

# DIE ERWEITERTE SUBJEKTIVE MEHRWERTSTEUERPFLICHT

## Eine kritische Würdigung

**Ausländische Unternehmen werden gegenüber inländischen Unternehmen derzeit teilweise mehrwertsteuerlich bessergestellt. Mit der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) werden die mehrwertsteuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen reduziert. Im Ergebnis führen die Änderungen zu einer Erweiterung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht.**

### 1. EINLEITUNG

Die letzte umfassende Mehrwertsteuerrevision erfolgte per 1. Januar 2010. Seither fiel der EUR/CHF-Kurs um über 20%, weshalb Waren und Dienstleistungen aus dem Euroraum für Schweizer günstiger wurden. Dies schafft für Schweizer Konsumenten einen Anreiz, Waren und Dienstleistungen von ausländischen Unternehmen zu beziehen. Unter Umständen kommt nämlich der Schweizer Konsument um die Zahlung der *Mehrwertsteuer* (MWST) herum, weil das ausländische Unternehmen keine schweizerische MWST in Rechnung zu stellen hat. Konkret stören sich schweizerische Unternehmen und Politiker daran, dass ausländische Unternehmen in der Schweiz erst dann mehrwertsteuerpflichtig werden, wenn sie im Inland die Umsatzgrenze von CHF 100 000 erreichen, und zwar ungeachtet dessen, welchen Umsatz sie im Ausland erzielen [1].

Wirft man einen Blick in die Gesetzgebung anderer europäischer Länder, wird deutlich, dass dort schweizerische Unternehmen, ohne dass sie eine Zweigniederlassung im Ausland begründen würden, bereits ab dem ersten Franken mehrwertsteuerpflichtig werden, oder zumindest die steuerbegründende Umsatzgrenze deutlich tiefer als in der Schweiz liegt [2]. Hierhin ist eine Ungleichbehandlung zu sehen.

Schweizerische Unternehmen erfahren auch in Bezug auf die Einfuhrsteuer eine Ungleichbehandlung; vor allem der Online-Versandhandel über die Grenze macht es schweizerischen Unternehmen schwer. Sendungen aus dem Ausland in die Schweiz sind bei geringfügigem Warenwert von der

Einfuhrsteuer befreit, unabhängig davon, wieviel Umsatz das ausländische Unternehmen mit den Waren in der Schweiz erzielt [3].

Mit dem *revidierten Mehrwertsteuergesetz* (revMWSTG), das am 1. Januar 2018 in Kraft treten wird [4], zielt der Gesetzgeber darauf, die angesprochenen internationalen Wettbewerbsverzerrungen zu beheben.

### 2. BISHERIGE REGELUNG UND PROBLEMATIK

**2.1 Steuerbefreiter Umsatz bei der Inlandsteuer.** Gemäss heutiger Regelung ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt [5]. Ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn betreibt, wer a) eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und b) unter eigenem Namen nach aussen auftritt [6]. Befreit von dieser Pflicht ist aber derjenige Unternehmensträger, der im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000 Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, es sei denn, dass er auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet [7]. Grundsätzlich kann jeder Unternehmensträger auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten [8].

Zur unternehmerischen Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG wird auch das teilweise Erzielen von Einnahmen aus sogenannten Nichtentgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG (z. B. Dividenden, Spenden) zugeordnet [9]. Ist hingegen eine Tätigkeit praktisch ausschliesslich auf die Erzie-



TOBIAS F. ROHNER,  
DR. IUR., RECHTSANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PARTNER, FRORIEP AG,  
ZÜRICH



MARIJA ILIC, MLAW,  
RECHTSANWÄLTIN,  
ASSOCIATE,  
FRORIEP AG, ZÜRICH

lung von Nichtentgelten ausgerichtet, kann diese Tätigkeit die Steuerpflicht nicht auslösen, da der Unternehmensträger kein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn betreibt [10].

Ausländische Unternehmensträger, die im Ansässigkeitsland weitaus grössere Jahresumsätze als CHF 100 000 erzielen, diese Grenze aber in der Schweiz nicht erreichen, sind in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtig. Die Leistungen dieser ausländischen Unternehmensträger sind daher ceteris paribus um den Mehrwertsteuerbetrag günstiger als diejenigen der schweizerischen Unternehmen. Umgekehrt sehen schweizerische Unternehmensträger, deren Umsatz in der Schweiz – aber nicht im Ausland – geringer als CHF 100 000 ist, unter geltendem Recht in der Regel von der Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht ab, um vom Vorsteuerabzugsrecht profitieren zu können [11].

Die bisherige schweizerische Regelung ist demnach für ausländische Unternehmensträger günstiger als für inländische. Nebst dieser internationalen Wettbewerbsverzerrung besteht auch ein praktisches Problem: Auch wenn der ausländische Unternehmensträger die inländische Umsatzgrenze von CHF 100 000 überschreitet, konnte ihm diese Tatsache bisher kaum nachgewiesen werden, da er seine Geschäftsbücher in der Schweiz nicht offenlegen muss [12].

## 2.2 Steuerbefreiung von der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen.

Unternehmensträger mit Sitz im Ausland sind nach Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht befreit, wenn sie im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringen [13]. Dafür trifft die Leistungsempfängerin eine Bezugsteuerpflicht, sofern sie (i) nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist oder (ii) als nicht steuerpflichtige Person pro Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000 Leistungen aus dem Ausland bezieht und (kumulativ) vorgängig durch die zu-

*«Die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht hat der Verordnungsgeber dergestalt eingeschränkt, dass unter den Begriff <Leistung> ausschliesslich Dienstleistungen fallen sollen.»*

ständige Behörde schriftlich über die Bezugsteuerpflicht informiert wurde (Reverse-Charge-Verfahren) [14].

Die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht hat der Verordnungsgeber in Art. 9a der *Mehrwertsteuerverordnung* (MWSTV) dergestalt eingeschränkt, dass unter den in Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG verwendeten Begriff «Leistung» ausschliesslich Dienstleistungen fallen sollen. Diese Einschränkung ist gesetzeswidrig, zumal nach den Legaldefinitionen von Art. 3 lit. c bis e MWSTG der Begriff «Leistung» sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen umfasst. Das folgende Beispiel soll die Komplexität und gesetzeswidrige Praxis betreffend die anwendbaren Normen zur subjektiven Steuerpflicht veranschaulichen:

**Beispiel:** Ein deutsches Unternehmen deckt das Dach eines in der Schweiz gelegenen Hauses und stellt hierfür an den nicht-mehrwertsteuerpflichtigen Eigentümer Rechnung von EUR 12 000.

Die Leistungen des Unternehmens gelten als Lieferungen gemäss Art. 3 lit. d MWSTG; ihr Lieferungsorort ist gemäss Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG in der Schweiz. Würde das deutsche Unternehmen mehrere Dächer in der Schweiz decken und dabei einen Umsatz von CHF 100 000 erzielen, würde es aufgrund Art. 10 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig werden, wobei die Ausnahme von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG greift. Doch, da gemäss Art. 9a MWSTV der Leistungsbegriff von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG auf Dienstleistungen beschränkt ist, kommt die genannte Ausnahme im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Folglich wird das deutsche Unternehmen, sofern es den Umsatz von CHF 100 000 im Inland erzielt, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Unterhalb dieser Umsatzschwelle wird der nicht-mehrwertsteuerpflichtige Leistungsbezüger aufgrund Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG bezugsteuerpflichtig, jedoch nur dann, wenn der für mehr als CHF 10 000 Leistungen pro Jahr bezog und vorgängig durch die zuständige Behörde schriftlich über die Bezugsteuerpflicht informiert wurde.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass der Vollzug der Bezugsteuer auf solchen Leistungsbezügen beschwerlich und weitgehend wirkungslos geblieben ist [15]. So haben beispielsweise in der Steuerperiode 2011 lediglich 18 natürliche Personen ihre Bezugsteuerschuld deklariert, obwohl vermutungsweise eine weit grössere Zahl an Konsumenten solche Leistungen von mehr als CHF 10 000 pro Jahr aus dem Ausland bezogen hat [16].

**2.3 Minimalsteuerbetrag bei der Einfuhrsteuer.** Nach dem geltenden Recht unterliegen Warensendungen von geringfügigem Wert aus dem Ausland nicht der MWST. Das ist der Fall, sofern ein Steuerbetrag von höchstens CHF 5 für die Wareneinfuhr zu bezahlen ist [17]. Waren, die dem Mehrwertsteuersatz von 8% unterliegen, können folglich bis zum Warenwert (inkl. Versandkosten) von CHF 62.50 steuerfrei eingeführt werden. Für Waren, die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2,5% (z. B. Bücher) unterliegen, liegt die Freigrenze bei CHF 200.

Die Befreiung ist ausschliesslich verwaltungsökonomisch begründet [18]. Sie führt indessen dazu, dass Waren im grossen Umfang mehrwertsteuerfrei von ausländischen Unternehmen in die Schweiz eingeführt werden können; nicht zuletzt wegen der vergleichsweise tiefen schweizerischen Mehrwertsteuersätze [19].

## 3. NEUREGELUNG DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT BEI DER INLANDSTEUER

**3.1 Steuersubjekt bei der Inlandsteuer.** Steuerpflichtig nach dem *rev* MWSTG wird weiterhin nur sein, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unter-

nehmen betreibt [20]. Das Führen eines Unternehmens versetzt den Unternehmensträger erst in die Lage, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig zu werden [21].

**3.1.1 Inlandbezug.** Um Steuersubjekt der Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG) zu werden, muss der Unternehmensträger einen minimalen Bezug zum Inland aufweisen. Hierzu wird neu in Art. 10 Abs. 1 revMWSTG statuiert, dass der Inlandbezug gegeben ist, wenn ein Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder sich der Wohnsitz, von dem aus eine Person tätig wird, der Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte im Inland befindet [22]. Ausländische Unternehmen ohne diesen minimalen Bezug zum Inland können sich nicht ins Mehrwertsteuerregister eintragen lassen [23]. Allfällige Vorsteuern sind deshalb über das Vergütungsverfahren zurückzufordern [24].

**3.1.2 Unternehmensleistung.** Präzisiert wird neu, dass die mehrwertsteuerrelevante Leistung «mit diesem Unternehmen» erbracht werden muss [25]. Die Anpassung soll verdeutlichen, dass ein Unternehmensträger unter Umständen auch Leistungen in seinem nicht-unternehmerischen Bereich erbringen kann, wobei diese mehrwertsteuerlich irrelevant sind.

**3.1.3 Finanzierung durch Nichtentgelte.** Neu wird weiter im revMWSTG verankert, dass für die Qualifikation, ob eine unternehmerische Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt, nicht entscheidend ist, in welcher Höhe die Aufwendungen durch Nichtentgelte (z. B. durch Dividenden oder Spenden) gedeckt sind [26]. Diese Konkretisierung ist Ausfluss des Bundesgerichtsurteils 141 II 199. Das höchste Gericht entschied, dass die Praxis, wonach ein Unternehmen nur dann eine unternehmerische Tätigkeit entfalte und daher mehrwertsteuerpflichtig sei, wenn mindestens 25% der Aufwendungen durch Einnahmen aus Leistungen (sogenannte Entgelte) gedeckt würden, gesetzeswidrig sei. Entsprechend können beispielsweise überwiegend, aber nicht ausschliesslich spendenfinanzierte Museen, die freiwillig ihre Museumseintritte versteuern und deshalb subjektiv mehrwertsteuerpflichtig werden, den Vorsteuerabzug auf den vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen geltend machen [27]. Als weiteres Beispiel können auch Social Entrepreneurships genannt werden, die zu Beginn ihrer unternehmerischen Tätigkeit oft zum grössten Teil von Spenden abhängig sind.

Gemäss der Botschaft wird lediglich vorausgesetzt, dass sich die Höhe der Entgelte für die erbrachten Leistungen im üblichen Rahmen bewegt [28]. Da von «üblichen» Preisen die Rede ist, wird kaum der strenge Dealing-at-Arm's-Length-Grundsatz gefordert. Um beim Beispiel des Museums zu bleiben, muss sich der Eintrittspreis lediglich im normalen Rahmen bewegen, um die Tätigkeit des Unternehmensträgers als unternehmerisch im mehrwertsteuerlichen Sinn zu qualifizieren.

**3.1.4 Ausländische Warensendungen mit geringem Warenbetrag.** In die Schweiz eingeführte Gegenstände fallen grundsätzlich unter die Bestimmungen der Einfuhrsteuer [29]. Als Ort der Lieferung gilt der Ort, an dem die Versendung des Gegen-

standes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson erfolgt. Folglich liegt der Ort der Lieferung beim Import im Ausland [30].

Um das Problem der Wettbewerbsverzerrung zu beheben, die infolge des Minimalsteuerbetrags bei der Einfuhrsteuer entsteht, verlagert der Gesetzesgeber mit der Mehrwertsteuerrevision den Ort der Lieferung vom Aus- ins Inland [31]. Neu gilt bei der Lieferung von Waren vom Aus- ins Inland, die aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit sind, der Ort der Lieferung als im Inland gelegen. Voraussetzung ist, dass der Leistungserbringer mit den Lieferungen an die schweizerischen Abnehmer einen Umsatz von mindestens CHF 100 000 pro Jahr erzielt. Dadurch werden ausländische Versandhändler, die mit Waren von geringfügigem Wert einen Umsatz von CHF 100 000 erzielen, wie schweizerische Versandhändler, steuerpflichtig [32]. Anzuführen ist, dass diese Neuregelung des Orts der Lieferung nicht die Abhollieferung oder die steuerfreie Einfuhr im Reiseverkehr betrifft [33].

### 3.2 Einschränkung der Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht.

**3.2.1 Erweiterung Umsatzerzielung aufs Ausland.** Kernpunkt der Revision des MWSTG ist die Ausdehnung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht: Neu wird ein Unternehmen, das (i) im Inland Leistungen erbringt oder (ii) im Inland ansässig ist, lediglich dann von der Steuerpflicht befreit, falls es weltweit weniger als CHF 100 000 Umsatz mit nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erbringt [34]. Massgeblich ist der im In- und Ausland erzielte Umsatz [35]. Neu müssen sich beispielsweise aus- und inländische Unternehmen, die im Ausland mit ihren Leistungen einen nicht-ausgenommenen Umsatz von CHF 70 000 und in der Schweiz einen von CHF 40 000 erzielen, ins Mehrwertsteuerregister eintragen lassen.

**3.2.2 Dienstleistungen ausländischer Unternehmen.** Seit 1. Januar 2015 regelt Art. 9a MWSTV, dass sich der Leistungsbegriff von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG auf Dienstleistungen beschränkt. Diese Verordnungsbestimmung widerspricht, wie oben unter Abschnitt 2.2 bereits ausgeführt, dem übergeordneten MWSTG und dürfte daher nicht angewendet werden. Neu wird die in der Verordnung geregelte Bestimmung ins MWSTG übernommen. Das heisst, dass wie bisher ein ausländischer Unternehmensträger – unabhängig von der Höhe seines Umsatzes – in der Schweiz nicht subjektiv steuerpflichtig wird, wenn er Dienstleistungen erbringt, die ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegen.

Lässt sich beispielsweise eine schweizerische Privatperson von einer englischen Anwaltskanzlei beraten, unterliegt das Honorar auch nach künftigen Recht grundsätzlich der Bezugsteuer. Anders ist aber der Fall, wenn im Ausland ansässige Monteure oder Bauunternehmen in der Schweiz tätig werden. Lässt beispielsweise eine Privatperson in der Schweiz ihre Küche von einem deutschen Schreiner renovieren, muss dieser die Rechnung inklusive der schweizerischen MWST ausstellen, sofern er einen weltweiten Umsatz von mehr als CHF 100 000 erzielt.

3.2.3 *Weitere Ausnahmen.* In Bezug auf ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Organisationen wird im revMWSTG neu geregelt, dass auch die im Ausland erzielten Umsätze für die Frage der Erreichung der Umsatzschwellen massgeblich sind [36].

Gemeinwesen werden neu ab einem Umsatz von CHF 100 000 mehrwertsteuerpflichtig; nicht bereits wie bisher bei einem Umsatz von CHF 25 000 [37]. Diese Regelung erlangt nur insoweit Bedeutung, als dass Gemeinwesen auch Leistungen an Nichtgemeinwesen erbringen. Mit der Gesetzesänderung wird vor allem eine administrative Vereinfachung angestrebt [38].

Ausländische Unternehmen, die Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland erbringen, werden auch unter dem revMWSTG nicht von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht befreit sein [39]. Aufgrund des Abstellens auf den weltweiten Umsatz wird beispielsweise auch ein App-Anbieter mit kleinem Absatz in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig, sofern er einen weltweiten Umsatz von CHF 100 000 erzielt.

#### 4. RECHTSVERGLEICH BETREFFEND DIE SUBJEKTIVE MEHRWERTSTEUERPFLICHT BEI DER INLANDSTEUER

Im Lichte des heutigen unverkennbaren Einflusses ausländischer Steuergesetze auf die hiesigen kommt man nicht darum herum, einen Blick auf die Mehrwertsteuergesetze unserer drei wichtigsten europäischen Handelspartner Deutschland, Frankreich und Italien zu werfen [40].

Für die Europäische Union (EU) ist die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie massgeblich [41]. Diese erlaubt den Mitgliedstaaten, in ihren nationalen Mehrwertsteuergesetzen Steuerbefreiungen für Kleinunternehmen vorzusehen [42]. Die Kleinunternehmerregelung gilt lediglich im Ansässigkeitsstaat [43]. Die meisten Länder der EU kennen solche Kleinunternehmerregelungen [44].

Bei in Deutschland ansässigen Kleinunternehmen wird auf die Erhebung der Umsatzsteuer verzichtet, wenn der Gesamtumsatz (inkl. Umsatzsteuer) im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von EUR 17 500 nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr die Summe von EUR 50 000 nicht übersteigen wird. Den Kleinunternehmen steht es aber frei, auf diese Regelung zu verzichten und für die Regelbesteuerung zu optieren. An diesen Entscheidungen sind die Unternehmen dann für mindestens fünf Jahre gebunden [45].

In Frankreich kommen verschiedene Umsatzschwellen für die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht von französischen Kleinunternehmern (micro-entrepreneur) vor. Grundsätzlich sind Unternehmensträger von der MWST befreit, deren Umsatz weniger als EUR 82 200 beträgt. Doch bei Dienstleistungen, ausgenommen Beherbergungen, liegt die Umsatzgrenze bei EUR 32 900. Unternehmen, die Güter und Dienstleistungen anbieten, müssen für jeden Bereich die Voraussetzungen erfüllen. Ferner sieht das Gesetz eine dritte Umsatzgrenze von EUR 42 600 für gewisse anwaltliche Tätigkeiten vor [46].

Italien kennt ebenfalls wie Frankreich je nach Art der unternehmerischen Tätigkeit verschiedene Umsatzschwellen. So gilt beispielsweise für die Steuerperiode 2016 für das Bau- und Immobiliengewerbe eine Befreiung von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht bis zu einem Umsatz von EUR 25 000 [47].

Auch in den anderen Mitgliedstaaten der EU sind die Umsatzgrenzen für Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht tiefer als in der Schweiz [48]. Das spanische oder das niederländische Mehrwertsteuerrecht sieht keine Ausnahmen für Kleinunternehmen vor.

#### 5. STRAFBARKEIT BEI NICHTANMELDUNG UND UMSETZUNG DER NEUEN BESTIMMUNGEN

**5.1 Strafbarkeit bei Nichtanmeldung als Steuerpflichtiger.** Gemäss Art. 98 lit. a MWSTG wird mit Busse bestraft, sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist, wer vorsätzlich oder fahrlässig die Anmeldung als steuerpflichtige Person nicht vornimmt. Die Busse darf maximal CHF 10 000 betragen [49].

Nach der Bestimmung von Art. 96 Abs. 1 lit. a MWSTG, welche gemäss Art. 101 Abs. 2 MWSTG in echter Konkurrenz zu Art. 98 lit. a MWSTG steht, wird mit Busse bis CHF 400 000 bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig Steuerforderungen zulasten des Staates verkürzt, indem er in einer Steuer-

ANZEIGE

## Das STUDIUM für LEADER im STEUERWESEN.

wissenschaftlich fundiert  
fallbezogen  
transferorientiert

- MAS FH in Taxation / LL.M. Taxation
- MAS FH in Mehrwertsteuer / VAT / LL.M. VAT
- MBA/EMBA FH mit Vertiefung Steuerrecht
- DAS/CAS FH in Taxation
- DAS/CAS FH in Individual Taxation
- CAS FH in Real Estate Taxation
- DAS/CAS FH in Mehrwertsteuer
- CAS FH in Zollrecht

Die Studiengänge starten im Frühling oder Herbst in Zürich.  
Besuchen Sie unsere Informationsanlässe:  
[www.kalaidos-fh.ch/sist](http://www.kalaidos-fh.ch/sist)

info@kalaidos-fh.ch, Telefon 044 200 19 19

**SIST**  
Schweizerisches Institut  
für Steuerlehre  
**ISIS**  
Institut für  
Schweiz. und Int. Steuerrecht

**Kalaidos**  
Fachhochschule  
Schweiz  
Die Hochschule für Berufstätige.

periode nicht sämtliche Einnahmen, zu hohe Einnahmen aus von der Steuer befreiten Leistungen, nicht sämtliche der Bezugsteuer unterliegenden Ausgaben oder zu hohe zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben deklariert.

Streng nach dem Wortlaut bedingt Art. 96 Abs. 1 lit. a MWSTG einen Deklarationsfehler [50]. Vor diesem Hintergrund fragt sich, ob auch die Unterlassung jeglicher Deklaration einen solchen Deklarationsfehler zu begründen vermag. Da im Strafrecht besonders hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip gestellt werden, könnte dies verneint werden, wobei dann Art. 101 Abs. 2 MWSTG seines Sinnes entleert würde. Sodann spricht gegen diese Auslegung, dass nicht ersichtlich ist, weshalb in einer etwaigen Nicht-Deklaration ein geringerer Unrechtsgehalt als in einer Falschdeklaration zu sehen ist.

## 5.2 Feststellung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht von ausländischen Unternehmen.

**5.2.1 Allgemeines.** Die Beseitigung des bisherigen steuerlich bedingten Wettbewerbsnachteils von inländischen Unternehmen kann lediglich durch konsequenten Vollzug des Gesetzes erwirkt werden. Die enge Zusammenarbeit mit den ausländischen Steuerbehörden ist dabei von zentraler Bedeu-

tung [51]. Ohne die Mithilfe der ausländischen Steuerbehörden hat die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* keine Möglichkeit, die Umsatzzahlen ausländischer Unternehmen zu erfahren, um abschliessend beurteilen zu können, ob eine Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz gegeben ist.

Um Amtshilfe von anderen EU-Staaten im Bereich der indirekten Steuern kann gestützt auf das Abkommen zwischen der EU und der Schweiz über die gegenseitige Amtshilfe im Zollbereich (ZP 1997) [52] oder gestützt auf das Betrugsbekämpfungsabkommen (BBA) [53] ersucht werden. Die Amtshilfebestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den jeweiligen Vertragsstaaten finden keine Anwendung [54].

**5.2.2 Zollabkommen.** Gemäss Art. 2 Abs. 1 ZP 1997 leisten die Vertragsstaaten einander Amtshilfe bei der Sicherstellung der ordnungsgemässen Anwendung des Zollrechts, insbesondere bei der Verhütung und der Aufdeckung von Zuwiderhandlungen gegen das Zollrecht und bei Ermittlungen im Zollbereich [55]. Zollrecht wird definiert als jede von der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft erlassene Rechts- oder Verwaltungsvorschrift über die Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr von Waren und



Wo Karrieren im Bereich der Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand ihren Anfang nehmen und kontinuierlich weitergehen.

Der Verantwortung verpflichtet.

Weitere Informationen zu unseren aktuellen Bildungsangeboten finden Sie unter [www.expertsuisse.ch/bildungsangebote](http://www.expertsuisse.ch/bildungsangebote)

deren Überführung in ein Zollverfahren, einschliesslich der Verbote, Beschränkungen und Kontrollen [56].

Somit kann gestützt auf das ZP 1997 um Amtshilfe vom Ausland ersucht werden, sofern die Einfuhrsteuer betroffen ist. Hinsichtlich der Inlandsteuer nach Art. 10 ff. MWSTG besteht aber keine Möglichkeit, gestützt auf dieses Abkommen Informationen zu erhalten.

**5.2.3 Betrugsbekämpfungsabkommen.** Gemäss dem BBA leisten die Staaten einander Amtshilfe zur Bekämpfung rechtswidriger Handlungen [57]. Als rechtswidrige Handlungen gelten nicht nur der Betrug, sondern sämtliche rechtswidrigen Handlungen, die die finanziellen Interessen der Vertragsparteien beeinträchtigen [58]. Die Verletzung von Verfahrenspflichten wie das Nichtanmelden als steuerpflichtige Person wird folglich auch vom BBA erfasst [59].

Um festzustellen, ob ein ausländisches Unternehmen mit genügendem Schweizer Bezug die Steuerpflicht auslösenden Umsatzschwellen erreicht, müsste die ESTV ein Auskunftersuchen an den Staat stellen, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Die Behörden des ersuchten Staates können indessen ein Ersuchen ablehnen, wenn der mutmasslich

verkürzte oder erschlichene Betrag EUR 25 000 nicht übersteigt [60].

## 6. FAZIT

Die Erweiterung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht führt dazu, dass insbesondere ausländische Unternehmens-träger rascher in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden. Bei fahrlässiger oder vorsätzlicher Unterlassung der Anmeldung als steuerpflichtige Person droht eine Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung und eventuell gar ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung mit hohen Bussen. Eine einfache Möglichkeit, um diese hoheitlichen Pflichten zu erfüllen, ist die Ernennung eines in der Schweiz niedergelassenen Steuervertreeters. Dieser kann mittels Ergänzung und Unterzeichnung des elektronisch abrufbaren Formulars «Erklärung über die Steuervertretung für die Schweiz» bestellt werden [61]. Der Steuervertreter ist dafür besorgt, dass die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten wie An- und Abmeldepflicht, Auskunftspflicht, Einreichung der Abrechnungen und Korrekturen von Mängeln erfüllt. Er haftet aber nicht für die Steuerschulden der steuerpflichtigen Person. ■

**Anmerkungen:** 1) Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG. 2) Vgl. dazu unter Abschnitt 4. Rechtsvergleich. 3) Vgl. Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG i. V. m. Art. 1 lit. c der Verordnung des EFD vom 2. April 2014 über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag. 4) Entwurf zur Teilrevision des MWSTG (E-MWSTG; BBl 2015 2681). 5) Art. 10 Abs. 1 erster Satz MWSTG. 6) Art. 10 Abs. 1 MWSTG. 7) Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG. 8) MWST-Info 02, Ziff. 3 (webbasierte Publikation der ESTV). 9) Vgl. Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 4.2 mit Hinweis auf Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1. 10) Vgl. BGer 2C\_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 3.8.4 (Urteil zur Publikation vorgesehen). 11) Vgl. ergänzende Stellungnahme zur Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer des Mehrwertsteuer-Konsultativgremiums vom 18. April 2013, S. 2. 12) Vgl. Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes (BBl 2015 2633); vgl. auch Antwort vom 31. August 2011 zur Interpellation Ignazio Cassis Nr. 11.3621. 13) Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b i. V. m. Art. 45 Abs. 1 MWSTG. 14) Art. 45 Abs. 1 MWSTG. 15) BBl 2015 2635. 16) Vgl. Niklaus Honauer, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 45 MWSTG N 4. 17) Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG i. V. m. Art. 1 lit. d der Verordnung des EFD vom 2. April 2014 über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag. 18) Regine Schluckebier, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Art. 53 MWSTG N 3. 19) BBl 2015 2629; erwähnenswert auch § 1a der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung der Bundesrepublik Deutschland, wonach Sendungen von Waren von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sind, deren Gesamtwert EUR 22 nicht übersteigt. 20) Art. 10 Abs. 1 revMWSTG. 21) Vgl. BGer 2C\_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 3.8.4 (Urteil zur Publikation vorgesehen). 22) Unter geltendem Recht nur auf Verordnungsebene festgehalten, Art. 8 MWSTV. 23) Camenzind/

Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, S. 195 N 421. 24) Zum Vergütungsverfahren vgl. Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG sowie Art. 151–156 MWSTV. 25) Vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. b revMWSTG. 26) Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> lit. a revMWSTG. 27) In Anlehnung an BGE 141 II 199; vgl. auch BBl 2015 2631. 28) BBl 2015 2631. 29) Art. 50 ff. MWSTG; Publikation 52.01 der Eidg. Zollverwaltung EZV, Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Ausgabe 2012), S. 3 f, <http://www.ezv.admin.ch/dokumentation/04033/04713/index.html?lang=de>, letztmals besucht am 12. September 2016. 30) Art. 7 Abs. 1 lit. b MWSTG. 31) BBl 2015 2629. 32) So auch verschiedene Verbände, Ergebnisbericht des Vernehmlassungsverfahrens zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, S. 7, [https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news\\_list.msg-id-56351.html](https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-56351.html), letztmals besucht am 12. September 2016. 33) BBl 2015 2630. 34) Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. a revMWSTG. 35) Henk Fenners/Heinz Baumgartner/Pascal Duss, Gesetzgebungs-Agenda 2016/2, IFF Forum für Steuerrecht 2016, S. 174. 36) Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. c revMWSTG. 37) Vgl. Art. 12 Abs. 3 revMWSTG. Leistungen eines Gemeinwesens gelten nur dann als steuerbar und damit unternehmerisch, wenn sie nicht hoheitliche Tätigkeiten nach Art. 3 lit. g MWSTG sind. 38) Ergebnisbericht des Vernehmlassungsverfahrens zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, S. 8 f, [https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news\\_list.msg-id-56351.html](https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-56351.html), letztmals besucht am 12. September 2016. 39) Vgl. MWST-Info 13, Ziff. 4 (webbasierte Publikation der ESTV). 40) Vgl. Publikation der EZV vom 23. August 2016, Schweizerischer Aussenhandel, Juli 2016: Aussenhandel gewinnt an Fahrt, Beilage III, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-63297.html>, letztmals besucht am 12. September 2016. 41) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). 42) Art. 281 MwStSystRL. 43) Urteil des EuGH vom 26. Oktober 2010 C-97/09 Ingrid Schmelz vs. Finanzamt Waldviertel.

44) Vgl. dazu Aufstellung betreffend die in Mitgliedstaaten angewendeten Schwellenwerte der Europäischen Kommission für Steuern und Zollunion, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm), letztmals besucht am 12. September 2016. 45) Vgl. § 19 Abs. 1 und Abs. 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG). 46) Vgl. Art. 293 b code général des impôts. 47) Vgl. Art. 1 Abs. 111–113 Legge 28 dicembre 2015, n. 208. 48) Vgl. dazu Aufstellung betreffend die in Mitgliedstaaten angewendete Schwellenwerte der Europäischen Kommission für Steuern und Zollunion, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm), letztmals besucht am 12. September 2016. 49) Art. 106 Abs. 1 i. V. m. Art. 333 Abs. 1 StGB; Art. 103 Abs. 3 MWSTG. 50) Diego Clavaderscher, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), MWSTG, Zürich 2012, Art. 98 N 9 und 15. 51) AB 2015 N 1813. 52) Zusatzprotokoll vom 9. Juni 1997 zum Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EG vom 22. Juli 1972 über die gegenseitige Amtshilfe im Zollbereich (SR 0.632.401.02). 53) Abkommen vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (SR 0.351.926.81). 54) Vgl. Art. 26 i. V. m. Art. 2 Ziff. 1 OECD-Musterabkommen, vgl. auch Martin Businger, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 2 OECD-MA N 18 f. 55) Art. 2 Abs. 1 ZP 1997. 56) Art. 1 lit. b ZP 1997. 57) Art. 8 Abs. 1 BBA. 58) Art. 2 Ziff. 1 lit. a 2. Lemma BBA. 59) Anna Skvarc, Bekämpfung von strafbaren Verhaltensweisen nach dem Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, Diss. Bern 2010, S. 100. 60) Vgl. Art. 3 Abs. 1 BBA. 61) <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-pdf.html>, letztmals besucht am 29. September 2016.