EDITORIAL

Liebe Leserin, lieber Leser

Die neue Plattformbesteuerung gilt als Herzstück der MWST-Teilrevision 2025 – und stellt Plattformbetreiber, Anbieter und Steuerpraktiker gleichermassen vor neue Herausforderungen.

Im Titelbeitrag erhalten Sie einen ersten strukturierten Überblick. Die Anforderungen sind komplex. Umso wichtiger ist es, frühzeitig Klarheit über die Auswirkungen auf das eigene Geschäftsmodell zu gewinnen.

Im zweiten Beitrag erfahren Sie, wie Sie die Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz korrekt umsetzen und wo die häufigsten Fehlerquellen im Tagesgeschäft liegen.

Nicht jede Kursleistung gilt automatisch als von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Ob ein Angebot Bildungscharakter hat oder doch als steuerpflichtige Dienstleistung einzustufen ist, hängt von Inhalt, Ziel und Methodik ab. Das Bundesverwaltungsgericht hat dies zuletzt deutlich gemacht. Mehr dazu im dritten Beitrag.

Mit dieser Ausgabe möchten wir Ihnen einen verständlichen Einstieg in die neue Plattformbesteuerung bieten und auch aufzeigen, worauf es in der Praxis bei der MWST-Pflicht wirklich ankommt.

Herzliche Grüsse

Carla Seffinga, WEKA Productmanagement Finanzen und Steuern

PLATTFORMBESTEUERUNG IN DER SCHWEIZ

DAS WICHTIGSTE ZUR MWST-REVISION

Die sogenannte Plattformbesteuerung bei der Mehrwertsteuer (MWST) in der Schweiz wurde eingeführt, um Wettbewerbsgleichheit zu schaffen und Steuerausfälle zu vermeiden. Konkret geht es darum, dass Online-Plattformen, die den Handel zwischen Anbietern und Kunden ermöglichen, nicht länger von steuerlichen Schlupflöchern profitieren.

Von Christoph Drexl und Zsuzsanna Serra

Die Einführung der Plattformbesteuerung wird vielfach als «Herzstück» der Teilrevision des MWSTG per 1. Januar 2025 angesehen. Entsprechend sehnlich wurde die Verwaltungspraxis der ESTV zu diesem Thema erwartet, die Ende Januar 2025 endlich publiziert wurde (MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen).

Einführung

In diesem Beitrag möchten wir die wichtigsten Elemente der gesetzlichen Neuregelung sowie der publizierten Verwaltungspraxis hierzu zusammenfassen und erläutern. In diesem ersten von insgesamt zwei Teilen werden die Grundlagen der Plattformbesteuerung und der Neuregelung vorgestellt. Im zweiten Teil wird es um Spezialfragen zu dem Themenkomplex gehen (Rechnungstellung, Margenbesteuerung, Saldosteuersätze, Haftung etc.).

Hintergrund: Warum eine Spezialregelung für Online-Plattformen?

Um die gesetzliche Neuregelung zu verstehen, hilft es, sich die alte Rechtslage bis Ende 2024 zu vergegenwärtigen.

Plattformen im Sinne der Neuregelung treten regelmässig als sogenannte offene Stellvertreter auf. Das heisst, für ihre Kunden ist grundsätzlich erkennbar, dass nicht die Plattformen selbst Lieferanten der über sie vertriebenen Produkte sind. Vielmehr nehmen die Plattformen lediglich die Rolle eines Vermittlers ein, dessen Leistung in erster Linie darin besteht, Verkäufer und Käufer zusammenzuführen. Dabei ist etwa denkbar, dass die Online-Plattform dem Verkäufer den Raum bietet, sein Produkt anzubieten, oder sie bietet dem Käufer die Möglichkeit, einem grösseren Adressatenkreis mitzuteilen, dass Interesse am Erwerb eines bestimmten Produkts besteht, und die Verkäufer dürfen sodann ihre Angebote an den potenziellen Kunden adressieren (siehe Abbildung 1).

Elektronische Plattformen waren damit nach alter Rechtslage lediglich Vermittler bzw. Dienstleister, die ordnungsgemässe Besteuerung der Lieferungen von Waren ab dem Ausland an Kunden in der Schweiz oblag (insbesondere auch nach Einführung der sog. Versandhandelsregelung – siehe hierzu unten) den eigentlichen Verkäufern. Dabei ergab es sich aus dem Geschäftsmodell, dass über einige wenige grosse Handelsplattformen eine Vielzahl von Verkäufern ihre Ware in die Schweiz vertrieben. Bei Verstössen gegen das schweizerische MWSTG hatten BAZG und

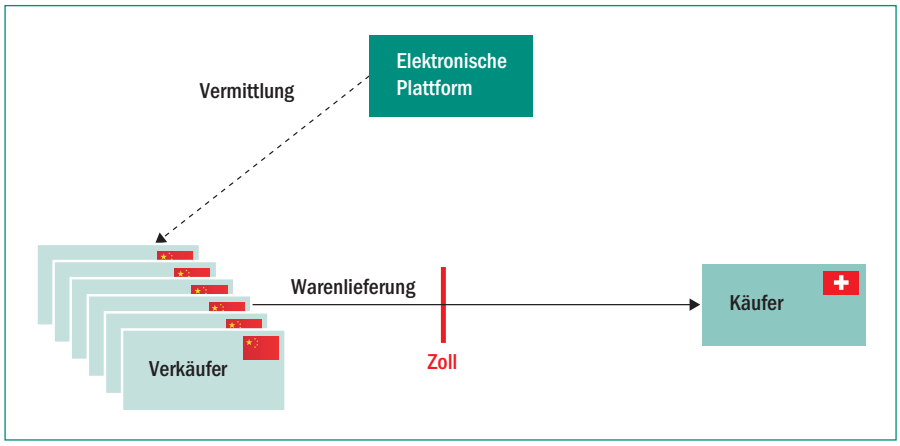


Abbildung 1: Problematik bei elektronischen Plattformen

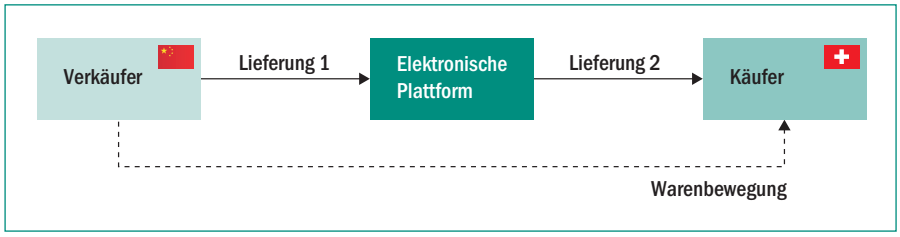


Abbildung 2: Zuordnung der Verkäufe an die Plattformbetreiberin

Steuerverwaltung den nahezu aussichtslosen Kampf gegen die Heerschar der Verkäufer zu führen – die (vergleichsweise wenigen) Handelsplattformen selbst waren nicht zu belangen, da sie gerade nicht Verkäufer der Ware waren. Insbesondere hiergegen soll mit der Einführung der Plattformbesteuerung Abhilfe geschaffen werden (vgl. Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes, BBl 2021, 2363).

Die Plattformbesteuerung zusammengefasst

Ziel der Gesetzesrevision war demnach, eine Handhabe gegen die Online-Handelsplattformen zu schaffen, deren Kunden (die Verkäufer im Drittland) sich nicht regelkonform verhielten. Dieses Ziel suchte der Gesetzgeber zu erreichen, indem er die Handelsplattformen in die Leistungskette miteinbezog. Erreicht wurde dies über eine Fiktion.

Grundsätzlich gilt eine Leistung als von der Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Bei Verkäufen über Online-Plattformen, in denen die Plattform erkennbar lediglich als Vermittlerin zwischen Verkäufer und Käufer auftrat, kam es somit aus Sicht der MWST zu einer Lieferung des Verkäufers an den Käufer und einer Dienstleistung («Vermittlung») der Plattform an den Verkäufer, den Käufer oder beide, je nach zivilrechtlicher Ausgestaltung (vgl. Ausführungen zur alten Rechtslage).

Neu sind Verkäufe von Gegenständen über Online-Plattformen nach Art. 20a MWSTG der Plattformbetreiberin zuzuordnen. Es kommt mithin zur Fiktion einer Lieferkette mit insgesamt zwei Lieferungen und einer physischen Warenbewegung:

- Lieferung 1: Verkäufer an Online-Plattform
- Lieferung 2: Online-Plattform an Kunde (siehe Abbildung 2)

Hierbei handelt es sich um eine Fiktion ausschliesslich für Zwecke der Mehrwertsteuer, die für die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen (z. B. bei Fragen der Sachmängelgewährleistung) keinerlei Bedeutung hat. Aus Sicht der Mehrwertsteuer liegen hingegen zwei grundsätzlich voneinander unabhängige Lieferungen vor, die je für sich mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind. Das bedeutet, für beide Lieferungen ist deren mehrwertsteuerlicher Leistungsort zu bestimmen, es ist zu prüfen, ob Steuerausnahmen (Art. 21 MWSTG) oder Steuerbefreiungen (Art. 23 MWST) einschlägig sind und – falls nicht – was die für die Berechnung der geschuldeten Steuer massgebliche Bemessungsgrundlage (Art. 24 MWSTG) ist und welcher Steuersatz (Art. 25 MWSTG) hierauf zur Anwendung kommt.

Die Verwaltungspraxis zu Reihengeschäften (vgl. MWST-Info 06 «Ort der Leistungserbringung», Ziff. 4.1: «Alle Lieferungen im Reihengeschäft gelten als zur gleichen Zeit am gleichen Ort bewirkt») findet nach Ansicht der Autoren ebenso Anwendung wie die Praxis zur Bestimmung des Importeurs (Nichtzollrechtlicher Erlass Richtlinie 69-01, Importeur – Steuerpflicht – Steuerobjekt, Mehrwertsteuer auf der Einfuhr [Einfuhrsteuer], Ziffer 2.1.5) sowie die sogenannte Versandhandelsregelung (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG) – mehrwertsteuerlich liegen zwei vollwertige Lieferungen vor.

Wann findet die Plattformbesteuerung Anwendung?

Elektronische Plattform

Es liegt auf der Hand, dass es für die Anwendung der Plattformbesteuerung einer «Plattform» bedarf. Weniger auf der Hand liegt, was unter einer elektronischen Plattform zu verstehen ist. Der Gesetzgeber hat hierzu in Art. 3 Bst. l MWSTG eine Legaldefinition der elektronischen Plattform aufgenommen. Demnach ist eine elektronische Plattform jede

- elektronische Schnittstelle, die
- online
- direkte Kontakte zwischen mehreren Personen ermöglicht mit dem
- Ziel, eine Lieferung oder eine Dienstleistung zu erbringen.

Die Bedeutung dieser Legaldefinition geht über die blosse Anwendung der Plattformbesteuerung hinaus. So gelten elektronische Plattformen als auskunftspflichtige Drittpersonen im Sinne des Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG, auch wenn die Voraussetzungen der Plattformbesteuerung im Einzelfall nicht erfüllt sind (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen Ziff. 3.5).[1]

Beispiel 1: Die Internetplattform «Ferien-im-Luftschloss.ch» bietet einen Marktplatz für die Vermietungen mondäner Feriendomizile in der Schweiz. Da es sich bei der Vermietung einer Ferienunterkunft um eine Dienstleistung handelt, greift die Plattformbesteuerung nicht (siehe hierzu nachstehend). Da die «Ferien-im-Luftschloss.ch» im Übrigen die Voraussetzungen einer elektronischen Plattform im Sinne des Art. 3 Bst. l MWSTG erfüllt, ist sie auskunftpflichtige Drittperson im Sinne des Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG. Auf Verlangen der ESTV muss sie dieser daher kostenlos alle Auskünfte erteilen, die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Berechnung der Steuerforderung gegenüber einer steuerpflichtigen Person erforderlich sind, sowie Einblick in Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen gewähren, sofern die nötigen Informationen bei der steuerpflichtigen Person nicht erhältlich sind.

Grundgeschäft: Lieferung

Die Plattformbesteuerung kommt zur Anwendung, wenn sich das vermittelte Grundgeschäft auf eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG bezieht.[2] Mit umfasst vom Anwendungsbereich der Plattformbesteuerung ist grundsätzlich die Lieferung von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnlichem, die gemäss Art. 3 Bst. b als Gegenstände qualifizieren. Der Wert der vermittelten Lieferung ist unbeachtlich. Das heisst, die Regeln der Plattformbesteuerung kommen auch bei Kleinsendungen zur Anwendung (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen Ziff. 1.3.2), die in den Anwendungsbereich der sogenannten Versandhandelsregelung fallen.

Exkurs

«Versandhandelsregelung»: Die im 2021 eingeführte Versandhandelsregelung und die per 2025 eingeführte Plattformbesteuerung haben im Ergebnis ähnliche Ziele und adressieren die neue Realität eines globalen Warenhandels, in dem Waren zunehmend über das Internet und per Postzustellung vertrieben werden.

Die Versandhandelsregelung bezieht sich dabei auf Lieferungen aus dem Ausland, die nach Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit sind (derzeit liegt der Schwellenwert bei CHF 5.– Einfuhrsteuer zum massgeblichen Steuersatz). Hier verlagert sich der mehrwertsteuerliche Leistungsort ins Inland, wenn der Lieferant aus derartigen Lieferungen mindestens einen Umsatz von CHF 100 000.– pro Jahr erzielt (vgl. Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

Beispiel: Ein Verkäufer mit Sitz in China vertreibt Weihnachtsdekoration an Privathaushalte in der Schweiz. Die Ware hat einen Verkaufspreis von wenigen Franken und wird direkt ab China versandt. Im 4. Quartal zieht der Umsatz jeweils stark an und liegt in den Monaten Oktober, November und Dezember bei rund CHG 40 000.– pro Monat.

Ort der Lieferung mit Beförderung ist grundsätzlich, wo die Warenbewegung beginnt (Art. 7. Abs. 1 Bst. b MWSTG, hier: China). Als Importeur und Schuldner der Einfuhrsteuer gilt grundsätzlich der Warenempfänger im Inland (Nichtzollrechtlicher Erlass Richtlinie 69-01, Ziffer 2.1.5, hier: die Schweizer Kunden). Dabei fällt hier keine Einfuhrsteuer an, da davon auszugehen ist, dass die Warensendungen von so geringem Wert sind, dass Einfuhrsteuer nicht erhoben wird (Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Allerdings erzielt der Verkäufer einen Umsatz von jährlich über CHF 100 000.– aus sogenannten Kleinsendungen aus dem Ausland, die aufgrund des geringen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit sind (Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Es kommt daher zu einer Leistungsortsverlagerung, und der Ort der Lieferung für diese Kleinsendungen gilt als im Inland gelegen (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Demzufolge muss sich der Verkäufer in der Schweiz mehrwertsteuerlich registrieren lassen und die Mehrwertsteuer gegenüber den Schweizer Kunden abrechnen. Zugleich gilt der Verkäufer neu als Empfänger der Ware im Inland und schuldet die Einfuhrsteuer, sofern diese erhoben wird (siehe Abbildung 3).

Nicht in den Anwendungsbereich der Plattformbesteuerung fallen dagegen die Vermittlung von werkvertraglichen

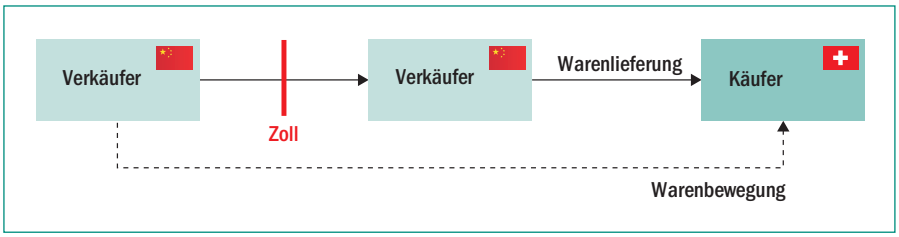


Abbildung 3: MWST-Pflicht bei Kleinsendungen

1 MBI 27 Ziff. 3.5.
2 MBI 27 Ziff. 1.3.2.

Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen Ziff. 1.3.2).[3]

Beispiel 1: Über die Internetplattform «Parkett-im.Net.com» bieten Parkettleger ihre Dienste an. Die Angebote umfassen stets die Lieferung des Parketts und dessen Verlag durch denselben Betrieb. Da es sich um werkvertragliche Lieferungen handelt, die über die Plattform vermittelt werden, greift die Plattformbesteuerung nicht.

Beispiel 2: Die Internetplattform «Ferien-im-Luftschloss.ch» bietet einen Marktplatz für die Vermietungen mondäner Feriendomizile in der Schweiz. Da es sich bei der Vermietung einer Ferienunterkunft um eine Dienstleistung handelt, greift die Plattformbesteuerung nicht.

Ebenfalls nicht von der Plattformbesteuerung erfasst sind Lieferungen, die die Plattform im eigenen Namen tätigt (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen Ziff. 1.3.3 Beispiel 1).[4]

Beispiel 3: «zmorge.ch» erlaubt es Kunden, sich von verschiedenen lokalen Betrieben aus der Region einen Frühstückskorb zusammenzustellen, der samstagmorgens nach Hause geliefert wird. Dabei wird auf der Website von «zmorge.ch» durch den ganzen Bestellprozess hindurch klargestellt, dass Verkauf und Lieferung durch «zmorge.ch» erfolgen. Da «zmorge.ch» nicht lediglich Verkäufer und Käufer zusammenbringt, sondern die Ware in eigenem Namen verkauft, kommt die Plattformbesteuerung nicht zur Anwendung.

«Zusammenbringen von Verkäufer und Käufer»

Der Begriff des «Zusammenbringens» ist nicht im Gesetz definiert. Hier wird in der Zukunft mit Diskussionen zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen zu rechnen sein. Wenig hilft hier der Umstand, dass auch die Verwaltung in der Branchen-Info 27 «Elektronische Plattformen» keine generelle Abgrenzung vornimmt, sondern lediglich einige Indizien nennt, die für ein Zusammenbringen sprechen (vgl. MWST-Branchen-Info 27 «Elektronische Plattformen», Ziff. 1.3.3).[5] Auch zur negativen Abgrenzung, wann kein Zusammenbringen vorliege, bedient sich die Verwaltung der in Art. 20a Abs. 2 MWSTG festgelegten Bedingungen, die zum Ausschluss der Anwendung der Plattformbesteuerung führen.

Für ein Zusammenbringen im Sinne der Norm erforderlich ist, dass dieses «zu einem Vertragsabschluss auf der Plattform» erfolgt. Nach dem Wortlaut des Gesetzes scheint es daher erforderlich, dass der Vertrag zwischen Verkäufer und Käufer auf der Plattform abgeschlossen wird (und nicht etwa ausserhalb «offline»). Andersherum scheint es nicht erforderlich, dass die Verhandlungen im Einzelfall umfassend auf der Plattform geführt werden, solange der Ver-

3 MBI 27 Ziff. 1.3.2.

4 MBI 27 Ziff. 1.3.3.

5 MBI 27 Ziff. 1.3.3.

tragsschluss selbst (und damit die abschliessende Vereinbarung aller wesentlichen Vertragselemente) auf der Plattform erfolgt (so wohl auch Ralf Imstepf in «Die Plattformbesteuerung – Das Herzstück der Mehrwertsteuerteilrevision 2025», Steuer Revue 2/2025, S. 90). Entsprechend führen nachgängige Anpassungen wesentlicher Vertragsbestandteile, die ausserhalb der Plattform vorgenommen werden (z. B. Preis- oder Mengenanpassungen), dazu, dass die Plattformbesteuerung nicht zur Anwendung kommt (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen, Ziff. 1.3.4).

Beispiel (aus der MBI 27, Ziff. 1.3.4): Die Plattform BaustoffRadar.ch ermöglicht es, Angebote für Baumaterialien von Anbietern zu erhalten. Die Plattform wird von Bauunternehmen sehr geschätzt, da sich die Preise leicht vergleichen lassen. Nach der Wahl eines Angebots nimmt das interessierte Bauunternehmen oder der Anbieter direkt Kontakt mit der anderen Partei auf, um die konkreten Einzelheiten des Angebots (konkreter Preis inkl. allfälliger Rabatte, Menge, Lieferdatum usw.) auszuhandeln. Die Rechnung wird direkt an den Anbieter bezahlt.

Die Betreiberin der elektronischen Schnittstelle hat weder Kenntnis von der Menge der gelieferten Waren noch vom konkreten Kaufpreis. Die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG findet keine Anwendung. **Kommt der Betreiberin der elektronischen Schnittstelle aber die Aufgabe zu, die Schlussrechnung zu erstellen, und erhebt sie auf dieser Grundlage eine verkaufsabhängige Provision, gilt sie als Leistungserbringerin nach Art. 20a MWSTG.**

Keine Ausnahme

In Art. 20a Abs. 2 MWSTG bestimmt das Gesetz, in welchen Fällen die Plattformbesteuerung trotz Vorliegens der Voraussetzungen im Übrigen nicht zur Anwendung kommt. Dies ist dann der Fall, wenn die elektronische Schnittstelle

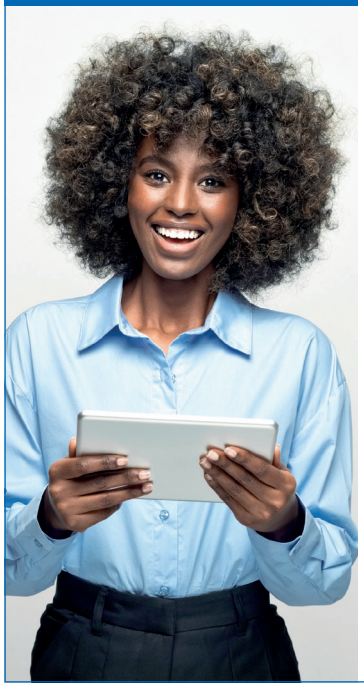
a) weder unmittelbar noch mittelbar am Bestellvorgang beteiligt ist,
b) keine Umsätze erzielt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Geschäft stehen,
c) lediglich die Zahlungsabwicklung im Zusammenhang mit der Lieferung vornimmt,
d) lediglich Platz für Anzeigen zur Verfügung stellt,
e) lediglich Werbeleistungen erbringt oder
f) lediglich Käufer auf andere elektronische Plattformen um- oder weiterleitet.[6]

Die Ausnahmen der Buchstaben a und c bis f lassen sich weitgehend unmittelbar aus dem Erfordernis des Zusammenbringens zu einem Vertragsabschluss auf der Plattform gemäss Art. 20a Abs. 1 MWSTG herleiten. Unter Buchstabe b fasst die Verwaltung unter anderem Fälle, in denen der Nutzer ein im Voraus festgelegtes und vom erzielten Umsatz unabhängiges Entgelt entrichtet (vgl. MWST-Branchen-Info 27 Elektronische Plattformen, Ziff. 1.4.3).[7]

Beispiel: Über die Online-Plattform «elektronix.com» können Händler Elektronikartikel an Kunden unter

6 MBI 27 Ziff. 1.4.1.
7 MBI 27 Ziff. 1.4.3.

LEHRGANG



Zertifizierter Lehrgang

Int. Mehrwertsteuer-Experte/in WEKA/HWZ

HWZ WEKA

Werden Sie Int. Mehrwertsteuer-Experte/in mit Zertifikat der institutionell akkreditierten HWZ Hochschule für Wirtschaft Zürich

Besuchen Sie unseren 5-tägigen, modularen Lehrgang

Modul 1: Mehrwertsteuer – Basic
Schweizer MWST-System, MWSTG und inländische Transaktionen

Modul 2: Mehrwertsteuer – Advanced
Internationale Transaktionen in die EU aus CH-Sicht

Mit Zertifikat der HWZ HWZ

Modul 3: Mehrwertsteuer – International I + II (2 Tage)
Komplexe Fälle bei intern. Transaktionen aus CH- und EU-Sicht

Modul 4: Zoll und Mehrwertsteuer (Einfuhrsteuer)
Rechtssichere Abwicklung von Zollverfahren bei Import und Export

Referenten: Christina Haas Bruni und Dr. oec. HSG Manuel Vogel
Veranstaltungsort: Zentrum für Weiterbildung der Uni Zürich

Termine und Infos unter: www.praxisseminare.ch/lehrgaenge

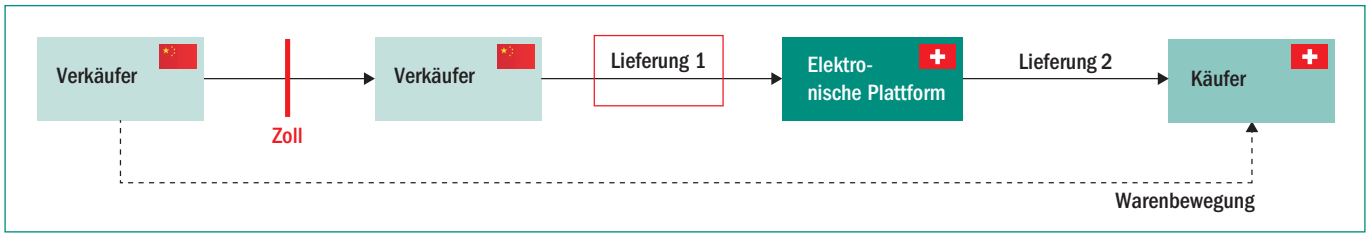


Abbildung 4: Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungsortes

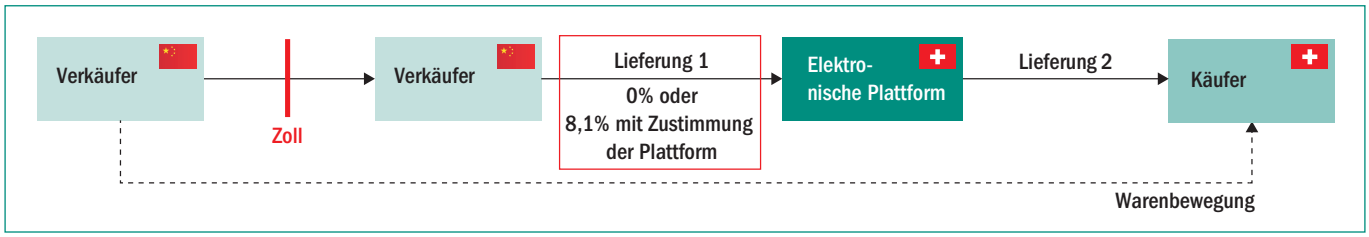


Abbildung 5: Mehrwertsteuerlicher Leistungsort für die Lieferung des Verkäufers

anderem in der Schweiz vertreiben. Zum zehnjährigen Jubiläum bietet die Plattform langjährigen Kunden die Möglichkeit, die Plattform ein Jahr lang zum Fixpreis von CHF 1000.– nutzen zu können, unabhängig vom tatsächlich auf der Plattform erzielten Umsatz.

Bei Nutzern, die dieses Angebot in Anspruch nehmen, kommt die Plattformbesteuerung nach der publizierten Verwaltungspraxis nicht zur Anwendung, da für die Nutzung der Plattform ein im Voraus festgelegtes und vom erzielten Umsatz unabhängiges Entgelt vereinbart wurde. Dies hat mehrwertsteuerliche Konsequenzen nicht nur für die Plattform selbst, sondern auch für deren Nutzer (siehe hierzu unten).

Welche mehrwertsteuerlichen Folgen ergeben sich aus der Anwendung der Plattformbesteuerung?

Wie eingangs dargelegt, bewirkt die Plattformbesteuerung die Fiktion einer Lieferkette mit zwei Lieferungen, die je für sich genommen mehrwertsteuerlich zu würdigen sind. Dabei ist nicht zwischen inländischen und ausländischen Verkäufern oder Plattformen zu unterscheiden, da sich die mehrwertsteuerliche Behandlung bei Lieferungen nach dem Warenweg richtet (Ausnahme: Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme, Art. 7 Abs. 2 MWSTG).

Lieferung 1: Verkäufer an Online-Plattform

Zur Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungsorts ist Art. 7 MWSTG durchzuprüfen: Regelmässig wird die Lieferung mit einer Beförderung oder Versendung des Gegenstands einhergehen. In dem Fall richtet sich der Leistungsort nach Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG und ist dort, wo eben diese Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder auf dessen Geheiss an einen Dritten beginnt. Bei Lieferungen ab dem Ausland ist Art. 7 Abs. 3 MWSTG («Versandhandelsregelung») zu beachten. Erzielt der Verkäufer mit Gegenständen, die nach Art. 53 Abs. 1 Bst. a aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit sind, mindestens einen Umsatz von CHF 100 000.– pro Jahr, so gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen.

Beispiel 2: Ein Verkäufer mit Sitz in China vertreibt Weihnachtsdekoration an Privathaushalte in der Schweiz. Hierzu bietet er seine Ware auf dem Online-Marktplatz «weihnachtsplunder.ch» an. Die Ware hat einen Verkaufspreis von wenigen Franken und wird direkt ab China versandt. Im 4. Quartal zieht der Umsatz jeweils stark an und liegt in den Monaten Oktober, November und Dezember bei rund CHF 40 000.–pro Monat.

Ort der Lieferung mit Beförderung ist grundsätzlich, wo die Warenbewegung beginnt (Art. 7. Abs. 1 Bst. b MWSTG, hier: China). Allerdings erzielt der Verkäufer einen Umsatz von jährlich über CHF 100 000.– aus sogenannten Kleinsendungen aus dem Ausland, die aufgrund des geringen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit sind (Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Es kommt daher zu einer Leistungsortsverlagerung, und der Ort der Lieferung für diese Kleinsendungen gilt als im Inland gelegen (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG) (siehe Abbildung 4).

Kommt es hingegen zu einer Leistungsortsverlagerung in die Schweiz oder wird die Ware ab Lager in der Schweiz versendet, handelt es sich im Grundsatz um eine im Inland steuerbare Lieferung, sofern der Verkäufer steuerpflichtiger Unternehmer im Sinne des Art. 10 MWSTG ist. Diese Lieferung im Inland an die elektronische Plattform ist unter dem neu eingeführten Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG von der Steuer befreit. Der Verkäufer hat grundsätzlich

die Möglichkeit, diese Lieferung mit Zustimmung der elektronischen Plattform freiwillig zu versteuern (Art. 43a MWSTV)[8]

Beispiel 1 (Fortsetzung): Im Beispiel ist der mehrwertsteuerliche Leistungsort für die Lieferung des Verkäufers an die Plattform in der Schweiz. Der Verkäufer erbringt eine steuerbefreite Lieferung an die Plattform (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG). Er hat allerdings die Möglichkeit, seine Lieferung freiwillig der MWST zu unterstellen (Art. 43a MWSTV). Hierfür benötigt er die Zustimmung der Plattform, die diese auch durch schlüssiges Verhalten konkludent erteilen kann (z. B. akzeptiert die Plattform die Rechnungen mit MWST, ohne eine Korrektur zu verlangen). Die Plattform kann den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nach den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 28 ff. MWSTG geltend machen (siehe Abbildung 5 auf S. 7).

Beispiel 2: Herr Hofer will in seinem Keller für Ordnung sorgen und verschiedene Hobbygeräte über eine Online-Auktionsplattform verkaufen. Herr Hofer handelt als Privatperson und wird nicht nachhaltig unternehmerisch tätig. Seine Lieferung an die elektronische Plattform unterliegt mangels Steuersubjekts nicht der Mehrwertsteuer (siehe Abbildung 6).

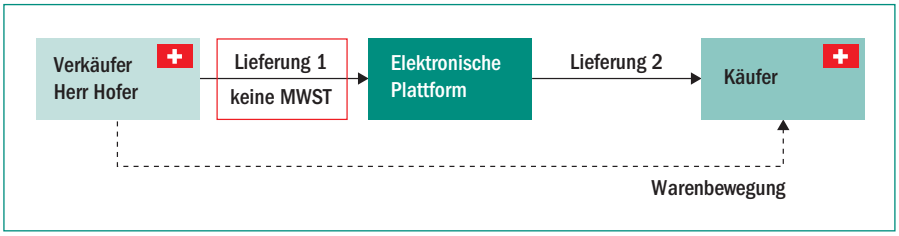


Abbildung 6: Privatperson

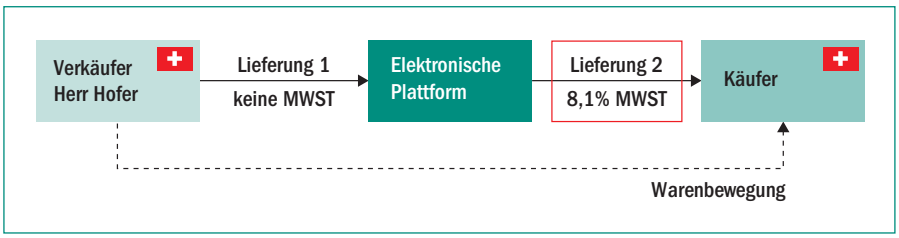


Abbildung 7: Steuerpflicht bei einer Privatperson

Lieferung 2: Online-Plattform an Kunde

Auch hier gilt es zunächst, den mehrwertsteuerlichen Leistungsort nach Art. 7 zu bestimmen. Da es sich bei der Leistungsfiktion nach Ansicht der Autoren grundsätzlich um ein Reihengeschäft handelt, müssen sämtliche Lieferungen innerhalb der Reihe als im gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort (Ort der Abholung resp. Ort des Beförderungs- oder Versandbeginns) als ausgeführt gelten (vgl. MWST-Info 06 «Ort der Leistungserbringung», Ziff. 4.1). Kommt es zu einer Leistungsortsverlagerung (z. B. infolge Anwendung der Unterstellungserklärung oder aufgrund der Versandhandelsregelung), müssen die nachfolgenden Lieferungen konsequenterweise als im Inland bewirkt gelten. Die Lieferung der elektronischen Plattform an den Käufer im Inland ist demnach im Inland steuerbar, sofern nicht eine Steuerausnahme (Art. 21 MWSTG) oder eine Steuerbefreiung (Art. 23 MWSTG) zur Anwendung kommt.

Beispiel 2 (Fortsetzung): Herr Hofer will in seinem Keller für Ordnung sorgen und verschiedene Hobbygeräte über eine Online-Auktionsplattform verkaufen. Herrn Hofers Lieferung an die elektronische Plattform unterliegt nicht der Mehrwertsteuer. Die Lieferung der Plattform an den Kunden in der Schweiz unterliegt jedoch der Inlandsteuer, eine Steuerausnahme oder -befreiung ist nicht einschlägig (siehe Abbildung 7).

Fazit

Die Schweizer Mehrwertsteuer in der heutigen Form feiert dieses Jahr ihren 30. Geburtstag. Entsprechend wurde das Gesetz in einem wirtschaftlichen Umfeld geschrieben, in dem Online-Handel und die Auswirkungen der «New Economy» noch in den Kinderschuhen steckten. Zur Einordnung: 1995, im Jahr der Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz, ging der Buchhändler amazon.com erstmals online.

Ob die Einführung von Versandhandelsregelung und Plattformbesteuerung geeignete Mittel sind, um auf die Entwicklung der wirtschaftlichen Realität zu reagieren, muss sich zeigen. Zweifelsohne führen diese Massnahmen zu erheblicher Komplexität bei der Umsetzung durch die Steuerpflichtigen – wie sich im zweiten Teil dieses Beitrags noch deutlich zeigen wird (nächste Ausgabe).

AUTOREN

Christoph Drexl bietet umfassende Beratungsdienstleistungen für Unternehmen im Bereich des nationalen und internationalen Mehrwertsteuerrechts an. Mit mehr als 15 Jahren Erfahrung in der MWST-Beratung im In- und Ausland verfügt er über ein umfangreiches Know-how in allen Fragen der indirekten Steuern. Sein Kundenkreis erstreckt sich über verschiedene Branchen, darunter Krypto-Start-ups, klassische kleine und mittlere Industrieunternehmen (KMU) sowie internationale Konzernstrukturen.

Zsuzsanna Serra (DAS FH in Swiss VAT/MWST) ist Consultant bei PrimeTax AG. Sie berät und betreut Kunden vor allem bei Fragen zu nationaler und internationaler Mehrwertsteuer.

8 MBI 27 Ziff. 2.1.1.