

LEISTUNGORT AUSLAND ODER INLAND – PRO UND CONTRA

Mehrwertsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei internationalen Warenlieferungen

Bei Warenlieferungen vom Ausland in die Schweiz liegt der Ort der Leistung nicht immer im Ausland. Einerseits gibt es freiwillige Gestaltungsmöglichkeiten, durch die sich der Ort der Leistung ins Inland verlagert und demzufolge die Schweizer Inlandsteuer in Rechnung zu stellen ist; andererseits können dies aber auch obligatorische Folgen für bestimmte Unternehmen sein. Die einzelnen Fälle werden aufgezeigt.

1. UNTERSTELLUNGSERKLÄRUNG AUSLAND

1.1 Ort der Leistung bei Importen. Bei Warenlieferungen vom Ausland in die Schweiz (Importe) liegt der Ort der Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht gestützt auf Art. 7 Abs. 1 des *Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG)* grundsätzlich im Ausland. Da der Vorgang somit nicht von der Schweizer *Mehrwertsteuer (MWST)* in Form der Inlandsteuer erfasst wird, ist die Rechnung an den Leistungsempfänger ohne MWST auszustellen. Die Belastung der MWST erfolgt bei Importen durch die *Eidg. Zollverwaltung* über die Einfuhrsteuer. Der Leistungsempfänger in der Schweiz ist in der Zollanmeldung als Importeur aufzuführen. Damit bezahlt dieser die Einfuhrsteuer und kann diese – sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind – als Vorsteuer in seiner MWST-Abrechnung geltend machen.

1.2 Nachteile beim Versandhandel. Dieses Vorgehen ist v. a. im Versandhandelsgeschäft nicht immer vorteilhaft: Einerseits sind für den Kunden bei der Bestellung die Gesamtkosten nicht ersichtlich, da ihm die Einfuhrsteuer und allfällige Zollabgaben separat in Rechnung gestellt werden, und er diese Beträge direkt dem Kurier bzw. dem Postboten bezahlen muss. Andererseits muss der Versandhändler für jeden einzelnen Abnehmer in der Schweiz eine Zollanmeldung erstellen.

1.3 Vorteile einer Unterstellungserklärung Ausland.

Eine Lösung für diesen Problembereich bietet die sogenannte Unterstellungserklärung Ausland (Formular Nr. 1236). Mittels bewilligter Unterstellungserklärung Ausland darf der Lieferant Gegenstände im eigenen Namen importieren, d. h. er tritt als Importeur auf und bezahlt die Einfuhrsteuer. Im Gegenzug gilt die Lieferung (also der Verkauf an den inländischen Kunden) gemäss Art. 7 Abs. 3 lit. a MWSTG als im Inland erbracht und unterliegt deshalb auch der Inlandsteuer. Aus diesem Grund erhält der Kunde in diesem Fall eine Rechnung mit Schweizer MWST. Die Bewilligung führt für den Lieferanten zur subjektiven Steuerpflicht; damit hat er grundsätzlich auch das Recht auf Vorsteuerabzug bezüglich der bezahlten Einfuhrsteuer. Die Unterstellungserklärung Ausland beseitigt die erwähnten Nachteile: Da der Lieferant die Einfuhrsteuer übernimmt, kann er dem Kunden die Gesamtkosten (inkl. MWST) offerieren, und es kommt zu keinen (unvorhergesehenen) Zusatzkosten für den Kunden. Zudem sind Sammelsendungen aus dem Ausland möglich (d. h. keine separaten Zollanmeldungen pro inländischem Abnehmer).

1.4 Verzicht auf die Anwendung. Der Leistungserbringer, der im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland ist, hat die Möglichkeit, im Einzelfall auf die Ein-



FLORIAN HANSLIK,
LL.M., DR. IUR.,
DAS IN MWST, DIRECTOR,
INDIREKTE STEUERN,
PRIMETAX AG, ZÜRICH



ANITA MACHIN BARROSO,
MLAW,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
MANAGERIN,
INDIREKTE STEUERN,
PRIMETAX AG,
ZÜRICH

fuhr im eigenen Namen zu verzichten. Er muss in diesem Fall in seiner Rechnung an den Kunden klar auf den Verzicht hinweisen (Art. 3 Abs. 3 Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV) und den Kunden auf der Zollanmeldung als Importeur aufführen.

2. NEUE MWST-PFLICHT IM VERSANDHANDEL AB 1. JANUAR 2019

2.1 Revidiertes MWSTG. Eine weitere, neue Konstellation, bei welcher sich der Ort der Lieferung vom Ausland ins Inland verschiebt, wurde in Art. 7 Abs. 3 lit. b des teilrevidierten MWSTG verankert: Die sogenannte Versandhandelsregelung, welche per 1. Januar 2019 in Kraft tritt und vorsieht, dass ausländische Online-Händler ihren Schweizer Kunden die MWST in Rechnung stellen müssen. Die Voraussetzung hierfür ist, dass diese Online-Händler die Umsatzgrenze von CHF 100 000 pro Jahr mit einfuhrsteuerbefreiten Kleinsendungen erreichen. Gestützt auf Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG sind Kleinsendungen dann steuerbefreit, wenn die Einfuhrsteuer weniger als CHF 5 betragen würde. Damit möchte der Gesetzgeber die bisherige Ungleichbehandlung von im Versandhandel tätigen ausländischen Unternehmen zu inländischen, im MWST-Register eingetragenen Versandhändlern beheben.

2.2 Mehrwertsteuerpflicht des Versandhändlers. Erzielt ein (in- oder ausländischer) Versandhändler somit ab 1. Januar 2019 in der Schweiz pro Jahr mindestens CHF 100 000 Umsatz aus Kleinsendungen, die er in die Schweiz importiert, gelten diese Lieferungen als im Inland ausgeführt. Dadurch wird der Versandhändler in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig und muss sich im Schweizer MWST-Register eintragen. Ab Registereintrag unterliegen beim steuerpflichtigen Versandhändler sämtliche Sendungen der Inlandsteuer, d. h. auch alle Lieferungen, bei denen der Einfuhrsteuerbetrag mehr als CHF 5 beträgt. Ein Versandhändler, der bereits im Jahr 2018 einen Umsatz von mindestens CHF 100 000 aus Kleinsendungen erreicht und der weiterhin solche Lieferungen ausführt, muss sich demnach per 1. Januar 2019 selbstständig mehrwertsteuerlich anmelden. Ausländische Unternehmen haben für die Registrierung einen inländischen Stellvertreter zu bestimmen und eine Sicherstellung in der Form einer unbefristeten Solidarbürgschaft einer in der Schweiz domizilierten Bank oder einer Barhinterlage zu leisten.

2.3 Übergangsphase mittels Unterstellungserklärung Ausland. Mittels «Unterstellungserklärung Ausland» können sich Versandhändler bereits vor Inkrafttreten der Versandhandelsregelung oder vor Erreichen der für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze freiwillig der Steuerpflicht unterstellen. Dies ermöglicht z. B. eine besser planbare Umstellung. Sobald der Versandhändler die Umsatzgrenze erreicht, darf er nicht mehr in Einzelfällen auf die Anwendung der Unterstellungserklärung Ausland verzichten.

2.4 Erfassung auf Liste der ESTV. Die steuerpflichtigen Versandhändler werden auf einer speziellen Liste der *Eidg.*

Steuerverwaltung (ESTV) auf deren Website erfasst. Falls die Aufnahme auf dieser speziellen Liste nicht über die Registrierung durch die ESTV erfolgt sein sollte, wäre der Versandhändler verpflichtet, sich unaufgefordert bei der ESTV zu melden und die Aufnahme zu verlangen. Die Liste ist insbesondere für jene Personen wichtig, welche mit der Verzollung betraut sind (z. B. die Zollanmelder): So können diese unterscheiden, ob die Einfuhrsteuer dem Empfänger der Sendung oder dem steuerpflichtigen Versandhändler zu belasten ist.

3. VERSANDHANDEL UND ENTWICKLUNGEN IN DER EU

Gemäss geltendem Recht in der EU muss ein Unternehmer die Umsatzsteuer für Lieferungen ins Ausland grundsätzlich im Ursprungsland abliefern. Bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen an Privatpersonen in der EU sind jedoch bestimmte länderspezifische Lieferschwellen (EUR 35 000–100 000) zu beachten. Werden die Schwellenwerte erreicht, verlagert sich der Ort der Lieferung ins Bestimmungsland. Per 1. Januar 2021 soll diese Versandhandelsregelung durch die sogenannte Fernverkaufsregelung ersetzt werden, bei welcher diese Lieferschwellen entfallen. Der Umsatz wäre dann immer in jenem Land zu versteuern, in welches die Ware geschickt wird. Als Erleichterung können die Online-Händler ihren steuerlichen Deklarationspflichten im Ausland über ein einheitliches Online-Portal nachkommen, wie es heute schon bei der Erbringung von elektronischen Dienstleistungen möglich ist. Auch die Lieferungen von Drittländern (z. B. aus der Schweiz) an Privatkunden in der EU sollen im Bestimmungsland besteuert werden. Die bisher für Importe in die EU geltende mögliche Steuerbefreiung für Waren geringen Wertes (EUR 22) soll deshalb gänzlich aufgegeben werden.

4. FAZIT

Per 1. Januar 2019 tritt in der Schweiz eine Regelung in Kraft, welche sich EU-weit, wenn nicht sogar weltweit bereits abgezeichnet hat: Kleinsendungen führen früher oder später zu einer Registrierungspflicht der versendenden Unternehmen in jenen Ländern, in denen die Kunden sitzen. Ziel dieser Regelung ist ganz klar, die Ungleichbehandlung zwischen Schweizer und ausländischen Unternehmen zu unterbinden.

Es stellt sich jedoch die Frage, wie lange diese Umsatzgrenze in Höhe von CHF 100 000 beibehalten wird. Es ist eigentlich unverständlich, warum dieser Wettbewerbsnachteil erst mit Erreichen eines Umsatzes von CHF 100 000 so evident wird, dass erst dann eine Registrierungspflicht schlagend wird. Insbesondere, wenn man die Überlegungen und Diskussionen in der EU verfolgt, dann kann man nur davon ausgehen, dass diese per 1. Januar 2019 in Kraft tretende Umsatzgrenze über kurz oder lang zumindest reduziert, wenn nicht gänzlich abgeschafft wird. Um die Wettbewerbsfähigkeit Schweizer Unternehmen zu gewährleisten und zu sichern, wird der Schweizer Gesetzgeber darauf reagieren müssen. ■