

Zeitschrift: Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales

Herausgeber: Société d'Etudes Economiques et Sociales

Band: 65 (2007)

Heft: 3: La réforme de la TVA

Artikel: Drei Spezialfragen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerlichen Ortsbestimmung von Dienstleistungen

Autor: Robinson, Philip

DOI: <https://doi.org/10.5169/seals-141987>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 01.10.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

DREI SPEZIALFRAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER MEHRWERTSTEUERLICHEN ORTSBESTIMMUNG VON DIENSTLEISTUNGEN

PHILIP ROBINSON*
Ernst & Young AG, Zürich
philip.robinson@ch.ey.com

> L'article se penche sur la question de la localisation des prestations de services. Cette question s'avère de première importance, puisque selon que les services sont situés sur territoire suisse ou non, la prestation est soumise à TVA ou demeure non-imposée. Sur la base de trois problématiques concrètes, l'auteur examine les conséquences de la pratique actuelle qui, comme c'est d'ailleurs également le cas dans l'Union Européenne, prévoit comme principe de base une imposition au lieu du prestataire et, comme exception, une imposition au domicile du consommateur. Il examine également la proposition contenue dans le projet de réforme de la LTVA mis en consultation dans la première partie de 2007 qui consisterait à inverser la situation et à prévoir comme règle générale de localisation le lieu du consommateur. La contribution montre dans ce contexte les difficultés liées aux refacturations de frais au sein d'un groupe. Il aborde aussi la question des opérations effectuées au sein d'une seule et même entité (refacturation entre un siège et sa succursale) et se penche aussi sur le traitement de cette question en droit communautaire. Enfin il se prononce également sur la problématique de la preuve de la localisation des services à l'étranger. Dans ce contexte l'auteur relève les avantages de la proposition de modification du système de la localisation des services présentée dans le projet de réforme de la LTVA.

1. EINFÜHRUNG IN DIE PROBLEMSTELLUNG

Mit der mehrwertsteuerliche Ortsbestimmung von Dienstleistungen wird festgelegt, in welchem Staat eine Dienstleistung der Mehrwertsteuer (MWST) unterliegt. Liegt also gemäss dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)¹ der Ort einer (steuerbaren) Dienstleistung im Inland, ist diese Dienstleistung zumeist auch im Inland steuerbar; ist der Ort einer Dienstleistung im Ausland, unterliegt diese in aller Regel nicht der Schweizer MWST². Sowohl im MWSTG als auch in den derzeit noch massgeblichen Bestimmungen der

* Dr. phil. I / lic. oec., dipl. Steuerexperte, Country Managing Partner Tax, Ernst & Young AG, Zürich

¹ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (SR 641.20). Die für die Ortsbestimmung von Dienstleistungen einschlägigen Bestimmungen finden sich in den Artikeln 14 und 16. Auf die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung wird im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen.

² Aufgrund von Art. 19 MWSTG sind gewisse – allerdings wenige – Inlanddienstleistungen von der Steuer befreit; Art. 10 lit. b MWSTG bietet einen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Auslandsdienstleistungen im Inland.

Europäischen Union (EU) gilt im Sinne einer Auffang-Regel der Sitz bzw. die Betriebsstätte des Leistungserbringers als Ort der Dienstleistung. In beiden Systemen gilt aber für zahlreiche, in den jeweiligen Rechtsgrundlagen grundsätzlich abschliessend aufgezählte Dienstleistungen der Sitz bzw. die Betriebsstätte des Leistungsempfängers als Ort der Dienstleistung. Für eine Reihe von besonderen Dienstleistungen werden zudem spezielle Dienstleistungsorte definiert.³ Sowohl in der Schweiz als auch in der EU wird über Vorschläge diskutiert, künftig anstelle des sogenannten Erbringerortsprinzips das Empfängerortsprinzip zur Auffang-Regel zu erheben. Damit würde als Ort jener Dienstleistungen, deren Leistungsort nicht ausdrücklich anders definiert ist, der Sitz bzw. die Betriebsstätte des Leistungsempfängers angenommen.⁴

Die Grundsätze der Ortsbestimmung von Dienstleistungen im Schweizer Mehrwertsteuerrecht wurden in der Literatur bereits verschiedentlich dargestellt und gewürdigt und können als bekannt vorausgesetzt werden.⁵ Der vorliegende Beitrag setzt sich deshalb mit drei Themenbereichen auseinander, die Steuerpflichtige und Verwaltung (Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung MWST, nachfolgend ESTV) mit schwierigen Fragen konfrontieren und in der Praxis oft Probleme verursacht haben: Die Kostenverrechnung (Abschnitt 2), die grenzüberschreitenden „Leistungsbeziehungen“ innerhalb desselben Rechtssubjektes (Abschnitt 3) sowie Probleme des Nachweises des Ortes einer Dienstleistung (Abschnitt 4). Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt auf den aktuellen Regelungen der Schweizer MWST, doch wird – wo angemessen – auch Bezug genommen auf die Reformvorlage für ein neues MWSTG und die dort vorgeschlagenen Lösungsansätze.⁶

2. KOSTENVERRECHNUNG

2.1 GRUNDLAGEN

Besonders innerhalb von Konzernen verrechnen sich verschiedene Gesellschaften Kosten. Diese Vorgänge werden oft unter Verwendung von Kostenaufstellungen abgewickelt und von den involvierten Personen häufig – und in manchen Fällen unzutreffend – als „Kostenverrechnung“ verstanden und bezeichnet. Damit die entsprechenden Aufwendungen bei der zahlenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind, muss grundsätzlich dargelegt werden können, dass die Zahlung (Vergütung der Kosten) das Entgelt für eine Leistung darstellt. Konsequenterweise ist die Vergütung der Kosten aus Sicht der verrechnenden Gesellschaft ein Entgelt, das mehrwertsteuerlich hinsichtlich der Steuerbarkeit und des Leistungsortes qualifiziert werden muss. Soweit keine Lieferung eines Gegenstandes vorliegt, und dies ist regelmässig der Fall, handelt es sich um ein Entgelt für eine Dienstleistung, die es aufgrund

³ MWSTG: Art. 14 Abs. 1 (Erbringerortsprinzip), Art. 14 Abs. 3 (Empfängerortsprinzip), Art. 14 Abs. 2 (besondere Leistungsorte); Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (nachfolgend „Systemrichtlinie“): Art. 43 ff.

⁴ Schweiz: Art. 5 Abs. 1 der Vernehmlassungsvorlage des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 23. Januar 2007 (E-MWSTG); in der EU werden verschiedene Vorschläge diskutiert, denen aber gemeinsam ist, dass sie im Dienstleistungsverkehr zwischen Unternehmen (B2B) das Empfängerortsprinzip als Auffang-Regel vorsehen.

⁵ Zu den Grundlagen siehe stellvertretend: Alois Camenzind (et al.), Kommentar zu Art. 14 MWSTG, in: Clavadetscher, Gilauer, Schafroth, mwst.com Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000; Philip Robinson, Dienstleistungen im neuen schweizerischen MWST-Gesetz, in: Der Schweizer Treuhänder 1999/11, S. 1015 ff.; Karen R. Schoepke, Monika Moritz, Ort der Dienstleistung für die MWST im grenzüberschreitenden Verkehr von weitreichender Bedeutung, in: Der Schweizer Treuhänder 2001/1-2, S. 148 ff.

⁶ Vernehmlassungsvorlage des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 23. Januar 2007.

von Art. 14 MWSTG zu lokalisieren gilt.

Liegt tatsächlich eine echte Kostenverrechnung vor, kommt die Auffang-Regel von Art. 14 Abs. 1 MWSTG (Erbringerortsprinzip) zur Anwendung, da keine Dienstleistung identifiziert werden kann, die gemäss Art. 14 Abs. 2 oder Abs. 3 MWSTG einem anderen Leistungsort zuzuordnen ist. Auf der Basis dieser Überlegung wird in der Praxis in unangemessener Verallgemeinerung oft davon ausgegangen, dass alles, was vordergründig als Kostenverrechnung erscheint, auch tatsächlich eine solche sei und folglich dem Erbringerortsprinzip unterliege.

Im Folgenden soll anhand von drei schematischen Fallbeispielen aufgezeigt werden, dass hier eine differenzierte Betrachtungsweise erforderlich ist, um den spezifischen Umständen der einzelnen Sachverhalte gerecht zu werden und eine systemgerechte mehrwertsteuerliche Beurteilung zu ermöglichen.

2.2 FALL 1: WEITERVERRECHNUNG VON LEISTUNGEN

A bezahlt für Leistungen, die ein von ihm beauftragter Dritter zugunsten einer Konzerngesellschaft (B) erbracht hat, und verrechnet die Kosten direkt an B weiter. Der Leistungsempfänger B bezahlt A für die unveränderte Leistung des Dritten, die via A „refakturiert“ wurde. Oder aus einer anderen Perspektive: B kauft eine Leistung bei A ein; A stellt die Leistung nicht selbst her sondern beauftragt einen Dritten, dies zu tun (Outsourcing).

Anlässlich von Kontrollen bei Steuerpflichtigen nehmen die Vertreter der ESTV zuweilen den Standpunkt ein, bei Konstellationen dieser Art handle es sich um eine Kostenverrechnung, die gemäss Art. 14 Abs. 1 MWSTG auf jeden Fall beim Leistungserbringer (hier A) zu besteuern sei. Diese Sichtweise führt besonders dann zu einem falschen Ergebnis, wenn A seinen Sitz im Inland hat, sich jedoch der Sitz bzw. die Betriebsstätte von B im Ausland befindet und die vom Dritten bezogene Dienstleistung nach dem Empfängerortsprinzip von Art. 14 Abs. 3 lokalisiert wird.⁷

Die verkürzende Annahme, bei einer Refakturierung von Dienstleistungen gelange immer Art. 14 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung, ist zu wenig differenziert. Denn bei dieser Konstellation werden die Leistungsbeziehungen im Grundsatz dupliziert (Dritter an A; A an B). Die Leistung, für die B an A ein Entgelt vergütet hat, entspricht jener, die A beim Dritten eingekauft hat. Diesem Umstand ist auch bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung Rechnung zu tragen: Die Qualifikation der Leistung von A an B erfolgt analog der Qualifikation der Leistung des Dritten an A. Es muss danach gefragt werden, welche Leistung es ist, für die B an A ein Entgelt bezahlt hat. Aus dieser Qualifikation der Art der Dienstleistung ergibt sich sodann, ob die Ortsbestimmung dieser Leistung im Sinne von Art. 14 Abs. 1, Abs. 2 oder Abs. 3 MWSTG vorzunehmen ist.⁸ Selbstverständlich obliegt es dem Steuerpflichtigen (hier A), den Sachverhalt mit geeigneten Mitteln (z.B. Vertrag zwischen A

⁷ Daraus entsteht eine Doppelbesteuerung, wenn der Sitzstaat von B den – richtigen – Standpunkt einnimmt, B habe eine dem Empfängerortsprinzip folgende Dienstleistung erworben (Reverse-Charge kommt zur Anwendung). Dabei ist nicht in jedem Fall sichergestellt, dass der Leistungsempfänger die schweizerische MWST im Vergütungsverfahren zurückfordern kann.

⁸ Gemäss Art. 11 Abs. 2 MWSTG (indirekte Stellvertretung) ist selbst dann von einer „Duplizierung“ einer Leistung auszugehen, wenn zwischen dem Vertreter und dem Leistungsempfänger zivilrechtlich gar keine Leistungsbeziehung vorliegt. Wenn also im oben dargelegten Beispiel davon ausgegangen wird, dass A nur als eine Art Zahlstelle agiere (also keine „eigenständige“ Leistung an B erbringe) – und dies wäre das einzige Argument für die dargelegte Haltung der MWST-Inspektoren – müsste konsequenterweise eine indirekte Stellvertretung angenommen werden; was zu dem oben vorgeschlagenen Ergebnis („Duplizierung“ der weiterfakturierten Leistung) führt.

und B) nachzuweisen.

2.3 FALL 2: ERMITTLUNG DES ENTGELTES AUF BASIS DER KOSTEN

C (Sitz bzw. Betriebsstätte im Inland) erbringt für D (Sitz bzw. Betriebsstätte im Ausland) eine bestimmte Leistung, etwa eine Beratungsleistung oder Marktbearbeitungsleistungen. Für die erbrachte Leistung verrechnet C die Kosten wie z.B. Personalkosten, Raummiete, Strom, allgemeine Infrastruktur, sowie (in der Regel) eine Gewinnkomponente. Die Kosten dienen in diesem Fall lediglich als Bemessungsgrundlage. Zwischen den von C getätigten Aufwendungen und der Leistung von C gegenüber D besteht – in Bezug auf die Frage der Qualifikation der erbrachten Leistung - kein direkter Zusammenhang.

Für die mehrwertsteuerliche Würdigung wird die Leistung von C an D eigenständig qualifiziert. Dabei handelt es sich in der Regel um eine Dienstleistung. Je nach dem ob es sich um eine Dienstleistung gemäss Art. 14 Abs. 1, 2 oder 3 MWSTG handelt, ist der Ort der Dienstleistung im Inland oder im Ausland. Hat also der inländische C dem ausländischen D beispielsweise eine Marktbearbeitungsleistung erbracht und ihm dafür seine Kosten (möglicherweise zuzüglich eines Aufschlages) in Rechnung gestellt, unterliegt diese Leistung im Inland aufgrund von Art. 14 Abs. 3 MWSTG nicht der Steuer.

Im Grundsatz dürfte die dargelegte Würdigung unbestritten sein, doch stellen sich in manchen Fällen praktische Probleme des Nachweises. Wenn der Leistungserbringer (vorliegend C) dem Leistungsempfänger (D) lediglich eine Auflistung der Kosten als Beleg ausstellt und sonst keine Unterlagen (z.B. Vertrag mit Umschreibung der Leistung) vorhanden sind, wird der Nachweis über die Art der erbrachten Leistung nur schwer zu erbringen sein. In diesem Fall wird C eine Besteuerung seiner Verrechnung an D kaum vermeiden können, da mangels Nachweises über die Art der erbrachten Dienstleistung die Auffang-Regel von Art. 14 Abs. 1 MWSTG zum Tragen kommt. Um eine materiell korrekte steuerliche Behandlung sicherzustellen ist es deshalb wichtig, dass die Art der an D erbrachten Dienstleistung aus den Belegen (Vertrag, Rechnung) eindeutig hervorgeht.

2.4 FALL 3: ECHTE KOSTENVERRECHNUNG

Die Aufgabe von E ist es, gewisse Kosten zu bündeln, die im Konzern entstehen. Die gebündelten Kosten werden anschliessend aufgrund von Verteilschlüsseln auf andere Konzerngesellschaften umgelegt und von diesen vergütet. Die Konzerngesellschaften, welche die Kosten über den Umlageschlüssel mittragen, ziehen zwar aus den diesen Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen einen Nutzen, denn sonst wären die Aufwendungen aufgrund der Transferpreis-Regeln steuerlich nicht abzugsfähig. Dieser Nutzen kann jedoch nicht genügend differenziert werden, um die mit dem Kostenbeitrag abgegoltenen Leistungen mehrwertsteuerlich genau zu qualifizieren.

Soweit die Art der von E erbrachten Dienstleistung nicht bestimmbar ist, gelangt die Auffang-Regel von Art. 14 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung. Folglich ist der Ort der Dienstleistung beim Leistungserbringer. Befindet sich der Sitz bzw. die Betriebsstätte von E im Inland, unterliegt die Kostenumlage somit der Schweizer MWST.

2.5 FOLGERUNGEN

Aus den drei Fallbeispielen geht hervor, dass die mehrwertsteuerliche Ortsbestimmung der „Kostenverrechnung“ mittels der Auffang-Regel von Art. 14 Abs. 1 MWSTG nicht verallgemeinert werden darf, sondern nur dann ihre Berechtigung hat, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelingt, die von ihm erbrachten Dienstleistungen genau zu qualifizieren und entsprechende Nachweise zu führen. Sofern der Steuerpflichtige diesen Nachweis aber führen kann und Konstellationen wie die oben dargestellten Fälle 1 und 2 vorliegen, muss die Bestimmung des Leistungsortes systematisch vorgenommen werden; das „abgekürzte Verfahren“ (Kostenverrechnung = Art. 14 Abs. 1 MWSTG) ist hier nicht angemessen. So wäre es z.B. falsch, die sogenannten „Cost Sharing-Beiträge“, die ausländische Konzerngesellschaften einer inländischen Forschungs- und Entwicklungsgesellschaft entrichten, ohne weitere Würdigung dem Erbringerortsprinzip zu unterwerfen. Um eine angemessene steuerliche Behandlung sicherzustellen müssen die zugrunde liegenden Verträge mit Bezug auf die erbrachten Leistungen analysiert werden. Da diese Verträge in der Regel vorsehen, dass sich die ausländischen Konzerngesellschaften mit der Kostenbeteiligung anteilmässig in die entwickelten Immaterialgüterrechte „einkaufen“, ist meist das Empfängerortsprinzip anwendbar (Art. 14 Abs. 3 lit. a).

Die Vernehmlassungsvorlage für ein neues Mehrwertsteuergesetz schlägt als Auffang-Regel das Empfängerortsprinzip vor (Art. 5 Abs. 1 E-MWSTG). Damit würde die in diesem Abschnitt erörterte Problematik entschärft, weil die Kostenverrechnung durch ein inländisches Unternehmen an Leistungsempfänger mit Sitz bzw. Betriebsstätte im Ausland generell nicht mehr der Schweizer MWST unterliegen würde⁹.

3. „BRANCH TO BRANCH“-PROBLEMATIK

3.1 UNTERSCHIEDLICHE REGELUNGEN IN DER SCHWEIZ UND IN DER EU

Die nachfolgenden Ausführungen sind der Frage gewidmet, wie „Transaktionen“ zwischen verschiedenen Teilen (Niederlassungen) des selben Rechtssubjektes, also z.B. Verrechnungen zwischen Hauptsitz und Zweigniederlassung oder zwischen zwei verschiedenen Zweigniederlassungen des selben Unternehmens, mehrwertsteuerlich zu beurteilen sind.

Gemäss der Schweizer Verwaltungspraxis wird diese „Branch to Branch“-Problematik unterschiedlich gelöst, je nachdem, ob ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt oder nicht: Soweit ein inländischer Steuerpflichtiger im Inland eine Zweigniederlassung unterhält, wird diese dem Hauptsitz für die Veranlagung und Erhebung der MWST zugerechnet. Das heisst, dass Transaktionen zwischen Hauptsitz und Zweigniederlassung im Inland (einschliesslich Fürstentum Liechtenstein¹⁰) aus schweizerischer Sicht keinen steuerbaren Leistungsaustausch darstellen, sondern eine Kostenzuweisung innerhalb einer Betriebseinheit.

Bei grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen hat die ESTV in ihrer ständigen

⁹ Werden einem inländischen Steuersubjekt von einem ausländischen Unternehmen Kosten verrechnet, gilt bereits heute faktisch das Empfängerortsprinzip (Art. 14 Abs. 1 i.V.m. Art. 10 lit. b MWSTG).

¹⁰ Art. 3 Abs. 2 der Vereinbarung zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein.

Verwaltungspraxis¹¹ demgegenüber klargestellt, dass der Hauptsitz und die Betriebsstätten (insbesondere Zweigniederlassungen) derselben juristischen Person nicht als Betriebseinheit gelten, sondern je als selbständige „Steuersubjekte“ behandelt werden. Folglich gilt der grenzüberschreitende „Leistungsaustausch“ zwischen einer Zweigniederlassung und dem Hauptsitz einer Gesellschaft als ein Umsatz zwischen zwei Personen, der aus mehrwertsteuerlicher Sicht qualifiziert werden muss. Handelt es sich um einen (im In- oder Ausland) steuerbaren Umsatz bedeutet dies, dass der inländische Leistungserbringer auf den mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ein Recht zum Vorsteuerabzug hat (soweit die weiteren Voraussetzungen dafür gegeben sind).

Im EU-Raum wird der „Leistungsaustausch“ zwischen einer Zweigniederlassung und dem Sitz einer Gesellschaft anders beurteilt. Die massgeblichen Bestimmungen sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) so auszulegen, dass eine Zweigniederlassung in einem anderen Staat als Teil desselben „Steuersubjektes“ anzusehen ist.¹² Mit anderen Worten: Gemäss EU-Recht gelten Transaktionen zwischen verschiedenen Niederlassungen eines Rechtssubjektes (zum Beispiel zwischen Hauptsitz und Zweigniederlassung) im grenzüberschreitenden Verkehr nicht als steuerbarer Leistungsaustausch, sondern als „Kostenzuweisung“ innerhalb des gleichen Subjektes (sog. „Single entity“-Prinzip).

3.2 AKTUELLE ENTWICKLUNGEN IN DER EU

Aufgrund des „Single entity“-Prinzips können Dienstleistungen, die bei direkter Erbringung bzw. Verrechnung an einen Unternehmensteil (z.B. Zweigniederlassung) in einem EU-Staat im entsprechenden Staat der MWST unterliegen würden, grundsätzlich unbesteuert bleiben, wenn die entsprechenden Leistungen eines Dritten zunächst einem Unternehmensteil (z.B. Hauptsitz) in einem anderen Staat erbracht und dann innerhalb des Unternehmens weiterverrechnet werden. Es ist deshalb verständlich, dass die Steuerbehörden in den betroffenen EU-Staaten diese Art von Sachverhalten genau beobachten, hinterfragen und gegebenenfalls auch abweichend beurteilen. Dies lässt sich an einem aktuellen Fall illustrieren, der von den britischen Gerichten schliesslich zugunsten der Steuerbehörde entschieden wurde.

Aus dogmatischer Sicht beruht das Urteil auf Überlegungen hinsichtlich der Bestimmung des Ortes der erbrachten Dienstleistung. Hintergrund des Urteils ist die Implementierung einer neuen Finanzbuchhaltungssoftware bei einer weltweit tätigen Unternehmensgruppe, deren Hauptsitz sich in der Schweiz befindet. Eine schweizerische Stammhausgesellschaft betrieb eine Zweigniederlassung im Vereinigten Königreich. Diese sollte mittels einer neuen Software die administrativen Aufgaben für eine bestimmte Region (Vereinigtes Königreich, Irland und Südafrika) abwickeln.

Im Zuge dieses Projektes wurde vom Schweizer Hauptsitz eine Schweizer Firma als weltweiter Berater beauftragt. Es wurde ein Rahmenvertrag abgeschlossen (Vertragspartner Schweizer Hauptsitz und Schweizer Beratungsfirma) und es blieb – auch von den Steuerbehörden – unbestritten, dass die von der Beratungsfirma erbrachten Dienstleistungen

¹¹ Merkblatt Nr. 06, Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/ Dienstleistung, Ziff. 1.5 Bst. b.

¹² EuGH v. 23.3.2006 – RS. C-210/04 – FCE Bank.

dem Empfängerortsprinzip folgen.¹³

Die Beratungsfirma liess die Beratungen bei der britischen Zweigniederlassung des Kunden zum grossen Teil durch ihr Partnerbüro im Vereinigten Königreich durchführen. Die Schweizer Beratungsfirma stellte Rechnung an den Schweizer Hauptsitz (ihren Vertragspartner), wobei sie einen generellen Rabatt auf die weltweit durchgeführten Beratungsleistungen gewährte. Es wurde vereinbart, dass alle Kosten des Projektes über den Hauptsitz des Kunden in der Schweiz verrechnet werden sollten. Der Hauptsitz verrechnete die Kosten anschliessend an seine britische Zweigniederlassung weiter. Das britische Partnerbüro der Beratungsfirma stellte seine Leistungen also der Schweizer Beratungsfirma in Rechnung (keine britische MWST, da Leistungsort in der Schweiz; Dienstleistungsbezug bei der Schweizer Beratungsfirma – mit vollem Vorsteuerabzug). Die Schweizer Beratungsfirma stellte Rechnung an den Schweizer Hauptsitz des Kunden (Schweizer MWST zum Normalsatz), der wiederum Rechnung an seine britische Zweigniederlassung stellte (keine Schweizer MWST, da Auslanddienstleistung i. S. von Art. 14 Abs. 3 MWSTG; keine britische MWST aufgrund des „Single entity“-Prinzips).

Die zuständige britische Steuerbehörde akzeptierte diese Nullbesteuerung nicht und der Fall musste von den Gerichten entschieden werden. Der Supreme Court of Judicature entschied schliesslich mit Urteil vom 15. März 2007¹⁴, dass aufgrund des Sachverhaltes von einer direkten Leistungserbringung der Schweizer Beratungsfirma an die britische Zweigniederlassung ihres Kunden auszugehen sei. Da die erbrachte Leistung dem Empfängerortsprinzip folge, unterliege sie deshalb bei der britischen Zweigniederlassung der britischen MWST (Erhebung via Reverse charge-Mechanismus). Das Gericht betonte zur Begründung, dass nicht der Ort des Vertragsschlusses hauptsächlich ausschlaggebend für die Bestimmung des Empfängers einer Beratungsleistung sei. Vielmehr müsse geprüft werden, wo die erbrachte Beratungsleistung hauptsächlich ausgeführt werde. Da vorliegend die Beratungsleistung hauptsächlich im Zusammenhang mit der im Vereinigten Königreich implementierten Software stehe sei davon auszugehen, dass die Beratungsleistung ebenfalls hauptsächlich im Vereinigten Königreich erbracht worden sei.

Während die vom steuerpflichtigen Unternehmen vertretene Position zu einer Nullbesteuerung der eingekauften Beratungsleistung geführt hätte, ergibt sich aus dem gerichtlichen Urteil eine Belastung dieser Leistung mit der britischen MWST. Da das im streitigen Verfahren betroffene Unternehmen im Versicherungsgeschäft tätig ist und daher keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, stellt diese Steuer einen zusätzlichen Kostenfaktor dar.

Dank des Umstandes, dass aus Sicht der Schweizer Verwaltungspraxis der Schweizer Hauptsitz und die ausländische Zweigniederlassung des Versicherungsunternehmens als zwei eigenständige Subjekte gelten, führt die Weiterverrechnung der Beratungsleistung zu einer vollständigen Entlastung von schweizerischer MWST. Deshalb besteht der durch das britische Gerichtsurteil verursachte „Schaden“ für das Unternehmen nur in der Pflicht zur Nachentrichtung der britischen MWST. Gälte hingegen in der Schweiz ebenfalls das „Single entity“-Prinzip, hätte der Schweizer Hauptsitz den Vorsteuerabzug im Zusammenhang

¹³ Für die Schweiz i.S. von Art. 14 Abs. 3 MWSTG, in der EU gemäss Art. 56 der Systemrichtlinie (vormals Art. 9 Absatz 2 Bst. e der 6. EU Richtlinie; Richtlinie 1977/388/EWG).

¹⁴ Fundstellen für die Urteile der drei Gerichtsinstanzen sind: London Tribunal Centre vom 30. Juni 2005, 19157; High Court of Justice vom 23. März 2006, CH/2005/APP/0592; Supreme Court of Judicature vom 15. März 2007, C3/2006/1012/CHRVF.

mit der Rechnung des Beratungsunternehmens nicht geltend machen können und es wäre eine Doppelbesteuerung der Beratungsleistung mit schweizerischer und britischer MWST entstanden.

3.3 VORTEILE UND NACHTEILE DER EINFÜHRUNG DES „SINGLE ENTITY“-PRINZIPI IN DER SCHWEIZ

Der Unterschied zwischen der EU und der Schweiz mit Bezug auf die Anwendung (EU) bzw. Nicht-Anwendung (Schweiz) des „Single entity“-Prinzips eröffnet für Unternehmen mit Tätigkeiten im steuerausgenommenen Bereich (insbesondere Banken und Versicherungen) Möglichkeiten, Belastungen mit MWST zu reduzieren oder gar zu eliminieren.¹⁵ Demgegenüber bergen die divergierenden Konzepte für Finanzdienstleister und vergleichbare Unternehmen auch das Risiko von Doppelbesteuerungen. Dies ist stets dann der Fall, wenn Dienstleistungen bei einer ausländischen Niederlassung eingekauft und an eine inländische Niederlassung des selben Unternehmens weiterverrechnet werden: Hier fällt sowohl die ausländische MWST (kein Vorsteuerabzug bei der ausländischen Niederlassung da nicht von einer Weiterverrechnung ausgegangen wird) als auch die Schweizer Steuer an (Versteuerung des Bezuges einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland, ohne Vorsteuerabzug falls der Bezug mit ausgenommenen Ausgangsumsätzen zusammenhängt).

Die im Februar 2007 vom Bundesrat in die Vernehmlassung gebrachte Gesetzesvorlage führt die heute geltende Praxis fort, doch wird im erläuternden Bericht zur Vorlage die Frage zur Diskussion gestellt, ob sich die Schweiz in diesem Bereich der EU anpassen und zum „Single entity“-Prinzip übergehen solle.¹⁶

Als gewichtigen Einwand gegen einen Wechsel zum „Single entity“-Prinzip im heutigen Zeitpunkt lässt sich insbesondere die noch unklare Entwicklung im Bereich der Ortsbestimmung von Dienstleistungen vorbringen. Sollte die oben ausführlich erörterte britische Haltung Schule machen, könnte in sehr vielen Konstellationen, bei denen Leistungen von einer Niederlassung eines Unternehmens bei Dritten eingekauft und an eine Niederlassung in einem anderen Staat weiterverrechnet werden, eine direkte Beziehung zwischen dem Leistungserbringer und der „Zielniederlassung“ fingiert und daraus ein Besteuerungsanspruch abgeleitet werden. Wie oben bereits dargelegt wurde kann in diesem Fall eine Doppelbesteuerung nur dann vermieden werden, wenn im Staat der ersten Niederlassung (im konkreten Fall in der Schweiz, weil sie das „Single entity“-Prinzip nicht anwendet) bereits eine vollständige Entsteuerung erfolgt ist. Führt dies sogar zu einer Nullbesteuerung, weil im anderen Staat doch kein Besteuerungsanspruch erhoben wird, stellt dies für die Schweiz im übrigen einen standortpolitischen Vorteil dar.

Für einen Übergang zum „Single entity“-Prinzip spricht die Tatsache, dass in manchen Unternehmen auch Konstellationen existieren, bei denen die Kehrseite der Nullbesteuerung, nämlich die Doppelbesteuerung zu mehrwertsteuerlichen Risiken führt und zusätzliche Kosten verursacht. Diese Unternehmen würden durch die Einführung des „Single entity“-

¹⁵ Das schliesslich von den Gerichten nicht akzeptierte Konzept das in Abschnitt 3.2 beschrieben ist hätte z.B. zu diesem Ergebnis geführt. Vgl. dazu auch die Beispiele bei Jan Ole Luuk, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2005/6-7, S. 504 ff.

¹⁶ Vernehmlassungsvorlage des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 23. Januar 2007, Erläuternder Bericht, S. 247 ff. Die Verfasser des Berichtes sprechen sich gegen die Anpassung an die EU aus; die geführte Argumentation vermag allerdings sachlich nicht zu überzeugen.

Prinzips entlastet, was aus ihrer Sicht den Standort Schweiz verbessert.

Das geschilderte Dilemma liesse sich auflösen, wenn die Schweiz zum "Single entity"-Prinzip übergehen und sich damit der EU-Regelung anpassen würde und - als begleitende Massnahme - die echte Steuerbefreiung (also den vollen Vorsteuerabzug) für alle im Ausland erbrachten steuerausgenommenen Dienstleistungen einführt¹⁷. Mit dieser kombinierten Anpassung des MWSTG erwiese der Gesetzgeber sowohl den Nutzniessern als auch den Benachteiligten der heutigen Regelung einen Dienst, was aus standortpolitischer Sicht sehr zu begrüssen wäre.

4. NACHWEIS DES ORTES DER DIENSTLEISTUNG

4.1 „ALTE“ VERWALTUNGSPRAXIS UND RECHTSSPRECHUNG

Um in den Genuss der daraus abgeleiteten Nicht-Besteuerung im Inland zu gelangen, muss ein inländischer Steuerpflichtiger den ausländischen Leistungsort einer Dienstleistung „buch- und belegmässig“ nachweisen (Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Art. 20 Abs. 2 MWSTG überträgt dem Finanzdepartement die Kompetenz, die Bedingungen für diesen Nachweis zu bestimmen, was Letzteres auch getan hat.¹⁸ Wie auch in anderen Bereichen legte die ESTV in der Vergangenheit sehr grossen Wert auf die vollständige Einhaltung der formellen Nachweisregeln, was von den Steuerpflichtigen regelmässig als überspitzter Formalismus wahrgenommen wurde. Die strenge Haltung der ESTV wurde vom Bundesgericht meist legitimiert, beispielsweise in einem vielbeachteten Entscheid aus dem Jahr 2005, der das Erbringen von Management-Dienstleistungen durch eine inländische Konzernzentrale an ausländische Tochtergesellschaften zum Gegenstand hatte. Obwohl das Vorliegen eines Dienstleistungsexportes „in grundsätzlicher Hinsicht weder von der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch von der Vorinstanz (damalige Eidgenössische Steuerrekurskommission) bestritten“ war, anerkannte das Bundesgericht die Steuerbefreiung nicht, weil die Formvorschriften der ESTV-Verwaltungspraxis nicht vollständig eingehalten wurden.¹⁹

4.2 NEUE AUSGANGSLAGE AUFGRUND VON ART. 45A MWSTGV

Mit der Einführung des sogenannten „Pragmatismusartikels“ (Art. 45a MWSTGV²⁰) per 1. Juli 2006 wurde der absolute Anspruch auf Einhaltung der Formvorschriften relativiert. Nach dieser Regelung dürfen allein aufgrund von Formfehlern keine Steueraufrechnungen mehr vorgenommen werden, wenn dem Fiskus wegen dieser Formfehler kein Schaden entstanden, sprich Steuersubstrat entgangen ist.²¹

Selbstverständlich gilt diese neue Bestimmung auch in Bezug auf den Nachweis des Ortes von Dienstleistungen. Die im Oktober 2006 veröffentlichte Praxismitteilung der ESTV

¹⁷ Siehe dazu auch die Diskussion in der Vernehmlassungsvorlage des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 23. Januar 2007, Erläuternder Bericht, S. 228 ff.

¹⁸ Grundlage: Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 388 f.; Beispiel für darauf aufbauende Spezialregelung: Merkblatt Nr. 06, Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/ Dienstleistung, Ziff. 5.3.2. (Regel für Management-Dienstleistungen).

¹⁹ BGE 2A.546/2003 vom 14. März 2005. Zitat aus Erwägung 3.2, letzter Satz. Es lässt sich leicht nachvollziehen, dass dieser Entscheid weder vom betroffenen Steuerpflichtigen noch von der Fachwelt verstanden wurde.

²⁰ Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (SR 641.201).

²¹ Zur Auslegung von Art. 45a MWSTGV siehe Diego Clavadetscher, Pragmatismus auch beim Rechtsschutz?, in: Der Schweizer Treuhänder 2007/6-7, S. 487 ff. sowie die dort in Anmerkung 3 zitierte Literatur.

zu der neuen Regelung enthält denn auch ausdrückliche Anwendungsbeispiele aus diesem Bereich wonach der Nachweis des ausländischen Dienstleistungsortes, und damit der Steuerbefreiung, auch mit anderen Mitteln als den von der ESTV detailliert vorgeschriebenen Belegen erbracht werden kann.²² Diese Erleichterung ist sehr zu begrüßen. Allerdings entbindet sie die Steuerpflichtigen nicht von der Aufgabe, die für die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines Geschäftsvorfalles relevanten Sachverhaltselemente nachzuweisen. Um zu dokumentieren, dass eine Dienstleistung aufgrund von Art. 14 Abs. 3 (ggf. auch Art. 14 Abs. 2) MWSTG im Ausland erbracht wurde, muss der inländische Steuerpflichtige somit aufzeigen können, um welche Art von Dienstleistung es sich handelt. Der blosser Nachweis, man habe einem Leistungsempfänger mit Sitz bzw. Betriebsstätte im Ausland eine Dienstleistung erbracht und dafür ein Entgelt erhalten, reicht nicht aus, denn bei unbestimmtem Charakter der Leistung findet die Auffang-Regel des Art. 14 Abs. 1 Anwendung.²³

5. POSTULATE FÜR VERWALTUNGSPRAXIS UND GESETZGEBUNG

Aus den obenstehenden Erörterungen lassen sich mit Bezug auf die drei untersuchten Spezialfragen im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Ortsbestimmung von Leistungen einige Postulate für die Verwaltungspraxis zum geltenden MWSTG ableiten:

Bei der Kostenverrechnung durch einen inländischen Steuerpflichtigen an einen ausländischen Leistungsempfänger muss die Bestimmung des Leistungsortes aufgrund von systematischen Gesichtspunkten vorgenommen werden, unter vollständiger Berücksichtigung des Sachverhaltes und der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Beweismittel. Die Ortsbestimmung mittels der Auffang-Regel von Art. 14 Abs. 1 MWSTG hat nur dann ihre Berechtigung, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis über die Art der erbrachten Dienstleistung – also über das für die Ortsbestimmung entscheidende Kriterium – nicht gelingt. Nach denselben Grundsätzen sind auch Verrechnungen von inländischen Niederlassungen eines Unternehmens an ausländische Niederlassungen des gleichen Rechtssubjektes zu beurteilen – z.B. die „Kostenverrechnung“ einer inländischen Zweigniederlassung an deren Hauptsitz im Ausland.

Im Bereich des Nachweises des Ortes von Dienstleistungen, der besonders bei der Erbringung von Dienstleistungen eines inländischen Steuersubjektes an Leistungsempfänger mit Sitz bzw. Betriebsstätte im Ausland von entscheidender Bedeutung ist, muss der Grundsatz von Art. 45a MWSTGV konsequent beachtet werden. Es darf nicht sein, dass eine gar nicht der Schweizer MWST unterliegende Leistung nur deshalb besteuert wird, weil dem Steuerpflichtigen ein formeller Fehler unterlaufen ist.

Ein neues Mehrwertsteuergesetz kann die gesetzliche Verankerung dieser Anliegen durch folgende Regelungen sicherstellen:

- > Übergang zum Empfängerortsprinzip als Auffang-Regel für die Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen, wie dies in Art. 5 Abs. 1 E-MWSTG vorgeschlagen wird. Damit ist gewährleistet, dass das Bestimmungslandprinzip nur bei einer abschliessend definierten Anzahl von Dienstleistungen durchbrochen wird. Bei der Kostenverrechnung

²² Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 „Behandlung von Formmängeln“; Ausführungen und Beispiele in Ziff. 2.3.1.

²³ Vgl. BGE 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007; sowie die Ausführungen zur Kostenverrechnung in Abschnitt 2 dieses Beitrages.

- erübrigen sich dadurch schwierige Abgrenzungsfragen.²⁴
- > Einführung des „Single entity“-Prinzips auch im Verhältnis zwischen inländischen und ausländischen Niederlassungen eines Rechtssubjektes. Damit lassen sich im „Inbound Fall“ (Verrechnungen einer ausländischen an eine inländische Niederlassung) strukturelle Doppelbesteuerungen vermeiden. Als begleitende Massnahme zur Wahrung heute bestehender Vorteile im „Outbound Fall“ (Verrechnungen einer inländischen an eine ausländische Niederlassung) ist die echte Befreiung von im Ausland erbrachten steuerausgenommenen Leistungen geeignet.²⁵
 - > Konsequente und konsistente Etablierung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung im neuen Gesetz. In dieser Hinsicht besteht in der Vernehmlassungsvorlage (E-MWSTG) noch Verbesserungsbedarf.²⁶

Mit der Umsetzung dieser Massnahmen können Verwaltung und Gesetzgeber einen wichtigen Beitrag zur Verbesserung der schweizerischen Mehrwertsteuer leisten, was aus standortpolitischer Sicht sehr zu wünschen ist.

²⁴ Die gleiche Auffassung vertritt Peter Spori (vgl. Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006, Ziff. 5.4.1.2, S. 37 f.)

²⁵ Auch Peter Spori befürwortet den Wechsel zum „Single entity“-Prinzip und betont die Vorteile einer echten Steuerbefreiung für im Ausland erbrachte steuerausgenommene Leistungen (vgl. Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006, Ziff. 5.4.1.3, S. 38 f.)

²⁶ Vgl. dazu die Vernehmlassung der Treuhand-Kammer vom 11. Juli 2007 (www.treuhand-kammer.ch).