

Bezugsteuer

von Dr. Gerhard Schafroth

Wie genau die Bezugsteuer gemäss Art. 45 ff. des neuen MWSTG funktioniert, soll hier anhand eines praktischen Beispiels dargestellt werden.

Sachverhalt:

Eine Bank im Kanton Tessin lässt sich ein neues Bankgebäude erstellen. Dabei stellt sich die Frage, auf welchen der eingehenden Kreditorenrechnungen sie die Bezugsteuer abrechnen muss.

1. Rechnung des italienischen Architekten für €100'000

Gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG unterliegen nur Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG der MWST. Da es sich hier um eine Dienstleistung gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG handelt, ist auf dieser Rechnung keine Bezugsteuer geschuldet. Ob sich der Architekt bei der Schweizer MWST registrieren lässt oder nicht, spielt für die Bank keine Rolle. Eine allfällige MWST-Nachbelastung der Schweizer MWST durch den ausländischen Architekten bei nachträglich erkannter eigener MWST-Pflicht in der Schweiz ist nur bei entsprechender MWST-Klausel im Architekturvertrag zivilrechtlich durchsetzbar.

2. Rechnung des italienischen Vermittlers des Grundstücks

Bei der Liegenschaftsvermittlung sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- a) Hat der Vermittler nur den Liegenschaftsverkäufer vermittelt, so liegt nach Schweizer Verständnis eine Dienstleistung vor, die am ehesten als Überlassen von Informationen bezeichnet werden kann. Diese Dienstleistung fällt unter das Empfängerortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, so dass die Bank gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG hier die Bezugsteuer schuldet.
- b) Hat die Bank dagegen dem Vermittler Vollmacht erteilt, in ihrem Namen und auf ihre Rechnung, d.h. in direkter Stellvertretung gemäss Art. 20 MWSTG für die Bank zu handeln, so liegt eine Vermittlungsleistung im Sinne der MWST vor, welche bei Liegenschaften unter Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG fällt, so dass die Bank in diesem Fall keine Bezugsteuer schuldet.

Innerhalb der MWST-Verwaltung wird heute diskutiert, diesen sehr engen Vermittlungsbegriff stark auszudehnen und demjenigen in der EU anzugleichen. Folge davon wäre, dass es den Fall a) praktisch nicht mehr geben würde und somit auch das Zuführen von Kunden bei Immobilien unter Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG fallen würde. Für unsere Bank (und alle anderen MWST-Pflichtigen in gleicher Situation) hätte diese Praxisänderung der MWST-Verwaltung zur Folge, dass in derartigen Konstellationen nie mehr die Bezugsteuer anfallen würde. Umgekehrt hätte diese Praxisänderung der MWST-Verwaltung zur Folge, dass sich ausländische „Kundenzuführer“ im Liegenschaftsgeschäft sich vermehrt in der Schweiz registrieren lassen müssten.

Die hier aufgezeigte feine Unterscheidung zwischen den Fällen a) und b) zeigt, dass die Bank (und jeder andere Steuerpflichtige ohne vollen Vorsteueranspruch) durch vorausschauende Vertragsgestaltung die MWST-Belastung hier wesentlich beeinflussen kann. Allerdings ist es dabei wichtig, die gerade gültige Verwaltungspraxis in der MWST jederzeit gut zu kennen.

3. Rechnung des italienischen Maler-Unternehmens

- a) Ist das italienische Unternehmen im Inland bei der MWST registriert, so schuldet die Bank gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG keine Bezugsteuer. Erkennen kann die Bank das dadurch, dass auf der italienischen Rechnung die Schweizer MWST und die Schweizer MWST-Nummer ausgewiesen ist.
- b) Ist das italienische Unternehmen in der Schweiz nicht registriert, hat es aber beim Import der Farbe die Einfuhrsteuer auf dem Wert seiner Malerleistung entrichtet, so schuldet die Bank gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG keine Bezugsteuer. Die Schwierigkeit besteht hier darin, dass die Bank den Nachweis erbringen können muss, dass das ausländische Malerunternehmen die Einfuhrsteuer entrichtet hat. Kann die Bank den Einfuhrsteuernachweis des Lieferanten nicht leisten, hat sie ein akutes Aufrechnungsrisiko bei der Bezugsteuer. Es ist deshalb in der Praxis wichtig, dass die Bank (und jeder andere Steuerpflichtige ohne vollen Vorsteueranspruch) schon im Vertrag mit dem Lieferanten festhält, dass sie Anspruch auf eine Kopie dessen Einfuhrsteuernachweises hat.
- c) Hat das italienische Unternehmen die Farbe unabhängig von einem konkreten Auftrag in der Schweiz in ein Schweizer Zwischenlager importiert (und dabei zum reinen Warenwert mit der Einfuhrsteuer versteuert) oder im Inland gekauft, (belastet mit der Inlandsteuer) so stellt diese Vorbereitungshandlung keine Lieferung im Sinne von Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG dar. Dies hat zur Folge, dass die Schweizer Bank auf dem gesamten Rechnungsbetrag des italienischen Malers die Bezugsteuer schuldet. Die MWST-Doppelbelastung kann hier nur dadurch vermieden werden, dass sich der ausländische Maler im Inland bei der MWST registrieren lässt und künftig seine Leistung mit Schweizer MWST abrechnet. Damit erreicht der Gesetzgeber durch Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG eine lückenlose Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen.
- d) Dauern die Malerarbeiten über 12 Monate, so bedeutet dies, dass das italienische Unternehmen gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. g MWSTV im Inland eine Betriebsstätte begründet und damit hier ansässig wird. Solange sich das ausländische Unternehmen im Inland nicht bei der MWST registrieren lässt, ändert dies nichts an der Verpflichtung der Bank, gegebenenfalls die Bezugsteuer zu entrichten.

4. Rechnung des italienischen Möbellieferanten für CHF 80'000

Lässt sich der ausländische Möbellieferant wegen dieses einen Geschäfts bei der Schweizer MWST nicht registrieren und kauft sich die Möbel im Inland ein (ohne selber darauf die Vorsteuer geltend zu machen) und verkauft sie dann an die Schweizer Bank weiter, so schuldet diese gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG darauf auch noch die Bezugsteuer.

5. Rechnung des italienischen Transporteurs

Bei Gütertransportleistungen gilt ab 2010 neu das Empfängerortsprinzip. Im vorliegenden Fall sind jedoch zwei Konstellationen zu unterscheiden:

- a) Handelt es sich um eine grenzüberschreitende Gütertransportleistung oder um eine solche im Ausland, so ist diese gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 oder 6 oder 7 MWSTG von der Inlandsteuer befreit. Die Schweizer Bank schuldet darauf deshalb gemäss Art. 109 Abs. 1 MWSTV keine Bezugsteuer.
- b) Hat der im Inland nicht registrierte italienische Transporteur dagegen einen Inlandtransport durchgeführt, muss die Bank gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG auf dessen Leistung die Bezugsteuer entrichten. Der italienische Transporteur wird in dieser Konstellation gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG selbst dann im Inland nicht MWST-pflichtig, wenn seine derartigen Umsätze die Limite von CHF 100'000 überschreiten.

6. Rechnung des italienischen Software-Lieferanten

- a) Handelt es sich um Software, die über Datenleitung an die Schweizer Bank übertragen wird, ist gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG bei der Bank die Bezugsteuer geschuldet, wenn der ausländische Lieferant im Inland nicht registriert ist. Zu beachten ist allerdings, dass die Lieferung von Software über Datenfernleitung gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. e MWSTV eine elektronische Dienstleistung darstellt. Dies hat zur Konsequenz, dass sich gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG der ausländische Softwarelieferant, der für mehr als CHF 100'000 derartige Leistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland erbringt, im Inland registrieren lassen muss. Ist das der Fall, fakturiert er alle seine im Inland steuerbaren Softwarelieferungen mit der Inlandsteuer. In diesem Fall schuldet die Bank natürlich keine Bezugsteuer.
- b) Wird die Software dagegen mittels Datenträger ins Inland gebracht, ist die Bezugsteuer dann geschuldet, wenn sich gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit 52 Abs. 2 MWSTG bei der Einfuhr für die Software kein Marktwert bestimmen lässt. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn sich der Preis der Software nach deren Nutzung richtet und somit zum Zeitpunkt des Imports noch nicht bestimmt ist.
- c) Beim Import von Standardsoftware auf Datenträgern zu bestimmtem Preis hat der Importeur die Einfuhrsteuer zu entrichten und es ist keine Bezugsteuer geschuldet.

7. Stromrechnung

Erhält die Bank ihren elektrischen Strom, weil sie sich nahe der Landesgrenze befindet, von einem italienischen Stromlieferanten, so ist auf dieser Rechnung gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG und gestützt auf Art. 109 Abs. 2 MWSTV die Bezugsteuer geschuldet.

8. Telecomrechnung

Kauft sich die Schweizer Bank Telekommunikationsleistungen bei einem italienischen Anbieter ein, so muss sie diese nur dann der Bezugsteuer unterstellen, wenn der ausländische Leistungserbringer im Inland nicht registriert ist, d.h. seine Rechnung ohne Schweizer MWST ausstellt.

9. Rechnung der italienischen Band, die den Eröffnungs-Apéro musikalisch begleitet hat

Musikalische Darbietungen vor Publikum sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 lit. a MWSTG von der MWST ausgenommen. Diese Leistungen unterliegen gemäss Art. 109 Abs. 1 MWSTV der Bezugsteuer nicht. Die Bank muss somit darauf keine Bezugsteuer entrichten.

10.Rechnung der italienischen Konzerngesellschaft

Besorgt sich die Schweizer Bank ausländisches Personal bei ihrer ausländischen Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft, so schuldet sie auf diesen Kosten keine Bezugsteuer, wenn sie dafür sorgt, dass die Voraussetzungen von Art. 28 MWSTV (konzerninterner grenzüberschreitender Personalverleih) eingehalten sind.

Die Beispiele zeigen, dass die Bezugsteuer eine recht komplexe Angelegenheit darstellen. Es kann dabei durchaus noch zu Veränderungen dieser derzeitigen Verwaltungspraxis kommen.

Zürich, 4. Februar 2010