

errechtlichen erfordern jedoch auch die zivilrechtlichen Aspekte solcher Mitarbeiterbeteiligungsprogramme Aufmerksamkeit: Insbesondere sollten unerwartete Lohnfolgen, Administrativkosten, Aktionärsatomisierungen oder Unternehmensverkaufshinder-

nisse – mit unter Umständen erheblichen Negativkonsequenzen – vermieden werden. Dieses Ziel kann mit einer sorgfältigen Strukturierung und vertraglichen Dokumentation des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms jedoch ohne weiteres erreicht werden.

Aktuelle Entwicklungen bei der MWST

Markus Metzger, Betriebsökonom FH, dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH, eMBA Uni Zürich, Partner Tax Team AG, Cham, markus.metzger@tax-team.ch



Markus Metzger

Remo Merz, dipl. Steuerexperte, M.A. UZH Banking & Finance, Mitglied der GL, Fineac Tax AG, Zug, merz@fineac.ch



Remo Merz

Aktuelle Entwicklungen bei der MWST
Bei der Unternehmensabgabe RTVG gab es per 01.01.2021 die ersten Veränderungen. Aktuell sind natürlich auch bei der MWST die COVID-Massnahmen, die verschiedene Auswirkungen auf die MWST-Abrechnungen haben. Und obwohl die letzte Teilrevision des MWSTG gerade mal per 01.01.2018 stattgefunden hat, ist schon die nächste Teilrevision des MWSTG per 01.01.2023 geplant. Es bleibt spannend.

A. Unternehmensabgabe RTVG

Die Unternehmensabgabe nach RTVG wurde per 01.01.2019 eingeführt. Der damalige Tarif sah sechs verschiedene Tarifstufen vor, die nun

mit Wirkung per 01.01.2021 aufgrund eines Bundesverwaltungsgerichtsurteils auf achtzehn verschiedene Tarifstufen ausgebaut worden sind.

Stufe	Umsatz in CHF	Abgabe in CHF
1	500'000 bis 749'999	160
2	750'000 bis 1'199'999	235
3	1'200'000 bis 1'699'999	325
4	1'700'000 bis 2'499'999	460
5	2'500'000 bis 3'599'999	645
6	3'600'000 bis 5'099'999	905
7	5'100'000 bis 7'299'999	1270
8	7'300'000 bis 10'399'999	1785
9	10'400'000 bis 14'999'000	2505
10	15'000'000 bis 22'999'999	3315
11	23'000'000 bis 32'999'999	4335
12	33'000'000 bis 49'999'999	6925
13	50'000'000 bis 89'999'999	9725
14	90'000'000 bis 179'999'999	13665
15	180'000'000 bis 399'999'999	19170
16	400'000'000 bis 699'999'999	26915
17	700'000'000 bis 999'999'999	37790
18	1'000'000'000 und mehr	49925

Abbildung 1: Unternehmensabgabe RTVG: Tarifstruktur per 01.01.2021

¹ Vgl. zum Ganzen Lara M. Pair, Mitarbeiterbeteiligungen, TREX 2020, S. 26.
² Vgl. etwa die umfassende Aufarbeitung des Themas bei Christof Helbling, Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, 2. Aufl., Zürich 2003.
³ Roland Müller, Mitarbeiterbeteiligungen, in: Ehrenzeller, Bernhard / Furer Hans / Geiser Thomas (Hrsg.), Die Mitwirkung in den Betrieben: Gerichtspraxis, Erfahrungen und Sicht der Sozialpartner, St. Gallen, IRP-HSG, 2009, S. 63.
⁴ Urteil des Bundesgerichts vom 26.03.2009, 4A_28/2009, E. 2.3.
⁵ BGE 129 III 276 E. 2.1 S. 279 f.
⁶ BGE 130 III 495 E. 4.2.2. S. 501.
⁷ Pair, a.a.O., S. 28.
⁸ Hervorhebung durch Verfasser.
⁹ Vgl. nur Gaudenz G. Zindel / Peter R. Isler, Basler Kommentar Obligationenrecht II, Art. 653e N 4 ff.
¹⁰ Christian Lenz / Andreas von Planta, Basler Kommentar Obligationenrecht II, Art. 659 N 6 ff.
¹¹ Vgl. BGE 136 II 33, S. 37.
¹² Vgl. Art. 653s neuOR (abrufbar unter <https://www.fedlex.admin.ch/eil/fga/2020/1302/de>, zuletzt besucht am 3. März 2021); aktuell findet sich die damit verbundene Revision der Handelsregisterverordnung in der Vernehmlassung, mit dem Inkrafttreten des Kapitalbands ist aus heutiger Sicht nicht vor dem Jahre 2023 zu rechnen.
¹³ Christof Helbling, a.a.O., S. 196.
¹⁴ Lara M. Pair, a.a.O., S. 29.

Abgabepflichtig sind Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen sind und einen jährlichen Gesamtumsatz (siehe Ziffer 200 in den MWST-Abrechnungen) von mindestens CHF 500'000 (ohne MWST) erzielen.

Seit der Abgabeperiode 2021 gelten einfache Gesellschaften nicht mehr als Unternehmen und sind deshalb nicht mehr abgabepflichtig.

B. COVID-Massnahmen

Beschränkter Verzugszinsverzicht bis 31.12.2020

Vom 20.03. bis 31.12.2020 hatte der Bundesrat Verzugszinsforderungen u.a. auch im Bereich der Mehrwertsteuer ausgesetzt. Seit 01.01.2021 sind nun wieder Verzugszinsfolgen bei verspäteter Zahlung der MWST zu beachten. Da der Verzugszins 4% bei der MWST beträgt, ist darauf zu achten, dass die Beträge (wieder) rechtzeitig bezahlt werden.

Durch den Bund garantierte Kredite gemäss Verordnung vom 20.03.2020 (COVID-19 Kredite)

Bei diesen zinslosen Krediten stellt sich die Frage, ob der Zinsverzicht zu einer Vorsteuerkürzung bei den Kreditempfängern führt. Da das Kreditverhältnis zwischen einer Bank und

dem kreditnehmenden Unternehmen abgeschlossen wird und die öffentliche Hand nicht direkt involviert ist, besteht kein Subventionsverhältnis. Da kein Subventionsverhältnis besteht, ist auch keine Vorsteuerkürzung bei den mehrwertsteuerpflichtigen nach der effektiven Methode abrechnenden Unternehmen vorzunehmen.

Kurzarbeitsentschädigungen und Erwerbsausfallentschädigungen

Kurzarbeits- und Erwerbsausfallentschädigungen sind weder steuerbar noch führen sie zu einer Vorsteuerkürzung bei den mehrwertsteuerpflichtigen, nach der effektiven Methode abrechnenden Unternehmen. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die ESTV eine Deklaration dieser Entschädigungen als Nicht-Entgelte in Ziffer 910 der MWST-Abrechnungen vorschreibt.

Härtefallmassnahmen

Handelt es sich bei den Härtefallmassnahmen um nicht rückzahlbare Beträge (sog. a-fonds-perdu-Beträge), die durch die öffentliche Hand ausbezahlt werden, muss die empfangende mehrwertsteuerpflichtige, nach der effektiven Methode abrechnende Unternehmung grundsätzlich eine Vorsteuerkürzung vornehmen, weil diese Beträge eine Subvention im Sinne der MWST darstellen.

Das gleiche gilt sinngemäss für grundsätzlich rückzahlbare Beträge, die jedoch zinslos oder zu einem reduzierten Zins gewährt werden, weil der Verzicht der öffentlichen Hand auf eine marktübliche Verzinsung ebenfalls eine Subvention darstellt und daher zu einer (wiederkehrenden) Vorsteuerkürzung im Rahmen des Zinsverzichtes beim mehrwertsteuerpflichtigen nach der effektiven Methode abrechnenden Unternehmen führt.

Auch bei der Unterstützung von Klubs des professionellen und semiprofessionellen Mannschaftssports ist an die Vorsteuerkürzung zu denken, sofern nicht rückzahlbare Beträge oder zinslose bzw. zinsverminderte Darlehen durch die öffentliche Hand ausbezahlt werden. Bezüglich der Vorsteuerkürzungen sind zur Zeit kurzfristige Praxisänderungen in Diskussion, die definitiven Praxisänderungen sind dann unbedingt zu beachten.

Saldosteuersätze

Viele KMU waren und sind vor grossen Herausforderungen aufgrund der COVID-Massnahmen des Bundes gestellt. Für die nach der Saldosteuerersatzmethode abrechnenden Unternehmungen hat die ESTV innert sehr kurzer Zeit eine gute und praktikable Änderung in Bezug auf die Beantragung eines zweiten (tieferen) Saldo-

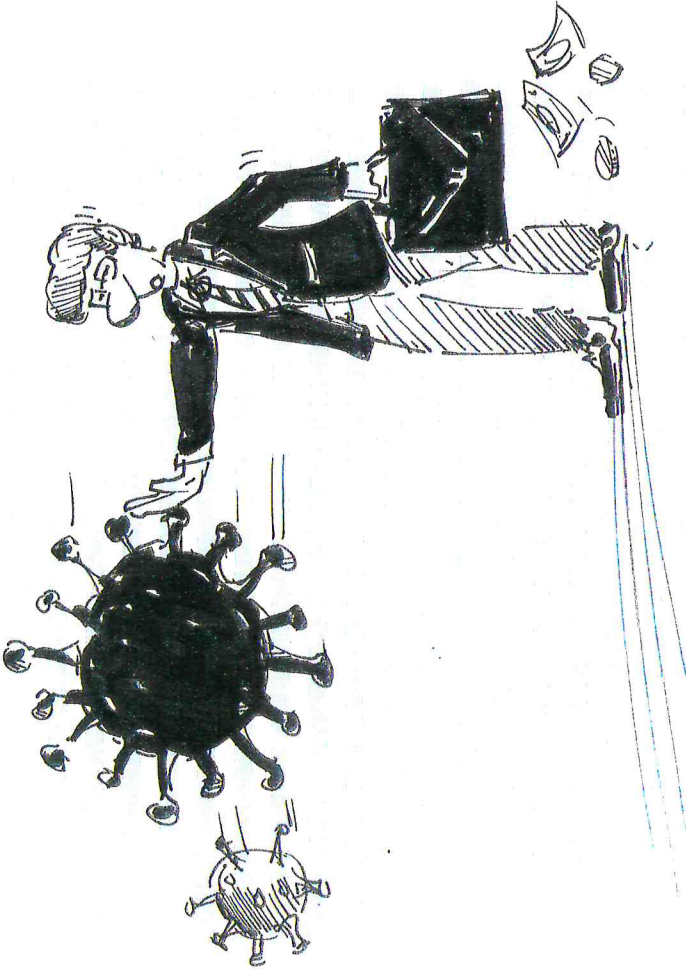
steuersatzes geschaffen. In Art. 86 Abs. 1 MWSTV sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Bewilligung von zwei Saldosteuersätzen aufgeführt. Darin ist aufgeführt, dass bei Überschreiten der 10%-Prozent Grenze ein zweiter Saldosteuersatz beantragt werden kann.

Diese entsprechende 10%-Grenze muss nach Abs. 2 von Art. 86 MWSTV bei bestehenden Unternehmungen mit bestehenden Tätigkeiten in den zwei vorangehenden Steuerperioden überschritten sein, was bei der aktuell geforderten Flexibilität der Unternehmungen eine sehr lange Zeit darstellt. Die ESTV hat nun die Praxis eingeführt, dass wenn der Anteil derjenigen Tätigkeit, mit der weniger als 10% des steuerbaren Gesamtumsatzes erzielt wird, sprunghaft zunimmt, diese Tätigkeit als neue Tätigkeit gilt und die bei neuen Tätigkeiten geltenden Regeln zur Anwendung kommen (Art. 86 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Damit zählen die voraussichtlichen Umsätze.

Eine sprunghafte Zunahme des Umsatzanteils liegt vor, wenn:

- die andere Tätigkeit vorübergehend oder definitiv eingestellt wird, ODER
- der Umsatzanteil der Tätigkeit so stark zunimmt, dass er über die ganze Steuerperiode betrachtet voraussichtlich mindestens 25% betragen wird.

Ist eine dieser Bedingungen erfüllt, wird der zweite Saldosteuersatz rückwirkend auf den Beginn der laufenden Steuerperiode bewilligt.
Bis Ende 2022 ist diese neue Praxis nur anzuwenden, wenn sie für die steuerpflichtige Person günstiger als die bisherige Praxis ist.



Erbringer von Heilbehandlungen

Vorläufig bis 31.12.2021 gelten Apotheker sowie Mitarbeitende von Testzentren nach Art. 26 Abs. 2 Bst. b der COVID-19-Verordnung 3 vom 19.06.2020 für die Durchführung von Analysen auf Sars-CoV-2 nach Art. 26 Abs. 1 der COVID-19-Verordnung 3 als Erbringer von Heilbehandlungen und zwar ungeachtet davon, ob der Bund die Kosten übernimmt. Das gleiche gilt auch für Apotheker für die Durchführung von COVID-19 Impfungen.

Damit erbringen diese Personen für diese Leistungen eine von der MWST ausgenommenen Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziffer 3 MWSTG. Hier ist darauf zu achten, dass von der MWST ausgenommene Leistungen zu einer Vorsteuerkorrektur führen.

C. Teilrevision MWSTG per 01.01.2023

Vor knapp drei Jahren wurde die letzte Teilrevision des MWSTG mit

einer Ausnahme umgesetzt (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG wurde erst per 01.01.2019 in Kraft gesetzt). Mit der jetzt angekündigten Teilrevision möchte die ESTV die MWST in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft weiterentwickeln.

Die diesbezügliche Vernehmlassung hat bereits im 2020 stattgefunden und wird momentan ausgewertet. Die Hauptfelder der geplanten Veränderungen bestehen namentlich in den Bereichen *Steuerpflicht, Steuerabrechnung und Steuersicherung*. Desweiteren sollen in der geplanten Teilrevision die Vereinfachung der Mehrwertsteuer für KMU fortgeschrieben und verschiedene parlamentarische Vorstösse umgesetzt werden. Fast zur gleichen Zeit hat das Eidg. Finanzdepartement (EFD) eine Vernehmlassung zum Entwurf des Vollzugsaufgabengesetzes für das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit sowie zur Totalrevision des Zollgesetzes zum neuen Zollabgabengesetz und Änderung des Mehrwertsteuergesetzes gestartet. Bei einer ersten Sichtung hat sich gezeigt, dass es hier noch ziemlich

Bedarf gibt, die verschiedenen geplanten Veränderungen untereinander (ESTV und EZV) abzustimmen. Welches sind nun die wichtigsten Eckpunkte bei der geplanten Teilrevision 2023?



Steuerpflicht

a. Besteuerung über die elektronischen Plattformen

Auch wenn mit dem In-Kraft-Setzen des Art. 7 Abs. 3 lit. b MWSTG bei der letzten Teilrevision um ein Jahr zugewartet worden ist, zeichnete es sich schon bald ab, dass diese neue Regelung nicht den erwarteten Effekt haben würde.

In der jetzt vorliegenden Teilrevision wird nun vorgeschlagen, die Regelungen nach Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWST (Verlegung des Leistungsortes ins Inland bei Umsätzen von mehr als CHF 100000 bei Lieferungen mit geringfügigem Steuerbetrag) zwar zu belassen, aber als Leistungserbringer grundsätzlich die elektronischen Plattformen zu definieren (sofern über solche Plattformen verkauft wird). Man will damit den Kreis der potentiell steuerpflichtigen Personen von den bisherigen sehr zahlreichen ausländischen Lieferanten auf die weniger zahlreichen ausländischen elektronischen Plattformen beschränken.

Damit müssen jedoch umfassende gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um die teils sehr unterschiedlichen Leistungsformen und deren mehrwertsteuerlichen Folgen abgrenzen zu können. So ist vorgesehen, dass der Begriff elektronische Plattform in Art. 3 Bst. 1 VE-MWSTG, die solidarische Haftung des (effektiven)

Verkäufers in Art. 15 Abs. 4^{bis} VE-MWSTG, die Fiktion einer Lieferung durch den Verkäufer an die elektronische Plattform und durch diese an den Käufer in Art. 20a VE-MWSTG, die Steuerbefreiung der Lieferungen mit Lieferort im Inland beim Verkauf über eine elektronische Plattform in Art. 23 Abs. 2 Ziffer 13 VE-MWSTG, die Bestimmung des Entgelts in Art. 24 Abs. 5^{bis} VE-MWSTG sowie die Möglichkeit der Anwendung des Verlagerungsverfahrens in Art. 63 Abs. 1 Bst. b VE-MWSTG geregelt werden.

b. Ausweitung der Bezugsteuer als Grundregel bei B2B

Die unseres Erachtens umfassendste Veränderung ist im Bereich der Regelungen zur Bezugsteuer geplant. Die ESTV möchte hier auf die aktuellen Regelungen in der EU umschwenken und zukünftig zwischen B2B (Leistungen an unternehmerisch tätige Personen) und B2C (Leistungen an nicht unternehmerisch tätige Personen) unterscheiden.

Im B2B-Verkehr ist dabei die Besteuerung durch die MWST grundsätzlich durch die leistungsempfangende Unternehmung vorgesehen (in der EU im sog. reverse-charge-Verfahren). Damit würde einerseits die Grundregel lauten, dass die Besteuerung mit der MWST im Verkehr zwischen unternehmerisch tätigen Personen (B2B) durch

die Bezugsteuer sichergestellt wird und andererseits eine MWST-Pflicht für Unternehmungen ohne Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Inland bei Verrechnung an unternehmerisch tätige Personen (B2B) mit wenigen Ausnahmen wegfallen würde.

Damit verbunden wäre natürlich aber auch, dass die Verantwortung der korrekten Handhabung der MWST vollumfänglich zur leistungsempfangenden Person, konkret zum steuerpflichtigen Unternehmen im Inland, übergehen würde.

Solange diese leistungsempfangende Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre, wäre diese vollumfänglich Verantwortung voraussichtlich nicht so tragisch, so lange die ESTV ihre Praxis beibehalten würde, bei nicht korrekt deklarierter Bezugsteuer aber mit vollem Vorsteuerabzugsrecht (sog. Nullsummenspiel) keine Aufrechnungen, Verzugszinsen oder Bussen vorzunehmen.

Sobald es sich aber um steuerpflichtige Personen, die mit der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen sowie ohne volles Vorsteuerabzugsrecht handelt, kann die vollumfängliche Übernahme der korrekten Handhabung der Bezugsteuer sehr schnell teuer werden.

Bei Leistungen gegenüber nicht eingetragenen Leistungsempfängern (B2C) würden lediglich die Dienstleis-

tungen nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG wie bis anhin zur Bezugsteuer führen. Die bisherige Bezugsteuerlimite von CHF 10000 pro Kalenderjahr für eine Bezugsteuerpflicht soll dabei beibehalten werden.

Somit würde bei allen anderen Leistungen gegenüber nicht eingetragenen Leistungsempfängern eine MWST-Pflicht des ausländischen Unternehmens vorliegen, wenn diese einen weltweiten Umsatz von mehr als CHF 100000 aufweisen.

Bei der Verrechnung der Leistungen müsste also zukünftig das leistungserbringende ausländische Unternehmen oder deren Vertreter abklären, um welche Leistung es sich nach Schweizer Recht handelt (Lieferung oder Dienstleistung, steuerbar, aufgenommen oder befreit usw.), ob seine leistungsempfangende Person rechtsgültig im MWST-Register bei der ESTV eingetragen ist und ob seine Leistung zu einer Ausnahme gehört, sofern diese Leistungen gegenüber einem rechtsgültig eingetragenen Leistungsempfänger im Inland verrechnet werden. Die gleiche Leistung könnte dann unter Umständen je nach Leistungsempfänger und Leistung einmal der Schweizer MWST und ein anderes Mal nicht der Schweizer MWST unterliegen, was die Handhabung der Bezugsteuer nicht einfacher macht.

Es gilt hier zu beachten, dass bspw. die Einfuhrsteuerpflichtigen mit dem Systemwechsel zur Bezugsteuer nicht geändert werden. Sollten solche ausländische Unternehmungen zukünftig in der Schweiz nicht mehr registriert sein, müssten sie die Einfuhrsteuer über das Steuervergütungsverfahren zurückfordern. Wäre jedoch eine weitere freiwillige MWST-Registrierung aufgrund einer Inlandleistung möglich, würde dies neu zu einem regelmäßigen Vorsteuerüberhang führen, da die Leistung im B2B Verhältnis über die Bezugsteuer geregelt wäre.

c. Jährliche MWST-Abrechnungen mit Akontozahlungen

Ein lang gehegter Wunsch stellt offensichtlich die Einführung einer jähr-

lichen MWST-Abrechnung dar. Viele erhoffen sich darin, eine administrative und vermutlich auch eine finanzielle Erleichterung.

Die ESTV möchte den Unternehmungen mit einem maximalen Umsatz von nicht mehr als CHF 5005000 gestatten, auf Gesuch hin die MWST jährlich abzurechnen, sofern die steuerpflichtige Person ihren Abrechnungs- und/oder Zahlungsverpflichtungen nachkommt (Art. 35 Abs. 1^{bs} VE-MWSTG). Die vorstehend genannte Umsatzlimite ist derjenigen für die Abrechnung nach der Saldosteuerersatzmethode entnommen (Art. 37 Abs. 1 MWSTG). Die gleichen Regelungen wie bei der Saldobesteuerung sollen auch für den Wechsel der Abrechnungsperioden gelten, so dass eine

Wartefrist von drei Steuerperioden für den Wechsel zur jährlichen Abrechnungsperiode eingehalten werden muss.

Damit die jährliche Abrechnungsperiode nicht zu einem finanziellen Vorteil führt, sind mit dieser Abrechnungsperiode Akontozahlungen verbunden, die auf den Vorjahreszahlen bzw. auf den geplanten Umsätzen bei einer Neuregistrierung basieren, wobei keine Akontogutschriften bei grundsätzlichen Vorsteuerüberhängen ausgestellt werden.

Die steuerpflichtigen Personen, die sich für diese Abrechnungsperiode interessieren, müssen sich bewusst sein, dass dann allenfalls vorhandene Fehler in der Handhabung der MWST erst nach einem Jahr auffallen und damit in vielen Fällen ein finanzieller Schaden entstehen könnte, da bspw. systematische Fehler im Nachhinein in der Regel nicht mehr auf die Leistungsempfänger überwälzt werden können.

Für die Vertreter der steuerpflichtigen Personen würde sich die Arbeitslast voraussichtlich noch mehr auf einen Zeitpunkt konzentrieren, der bereits jetzt schon am Belastungslimit liegt.

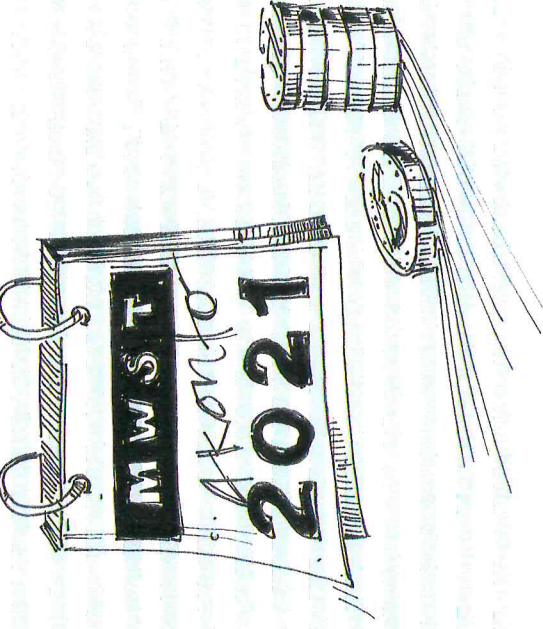
Steuersicherung

d. Ausländische Unternehmen

Um die geplanten Veränderungen im Bereich des Versandhandels auch

durchsetzen zu können, ist in der Teilrevision des MWSTG eine Reihe von administrativen Massnahmen gegen ausländische Unternehmen vorgesehen (Art. 79a VE-MWSTG). Diese können ein Einfuhrverbot oder die entschädigungslose Vernichtung von eingeführten Gegenständen beinhalten, nachdem das entsprechende fehlbare Unternehmen durch die ESTV angehört worden ist.

Da in vielen Fällen von administrativen Massnahmen der eigentliche Leistungsempfänger der Geschäftigte sein wird (insbesondere bei Vorauszahlungen), sieht die ESTV eine Veröffentlichung der fehlbaren Unternehmungen mit administrativen Massnahmen vor, so dass die potentiellen Leistungsempfänger von einer Bestellung absehen können.



sammenhang mit diesen Konkursen strafbar verhalten hat (Art. 93 Abs. 1^{bis} VE-MWSTG).

*Weitere geplante Veränderungen
(keine vollständige Aufzählung)*

In der Teilrevision des MWSTG sind noch einige weitere Veränderungen geplant, so soll unter anderem

a. der Ort der Dienstleistungen bei Reisebüros neu am Ort der dienstleistenden Person liegen (Art. 8 Abs. 2 Bst. b VE-MWSTG);

b. im Bereich der Subventionen eine gewisse Sicherheit geschaffen werden, dass die Beteiligten grundsätzlich von einer Subvention ausgehen können, sofern die Zahlung durch die öffentliche Hand als solche bezeichnet wird (Art. 18 Abs. 3 VE-MWSTG);

c. erstmals der Leistungsempfänger in einer gesetzlichen Bestimmung umschrieben werden (Art. 20b VE-MWSTG);

d. zwei neue Steuerausnahmen im Bereich der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 3^{bis} VE-MWSTG) sowie bei Teilnahmen an kulturellen Anlässen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 14^{bis} VE-MWSTG) geschaffen werden;

e. der reduzierte Steuersatz für Produkte der Monatshygiene erlaubt werden (Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziffer 10 VE-MWSTG);

f. auf die Steuervertretung bei Unternehmen ohne Sitz, Betriebsstätte und Wohnsitz im Inland verzichtet werden, sofern die Erfüllung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person und der rasche Vollzug dieses Gesetzes auf andere Weise gewährleistet sind (Art. 67 Abs. 1^{bis} VE-MWSTG) und

g. in der MWSTV die Anwendung des Meldeverfahrens bei der Übertragung von Emissionsrechten und vergleichbaren Rechten nach Art. 38 Abs. 2 MWSTG vorgesehen werden (Art. 103 VE-MWSTV).

