

MEHRWERTSTEUER

JUNI 2017
NEWSLETTER 06

AKTUELLE THEMEN – BRANCHEN – INTERNATIONAL – PRAXISFÄLLE



Liebe Leserin, lieber Leser

Schweizer Holdinggesellschaften erfüllen in der Praxis teilweise ihre MWST-Pflichten nicht, obwohl sie steuerpflichtig wären. In unserem Beitrag zeigen wir Ihnen auf, unter welchen Voraussetzungen sie obligatorisch steuerpflichtig werden und wann eine freiwillige Registrierung von Vorteil wäre.

Glücklicherweise werden in der Schweiz MWST-Kontrollen üblicherweise nicht mit Beschlagnahmungen der Buchhaltungsunterlagen eingeleitet und mit einem Strafverfahren (oft hohe Bussen) beendet. Ausserdem lesen Sie, wie es sich bei der Zuordnung der Warenbewegung von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften verhält.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Petra Schmutz, Redaktorin
petra.schmutz@weka.ch

IN DIESER AUSGABE:

- Best Practice: Steuerpflicht von Holdinggesellschaften Seite 1
- Top-Thema: Strafrecht in der Mehrwertsteuer Seite 5
- Top-Thema: Teilrevidiertes MWSTG bei Gemeinwesen Seite 7
- Best Practice: Zuordnung der Warenbewegung Seite 8
- Praxisfälle Seite 10

Steuerpflicht von internationalen Holdinggesellschaften

Die Schweiz ist seit Jahrzehnten ein Land der Holdinggesellschaften (insbesondere aufgrund des derzeit diskutierten Holdingprivilegs und des Beteiligungsabzugs). Die Steuerpflicht dieser Gesellschaften unter dem Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) wirft in der Praxis immer wieder Fragen auf.

■ Von Peter von Burg, Rechtsanwalt und Wirtschaftsjurist (FH)

Einleitung

Die in diesem Beitrag interessierenden «Schweizer Holdinggesellschaften» werden nachfolgend als Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz im Inland verstanden, deren statutarischer Zweck und Haupttätigkeit die dauernden Verwaltung von

massgebenden Beteiligungen ist. Zum Inland gehört insbesondere auch das Fürstentum Liechtenstein. Mit der Ergänzung der international tätigen Holdinggesellschaft soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Holdinggesellschaft (auch) Beteiligungen im Ausland hält.

Schweizer Holdinggesellschaften erfüllen in der Praxis teilweise ihre MWST-Pflichten nicht, obwohl sie steuerpflichtig wären, oder sie sind nicht freiwillig im MWST-Register eingetragen, obwohl dies ökonomisch vorteilhaft wäre. Der nachfolgende Beitrag soll daher aufzeigen, unter welchen Voraussetzungen eine (internationale) Schweizer Holdinggesellschaft unter dem MWSTG obligatorisch steuerpflichtig wird und wann eine freiwillige Registrierung von Vorteil wäre.

Steuerpflicht unter dem MWSTG

Eine Schweizer Holdinggesellschaft kann unter dem MWSTG je nachdem, welche Leistungen sie erbringt oder bezieht, der Inlandsteuer und/oder der Bezugsteuer unterliegen. Weiter kann sie der Einfuhrsteuer unterliegen, sofern sie Gegenstände ins Inland einführt. Nachfol-



gend soll die Steuerpflicht betreffend Inland- und Bezugsteuer aufgezeigt werden. Auf die Einfuhrsteuer wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

Inlandsteuer

Steuersubjekt der Inlandsteuer ist, wer ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Die Rechtsform, der Zweck und die Gewinnabsicht sind dabei unerheblich. Befreit von der Steuerpflicht sind insbesondere Unternehmen, welche im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielen, sofern das Unternehmen nicht für die Steuerpflicht freiwillig optiert.

Der Verordnungsgeber hat in Art. 9 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) festgehalten, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Als Beteiligung qualifizieren Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln, wobei Anteile von mindestens zehn Prozent am Kapital als Beteiligung gelten. Somit sind Schweizer Holdinggesellschaften grundsätzlich MWST-pflichtig.

Wie bereits erwähnt, sind Unternehmen jedoch dann von der Steuerpflicht befreit, wenn der Umsatz aus steuerbaren Leistungen im Inland

unter CHF 100 000.– liegt. Eine Schweizer Holdinggesellschaft wird typischerweise Umsätze gegenüber ihren Tochtergesellschaften erzielen, indem sie beispielsweise Managementfunktionen weiterverrechnet. Solche Konzerndienstleistungen unterliegen der Inlandsteuer, sofern der Ort der Dienstleistung im Inland liegt. Der Ort der Dienstleistung bei Managementfunktionen liegt am Ort des Leistungsempfängers. Erbringt eine Schweizer Holdinggesellschaft einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Ausland eine Managementleistung, so liegt der Ort der Dienstleistung im Ausland, und es liegt keine steuerbare Leistung im Inland vor. Die daraus erzielten Umsätze sind somit nicht massgebend für die Berechnung, ob die Umsatzgrenze von CHF 100 000.– erreicht wird.

Hält eine Schweizer Holdinggesellschaft also nur ausländische Beteiligungen (und erbringt keine Leistungen an Dritte), so wird sie regelmässig nicht der Inlandsteuer unterliegen, da sie gar keine steuerbaren Umsätze im Inland erzielt. Ergänzend ist jedoch zu beachten, dass bei gewissen Dienstleistungen der Ort der Dienstleistung nicht am Sitz der Tochtergesellschaft liegt (z.B. Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück) und der Ort der Lieferung ebenfalls andere Anknüpfungspunkte kennt.

Diese Systematik leuchtet ein und führt nur selten zu Unsicherheiten bei den Unterneh-

PRAXISBEISPIEL

Praxisbeispiel Inlandsteuer

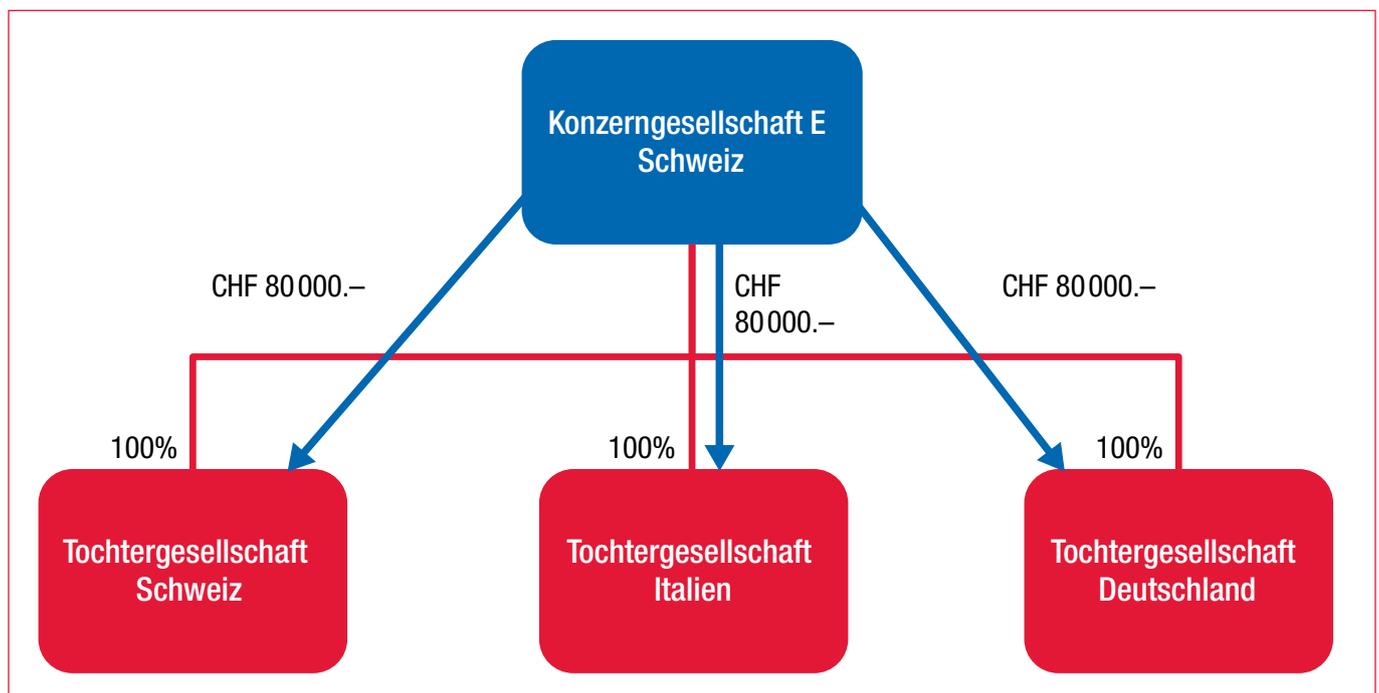
Die Konzerngesellschaft E mit Sitz in Zug ist Teil des Konzerns E, welcher weltweit Elektrogeräte vertreibt. Für den Vertrieb in den jeweiligen Ländern ist jeweils eine Tochtergesellschaft mit Sitz im entsprechenden Land zuständig, an welcher die Konzerngesellschaft E jeweils 100% hält. Sie hält eine Tochtergesellschaft in der Schweiz, Italien und Deutschland. Die Konzerngesellschaft E stellt ihren Tochtergesellschaften jeweils jährlich aufgrund eines Drittvergleichs die Managementleistungen in der Höhe von ca. CHF 80 000.– in Rechnung.

Insgesamt erzielt die Konzerngesellschaft somit einen Umsatz von CHF 240 000.–. Der Ort der Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften in Italien und Deutschland von insgesamt CHF 160 000.– liegt im Ausland. Da der Umsatz aus steuerbaren Leistungen im Inland lediglich CHF 80 000.– beträgt, ist die Konzerngesellschaft im Inland nicht steuerpflichtig.

men. Stolpersteine bestehen da, wo der Ort der Dienstleistung bzw. der Lieferung falsch bestimmt wird oder der massgebende Umsatz falsch berechnet wird. Weiter ist unter Umständen eine freiwillige Registrierung ökonomisch von Vorteil (vgl. dazu Praxisbeispiel Bezugsteuer).

Bezugsteuer

Der Bezugsteuer unterliegen Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen sind. Voraussetzung dafür ist, dass sich der Ort der Dienstleistung aufgrund Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet. Dies ist typischerweise bei Beratungsleistungen





der Fall. Steuerpflichtig ist dabei die empfangende Person, sofern sie aufgrund der Inlandsteuer steuerpflichtig ist (vgl. oben) oder sofern sie im Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000.– solche Leistungen bezieht. Die Bezugsteuer ist sozusagen ein Sonderfall, bei welcher nicht der Leistungserbringer, sondern der Leistungsempfänger steuerpflichtig wird (international als «reverse charge mechanism» bezeichnet).

Wer bezugsteuerpflichtig wird, muss sich innerhalb von 60 Tagen nach Ende des Kalenderjahrs unaufgefordert schriftlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) anmelden und die bezogenen Leistungen deklarieren. Die Bezugsteuerschuld entsteht bei nicht im MWST-Register eingetragenen Personen mit der Zahlung des Entgelts. Die Bezugsteuer kann bis zu fünf Jahre, nachdem die Steuerforderung entstanden ist, von der ESTV festgesetzt werden. Weiter kann die ESTV Verzugszinsen in der Höhe von vier Prozent in Rechnung stellen, sofern die Bezugsteuer nicht fristgerecht überwiesen wird. Schlussendlich ist zu beachten, dass, wer seinen Anmelde- und Deklarationspflichten nicht nachkommt, sich insbesondere aufgrund der Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar machen kann.

Ist die Frist von 60 Tagen nach Ende des Kalenderjahrs, in welchem die Dienstleistungen aus dem Ausland bezogen wurden, bereits

PRAXISBEISPIEL

Bezugsteuer

Die Konzerngesellschaft A mit Sitz in Zürich ist Teil des Konzerns A, welcher in diversen Ländern Autos herstellt. Die Konzerngesellschaft A hält unter anderem eine 100%-Tochtergesellschaft in Deutschland. Die deutsche Tochtergesellschaft hält wiederum eine 100%-Tochtergesellschaft in Frankreich. Die Konzerngesellschaft erzielt im Inland keine steuerbaren Umsätze, da sie über keine Tochtergesellschaften im Inland verfügt und auch keine Leistungen an Dritte erbringt. Der Schweizer Steuerberater der Konzerngesellschaft A hat die Gesellschaft nicht im Schweizer MWST-Register eingetragen, da sie nicht obligatorisch steuerpflichtig ist. Der Schweizer Steuerberater stellt für seine Leistungen in den Jahren 2016 und 2017 jeweils CHF 5400.– inkl. 8% MWST in Rechnung. Im Rahmen der Restrukturierung der Holdingstruktur werden nun ein deutscher und ein französischer Steuerberater hinzugezogen. Das Honorar des deutschen Steuerberaters im Jahr 2016 beträgt umgerechnet CHF 12 000.– und wird im selben Jahr vergütet. Im darauffolgenden und aktuellen Jahr 2017 stellt der französische Steuerberater eine Rechnung über umgerechnet CHF 15 000.–, welche sogleich bezahlt wird.

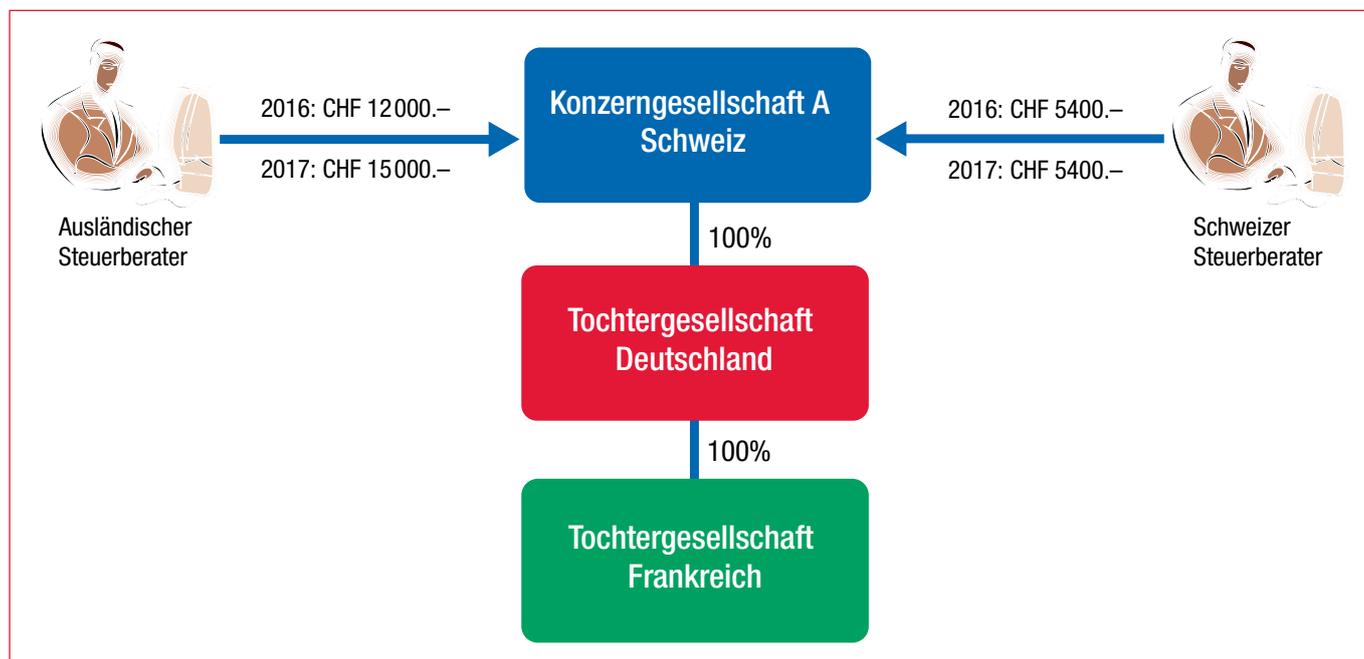
Die Konzerngesellschaft A wird im Jahr 2016 aufgrund der bezogenen Dienstleistungen vom deutschen Steuerberater bezugsteuerpflichtig, da diese den Gegenwert von CHF 10 000.– übersteigen. Die Konzerngesellschaft A hätte sich 60 Tage nach dem Kalenderjahr 2016 unaufgefordert bei der ESTV anmelden und die Bezugsteuerschuld deklarieren müssen. Da diese Frist bereits abgelaufen ist, sollte die Konzerngesellschaft A ein Schreiben im Sinne einer straflosen Selbstanzeige bei der ESTV einreichen und die Bezugsteuer nachdeklarieren. Für das aktuelle Jahr ist eine freiwillige Eintragung im MWST-Register zu prüfen. Dabei ist zu untersuchen, ob ein allfälliges Vorsteuer Guthaben grösser ist als die abzuliefernde Inlandsteuer und der zusätzlich entstehende administrative Aufwand.

Die nachfolgende Tabelle zeigt auf, dass im Jahr 2016 leider keine Vorsteuer abgezogen werden kann, da das Unternehmen (noch) nicht im MWST-Register eingetragen war und eine Steuerschuld von CHF 960.– zuzüglich Verzugszinsen besteht. Für das aktuelle Jahr resultiert hingegen ein Guthaben des Steuerpflichtigen von CHF 400.–, sofern eine rückwirkende Eintragung per 1. Januar 2017 vorgenommen wird. Wird keine freiwillige Registrierung vorgenommen, so muss die Gesellschaft A im Jahr 2018 CHF 1200.– Bezugsteuer abrechnen und abliefern. Allfällige anwendbare Vorsteuerkorrekturen wurden nicht berücksichtigt.

Jahr	Bezugsteuer geschuldet	Bezugsteuer als Vorsteuer	Inlandsteuer als Vorsteuer	Total Guthaben (+) / Schuld (–) des Steuerpflichtigen
2016	CHF 960.00 + 4% Verzugszinsen (12 000 × 8%)	CHF 0.00	CHF 0.00	CHF –960.00 + 4% Verzugszinsen
2017	CHF 1200.– (15 000 × 8%)	CHF 1200.–	CHF 400.00 (5400 / 108 × 8)	CHF +400.00

abgelaufen, empfiehlt es sich dringend, der ESTV den Sachverhalt und die geschuldete Bezugsteuer im Sinne einer straflosen Selbstanzeige nachzumelden. Damit wird vermieden, dass weder die Gesellschaft noch deren

Organe bestraft werden können. Die geschuldete Bezugsteuer zuzüglich Verzugszinsen ist entsprechend für die letzten fünf Jahre abzuliefern, sofern im entsprechenden Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000.– massgebende





Leistungen bezogen wurden. In der Regel kann eine solche Selbstanzeige mit einem einfachen Schreiben erledigt werden, und die ESTV wird eine entsprechende Rechnung ausstellen.

Wird bereits im laufenden Kalenderjahr festgestellt, dass Dienstleistungen aus dem Ausland von mehr als CHF 10 000.– bezogen wurden, so ist eine freiwillige Registrierung möglich. Dies hat zur Folge, dass auch steuerbare Umsätze von unter CHF 100 000.– mit dem entsprechenden MWST-Satz abgerechnet werden müssen. Im Gegenzug besteht dafür die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Neben der ihr in Rechnung gestellten Inlandsteuer kann die Holdinggesellschaft grundsätzlich auch die von ihr deklarierte Bezugsteuer als Vorsteuer geltend machen. Die Bezugsteuer kann bei einer MWST-pflichtigen Person somit zum Durchlaufposten mutieren. Eine Anmeldung ist im jeweiligen Kalenderjahr rückwirkend auf den 1. Januar möglich (z.B. im April 2017 rückwirkende Eintragung auf den 1. Januar 2017). Somit kann zumindest im laufenden Jahr die Bezugsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden. Für die Vorjahre stellt sich die ESTV auf den Stand-

punkt, dass keine Vorsteuer abgezogen werden kann, da das Unternehmen (noch) nicht im MWST-Register eingetragen war.

In der Praxis sind sich nicht alle Holdinggesellschaften bewusst, dass sie auch aufgrund des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland steuerpflichtig werden können. Typischerweise betrifft dies Schweizer Holdinggesellschaften, welche im Inland keine steuerbaren Umsätze erzielen und somit nicht der Inlandsteuer unterliegen. Sofern die Holdinggesellschaften jedoch beispielsweise ausländische Berater oder Anwälte hinzuziehen, um zum Beispiel rechtliche Fragen für Tochtergesellschaften im Ausland zu klären, und wird die Grenze von CHF 10 000.– überschritten, so unterliegt die Holdinggesellschaft im entsprechenden Jahr der Bezugsteuer.

Fazit

Schweizer Holdinggesellschaften mit nur ausländischen Beteiligungen unterliegen regelmäßig nicht der Inlandsteuer, da sie keine steuerbaren Umsätze im Inland erzielen. Stolpersteine bestehen da, wo der Ort der Dienstleistung bzw. der Lieferung falsch bestimmt wird oder der massgebende Umsatz falsch

berechnet wird. Weiter ist unter Umständen eine freiwillige Registrierung ökonomisch von Vorteil.

Holdinggesellschaften, welche ausländische Dienstleistungen beziehen, müssen fortlaufend oder zumindest jährlich prüfen, ob sie solche Leistungen von insgesamt mindestens CHF 10 000.– pro Kalenderjahr beziehen. Ist dies der Fall, so unterliegen sie im entsprechenden Jahr der Bezugsteuer. Die Bezugsteuer kann bis zu fünf Jahre, nachdem die Steuerforderung entstanden ist, von der ESTV festgesetzt werden. Es empfiehlt sich in diesen Fällen die Vergangenheit zu bereinigen und zu prüfen, ob für das laufende Jahr eine rückwirkende freiwillige Eintragung sinnvoll ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Vorsteuer aus Inlandsteuern und Bezugsteuer grösser ist als der mit der Abrechnung verbundene zusätzliche administrative Aufwand der Unternehmung.



AUTOR

Peter von Burg ist als Rechtsanwalt und Steuerberater bei Staiger Rechtsanwälte in Zürich tätig. Er berät nationale und internationale Privatkunden sowie Unternehmen in sämtlichen Belangen des Steuerrechts.

Mehrwertsteuer-Seminare für jeden Level

TERMINE
2017

Modul MWST Basic (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung des MWST-Systems in der Schweiz nach aktuellem MWSTG. Im Vordergrund stehen inländische Transaktionen.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars verstehen Sie das Schweizer MWST-System, kennen die Risiken und wissen, wie Sie sie vermeiden.

Preis: CHF 890.–

1-Tages-Seminar: **Mittwoch, 30. August 2017** | **Donnerstag, 9. November 2017**

Modul MWST Advanced (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung von MWST-Aspekten mit Bezug zum Ausland. Die internationalen Transaktionen werden aus Sicht des schweizerischen MWST-Systems nach aktuellem MWSTG betrachtet.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars wickeln Sie auch Geschäfte mit ausländischen Partnern und Zulieferern korrekt und sicher ab.

Preis: CHF 980.–

1-Tages-Seminar: **Donnerstag, 7. September 2017** | **Donnerstag, 16. November 2017**

Modul MWST International I und II (2-Tages-Seminar)

Vertiefter Einblick in die vielfältigen Problemstellungen, die sich ergeben, wenn von der Schweiz aus in verschiedene EU-Länder geliefert wird oder wenn innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden. Betrachtung aus Sicht sowohl des neuen Schweizer Rechts wie auch des Rechts von EU-Staaten. So können Abläufe und Transaktionen optimiert und Risiken minimiert werden.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars kennen Sie die Knackpunkte des internationalen MWST-Rechts und können auch kompliziertere internationale Reihen- und Dreiecksgeschäfte sicher und steueroptimal durchführen.

Preis: CHF 1980.–

2-Tages-Seminar: **Donnerstag, 18. Mai + Donnerstag, 1. Juni 2017** | **Donnerstag, 23. + Donnerstag, 30. November 2017**

Seminarleitung: Dr. oec. HSG Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte/Mehrwertsteuerspezialist

Veranstaltungsort: Zentrum für Weiterbildung Uni Zürich, Zürich

Jetzt informieren und anmelden: www.praxisseminare.ch oder Telefon 044 434 88 34