



Thomas Bodmer

Thomas Bodmer, lic. oec.
publ., dipl. Steuerexperte,
Produktleader MWST der BDO
Visura, Zürich
thomas.bodmer@bdo.ch

Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Mehrwertsteuer der EU und der Schweiz

Konflikte bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit sind programmiert; Unternehmen, welche Leistungen ins oder im Ausland erbringen, müssen sich damit auseinander setzen.

Das Mehrwertsteuersystem der europäischen Union basiert auf einheitlichen Grundlagen: Der 6., der 8. und der 13. Richtlinie über indirekte Steuern. Diese Richtlinien lassen bei der Umsetzung ins nationale Recht Spielräume offen und in der Praxis führt das unterschiedliche Verständnis der verschiedenen Behörden zu recht grossen Unterschieden. Bloss die Entscheide des Europäischen Gerichtshofes sind für alle Staaten bindend. Im Vergleich zu den gesamten sich stellenden Rechtsfragen sind sie jedoch anzahlmässig nicht so bedeutend.

In der Schweiz dienen die Richtlinien der EU ebenfalls als Grundlage für die Formulierung des Mehrwertsteuerverordnung (bis 31. Dezember 2000) und später des Mehrwertsteuergesetzes (ab 1.1.2001). Teilweise sind die Formulierungen wörtlich übernommen worden, in gewissen Fällen wurde Recht aus dem alten Warenumsatzsteuersystem mit dem Mehrwertsteuerrecht vermischt. Die Entscheide des europäischen Gerichtshofes sind für die Schweiz nicht bindend, beeinflussen jedoch die Rechtsprechung und die Rechtsanwendung.

1. Steuerbarkeit der Umsätze und Steuerpflicht

Steuerbarkeit der Umsätze und Steuerpflicht

ist abhängig von der Leistungsart, der Unternehmereigenschaft oder von Umsatzlimiten.

In allen EU-Staaten und in der Schweiz wird das Leistungsspektrum in Lieferungen und Dienstleistungen unterschieden. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil bei grenzüberschreitenden Leistungen für Lieferungen und Dienstleistungen grundsätzlich andere Regeln für die Bestimmung des Besteuerungsstaates gelten. Bei der Einteilung der Leistungen in Lieferungen und Dienstleistungen gibt es zwischen den Staaten Unterschiede. In der Schweiz gilt z.B. das Vermieten von Gegenständen als Lieferung, während die EU-Staaten die Vermietung als Dienstleistung betrachten. Durch die unterschiedlichen Regelungen kann es im grenzüberschreitenden Verhältnis zu Doppelbesteuerungen und zur Nichtbesteuerung kommen. Dies ist der Fall, wenn zwei Staaten der Ansicht sind, es handle sich je um eine Leistung im Inland resp. im Ausland. Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Folgen mildern würden, gibt es im Bereich der indirekten Steuern nicht. Aus der Tatsache, dass eine Leistung in einem Staat besteuert wird, kann deshalb nicht geschlossen werden, dass im anderen Staat keine Belastung mit der Mehrwertsteuer erfolgt.

Auch die Bestimmung der Steuersubjekte (Steuerpflichtige) ist nicht einheitlich: Während in der Schweiz Umsatzlimiten gelten und

sowohl natürliche als auch juristische Personen jederzeit steuerpflichtig werden können, ist in den EU-Staaten ein funktionales Kriterium zu erfüllen: Nur Unternehmen können i.d.R. steuerpflichtig werden (vgl. die Tabelle «Steuersätze, Umsatzlimiten und Registrierungsvorschriften»). Die Definition der Unternehmereigenschaft wird indessen ebenfalls kontrovers behandelt.

Überall gibt es steuerbare und von der Steuer ausgenommene Leistungen. Welche Leistungen das Privileg der Steuerausnahme erhalten und ob und in welchem Ausmass bei von der Steuer ausgenommenen Leistungen der Vorsteuerabzug zulässig ist, bleibt zu einem erheblichen Teil den einzelnen Staaten überlassen. I.d.R. ist die Bildung, das Gesundheitswesen, Versicherungsleistungen, Immobiliengeschäfte, Finanztransaktionen und das Glücksspielwesen von der Steuer ausgenommen, ohne dass Anspruch auf den Vorsteuerabzug besteht (vgl. die Tabelle «Von der Steuer ausgenommene Umsätze»).

2. Bestimmungslandprinzip als Maxime

Theoretisch sollte die Mehrwertsteuer bei grenzüberschreitenden Verhältnissen im Bestimmungsland erhoben werden. Bei vielen Geschäftsarten ist die Festlegung des tatsäch-

Von der Steuer ausgenommene Umsätze									
(ohne Recht zum Vorsteuerabzug)									
Quelle: VAT in Europe, BDO Visura International, Stand 1.1.2005 (erscheint Januar 2005)									
Land	Finanzdienstleistungen	Versicherungsleistungen	Gesundheitsleistungen	Pädagogische Leistungen	Postdienste	Leistungen betreffend Immobilien	Verkehrsbetriebe	kulturelle Leistungen	soziale Dienstleistungen
Österreich	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	nein	ja
Belgien	ja	ja	ja	ja ¹	nein	ja ²	nein	nein	nein
Bulgarien	ja	ja	ja	ja	nein	nein	nein	ja	ja
Tschechische Republik	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	nein	ja
Dänemark	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja	nein	nein
Estland	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	nein	ja
Finnland	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	nein	nein
Frankreich	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	ja	ja
Deutschland	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Griechenland	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	nein	nein
Ungarn	ja	ja	ja	ja	ja	ja ³	nein	ja	ja
Irland	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja	ja
Italien	ja	ja	ja	ja	nein	nein	nein	nein	nein
Lettland	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Litauen	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Luxemburg	ja	ja	ja	ja	ja	ja ¹⁰	nein	ja ¹¹	ja
Malta	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	nein	ja
Niederlande	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	nein	ja
Norwegen	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	ja	ja
Polen	ja	ja	ja	ja	ja	nein	nein	ja	ja
Portugal	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	nein	nein
Rumänien	ja	ja	ja	ja ⁶	nein	ja ⁹	nein	ja ⁷	ja ⁸
Russland	ja	ja	ja	ja	ja	ja ⁴	ja	ja	ja
Schweden	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Schweiz	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Slowakische Republik	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Slowenien	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	ja	ja
Spanien	ja	ja	ja	ja	nein	ja	nein	ja	ja
Türkei	ja	ja	ja ⁵	nein	nein	nein	nein	ja ⁵	ja ⁵
Grossbritannien	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nein	nein	nein

¹ Die Ausnahme wird nur gewährt, wenn sie pädagogische Dienstleistungen betrifft, die durch anerkannte Institute erbracht werden.

² Unter spezifischen Umständen ist es möglich, für die Versteuerung zu optieren.

³ Nur der Verkauf von gebrauchtem Wohneigentum, nicht die Erstellung und der erste Verkauf.

⁴ Nur bei der Miete durch ausländische natürliche Personen und durch in Russland zugelassene juristische Personen (sofern der Herkunftsstaat russischen Steuerpflichtigen die gleichen Bedingungen gewährt) und bei der Miete von Wohnraum.

⁵ Gültig für gesundheitliche, kulturelle und soziale Dienstleistungen, die durch staatliche Unternehmen wie Stadtverwaltungen, Universitäten, Verbände und Stiftungen erbracht werden.

⁶ Gültig für Dienstleistungen, die durch anerkannte Institutionen erbracht werden.

⁷ Gültig für kulturelle Dienstleistungen, die durch öffentliche Einrichtungen erbracht werden.

⁸ Gültig für Dienstleistungen, die durch öffentliche Einrichtungen oder Institutionen mit anerkannt sozialer Ausrichtung erbracht werden.

⁹ Gültig für das Pachten/Mieten von Immobilien mit einigen Ausnahmen wie die Beherbergung in Hotels.

¹⁰ Wenn keine Alternative.

¹¹ Wenn durchgeführt durch öffentliche- und Nonprofitinstitutionen.

lichen Besteuerungslandes indessen nicht so klar. Sei es, weil das Bestimmungsland bei gewissen Leistungen nicht eindeutig ermittelt werden kann, sei es weil die Gesetzgeber aus anderen Gründen eine abweichende Regelung erlassen haben.

Einer der Gründe für die abweichenden Regelungen sind die grossen Unterschiede bei den Steuersätzen. Die Spanne der Normalsätze bewegt sich zwischen 7,6% in der Schweiz und 25% in Dänemark und Schweden. Daneben haben alle Staaten aber auch noch reduzierte

Sätze für bestimmte Güter und Dienstleistungen. Zum Teil ist der reduzierte Satz gleich dem Nullsatz; es besteht jedoch der Anspruch auf den Abzug der Vorsteuern, d.h., es liegt eine echte Befreiung vor.

Ein weiteres Beispiel zur Erklärung von Unterschieden sind die Vorschriften betreffend das Erstattungsverfahren resp. die Zulässigkeit von Vorsteuerabzügen bei Firmen, welche registriert sind. Während in der Schweiz 50% des Vorsteuerabzugs von Essen und Getränken nicht zulässig ist, ist dieser Abzug in unseren

Nachbarländern Deutschland und Frankreich vollständig möglich, vorausgesetzt er steht in einem Zusammenhang mit einem geschäftlichen Zweck. In anderen Ländern sind dagegen Vorsteuern im Zusammenhang mit Autoverleih und Treibstoffen nicht abzugsfähig, z. B. in Italien (vgl. die Tabelle «Zulässige Vorsteuerabzüge»).

Mit Anspruch auf den Vorsteuerabzug von der Steuer befreit sind Exporte ins so genannte Drittlandgebiet: Lieferungen von der EU in die Schweiz und umgekehrt sowie von der EU

Zulässige Vorsteuerabzüge						
(Vorsteuern können i. d. R. von nicht registrierten Unternehmungen im Erstattungsverfahren zurückgefordert werden)						
Quelle: VAT in Europe, BDO Visura International, Stand 1.1.2005 (erscheint Januar 2005)						
Land	Hotel- unterkunft	Restaurant Verpflegung	Auto- verleih	Treibstoff	Bewirtungs- kosten	Beratungs- kosten
Österreich ¹	ja	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	nein
Belgien ¹	nein ²	nein ²	50%	50%	nein	
Bulgarien ^{1,3}	ja	ja	ja	teilweise	ja	ja
Tschechische Republik ¹	ja	nein	teilweise	teilweise	nein	ja
Dänemark ¹	25%	25%	teilweise	nein	ja	ja
Estland ¹	nein ⁴	nein	ja	ja	nein	ja
Finnland ¹	ja	nein	ja	ja	nein	nein
Frankreich	teilweise	ja	nein	teilweise	ja	ja
Deutschland ¹	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Griechenland ¹	nein	nein	nein	teilweise	nein	ja
Irland ¹	nein	nein	nein	nein	nein	ja
Italien ¹	nein	nein	teilweise	nein	nein	ja
Ungarn	ja	nein	nein	nein	nein	ja
Lettland ¹	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Litauen ¹	ja	nein	nein	teilweise	nein	ja
Luxemburg	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Malta ¹	ja	ja	nein	nein	ja	ja
Niederlande ¹	ja	nein	teilweise	ja	ja ⁸	ja
Norwegen ¹	nein	nein	teilweise	teilweise	nein	ja
Polen	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Portugal	nein	nein	nein	teilweise	nein	ja
Rumänien	nein	nein	nein	nein	nein	nein
Russland ^{6,7}	ja	nein	ja	ja	nein	ja
Schweden	ja	teilweise	teilweise	ja	nein	nein
Schweiz ¹	ja	teilweise	ja	ja	nein	nein
Slowakische Republik ¹	ja	nein	nein	ja	nein	ja
Slowenien	nein	nein	nein	nein	nein	nein
Spanien ¹	ja	ja	teilweise	ja	ja	ja
Türkei ⁶	–	–	–	–	–	–
Grossbritannien ¹	ja	ja	teilweise	ja	nein	nein

¹ korrekte MWST-Rechnung erforderlich. Nur Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit stehen.
² Die MWST ist unter Umständen rückforderbar, wenn sie im Zusammenhang mit der Auslieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen steht (wird sehr restriktiv gehandhabt).
³ Nur die Mehrwertsteuer, die in Zusammenhang mit der Teilnahme an Konferenzen, Seminaren, Kongressen, Ausstellungen usw. und mit Transportdienstleistungen in Anspruch genommen wurde, kann zurückerstattet werden.
⁴ Ausser Beherbergungsdienstleistungen während einer Geschäftsreise.
⁵ Ausgenommen wenn durch Angestellte und Direktoren bezogen.
⁶ Vorsteuer kann nur von registrierten Steuerpflichtigen abgezogen werden.
⁷ Vorsteuer, die an Warenlieferanten bezahlt worden ist, kann abgezogen werden.
⁸ Sofern geringer als EUR 227 pro Person und Jahr.

resp. aus der Schweiz in nicht EU-Staaten. Die Steuer wird beim Transfer über die EU resp. schweizerische Aussengrenze als Einfuhrsteuer im Zielland erfasst, sofern dieses über ein Mehrwertsteuersystem verfügt. Bei den meisten Dienstleistungen erfolgt die Befreiung von der Steuer im Land, in dem die Dienstleistung erbracht wird, durch die Fiktion, diese sei im Zielland erbracht, sofern der Leistungsempfänger seinen Sitz im Zielland hat. Heikel sind die Abweichungen im Bereich der Anwendbarkeit des «Reverse Charge»-Mechanismus, d.h. der Verlagerung der Steuer vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger. In der Schweiz kommt dieser nur beim

Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zur Anwendung, nicht aber bei Werkverträgen ausländischer Lieferanten, bei denen im Inland ein Werk abgeliefert wird. Je nach Land geht die Anwendbarkeit weiter. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil ohne Verlagerung der Steuer der ausländische leistende im jeweiligen Inland eine Registrierung als Steuerpflichtiger vornehmen muss. Je weiter ausgebaut der Reverse Charge-Mechanismus ist, je häufiger kann eine Registrierung vermieden werden. Nicht in jedem Staat erfolgt die Verlagerung der Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger automatisch. In gewissen Fällen besteht eine Art Wahlrecht, indem die Verlagerung nur dann

stattfindet, wenn auf der Rechnung darauf hingewiesen wird. Wird dies unterlassen, könnte der ausländische Fiskus die Steuer u. U. beim Leistungserbringer in einem anderen Land einfordern.

3. Ausbau der Rechtshilfe mit den Bilateralen II

Bisher haben Schweizer Unternehmen, die in die oder in der EU Leistungen erbracht haben, i. d. R. nicht mit Einzugshandlungen oder Strafverfolgungen durch ausländische Steuerbehörden rechnen müssen. Dies, weil die Schweiz ausländischen Staaten nur in Fällen

von Steuerbetrug Rechtshilfe gewährt hat. Mit dem Inkrafttreten der Bilateralen II wird jedoch die Rechtshilfe in Mehrwertsteuer- und Zollangelegenheiten ausgedehnt. Schweizer Unternehmen mit Geschäftstätigkeit in der EU könnten dann vermehrt mit unberechenbaren Forderungen konfrontiert werden, wenn sie die lokalen Vorschriften nicht einhalten.

4. Buchführungsvorschriften sind nicht einheitlich

Bei jeder Steuer spielt die Erhebungswirtschaftlichkeit eine Rolle. Damit Steuersubjekte, bei denen nur ein unbedeutendes Besteuerungspotenzial besteht, administrativ nicht über Gebühr belastet werden, gibt es in verschiedenen Staaten Erleichterungen in der Ab-

rechnungspflicht. Die Vorschriften, wie ein Steuerpflichtiger seine Bücher und Dokumentenorganisation einzurichten hat, resp. wie er Belege gestalten muss, sind indessen nicht einheitlich und sehr komplex. Es ist deshalb in den meisten Fällen der Beizug eines lokalen Spezialisten erforderlich, wenn Risiken vermieden werden sollen. ■

Steuersätze, Umsatzlimiten und Registrierungs Vorschriften								
Quelle: VAT in Europe. BDO Visura International, Stand 1.1.2005 (erscheint Januar 2005)								
Land	Währung	Normalsatz %	Reduzierte Sätze %	Umsatzlimite ¹	Direkte Registrierung	Obligatorischer Steuerstellvertreter	Freiwilliger Steuerstellvertreter	Bankgarantie erforderlich
Österreich	EUR	20	0, 10, 12, 16	nein	ja ²	nein ³	ja	nein
Belgien	EUR	21	0, 6, 12	nein	ja ⁷	nein ³	ja ⁴	ja ⁵
Bulgarien	BGL	20	0	50 000	nein	ja	–	–
Tschechische Republik	CZK	19	0, 5	nein	ja	nein	ja	nein
Dänemark	DKK	25	0	50 000	ja ²	nein ³	ja	–
Estland	EEK	18	0, 5	250 000	ja	nein	ja	–
Finnland	EUR	22	0, 8, 17	8500	ja	ja ⁵	ja	nein
Frankreich	EUR	19.6	0, 5.5	nein	ja ²	nein ³	ja ⁴	
Deutschland	EUR	16	7	nein	ja	nein	ja ¹⁰	nein
Griechenland	EUR	18	0, 8	nein	nein	ja	–	–
Ungarn	HUF	25	0, 5, 15,	nein	ja	ja ⁸	ja	nein
Irland	EUR	21	0, 13.5	nein	ja	nein	nein	nein
Italien	EUR	20	0, 4, 10	nein	ja	nein	ja	nein
Lettland	LVL	18	0, 5	nein	ja	–	–	–
Litauen	LTL	18	0, 5, 9	nein	ja	nein ³	ja	ja
Luxemburg	EUR	15	0, 3, 6, 12	nein	ja	nein	nein	ja ⁸
Malta	MTL	18	0, 5	nein	ja	nein	ja	–
Niederlande	EUR	19	0, 6	nein	ja	nein	ja	nein
Norwegen	NOK	24	0, 6, 12	50 000	nein ⁹	ja	nein	nein
Polen	PLN	22	0, 3, 7	45 700	ja ²	nein ³	ja	nein
Portugal	EUR	19	0, 5, 12	9975.96	nein	nein	nein	nein
Rumänien	ROL	19	0, 9	2 bil.	ja	ja ¹¹	ja	nein
Russland ¹²	RUB	18	0, 10	nein	ja	nein	ja	nein
Schweden	SEK	25	0, 6, 12	nein	ja ¹³	nein ¹⁴	ja	nein
Schweiz	CHF	7.6	0, 2.4, 3.6	75 000	nein	ja	nein	ja
Slowakische Republik	SKK	19	0	nein	ja	nein	ja	nein
Slowenien	SIT	20	0, 8.5	5 000 000	ja	nein	ja	nein
Spanien	EUR	16	0, 4, 7	nein	ja ²	nein ³	ja ⁵	nein
Türkei ¹⁵	TRL	18	1, 8	–	–	–	–	–
Grossbritannien	GBP	17.5	0, 5	58 000	ja	nein	ja	nein

¹ Limite, bis zu der für Verkäufe und Lieferungen im Inland nicht registriert werden muss.
² Nur in der EU ansässige Steuerpflichtige. Steuerpflichtige aus Drittländern müssen einen Steuerstellvertreter benennen.
³ Steuerpflichtige aus Drittländern müssen einen Steuerstellvertreter benennen.
⁴ In der EU ansässige Steuerpflichtige.
⁵ Nur in Fällen einer Registrierung durch einen Steuerstellvertreter.
⁶ Nur anwendbar, wenn ausländische Unternehmen freiwillig registriert sein möchten.
⁷ In der EU ansässige Personen können auch einen Steuerstellvertreter in Verbindung mit einer direkten MWST-Registrierung benennen. Solche Steuerstellvertreter haften nicht solidarisch für die MWST-Schulden der ausländischen Steuerpflichtigen. Der Steuerstellvertreter hat jedoch andere Verpflichtungen.
⁸ Nur nicht in der EU ansässige Unternehmen.
⁹ Wenn eine ausländische steuerpflichtige Person in Norwegen als juristische Person registriert ist, ist eine direkte Registrierung möglich.
¹⁰ Nur anwendbar, wenn die steuerpflichtige Person von der Steuer ausgenommene Leistungen in Deutschland erbringt und kein Anrecht auf eine Mehrwertsteuererstattung hat.
¹¹ Nur in den Fällen, in denen eine ausländische steuerpflichtige Person Waren liefert und der Lieferungsart in Rumänien ist.
¹² Allgemeine Steuerregistrierung – keine nur MWST-Registrierung möglich.
¹³ Nur in der EU steuerpflichtige Personen und solche aus Norwegen, Grönland und den Färöer Inseln. Steuerpflichtige Personen aus Drittländern müssen ein Steuerstellvertreter ernennen.
¹⁴ Steuerpflichtige Personen aus Drittländern, ausgenommen aus Norwegen, Grönland und den Färöer Inseln müssen einen Steuerstellvertreter ernennen.
¹⁵ Die direkte Registrierung ist nur möglich, wenn die steuerpflichtige Person auch für die Einkommenssteuer registriert wird.