

**VON GRAFFENRIED**
TREUHAND**MWST-INFO 2018/03**AKTUELLE INFORMATIONEN DER VON GRAFFENRIED AG TREUHAND
ZUR MEHRWERTSTEUER**INHALTSVERZEICHNIS**

VERSANDHANDELSREGELUNG: INKRAFTTRETEN AUF 1. JANUAR 2019	SEITE 1
WERKVERTRAGLICHE LIEFERUNGEN: QUO VADIS ESTV?	SEITE 2
SEMINAR- UND KURSANGEBOTE	SEITE 3
AUS DER PRAXIS	SEITE 4

**VERSANDHANDELSREGELUNG
INKRAFTTRETEN AUF 1. JANUAR 2019**

Damit die betroffenen Unternehmen ihre Systeme an die neuen Gegebenheiten anpassen können, wurde beim Inkrafttreten des teilrevidierten MWSTG am 1. Januar 2018 auf die Umsetzung der sogenannten Versandhandelsregelung verzichtet. Diese tritt nun auf den 1. Januar 2019 in Kraft, womit dann alle Teile der Teilrevision umgesetzt sein werden.

Bekanntlich wird laut Art. 10 MWSTG steuerpflichtig, wer im Inland seinen Sitz hat oder Leistungen erbringt. Somit werden ausländische Unternehmen, welche nur Gegenstände in die Schweiz versenden, grundsätzlich nicht steuerpflichtig, weil sich der Ort dieser Leistungen im Ausland befindet - die steuerliche Belastung der Gegenstände resultiert beim Grenzübertritt durch die Erhebung der Einfuhrsteuer.

Mit Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG wird aber die Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag von der Steuer befreit, womit sich für Unternehmer, welche vom Inland aus solche Lieferungen erbringen, gegenüber im Ausland tätigen Versandhandelsunternehmen mehrwertsteuerbedingt ein Wettbewerbsnachteil ergibt.

Mit der nun in Kraft tretenden Gesetzesbestimmung von Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG wird der Ort derartiger Lie-

ferungen in die Schweiz verlegt, wenn daraus mindestens ein jährlicher Umsatz von CHF 100'000 erzielt wird. Dadurch erbringen ausländische Versandhändler einen Umsatz, deren Ort sich plötzlich im Inland befindet und damit die Steuerpflicht auslöst.

Die ausländischen Unternehmen werden gemäss den Änderungen in der MWSTV mit weiteren Spezialbestimmungen konfrontiert. Insbesondere gilt ab Beginn der Steuerpflicht der Ort der Lieferung für alle Lieferungen vom Ausland ins Inland als im Inland gelegen, ab diesem Zeitpunkt muss also die Einfuhr im eigenen Namen vorgenommen werden. Weitere Spezialregelungen sind beispielsweise beim Beginn der Steuerpflicht (ab dem Folgemonat nach Erreichen der Umsatzgrenze), beim Antrag auf Vergütung für vorgängig angefallene Vorsteuern (mit der ersten Mehrwertsteuerabrechnung einzureichen) zu beachten.

Die Betroffenen sind sicherlich nicht zu beneiden und es bleibt abzuwarten, ob alle Unternehmen die einjährige Verschiebung des Inkrafttretens optimal genutzt haben. Zumindest die laut aktueller Gesetzeslage durch die Steuerpflicht ebenfalls geschuldete Abgabe für Radio und Fernsehen von bis zu CHF 35'590 (siehe MWST-INFO 2018/02) wird nicht nur auf Verständnis stossen.

Von Graffenried AG TreuhandWaaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66treuhand@graffenried.ch
www.graffenried-treuhand.ch

Mit dem teilrevidierten MWSTG wollte die Politik unter anderem vermeiden, dass ausländische Unternehmen, die im Inland werkvertragliche Lieferungen ausführen, unerwünschte Wettbewerbsvorteile gegenüber ihren im Inland ansässigen Konkurrenten geniessen.

Mit der Publikation eines ersten Entwurfs zum Ort der Lieferung unter dem teilrevidierten Recht weicht die ESTV die Bestimmung in fragwürdiger Weise auf.

Das auf den 1. Januar 2018 in Kraft getretene teilrevidierte MWSTG sieht vor, dass ausländische Unternehmen in der Schweiz steuerpflichtig werden, wenn sie in der Schweiz werkvertragliche Lieferungen – im Extremfall nur für CHF 1 – ausführen, sofern sie weltweit einen Umsatz von CHF 100'000 erreichen. Sinn dieser Bestimmung ist die Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen von Schweizer Unternehmen, die auch solche Leistungen anbieten¹. In Anbetracht der Schwierigkeiten, die sich beim Vollzug dieser Neuregelung abzeichnen, darf man sich getrost fragen, inwieweit sich die verschärften Registrierungspflichten für ausländische Unternehmen mit dem Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit gemäss Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG vertragen.

Im Vordergrund dieses Beitrags soll aber nicht diese Frage stehen, sondern die **Definition der werkvertraglichen Lieferung**. Diese findet sich in Art. 3 Bst. d Ziffer 2 MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung liegt eine werkvertragliche Lieferung bereits vor, wenn **physisch auf einen Gegenstand eingewirkt wird**. Eine Veränderung des Gegenstands muss durch dieses Einwirken/Arbeiten nicht erfolgen. Als werkvertraglich gelten damit insbesondere Reinigungs- und Prüfarbeiten an Gegenständen, Reparaturen, Installationen und Montagen.

Im ersten Entwurf zur MWST-Info 06 Ort der Leistungserbringung beabsichtigt die ESTV unter Ziffer 2.3 nun offenbar, diese gesetzliche Bestimmung eigenwillig zu interpretieren:

Als **Versand- oder Beförderungslieferungen**, deren Ort der Leistung sich immer dort befindet, wo der Transport **beginnt**, sollen inskünftig auch Lieferungen gelten, «bei denen der zum Empfänger transportierte Gegenstand beim Empfänger zusammengesetzt bzw. montiert/installiert wird, sofern die Montage/Installation **technisch und wirtschaftlich unbedeutend** ist. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Montage/Installation zusätzlich in Rechnung gestellt wird oder im Kaufpreis enthalten ist».

Die Auswirkungen dieser erstaunlichen Auslegung namentlich auf grenzüberschreitende Geschäftsfälle soll anhand des nachfolgenden Beispiels erläutert werden.

Beispiel

Der in Neuhausen wohnhafte Rentner HANS KNAPP kauft bei der MÖBELMARKT AG in Süddeutschland einen Kleiderschrank und einen Esstisch. Mit der MÖBELMARKT AG vereinbart er, dass diese die beiden Möbel nach Schaffhausen befördert und in der Wohnung von HANS KNAPP zusammensetzt und aufstellt. Der Preis für die beiden Möbel beträgt CHF 5'000 (inkl. Transport). Die Montage, welche zwei Stunden in Anspruch nimmt, wird mit CHF 120/Std. separat in Rechnung gestellt.

Regelung bis Ende 2017

Die MÖBELMARKT AG erbringt eine **werkvertragliche Lieferung** an HANS KNAPP. Der Ort ihrer Lieferung befindet sich in Schaffhausen (Ort der **Ablieferung**; Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Eine Steuerpflicht für die Inlandsteuer in der Schweiz begründet die MÖBELMARKT AG nur, wenn sie mit solchen Lieferungen an Schweizer Kunden CHF 100'000 erreicht.

Davon ausgehend, dass dies nicht der Fall ist, unterliegt das **Gesamtentgelt** für die erbrachte Lieferung (Möbel und Montage) der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Es liegt also an der Eidg. Zollverwaltung (EZV) sicherzustellen, dass nicht nur der Preis für die Möbel, sondern auch der Preis für die Montage mit der Einfuhrsteuer erfasst wird. Wenn – wie vorliegend – der Preis für die Montage im Zeitpunkt der Einfuhr der Möbel noch nicht feststeht, erfolgt die Einfuhr zunächst provisorisch². Die definitive Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer beträgt CHF 5'240. So ist – zumindest in der Theorie – sichergestellt, dass der Gesamtpreis für die Lieferung mit der MWST erfasst wird.

Ein inländischer Anbieter würde HANS KNAPP die Inlandsteuer auf der **gleichen** Bemessungsgrundlage in Rechnung stellen.

Mögliche Regelung ab 2018

Das Zusammensetzen der beiden Möbel gilt gemäss ESTV als technisch und wirtschaftlich **unbedeutende** Montage/Installation. Es liegt **keine** werkvertragliche Lieferung, sondern eine **Beförderungslieferung** vor (Art. 3 Bst. d Ziffer 1 MWSTG). Der Ort der Leistung befindet sich dort, wo der Transport der Möbel **beginnt** (Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

¹ Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes; Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG

² Merkblatt 52.02 der EZV, Ziffer 5.1.2.2

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 Bern
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 Zürich
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried-treuhand.ch

Die MÖBELMARKT AG liefert somit in Deutschland. Eine Steuerpflicht bei der Inlandsteuer in der Schweiz begründet sie allein aufgrund solcher Lieferungen nicht. Bei der Einfuhr der Möbel unterliegt nur der **Marktwert** der **Möbel** (CHF 5'000) der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG).

Art. 54 Abs. 1 Bst. b MWSTG (Besteuerung des Gesamtgelts) ist nicht anwendbar, weil die werkvertragliche Lieferung verneint wird. Damit werden im Endergebnis nur CHF 5'000 mit der MWST erfasst.

Ein inländischer Anbieter müsste HANS KNAPP die Inlandsteuer auf der höheren Bemessungsgrundlage von CHF 5'240 in Rechnung stellen.

Schlussfolgerung/Fazit

Die offenbar beabsichtigte Aufweichung der Definition der werkvertraglichen Lieferung widerspricht unseres Erachtens dem Gesetzeswortlaut.

Es macht den Anschein, dass die absehbaren Schwierigkeiten beim Vollzug der verschärften Registrierungs-pflichten für ausländische Unternehmen (eine zwangsweise Registrierung eines ausländisches Unternehmens ist – wenn überhaupt – wohl nur auf dem aufwändigen Weg der Amtshilfe möglich) oder die Angst vor einer Flut von Neuregistrierungen zu dieser (möglichen) Neudefinition der werkvertraglichen Lieferung geführt haben.

Erinnern wir uns: Die verschärften Bestimmungen zur Steuerpflicht ausländischer Unternehmen wurden mit der Absicht ins MWSTG aufgenommen, Wettbewerbsnachteile inländischer Anbieter gegenüber ausländischen Konkurrenten zu beseitigen. Es kann nicht sein, dass durch eine Aufweichung des Begriffs der werkvertraglichen Lieferung diese Wettbewerbsnachteile weiter bestehen oder sogar neue entstehen.

Es bleibt abzuwarten, in welcher Form diese bisher als Entwurf vorliegende Änderung in die definitive Verwaltungspraxis aufgenommen wird.

SEMINAR- UND KURSANGEBOTE

MWST-GRUNDKURS 2018 (in 5 Halbtages-Modulen)

ab 5. Sept. 2018 (jeweils mittwochvormittags) in **Zürich**

Unsere Dozenten vermitteln die Grundlagen der Mehrwertsteuer – basierend auf dem teilrevidierten MWSTG, welches am 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist – mit praktischen Beispielen.

Nach diesem Kurs verfügen Sie wieder über ein topaktuelles Grundwissen im Bereich MWST. Wesentliche per 1. Januar 2018 in Kraft getretene Änderungen, welche Ihnen bisher möglicherweise nicht bewusst waren, können im Alltag korrekt umgesetzt werden.

PRAXISENTWICKLUNG UND NEUERUNGEN 2018 (Tagesseminar)

Donnerstag, **6. Dezember 2018** (ganzer Tag) in **Zürich**
Montag, **10. Dezember 2018** (ganzer Tag) in **Bern**
Mittwoch, **12. Dezember 2018** (ganzer Tag) in **Zürich**

In unserem traditionellen Seminar über Praxisentwicklungen und Neuerungen werden wir wie üblich die neusten vielfältigen Themen vorstellen und praxisbezogene Lösungsansätze aufzeigen.

Zusätzliche Informationen zu unseren Seminaren finden Sie auf unserer Website: www.graffenried-treuhand.ch

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried-treuhand.ch

Unternehmen haben diverse rechtliche Vorgaben zu beachten, die MWST ist nur eine davon. Oft ist es nicht einfach, all diese rechtlichen Vorgaben sinnvoll unter einen Hut zu bringen. Ein kürzlich ergangenes Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 1. September 2017; C-3322/2015) betreffend Verlängerung eines Pflegeleistungsvertrages) hat bei Spitex-Organisationen und weiteren Anbietern von Pflegeleistungen für Aufregung gesorgt. Am nachfolgenden Beispiel soll aufgezeigt werden, dass bei der Suche nach Lösungen eine Gesamtschau notwendig ist und nicht einseitig nur ein Bereich optimiert werden kann.

Ausgangslage

Für die Abrechnung von Pflegeleistungen bestehen zwischen den Leistungserbringern (resp. deren Verbände) und den Krankenkassen Leistungsverträge, in denen festgelegt wird, welche Leistungen wie abgegolten werden. Bis anhin wurde neben der eigentlichen Pflegeleistung zusätzlich das im Rahmen der Pflegeleistung benötigte Verbrauchsmaterial sowie auch das Material, das für die Selbstapplikation verwendet wurde, von den Krankenkassen vergütet.

Einige Krankenkassen haben einem Kanton den Leistungsvertrag gekündigt, weil sie sich auf den Standpunkt stellten, dass das Verbrauchsmaterial, das direkt bei der Pflege verwendet wird, bereits mit dem Tarif für die Pflegeleistung abgegolten sei und nicht zusätzlich zu vergüten ist. Im erwähnten Urteil hat das Bundesverwaltungsgericht den Standpunkt der Krankenkassen geschützt. In der Folge haben sich offensichtlich einige Leistungserbringer Gedanken gemacht, ob die Folgen des Urteils dadurch gemildert werden können, in dem vermehrt Verbrauchsmaterial zur Selbstapplikation abgegeben wird (was weiterhin von den Krankenkassen vergütet wird), welches dann aber teilweise bei der Pflege verwendet wird.

Mehrwertsteuerliche Betrachtungsweise

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen grundsätzlich alle von steuerpflichtigen Leistungserbringern gegen Entgelt erbrachte Leistungen, sofern sie nicht ausdrücklich in Art. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind nach Art. 21 Abs.

2 Ziff. 4 MWSTG Pflegeleistungen von Krankenpflegepersonen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe Zuhause (Spitex) oder von Heimen, sofern sie ärztlich verordnet sind. In der Mehrwertsteuerverordnung wird in Art. 34 Abs. 3 Bst. c MWSTV festgehalten, dass die Abgabe von Medikamenten oder von medizinischen Hilfsmitteln nicht als Heilbehandlung gilt, es sei denn diese werden von der behandelnden Person im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet. Diese auf die Heilbehandlung ausgerichtete Bestimmung hat die ESTV auch für die Pflegeleistungen übernommen. In den Ziffern 4.1 und 4.2 der MWST Branchen Info 21 Gesundheitswesen wird festgehalten, dass das Verabreichen von Medikamenten (wie z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten im Rahmen einer Pflegemassnahme von der Steuer ausgenommen ist. Die Abgabe von Medikamenten, anderen Produkten (wie z.B. Cremes, Körperpflege- und Kosmetikprodukte) oder Pflegeutensilien zur selbständigen Anwendung hingegen ist steuerbar.

Fazit

Während es für die Spitex-Organisationen in Bezug auf die Abrechnung mit den Krankenkassen vorteilhafter wäre, wenn den Patienten vermehrt Verbrauchsmaterial zur Selbstapplikation abgegeben werden könnte, ist dies aus Sicht der MWST gerade nicht vorteilhaft. Ist die Spitex-Organisation bereits im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen, dann ist die Abgabe von solchem Verbrauchsmaterial zum Normalsatz zu versteuern. Bei Spitex-Organisationen, welche nicht bereits mehrwertsteuerpflichtig sind ist die Abgabe von solchem Material zwar nicht automatisch auch zu versteuern, aber der damit erzielte Umsatz ist bei der Prüfung, ob eine obligatorische Steuerpflicht vorliegt, zu berücksichtigen. So könnte also eine vermehrte Abgabe von Verbrauchsmaterial zur Selbstapplikation zur obligatorischen Steuerpflicht der Spitex-Organisation führen.

Dieses Beispiel zeigt deutlich auf, dass bei der Gestaltung von Geschäftsmodellen eine Gesamtschau notwendig ist und nicht auf bloss eine Problematik fokussiert werden kann.

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried-treuhand.ch

IHRE ANSPRECHPARTNER FÜR MEHRWERTSTEUERFRAGEN

Das MWST-Team Von Graffenried AG Treuhand, Bern/Zürich:



Patrick Loosli

MAS FH in Mehrwertsteuer, LL.M. VAT, Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen
ehem. Sektionschef-Stellvertreter im Inspektorat der Hauptabt. MWST
bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 35, patrick.loosli@graffenried.ch



Rolf Hoppler

MAS FH in Mehrwertsteuer, LL.M. VAT, Rechtsanwalt
Telefon 044 273 55 55, rolf.hoppler@graffenried.ch



Pierre Scheuner

dipl. Steuerexperte, Fürsprecher
ehem. Teamchef im Rechtsdienst der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 39, pierre.scheuner@graffenried.ch



Franziska Spreiter

dipl. Steuerexpertin, lic. oec. publ.
Telefon 044 273 55 21, franziska.spreiter@graffenried.ch



Jürg Zimmermann

dipl. Steuerexperte, Betriebsökonom HWV, Zollfachmann mit eidg. Fachausweis
ehem. Revisor der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung und
Mitarbeiter der Zollverwaltung
Telefon 044 273 55 21, juerg.zimmermann@graffenried.ch



Sandra Capt

Mehrwertsteuer-Expertin, Betriebswirtschafterin HF
ehem. Mitarbeiterin im Rechtsdienst der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 36, sandra.capt@graffenried.ch



Martin Degiacomi

MWST-Spezialist STS, Treuhänder mit eidg. Fachausweis
Telefon 031 320 56 05, martin.degiacomi@graffenried.ch

Abonnieren Sie unseren Mehrwertsteuer-Newsletter in elektronischer Form kostenlos auf unserer Website www.graffenried-treuhand.ch

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried-treuhand.ch