass die Beteiligten grundsätzlich von einer Subvention ausgehen können, sofern die Zahlung durch die öffentliche Hand als solche bezeichnet wird (Art. 18 Abs. 3 VE-MWSTG);
- erstmals die Leistungsempfänger in einer gesetzlichen Bestimmung umschrieben werden (Art. 20b VE-MWSTG);
- zwei neue Steuerausnahmen im Bereich der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 3<sup>bis</sup> VE-MWSTG) sowie bei Teilnahmen an kulturellen Anlässen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 14<sup>bis</sup> VE-MWSTG) geschaffen werden;
- der reduzierte Steuersatz für Produkte der Monatshygiene erlaubt werden (Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziffer 10 VE-MWSTG);
- auf die Steuervertretung bei Unternehmen ohne Sitz, Betriebsstätte und Wohnsitz im Inland verzichtet werden, sofern die Erfüllung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person und der rasche Vollzug dieses Gesetzes auf andere Weise gewährleistet sind (Art. 67 Abs. 1<sup>bis</sup> VE-MWSTG) und
- in der MWSTV die Anwendung des Meldeverfahrens bei der Übertragung von Emissionsrechten und vergleichbaren Rechten nach Art. 38 Abs. 2 MWSTG vorgesehen werden (Art. 103 VE-MWSTV). ■

### → Zusammenfassung

Es sind einige grössere Veränderungen im Bereich der MWST geplant. Somit bleibt die korrekte Handhabung der MWST, was nach wie vor ein wichtiges Ziel jeder steuerpflichtigen Person und deren Vertreters darstellen sollte, auch zukünftig eine Herausforderung. Es ist zu hoffen, dass der Gesetzgeber im politischen Prozess den geplanten Veränderungen die nötige Wichtigkeit einräumt und die Weichen in Zukunft richtig stellen wird. Mit der jetzt vorliegenden Teilrevision des MWSTG werden nicht wirkliche Vereinfachungen für KMU, dafür grössere neue Problembereiche geschaffen.

Den steuerpflichtigen Personen und deren Vertretern raten wir, den Veränderungen per 1. Januar 2023 Beachtung zu schenken und dann rechtzeitig die nötigen Schritte vorzubereiten.