



Gerhard Schafroth, Dr. iur., Partner STG-Coopers & Lybrand, Basel



Michael Fleissner, lic. oec. HSG, Handlungsbevollmächtigter, STG-Coopers & Lybrand AG, Basel, Binningen/BL

Mehrwertsteuer auf Provisionen

Ein systematischer Überblick

[français](#)

Die Erhebung der MWST auf Provisionen für Vermittlungsleistungen unterliegt eigenen Gesetzmässigkeiten. In grenzüberschreitenden Verhältnissen hängt ihre Behandlung wesentlich von derjenigen der vermittelten Leistung ab. Zu beachten ist jedoch immer die schweizerische Sonderregelung des Ortes der Dienstleistung gemäss MWSTV 12. Zu manchen der aufgeworfenen Fragen hat sich noch keine gefestigte offizielle Praxis herausgebildet, so dass bei der Lösung konkreter Fälle jeweils der aktuelle Stand der Entwicklung zu berücksichtigen ist.

1. Einleitung

Vermittelt ein Unternehmen Leistungen, so stellt diese Vermittlung eine Dienstleistung dar. Das Vermittlungsentgelt - i.d.R. als Provision bezeichnet - gilt nach den allgemeinen Regeln als steuerbar, sofern es nicht im Katalog der ausgenommenen Leistungen von MWSTV 14 aufgeführt ist. Letzteres gilt lediglich für die Vermittlung steuerausgenommener Versicherungs- und Bankleistungen.

Bei oberflächlicher Betrachtung könnte nun der Schluss gezogen werden, Provisionen würden - von den genannten Ausnahmen abgesehen - unter der MWST wie andere Dienstleistungsumsätze behandelt. Dem ist nicht so. An zahlreichen Stellen der MWSTV, der Wegleitung sowie mancher Branchenbroschüren finden sich unterschiedlichste Sonderregelungen. Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es, eine gewisse Systematik in diese Einzelbestimmungen zu bringen und damit deren korrekte Anwendung zu erleichtern.

Zur Illustration vorweg einige Beispiele, bei denen die Erhebung der MWST Schwierigkeiten bereiten kann:

1. Ein Schweizer Reisebüro vermittelt gegen Provision Übernachtungen, welche dem Sondersatz von 3% unterliegen.

2. Knobel, ein MWST-pflichtiger Verwaltungsrat, vermittelt einem Schweizer Immobilientreuhänder gegen Umsatzprovision Ausländer, welche in der Schweiz Land erwerben möchten. Der Treuhänder berät die Ausländer in umfassender Weise und führt in diesem Zusammenhang auch regelmässig Liegenschaftsschätzungen durch.

3. Ein deutsches erhält von einem französischen Unternehmen eine Provision im Wert von CHF 100 000 dafür, dass es einen Schweizer Abnehmer für bestimmte giftige Abfälle gefunden hat.

4. Ein italienisches Unternehmen importiert und verkauft Tennisbälle in der Schweiz. Es betreibt hier ein kleines Lager und ist in der Schweiz aufgrund der hiesigen Umsätze selber MWST-pflichtig. Zur Förderung des Verkaufs sind unabhängige Agenten engagiert. Diese vermitteln lediglich Verkäufe und führen in der Schweiz PR-Aktionen für ihre Tennisbälle durch. Sie erhalten dafür eine fixe Umsatzprovision.

5. Eine ausländische Agentur vereinnahmt regelmässig Provisionen, von ausländischen Tennisspielern für deren Vermittlung an Turniere in der Schweiz.

6. Ein Schweizer Unternehmen vermittelt die Produktionslizenz eines englischen Unternehmens an ein japanisches.

7. Ein französisches Reisebüro verkauft die Pauschalreisen seiner italienischen

Schwestergesellschaft in deren Namen und auf deren Rechnung und erhält dafür aus Italien Provisionen. Die Reisen führen z.T. durch die Schweiz.

8. Ein Schweizer zahlt an einen anderen Schweizer eine Provision für die Vermittlung eines ausländischen Grundstücks.

9. Ein Schweizer Unternehmen erhält für die Vermittlung einer Niere eine Provision von einem Schweizer Privatspital.

10. Ein spanisches Unternehmen vermittelt in der Schweiz über Internet spanische Lotteriescheine.

Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen werden zu diesen Beispiele gelöst [1]. Vorweg ist allerdings auf einige Grundlagen hinzuweisen.

2. Grundlagen

2.1 Der Begriff der Provision

Unter Provision wird hier ausschliesslich das Entgelt für eine Vermittlung einer Lieferung oder einer Dienstleistung verstanden. Dies setzt neben der Vermittlungsleistung notwendigerweise eine vermittelte Leistung voraus. Die beiden Vertragsverhältnisse sind strikt auseinanderzuhalten. Vertragspartei des Vermittlungsvertrages ist einerseits der Vermittler (= Provisionsempfänger) und eine der beiden Parteien der vermittelten Leistung (= Provisionszahler). Für den Begriff der Provision ist es belanglos, von welcher der beiden Parteien der vermittelten Leistung sie bezahlt wird.

Auf die in der Praxis für das Vermittlungsentgelt verwendeten Begriffe kommt es nicht an. Statt Provision wird manchmal verwendet: "Kommission", "Retrozession", "Kick Back", "Vermittlungsgebühr", "Kostendeckungsbeitrag", "Umsatzbeteiligung" usw. Umgekehrt wird nachfolgend unter Provision ausschliesslich das Entgelt für die Vermittlung einer Leistung verstanden, andere oder zusätzliche Leistungen bleiben unbeachtet.

2.2 Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung

Bemessungsbasis der MWST bildet beim Vermittler die Provision und nicht der Wert der vermittelten Leistung. Dies gilt gemäss MWSTV 10 jedoch nur dann, wenn der Vermittler ausdrücklich in fremdem Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Weiter gehen noch die Vorschriften in der Branchenbroschüre Nr. 12, Handelsagenturen, S. 6 Ziff. 5 [2], wonach eine Vermittlung von der MWST nur dann als solche anerkannt wird, wenn der Vermittler einen schriftlichen Agenturvertrag, eine schriftliche Provisionsabrechnung und eine schriftliche Abrechnung der vermittelten Leistung vorweisen kann. Alternativ hat der Vermittler die Möglichkeit, einen schriftlichen Vermittlungsauftrag mit der entsprechenden Vertretungsklausel, eine Abrechnung der vermittelten Leistung und eine Provisionsabrechnung mit Name und Adresse beider Parteien des vermittelten Verhältnisses vorzuweisen [3]. Werden diese Formvorschriften nicht eingehalten, soll der Vermittler nicht seine Provision, sondern den Wert der von ihm vermittelten Leistung versteuern müssen [4].

Im Einzelfall dürfte die Besteuerung der vermittelten Leistung beim Vermittler - der ja auch nur die Provision im Umsatz verbucht - zu erheblichen Schwierigkeiten führen, indem diesfalls diese vermittelte Leistung faktisch mindestens zweimal der MWST unterliegt. Wie der Vermittler in solchen Fällen eine Umsatzabstimmung erstellen soll und wem welche Vorsteuer zusteht, ist z.Z. nicht absehbar. Unklar ist auch die Erhebung der MWST und die Geltendmachung der Vorsteuer bezüglich der Provision selbst.

Die derzeitige Regelung hat folgende wesentlichen Nachteile:

- Der für die MWST zentrale Begriff des Umsatzes wird aufgeweicht, indem hier eine Drittleistung als Umsatz behandelt wird. Im Einzelfall dürfte die Verfassungskonformität dieser zweimaligen Erhebung der MWST auf einer Leistung in Zweifel gezogen werden [5].

- Kleine formelle Fehler können in Einzelfällen zu existenzbedrohenden, sachlich kaum zu rechtfertigenden Steuerfolgen führen.

Die Lösung dieser Probleme ist u.E. nicht in starren schriftlichen Formvorschriften, sondern in der Auslegung der jeweiligen Vermittlungsverträge zu suchen:

- Handelt der Vermittler als direkter Stellvertreter i. S. von OR 32 I oder II, so wird er nicht Partei bezüglich der vermittelten Leistung. Das ihm aus dem Vermittlungsvertrag zustehende Entgelt bildet somit lediglich die Provision. Nur diese kann und darf er handelsrechtlich als Ertrag verbuchen und nur sie kann richtigerweise Bemessungsbasis der MWST und damit steuerbaren Umsatz darstellen. Für den Nachweis der direkten Stellvertretung sind sämtliche Beweise zuzulassen. Bei Einhaltung der von der Mehrwertsteuerverwaltung aufgestellten Formvorschriften erfolgt lediglich eine Umkehr der Beweislast.

- Handelt der Vermittler dagegen als indirekter Stellvertreter, sei es auf eigenen Namen und / oder auf eigene Rechnung, so bezieht er selber eine Ware oder Dienstleistung und verkauft sie selber weiter. In diesem Fall erhält er nicht eine Provision, sondern erzielt eine Marge. Selbstverständlich hat er in diesem Fall (von wenigen in der MWST speziell geregelten Ausnahmen abgesehen) den vollen Wert der von ihm erbrachten Leistung und nicht nur seine Marge in der Erfolgsrechnung zu verbuchen und der MWST als Umsatz zu unterstellen.

In den allermeisten Fällen regeln die Betroffenen selber (schriftlich oder mündlich) in klarer Weise, ob eine direkte oder eine indirekte Stellvertretung vorliegt. Aus allgemeinen Gründen des Handelsrechts (korrekte Buchführung) und der MWST (Vorsteuerbeleg) wird das Leistungsentgelt in der Praxis immer in einer schriftlichen Rechnung festgehalten. Bei Unklarheit hat die Auseinandersetzung auf diesen Grundlagen gemäss der ausgefeilten und erprobten Bestimmung von OR 32 zu erfolgen. Die handelsrechtliche Grundlage regelt die in Frage stehenden Vertragsverhältnisse so klar, dass eine davon abweichende Stellvertretungsregelung für die MWST weder notwendig noch sinnvoll erscheint [6].

Stellt sich noch die Frage, ob die genannten Formvorschriften - insbesondere diejenigen der Branchenbroschüre Handelsagenturen - geeignet sind, allfällige Lücken der MWST zu schliessen und

Missbräuche zu verhindern. Dies ist unseres Erachtens zu verneinen: Wer anstelle einer eigenen Leistung (z.B. als indirekter Stellvertreter) nur eine Vermittlungsprovision verbucht und als Umsatz versteuert, begeht i.d.R. Steuerbetrug und hat mit den dafür vorgesehenen strafrechtlichen Sanktionen zu rechnen. Wer zu solchem Verhalten bereit ist, wird sich davon nicht durch Formvorschriften abhalten lassen.

3. Vermittlung einer steuerbaren Leistung

3.1 Vermittlung einer Inlandleistung durch einen steuerpflichtigen Inländer

Jede Vermittlung einer steuerbaren Leistung zwischen zwei Personen mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz ist steuerbar. Der Steuersatz beträgt für den inländischen steuerpflichtigen Vermittler immer 6,5%.

Belanglos ist dabei:

- ob der Provisionszahler MWST-pflichtig ist und*
- welchem Steuersatz die vermittelte Leistung unterliegt.*

Beispiel 1:

Ein Schweizer Reisebüro vermittelt gegen Provision Übernachtungen, welche dem Sondersatz von 3% unterliegen. Dennoch ist die Provision des Hotels an das Reisebüro zu 6,5% abzurechnen. Da das Hotel die 6,5% als Vorsteuer wieder geltend machen kann, ergibt sich daraus bei korrektem Vorgehen für den Konsumenten keine Verteuerung.

Für den Zeitpunkt der Besteuerung des Provisionsumsatzes gelten die allgemeinen Regeln der Abrechnung nach vereinbartem oder vereinnahmtem Entgelt.

3.2 Vermittlung einer Inlandleistung durch einen Ausländer

Der Ort der Vermittlungsleistung bestimmt sich nach MWSTV 12. Demgemäss unterliegt sie nach Abs. 1 dieser Bestimmung am Ort der Ansässigkeit des Vermittlers der Steuer. Dies ist bei einem Ausländer - von exotischen Konstellationen abgesehen - definitionsgemäss das Ausland. Der ausländische Vermittler hat somit auf Provisionserträgen aus der Schweiz grundsätzlich keine schweizerische MWST abzuliefern. Die einzige Ausnahme bildet die Liegenschaftsvermittlung. Sie gilt am Ort der Liegenschaft erbracht und kann so bei Erreichen der Umsatzlimiten beim ausländischen Vermittler die Steuerpflicht in der Schweiz auslösen [7].

Unabhängig von der Erreichung dieser Umsatzlimiten, haben die Leistungsempfänger in diesem Fall keine Abrechnung über den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland vorzunehmen.

3.3 Vermittlung einer Exportleistung

3.3.1 Warenexport

Erhält ein Schweizer Unternehmen eine Provision für die Vermittlung einer Exportlieferung, so ist die Provision gemäss MWSTV 15 II k steuerbefreit. Dies gilt unabhängig davon, ob der Vermittler die Provision vom inländischen Lieferanten oder vom ausländischen Warenempfänger erhält. Dies führt zu der etwas eigenartigen Konstellation, dass eine in der Schweiz erbrachte Dienstleistung (Vermittlungsleistung) von einem Schweizer an ein anderes Schweizer Unternehmen wegen des Charakters der vermittelten Leistung (Export) selber steuerbefreit ist. Dies gilt nur, wenn der Vermittler den Export der vermittelten Lieferung nachweisen kann.

In der Praxis des Handels- und Veredelungsverkehrs ist nicht selten die Situation anzutreffen, dass eine Ware nicht direkt, sondern über Zwischenstufen exportiert oder dass sie zwar direkt exportiert wird, die Rechnung aber an eine andere Schweizer Gesellschaft geht. In derartigen Fällen ist sehr genau festzustellen, wem als Exporteur das Recht zur steuerfreien Lieferung zusteht. Für die korrekte Behandlung seiner Provision kommt der Vermittler nicht darum herum, sich über die korrekte Beurteilung der MWST der vermittelten Leistung genau zu informieren und von seinem Vertragspartner dokumentieren zu lassen. Sinnvollerweise sichert er sich die entsprechenden Rechte schon im Vermittlungsvertrag.

Schwierigkeiten kann auch die Frage bereiten, ob die Provision schon dann steuerbefreit behandelt werden darf, wenn der Vermittler die Belege zum Beweis des Exportes der von ihm vermittelten Leistung erst nach der Provision erhält. Unseres Erachtens reicht es, wenn im Zeitpunkt einer MWST-Revision die Exportnachweise vorliegen. Das Beharren auf der Abrechnung der Provision als Inlandumsatz mit anschliessender Korrektur bei Eintreffen des Exportbeleges ist i.d.R. administrativ unverhältnismässig aufwendig und von der Zielsetzung der Steuerbefreiung des Warenexportes und deren Vermittlung her sachlich nicht gerechtfertigt.

3.3.2 Dienstleistungsexport

Die Vermittlungsprovision für eine Dienstleistung eines Schweizers an ein ausländisches Unternehmen ist nach MWSTV 15 II k dann steuerbefreit, wenn die vermittelte Dienstleistung selbst steuerbefreit ist. Der Vermittler muss also die korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung der von ihm vermittelten Leistung kennen und belegmässig nachweisen. Dies ist für ihn nicht immer einfach.

Beispiel 2:

Knobel, ein MWST-pflichtiger Verwaltungsrat, vermittelt einem Schweizer Immobilienreuhänder gegen Umsatzprovision Ausländer, welche in der Schweiz Land erwerben möchten. Der Treuhänder berät die Ausländer in umfassender Weise und führt in diesem Zusammenhang regelmässig auch Liegenschaftsschätzungen durch.

Das Entgelt für die grenzüberschreitende Dienstleistung der allgemeinen Beratung in Zusammenhang mit dem Kauf eines Grundstücks unterliegt gemäss Merkblatt Nr. 13 Ziff. 3 in Verbindung mit Ziff. 2c dem Domizilprinzip, ist also im vorliegenden Fall steuerbefreit. Folglich ist gemäss MWSTV 15 II k auch die Provision des Treuhänders an den Vermittler steuerbefreit [8].

Nimmt der Treuhänder dagegen eine Schätzung des Grundstücks vor, unterliegt diese Leistung gemäss Merkblatt Nr. 13 Ziff. 2 a der Besteuerung am Ort des Grundstücks, in unserem Beispiel also der Schweizer MWST. Folglich ist auch auf der Provision des Vermittlers gemäss MWSTV 15 II k die Steuer geschuldet.

Schwieriger wird die Situation, wenn der Treuhänder - wie in der Praxis oft - einerseits die Schweizer Liegenschaft schätzt, gleichzeitig aber auch allgemeine Beratungsleistungen beispielsweise hinsichtlich der Lex Friedrich ausführt. Da der Treuhänder nur die Beratung als steuerbefreit behandeln darf, wird er nicht darum herum kommen, die beiden Leistungen separat zu fakturieren oder in der gleichen Rechnung zumindest getrennt aufzuführen. Wenn seine Rechnung die beiden Leistungen nicht separat ausweist, unterliegt der gesamte Rechnungsbetrag der MWST. Den gleichen Regeln unterliegt nach MWSTV 15 II k auch die Provision des Vermittlers. Die Provisionsabrechnung des Treuhänders an den Vermittler muss somit in gleicher Weise aufgeteilt sein, damit nicht die ganze Provision der MWST unterliegt.

Beispiel 3:

Ein deutsches erhält von einem französischen Unternehmen eine Provision im Wert von CHF 100000 dafür, dass es einen Schweizer Abnehmer für bestimmte giftige Abfälle gefunden hat.

Die vermittelte Leistung ist eine Entsorgung. Diese wird in der Schweiz als Dienstleistung behandelt. Bei grenzüberschreitenden Entsorgungen erfolgt die Besteuerung gemäss Merkblatt Nr. 13 Ziff. 2 lit d am Ort des Sitzes des Entsorgers [9]. Dieser wird seine Rechnung an das französische Unternehmen also mit 6,5% MWST ausstellen. Zur Rückforderung dieser Steuer hat das französische Unternehmen - wenn es in der Schweiz nicht selber MWST-pflichtig ist - im Folgejahr bis zum 30.6. einen Rückerstattungsantrag zu stellen.

Das deutsche Unternehmen vermittelt zwar eine in der Schweiz steuerbare Entsorgungsleistung, wird jedoch selber nicht MWST-pflichtig, da die Voraussetzungen von MWSTV 12 nicht erfüllt sind. Dass der von ihm erzielte Umsatz aus Vermittlung die Limite der Steuerpflicht in der Schweiz (CHF 75'000) übersteigt, ist dabei belanglos. Weder das deutsche noch das französische Unternehmen haben somit die schweizerische MWST auf der Provision abzurechnen. Die Anwendung von MWSTV 9 (Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland) kommt für das französische Unternehmen i.d.R. nicht in Frage.

3.4 Vermittlung einer Importleistung

3.4.1 Warenimport

Gemäss Z. 292 der MWST-Wegleitung hängt die Besteuerung der Provision für einen Warenimport davon ab, ob sich die Ware im Zeitpunkt der Vermittlung noch im Ausland oder schon in der Schweiz befindet. Im ersten Fall ist die Vermittlungsprovision steuerbefreit, im zweiten zu 6,5% steuerbar.

Die Regelung beruht auf folgender Überlegung: Findet die Vermittlung statt, während sich die Ware noch im Ausland befindet, so wird die Provision eher vom ausländischen Warenverkäufer geleistet

und dieser wird in aller Regel seine ganzen Kosten in den Warenwert einkalkulieren, so dass die Provision im Rahmen der Einfuhrsteuer miterfasst wird. Befindet sich die Ware dagegen schon im Inland, unterliegt die Provision häufig nicht der Einfuhrsteuer, so dass sie separat zu besteuern ist [10].

Diese Ausgestaltung führt dann zu einer Besteuerungslücke, wenn der Schweizer Warenempfänger die Provision aufgrund der ausländischen Vermittlungsleistung zahlt. Eine faktische Doppelbesteuerung entsteht dagegen dann, wenn der ausländische Warenverkäufer die Provision in den Preis einkalkuliert, die Vermittlungsleistung jedoch erst stattfindet, wenn sich die Ware schon in der Schweiz befindet. Diese steuerlichen Ungenauigkeiten sind jedoch von untergeordneter Bedeutung, da die MWST auf der Import-Warenvermittlung i.d.R. vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden darf.

Problematischer ist dagegen, dass in manchen Fällen gar nicht eruiert werden kann, ob sich die Ware zum Zeitpunkt der Vermittlung im Aus- oder Inland befindet.

Beispiel 4:

Ein italienisches Unternehmen importiert und verkauft Tennisbälle in der Schweiz. Es betreibt hier ein kleines Lager und ist in der Schweiz aufgrund der hiesigen Umsätze selber MWST-pflichtig. Zur Förderung des Verkaufs sind unabhängige Agenten engagiert. Diese vermitteln lediglich Verkäufe und führen in der Schweiz PR-Aktionen für ihre Tennisbälle durch. Sie erhalten dafür eine fixe Umsatzprovision.

Da die Agenten kontinuierlich PR-Aktionen tätigen, während die Tennisclubs unabhängig davon laufend Bälle teils aus Italien, teils direkt ab dem Schweizer Lager beziehen, lässt sich nicht festlegen, ob sich die Ware zur Zeit der Vermittlung im Aus- oder Inland befindet.

Die "freiwillige" Ablieferung der MWST auf den ganzen Provisionen kann unfruchtbare Diskussionen vermeiden helfen und so schwer quantifizierbare MWST-Risiken minimieren. Zusätzliche Kosten entstehen dadurch kaum, da die von den Agenten auf den erhaltenen Provisionen abgeführte MWST vom italienischen Unternehmen als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

3.4.2 Dienstleistungsimport

Es gelten hier die gleichen Regeln, wie beim Dienstleistungsexport. Massgebende Bestimmungen finden sich vor allem in MWSTV 12 und 15 II k sowie dem Merkblatt Nr. 13. Das anschliessende Beispiel weist auf mögliche besondere Schwierigkeiten dieser Konstellation hin.

Beispiel 5:

Eine ausländische Agentur vereinnahmt regelmässig Provisionen von ausländischen Tennisspielern, für deren Vermittlung an Turniere in der Schweiz.

Die vermittelte Leistung ist das gewerbsmässige entgeltliche Spielen der Ausländer an

Tennisturnieren in der Schweiz. Da die Sportler als Erbringer dieser Dienstleistung im Ausland ansässig sind, liegt für sie der Ort der Dienstleistung nach MWSTV 12 im Ausland. Ihre Einnahmen sind somit - für sie - unter der Schweizer MWST nicht abzurechnen.

Folglich unterliegt nach MWSTV 15 II k auch die von ihnen an den ausländischen Vermittler bezahlte Provision der MWST nicht. Dies gilt selbst dann, wenn der Vermittler im Inland ansässig ist.

Was sind die Konsequenzen, wenn nicht die ausländischen Sportler, sondern - wie in der Praxis wohl realistischer - der inländische Tennisveranstalter die Vermittlungsprovision entrichtet?

Die vermittelte Leistung ist auch hier das entgeltliche gewerbmässige Spielen an Tennisturnieren. Da nach Merkblatt Nr. 13 Ziff. 2 lit. b der Ort der Nutzung und Auswertung am Ort der Durchführung einer Sportveranstaltung liegt, ist die MWST dennoch geschuldet, allerdings vom Leistungsempfänger. Der Schweizer Turnierveranstalter hat die Steuer unter dem Titel "Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland" nach MWSTV 9 selber zu entrichten und kann darauf allenfalls seinen Vorsteueranspruch geltend machen.

Folglich ist der vermittelte Umsatz - für den Turnierveranstalter - weder nach MWSTV 12 steuerbefreit noch ausschliesslich im Ausland bewirkt, so dass auch auf der Provision die MWST geschuldet ist.

Da der Empfänger des Entgeltes der Vermittlungsleistung allerdings im Ausland ansässig ist, muss er wiederum nach MWSTV 12 die MWST nicht entrichten. Auch diesbezüglich liegt somit ein Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland vor, welche nach MWSTV 9 vom Leistungsempfänger, also dem Turnierveranstalter abzurechnen ist. Der Turnierveranstalter hat in dieser Konstellation also sowohl die vermittelte als auch die Vermittlungsleistung als Dienstleistungsimport der schweizerischen MWST zu unterstellen.

3.5 Vermittlung einer Ausland-Auslandleistung

Die Provision für die Vermittlung von Dienstleistungen und Lieferungen, welche ausschliesslich im Ausland erfolgen (und nicht aufgrund einer besonderen Bestimmung der Schweizer MWST unterliegen[11]) ist gemäss MWSTV 15 II k steuerbefreit.

Beispiel 6:

Ein Schweizer Unternehmen vermittelt die Produktionslizenz eines englischen Unternehmens an ein japanisches. Die Provision ist - wie die vermittelte Leistung selbst - von der MWST befreit.

3.5.1 Reisebüros

Abgesehen von Flugtickets handeln Reisebüros i.d.R. nicht als Vermittler, sondern verkaufen ihre Leistung in eigenem Namen. Der auf die Schweiz entfallende Anteil internationaler Arrangements unterliegt dabei der MWST[12].

Beispiel 7:

Ein französisches Reisebüro verkauft die Pauschalreisen seiner italienischen Schwestergesellschaft in deren Namen und auf deren Rechnung und erhält dafür aus Italien Provisionen. Die Reisen führen z.T. durch die Schweiz.

Erfüllt der italienische Veranstalter durch eigenen Verkauf von Streckenanteilen in der Schweiz die Voraussetzungen der MWST-Pflicht, so muss er sich selber bei der Mehrwertsteuerverwaltung melden, die Steuer abliefern und die formellen Vorschriften der MWST einhalten.

Ist das französische Reisebüro nicht aus eigenen schweizerischen Umsätzen MWST-pflichtig, so unterliegen die Provisionen aus Italien nach Frankreich aufgrund von MWSTV 12 der Schweizer MWST nicht.

4. Vermittlung einer steuerausgenommenen Leistung

4.1 Grundsätzliches

Die Provision für eine Vermittlungsleistung ist nicht nur dann steuerbar, wenn die vermittelte Leistung selber steuerbar, sondern auch dann, wenn letztere von der Steuer ausgenommen ist. Die bisherigen Überlegungen gelten somit grundsätzlich auch für Provisionen für die Vermittlung steuerausgenommener Leistungen.

Eine Ausnahme bildet die Vermittlung der steuerausgenommenen Bank- und Versicherungsleistungen. Da in diesen Fällen sogar die Provisionen selber steuerausgenommen sind, werden diese hier nicht weiter dargestellt. Probleme ergeben sich in dieser Praxis z.T. aus Konstellationen, bei denen Kunden vermittelt werden, welche sowohl steuerbare als auch steuerausgenommene Leistungen beziehen [13].

4.2 Lieferung

Für die Besteuerung der Provision für die Vermittlung steuerausgenommener Lieferungen gelten die gleichen Regeln wie bei den Provisionen für die Vermittlung steuerbarer Lieferungen.

Steuerausgenommene Lieferungen sind beispielsweise Grundstücksverkäufe. Da die Vermittlungsprovision des Immobilienmaklers im Ausnahmekatalog von MWSTV 14 nicht ausdrücklich erwähnt ist, gilt sie als steuerbar. Der Ort der Besteuerung der Vermittlungsdienstleistung richtet sich nach MWSTV 15 II k.

Beispiel 8:

Die von einem an einen anderen Schweizer bezahlte Provision für die Vermittlung eines ausländischen Grundstücks ist in der Schweiz somit von der MWST befreit, da bei der Vermittlung von Grundstücken auf den Ort ihrer Belegenheit abzustellen ist.

Vermittlungsprovisionen für steuerausgenommene Lieferungen von Mobilien dürften eher eine Rarität darstellen:

Beispiel 9:

Ein Schweizer Unternehmen erhält für die Vermittlung einer Niere aus dem Ausland eine Provision von einem Schweizer Privatspital.

Die Lieferung eines menschlichen Organs an ein anerkanntes Spital ist steuerausgenommen. Dennoch unterliegt die in diesem Zusammenhang stehende Vermittlungsprovision der MWST. Befand sich die Niere z.Zt. der Vermittlung im Ausland, ist die Provision gemäss MWST-Wegleitung Z. 292 steuerbefreit, befand sie sich im Inland, ist die Provision zu 6,5% steuerbar [14].

4.3 Dienstleistung

Die Besteuerung der Provisionen für die Vermittlung steuerausgenommener Dienstleistungen richtet sich ebenfalls nach MWST 12 I.

Beispiel 10:

Die Provision des Schweizers an ein spanisches Unternehmen, das über Internet in der Schweiz Lotteriescheine vermittelt, unterliegt somit der MWST nicht. Übersteigt die Provision allerdings jährlich CHF 10 000, so unterliegt sie nach MWSTV 9 der Dienstleistungsimportbesteuerung.

5. Beurteilung

Die korrekte Behandlung der MWST bei Provisionen in grenzüberschreitenden Sachverhalten ist in vielen Fällen nicht ganz einfach.

Im Gegensatz zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie der Europäischen Union ist der Katalog des Ortes der Dienstleistung gemäss MWSTV 12 ausserordentlich eng gefasst. Der in Merkblatt Nr. 13 unter Ziffer 2 festgelegte Katalog des Ortes der Nutzung oder Auswertung ändert daran wenig. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Vermittlungsleistungen kann es durch diese Euro-Inkompatibilität zu Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken kommen.

Anmerkungen

1 Diese Lösungen sind als Lösungsansätze zu verstehen. Angesichts der z.Zt. noch ungefestigten Praxis ist bei konkreten Einzelfragen eine genaue Abklärung der korrekten Behandlung der MWST oft unumgänglich.

2 Diese entsprechen weitgehend den Bestimmungen in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige Z. 286ff., gehen allerdings noch weiter. Spezielle Regelungen gelten für Auktionen.

3 Ob diese Kriterien kumulativ oder alternativ zu verstehen sind, geht aus der Formulierung in der Branchenbroschüre Nr. 12, Handelsagenturen S. 7 nicht hervor.

4 Branchenbroschüre Nr. 12, Handelsagenturen S. 7: "Falls dies nicht der Fall ist (d.h. die Formvorschriften nicht eingehalten werden), liegt eine Lieferung in eigenem Namen vor, d.h. der Agent hat den gesamten vermittelten Umsatz (...) zu versteuern." Dieser strenge Formalismus galt schon unter Warenumsatzsteuer: ASA 60 S. 554.

5 Zu einer zweimaligen Besteuerung der vermittelten Leistung anlässlich einer Aufrechnung beim Vermittler kommt es dann nicht, wenn an Stelle der Vermittlung die vermittelte Leistung als solche an den Vermittler und von diesem an den Empfänger der vermittelten Leistung "umkonstruiert" wird. Dies setzt eine MWST-Korrektur nicht nur beim Vermittler, sondern auch bei den beiden Parteien der vermittelten Leistung voraus. Diese steuerliche Betrachtung steht dann im Widerspruch zu den zivilen Rechtsbeziehungen, was z.B. bei der Mangelhaftigkeit der Letzteren erneut zu MWST-Problemen führen kann. In der Praxis ist eine Lösung der aufgezeigten Problematik noch nicht erkennbar.

6 Dieser Ansatz findet sich z.B. in der Branchenbroschüre Nr. 26, konzessionierte Transportunternehmen, Ziff. 2.9 lit. a.

7 Merkblatt Nr. 13 Ziff. 4 lit. b.

8 Rechnet in unserem Fall Verwaltungsrat Knobel - der Vermittler - die MWST zum Saldosatz ab, muss er auf der ihm vom Immobilientreuhänder zugestellten Gutschrift (auf welcher korrekterweise keine MWST ausgewiesen ist), dennoch die MWST zum Saldosatz von 5,2% deklarieren, kann sich gleichzeitig in der Steuerdeklaration - mittels separatem Formular - jedoch direkt wieder 6,5% gutschreiben. Näheres dazu in der Broschüre Saldo-Steuersätze in der Fassung vom November 1996 S. 9 Ziff. 6.

9 Dies entspricht der zweiten Praxisänderung in dieser Frage, nachdem für die Besteuerung der grenzüberschreitenden Entsorgungsleistung zuerst das Domizilprinzip und anschliessend der Ort der Durchführung der Entsorgung massgeblich waren.

10 Die dieser Regelung zugrundeliegenden Gedanken überzeugen nicht restlos.

11 Zu denken wäre in diesem Zusammenhang etwa an Konstellationen wie Provisionen für die Vermittlung von Liegenschaften in der Schweiz.

12 Details finden sich in der Branchenbroschüre Nr. 17, Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine S. 11 ff.

13 Betreffend MWST auf "finders fees" und "Retrozessionen" enthält die Branchenbroschüre Nr. 3, Banken und Finanzgesellschaften, Ziff. 6, weitere Hinweise.

14 Da nach MWSTV 67 I c der Import der Niere der Einfuhrsteuer nicht unterliegt, macht diese Unterscheidung hier wenig Sinn. Derartige Konstellationen dürften allerdings eher selten auftreten,

so dass kein akuter Handlungsbedarf besteht.

RÉSUMÉ

La TVA sur des commissions

L'imposition des commissions d'intermédiaires, en particulier lors d'opérations transfrontalières, fait l'objet de règles particulières. En effet, le traitement TVA dépend du lieu à partir duquel la prestation d'intermédiaire est rendue et du lieu de l'opération à laquelle se rapporte la prestation d'intermédiaire. Des difficultés d'application subsistent. Elles devront être résolues par la pratique.

Exemple 1: Moyennant une commission, une agence de voyage suisse sert d'intermédiaire pour des prestations d'hébergement. Bien que ces dernières soient facturées au taux de 3 %, la commission est, quant à elle, imposable au taux ordinaire de 6,5 %. Etant donné que les hôteliers peuvent récupérer la TVA facturée, il n'en résulte aucune conséquence au niveau des prix pour les clients.

Exemple 2: M. Knobel, assujetti à la TVA, met en relation un agent immobilier, également assujetti à la TVA, et une personne domiciliée à l'étranger, laquelle cherche à acquérir un bien immobilier sur territoire suisse. La prestation de l'agent immobilier a porté sur la fourniture de conseils généraux touchant l'acquisition d'immeubles en Suisse par des personnes domiciliées à l'étranger. Cette prestation a été facturée à la personne domiciliée à l'étranger. Conformément au ch.3, combiné avec le ch. 2, let. c de la notice no 13, les pures prestations de conseils en rapport avec des immeubles sis sur territoire suisse sont, lorsqu'elles sont facturées à un client étranger, réputées utilisées au domicile du destinataire du service. Les prestations rendues par l'agent immobilier à son client étranger sont donc exonérées de TVA. En application de l'art. 15, al. 2, let. k, la commission d'intermédiaire reçue par M.Knobel pour son intervention est également exonérée de TVA. Si le service rendu par l'agent immobilier à son client étranger avait consisté à estimer la valeur de l'immeuble, la prestation de service ne serait pas exonérée de TVA, conformément au ch. 2, let. a de la notice no 13. La commission d'intermédiaire reçue par M. Knobel ne serait pas non plus exonérée de TVA. Enfin, la situation se complique lorsque l'agent immobilier - cas fréquent dans la pratique - non seulement procède à une évaluation de l'immeuble, mais fournit également des prestations de conseils touchant l'acquisition d'immeubles (p. ex. conseils en matière de Lex Friedrich). Selon ce qui précède l'agent immobilier devrait distinguer dans sa facturation à son client étranger d'une part les honoraires de conseil (exonérés de TVA) et, d'autre part, les honoraires relatifs à l'évaluation du bien immobilier (soumis à la TVA). A défaut de cette distinction, l'ensemble de la prestation est soumise à la TVA. La même règle vaut aussi pour la commission touchée par M. Knobel, lequel, en vertu de l'art. 15, al. 2, let. k OTVA, doit aussi scinder sa rémunération, dont une partie sera soumise à la TVA. A défaut, l'ensemble de la rémunération est également frappée de TVA.

Exemple 3: Une société allemande touche une commission de CHF 100000 d'une société française pour lui avoir trouvé une entreprise suisse d'élimination de produits toxiques. La prestation visant à éliminer des déchets est considérée par l'AFC comme une prestation de services. Lorsque les déchets proviennent d'un mandant à l'étranger et que ces déchets sont traités en Suisse, la facturation pour la

prestation d'élimination est imposée à 6,5 %, conformément à la lettre d de la notice no 13. Pour obtenir le remboursement de la TVA facturée, la société française, dans la mesure où elle n'est pas assujettie à la TVA en Suisse, devra faire une demande de remboursement avant le 1er juillet de l'année suivante. Les rapports entre les sociétés allemande et française concernant la commission n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA suisse, peu importe le montant de la commission reçue par la société allemande. En effet, conformément à l'art. 12 OTVA, le lieu de la prestation de services rendue par la société allemande se trouve à l'étranger (Allemagne). Il s'agit d'une opération étranger-étranger.

Exemple 4: Une société italienne importe et vend des balles de tennis en Suisse où possède un petit entrepôt dans lequel est stockée une partie des balles vendues en Suisse. La société italienne est assujettie à la TVA suisse. Afin de promouvoir ses ventes en Suisse auprès de clubs de tennis, la société italienne fait appel à des agents suisses indépendants qui reçoivent une commission fixe. Les clubs commandent directement les balles à la société italienne. Le traitement fiscal de la commission perçue par les agents suisses dépend du lieu de l'opération à laquelle elle se rapporte. Si le lieu de l'opération est à l'étranger, la commission est exonérée, si ce lieu est en Suisse, la commission doit être imposée. Cela revient à se demander si les balles vendues en Suisse se trouvent déjà sur territoire suisse au moment de l'entremise ou si elles se trouvent encore à l'étranger (cf. ch. 292 des Instructions). Etant donné qu'il n'est pas aisé pour les agents de savoir si, au moment de l'entremise, les balles vendues ont été prélevées du stock entreposé en Suisse ou proviennent des stocks en Italie, la prudence commandera que les agents imposent leurs commissions au taux de 6,5 %. Cela évitera d'inutiles discussions en cas de contrôle de l'AFC. Par ailleurs, la société italienne étant assujettie à la TVA suisse, la TVA payée aux agents suisses est récupérable au titre de l'impôt préalable.

Exemple 5: Une agence étrangère touche régulièrement de joueurs de tennis étrangers des commissions pour avoir permis à ces derniers de participer, contre rémunérations, à des tournois de tennis en Suisse. Bien qu'exécutée en Suisse, la prestation des joueurs de tennis domiciliés à l'étranger est, selon les lieux d'imposition fixés à l'art.12 OTVA, rendue à l'étranger. Il s'agit pour l'organisateur suisse d'acquisitions de prestations de services provenant de l'étranger. Elles sont soumises à auto-taxation si les services sont utilisés en Suisse (art. 9 OTVA). Conformément aux ch. 9 et 2b de la notice no 13, les services acquis de l'étranger se rapportant à des manifestations, notamment sportives, sont réputés utilisés là où se déroule la manifestation. Les manifestations sportives ayant lieu en Suisse, les organisateurs suisses devront donc procéder à une auto-taxation sur la rémunération versée aux joueurs de tennis étrangers. La commission versée par les joueurs de tennis étrangers à l'agence n'est pas concernée par la TVA suisse dès lors que le lieu d'imposition de la commission se trouve en France (art. 12 OTVA). Si l'agence intermédiaire était une agence suisse assujettie à la TVA, la commission qu'elle facturerait aux joueurs de tennis étrangers serait exonérée de TVA dès lors que son activité d'intermédiaire concernait une opération (la prestation des joueurs) dont le lieu d'imposition est à l'étranger (domicile des joueurs), selon l'art. 12 OTVA. Imaginons que c'est l'organisateur suisse qui verse la commission à l'agence étrangère. Comme pour la prestation des joueurs de tennis, il s'agit, pour l'organisateur suisse d'une acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger qui est soumise à auto-taxation si les services sont utilisés en Suisse (art. 9 OTVA). La prestation de sportifs étant réputée utilisée en Suisse, celle rendue par l'agence étrangère l'est aussi. L'organisateur suisse devra donc également s'auto-taxer sur le montant versé à l'agence étrangère. Dans la mesure où la vente de billets d'entrée aux manifestations sportives représente une opération exclue du champ de l'impôt (art.14, ch.12, let. e. OTVA), les organisateurs

suisses, s'ils sont assujettis, ne pourront pas récupérer la TVA qu'ils auront déclarée sur ces services en provenance de l'étranger ou éventuellement n'en récupéreront qu'une partie si la manifestation a également engendré des recettes de publicité. Si les organisateurs ne sont pas assujettis à la TVA, ils devront déclarer spontanément ces acquisitions si, au cours de l'année, celles-ci, éventuellement additionnées avec d'autres acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger dépassent CHF 10 000.-.

Exemple 6: Une entreprise suisse agit comme intermédiaire entre des sociétés anglaise et japonaise pour une licence de production. La commission est exonérée de TVA car l'opération à laquelle elle se rapporte est réalisée exclusivement à l'étranger.

Exemple 7: Une agence de voyage française vend des voyages à forfait de sa société soeur italienne au nom et pour le compte de cette dernière. En rémunération du service rendu, la société française reçoit des commissions de sa société soeur italienne. Les voyages se font par autocars mis à disposition à titre onéreux par une entreprise de transports italienne. Les voyages débutent en Italie; certains se poursuivent en Suisse, se terminent en Italie et peuvent durer plusieurs jours.

Il y a lieu de distinguer ici la prestation du transporteur italien et la prestation de l'agence de voyages. Conformément à l'art. 12, al. 2, let. b OTVA, la prestation de transport est réputée fournie dans le pays où le parcours est effectué. En vertu de cette règle, la société italienne de transport devrait s'assujettir à la TVA suisse si la part des prestations de transport effectuées sur territoire dépasse CHF 75 000 par an. L'agence de voyages italienne fournit une prestation de voyages qui comprend diverses prestations, notamment d'hébergement, de nourriture (repas) et de transport (trajets en autocar) en Suisse. La difficulté est de savoir si la prestation de voyages doit être traitée comme une prestation globale, dont le lieu d'imposition répond à la règle générale de l'art. 12, al. 1, OTVA (en l'espèce; l'Italie) ou si, l'agence doit traiter chacune des prestations offertes pour elle-même. Sur cette base là, elle devrait, conformément à l'art. 12, al. 2, let b OTVA s'assujettir à la TVA suisse, déclarer la part des transports sur territoire suisse qu'elle facture à ses clients et récupérer la TVA facturée par le transporteur italien. Le traitement de la commission que l'agence de voyages italienne verse à sa société soeur française n'entre pas dans le champ d'application de la TVA suisse. La prestation est en effet rendue à l'étranger. A supposer que l'agence italienne soit tenue de s'assujettir à la TVA suisse en raison de la prestation de transport qu'elle fournit, on peut se demander si, en sa qualité de société étrangère contribuable TVA suisse, l'art. 9 OTVA l'oblige à s'auto-taxer sur le montant des commissions versées à sa société sur, au moins sur la quote-part des commissions se rapportant aux transports sur territoire suisse.

On peut regretter que l'OTVA n'exonère pas également les transports internationaux de voyageurs en transit qui s'effectuent par voie terrestre, comme cela se fait pour le trafic aérien.

Exemple 8: La commission facturée par un intermédiaire suisse assujetti à la TVA à son client suisse pour être intervenu dans une opération d'achat d'immeuble à l'étranger est exonérée de TVA, le lieu des opérations auxquelles se rapporte la commission se trouvant à l'étranger en vertu de l'art. 12, al. 2, let. a OTVA.

Exemple 9: Un intermédiaire suisse assujetti à la TVA obtient d'un hôpital privé suisse une

commission pour lui avoir procuré un rein de provenance étrangère. La livraison d'organes humains par des institutions reconnues médicalement et par des hôpitaux suisses est exclue du champ de l'impôt (art. 14, ch. 4 OTVA). De même, est franche de TVA, l'imposition en Suisse d'organes humains par des institutions reconnues médicalement et par des hôpitaux (art. 67, let. c. OTVA). Bien que l'opération portant sur l'acquisition du rein soit exclue du champ de l'impôt, la rémunération de l'intermédiaire représente, quant à elle, une opération imposable. Si le rein se trouvait encore à l'étranger au moment de l'entremise, la commission est exonérée de TVA (ch. 292 des Instructions de l'AFC). Si le rein se trouvait en Suisse au moment de l'entremise, la commission est alors frappée de TVA au taux de 6,5%.

Exemple 10 (cas théorique): Via Internet, un particulier suisse acquiert régulièrement d'un intermédiaire espagnol des billets de la loterie espagnole. Le particulier suisse verse à l'intermédiaire le prix du billet ainsi qu'une commission. Le particulier suisse fait deux acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger. L'une, la prestation relevant de la loterie, donc du jeu de hasard, est exclue du champ de l'impôt alors que l'autre, la prestation d'intermédiaire, ne l'est pas. Il s'ensuit que la prestation de jeu de hasard ne donne pas lieu à autotaxation alors que les montants de commission versés régulièrement à l'intermédiaire espagnol, éventuellement cumulés avec d'autres acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger, donnent lieu à auto-taxation si le montant payé dépasse CHF 10 000.- par année (art. 9 et 18 OTVA). Serge Leuenberger