

NEUE ORTSREGELUNG ZUR LIEFERUNG VON ELEKTRIZITÄT UND ERDGAS

Erfreuliche Angleichung ans EU-Recht – Auswirkungen bei den Energieunternehmen

FELIX GEIGER

Mit dem neuen Mehrwertsteuergesetz wird den besonderen Verhältnissen in der Elektrizitäts- und Gasbranche Rechnung getragen, indem die Bestimmungen über die Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen sowie deren Einfuhr partiell an das geregelte EU-Recht angepasst wurden. Damit sollen die für die Elektrizitäts- und Gasbranche massgebenden Vorschriften vereinfacht und gleichzeitig Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken weitgehend beseitigt werden.

1. EINLEITENDE BEMERKUNGEN

1.1 EU-Recht. Zur Schaffung eines echten Binnenmarktes sowie zur Vereinfachung der Mehrwertsteuervorschriften für die Elektrizitäts- und Gaswirtschaft hat der Rat der Europäischen Union am 7. Oktober 2003 eine Richtlinie zur Änderung der damals geltenden 6. EG-Richtlinie hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität [1] verabschiedet. Die Mitgliedstaaten waren verpflichtet, ihre Rechts- und Verwaltungsvorschriften mit Wirkung ab 1. Januar 2005 an die Bestimmungen der Änderungsrichtlinie anzupassen [2].

Seither bestimmt sich der Ort der Lieferung von Elektrizität und Gas über das Erdgasverteilungsnetz in der EU nicht mehr nach dem physischen Energiefluss. Stattdessen wird in der geltenden MwStSystRL [3] unterschieden zwischen Lieferungen an steuerpflichtige Wiederverkäufer und Lieferungen an Personen/Unternehmer, die nicht als Wiederverkäufer gelten.

1.1.1 Lieferungen an steuerpflichtige Wiederverkäufer. Lieferungen an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gelten dort als erbracht, wo dieser den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Energie geliefert wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort (Art. 38 Abs. 1 MwStSystRL).



FELIX GEIGER,
RECHTSANWALT,
MWST-EXPERTE FH,
PARTNER VAT
CONSULTING AG,
BASEL/ZÜRICH,
FELIX.GEIGER@
VAT-CONSULTING.CH

Als steuerpflichtiger Wiederverkäufer gilt ein Steuerpflichtiger, dessen Haupttätigkeit in bezug auf den Kauf von Gas oder Elektrizität im Wiederverkauf dieser Erzeugnisse besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Erzeugnisse zu vernachlässigen ist (Art. 38 Abs. 2 MwStSystRL).

1.1.2 Lieferungen an Personen/Unternehmer, die nicht Wiederverkäufer sind. Diese gelten dort als erbracht, wo der Erwerber die Energie tatsächlich nutzt und verbraucht (Art. 39 MwStSystRL). Der Ort der tatsächlichen Nutzung und des Verbrauchs ist in der Regel dort, wo sich der Zähler befindet.

In jenen Fällen, in denen der Erwerber die Energie nicht tatsächlich verbraucht, gilt – analog zu Art. 38 Abs. 1 MwStSystRL – der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Ort der Lieferung, d. h. der Erwerber wird in bezug auf die nicht konsumierte Energie dem Wiederverkäufer gleichgestellt (Art. 39 MwStSystRL).

1.2 Angleichung des CH-Rechts ans EU-Recht. Am 12. Juni 2009 haben die beiden Räte das *revidierte Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (revMWSTG)* gutgeheissen; dieses tritt am 1. Januar 2010 in Kraft. Darin wird den besonderen Verhältnissen in der Elektrizitäts- und Gasbranche Rechnung getragen, indem die Bestimmungen über die Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen sowie deren Einfuhr im revMWSTG partiell an das geltende EU-Recht angepasst wurden. Damit sollen die für die Elektrizitäts- und Gasbranche massgebenden Mehrwertsteuervorschriften vereinfacht und gleichzeitig Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken weitgehend beseitigt werden. Im Unterschied zum EU-Recht wird jedoch im revMWSTG nicht unterschieden, ob die Elektrizität oder das Erdgas für den Wiederverkauf bestimmt sind oder nicht. Vielmehr wird einzig und allein darauf abgestellt, ob der Abnehmer seinen Sitz bzw. Wohnsitz im In- oder im Ausland hat.

2. GEGENÜBERSTELLUNG ALTES RECHT-NEUES RECHT

2.1 Altes Recht. Im bis Ende 2009 gültigen *Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)* werden Elektrizität und Gas wie körperliche Sachen behandelt. Eine Bestimmung, welche die Lieferung von Elektrizität und Gas speziell regelt, fehlt im MWSTG. Demzufolge richtet sich deren Besteuerung nach den allgemeinen, auf die Lieferung von Gegenständen anwendbaren Bestimmungen. Die Problematik der bisherigen Regelung besteht darin, dass sich bei der Lieferung von Elektrizität und Gas – im Unterschied zur Lieferung von körperlichen Gegenständen – die Warenbewegung, d. h. der physische Strom- bzw. Gasfluss, nicht mit den vertraglichen Verhältnissen deckt. Zudem wird im MWSTG explizit festgehalten,

Abbildung: BESTIMMUNG DES REVMWSTG**Art. 3 Begriffe**

Im Sinne dieses Gesetzes bedeuten:

- a. ...
- b. Gegenstände: bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches;
- c. ...

Art. 7 Ort der Lieferung

² Als Ort der Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen gilt der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Lieferung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus er oder sie tätig wird.

Art. 53 Steuerbefreite Einfuhren

¹ Von der Steuer befreit ist die Einfuhr von:

- f. ...
- g. Elektrizität und Erdgas in Leitungen;
- h. ...

dass auch die Einfuhr von Elektrizität und Gas der Steuer unterliegt, selbst wenn die Einfuhr zollfrei erfolgen kann (Art. 73 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.2 Neues Recht. Unter dem neuen Recht gelten Elektrizität und Gas weiterhin als Gegenstände (Art. 3 Bst. b revMWSTG). Somit handelt es sich beim Verkauf von Elektrizität oder Gas auch unter neuem Recht um eine Lieferung. Neu enthält das revMWSTG jedoch eine Bestimmung, die den Ort der Lieferung von Elektrizität und Gas abweichend von den Lieferungen von körperlichen Gegenständen regelt (Art. 7 Abs. 2 revMWSTG). Abweichend vom bisherigen Recht wird zudem die Einfuhr von Elektrizität und Erdgas in Leitungen neu von der Steuer befreit (Art. 53 Abs. 1 Bst. g revMWSTG). Vgl. die entsprechenden Bestimmungen des revMWSTG in der *Abbildung*.

3. KOMMENTAR ZU DEN NEUEN BESTIMMUNGEN

3.1 Ort der Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen. Art. 7 Abs. 2 revMWSTG unterscheidet nicht zwischen Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen, die für den Wiederverkauf bestimmt sind, und solchen, die für den Verbrauch bestimmt sind. Vielmehr gilt die Lieferung in beiden Fällen an dem Ort als erbracht, an dem der Empfänger den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird.

Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen unterliegen somit nicht der Schweizer *Mehrwertsteuer* (MWST), wenn der Erwerber seinen Sitz bzw. Wohnsitz im Ausland hat; dies gilt auch in jenen Fällen, in denen die Lieferung physisch in der Schweiz erfolgt. Hingegen unterliegen Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen der Schweizer

MWST, wenn der Erwerber seinen Sitz bzw. Wohnsitz im Inland hat; dies gilt auch in jenen Fällen, in denen die Lieferung physisch im Ausland erfolgt. Ob es sich beim Erwerber um einen Unternehmer oder eine Privatperson handelt, ist in beiden Fällen ohne Belang.

Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber eine einfache Lösung getroffen. Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen in der Schweiz und der EU kann es jedoch in Einzelfällen zu Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken kommen. Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken können resultieren, wenn der Ort des Verbrauchs und der Sitz bzw. Wohnsitz des Erwerbers nicht identisch sind.

Bezieht beispielsweise ein inländischer Transporteur Energie, um während eines innergemeinschaftlichen Transports die in einem Kühlcontainer transportierte verderbliche Ware zu kühlen, so gilt die Energielieferung aus EU-Sicht am Ort der tatsächlichen Nutzung und des Verbrauchs als erbracht und unterliegt somit der EU-Umsatzsteuer. Aus Schweizer Sicht gilt die Energielieferung am Sitz des Erwerbers (= inländischer Transporteur) als erbracht und unterliegt der Schweizer MWST.

3.2 Exportnachweis bei Elektrizität und Erdgas in Leitungen. Gemäss dem oben Gesagten werden Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen neu wie Dienstleistungen behandelt, die am Sitz bzw. Wohnsitz des Erwerbers besteuert werden. Der physische Energiefluss ist nicht mehr von Bedeutung. Dementsprechend bedarf es bei der Ausfuhr von Elektrizität und Erdgas, d. h. bei der physischen Verbringung von Energie vom In- ins Ausland, für mehrwertsteuerliche Zwecke keines besonderen Exportnachweises mehr [4]. Ansonsten würde das angestrebte Ziel, die Vorschriften über die Besteuerung von Energielieferungen zu vereinfachen, wieder zunichte gemacht.

Die mit den Stromexporten (d. h. physische Verbringung von Elektrizität von der Schweiz ins Ausland) verbundenen Meldepflichten (Meldungen an die *Swissgrid AG* und an das *Bundesamt für Energie*) bleiben jedoch von der Neuregelung unberührt.

3.3 Einfuhr von Elektrizität und Erdgas in Leitungen. Gemäss dem oben Gesagten werden Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen neu wie Dienstleistungen behandelt, die am Sitz bzw. Wohnsitz des Erwerbers besteuert werden. Folgerichtig wird die Einfuhr von Elektrizität und Erdgas in Leitungen in Art. 53 Abs. 1 Bst. g revMWSTG von der Einfuhrsteuer befreit. Somit entfällt die bisherige Verpflichtung, im Falle der Einfuhr von Elektrizität und Erdgas, d. h. bei der physischen Verbringung von Energie vom Aus- ins Inland, einen Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland zu deklarieren [5]. Ohne die genannte Steuerbefreiungsvorschrift käme es zu Doppelbesteuerungen.

Die mit den Stromimporten (d. h. physische Verbringung von Elektrizität vom Ausland in die Schweiz) verbundenen Meldepflichten (Meldungen an die *Swissgrid AG* und an das *Bundesamt für Energie*) bleiben jedoch von der Neuregelung unberührt.

3.4 Steuerpflicht des ausländischen Lieferanten contra Bezugsteuerpflicht. Aufgrund der neuen Bestimmungen im revMWSTG erzielt ein Unternehmen, das Elektrizität oder Erdgas in Leitungen an im Inland ansässige bzw. wohnhafte Erwerber liefert, steuerpflichtige Inlandumsätze, unabhängig davon, ob es sich beim Lieferanten um ein in- oder ausländisches Unternehmen handelt. Art. 10 Abs. 2 Bst. b revMWSTG sieht jedoch eine Befreiung von der Steuerpflicht vor, wenn es sich beim Lieferanten um ein im Ausland ansässiges Unternehmen handelt, das im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt. Der Bezugsteuer unterliegen u. a. Lieferungen im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern diese Lieferungen nicht der Einfuhrsteuer unterliegen (Art. 45 Abs. 1 Bst. c revMWSTG).

Aufgrund des unmissverständlichen Wortlauts dieser Regelung, die in der Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der MWST [6] noch nicht enthalten war, haben sich ausländische Unternehmen, die im Inland ausschliesslich Lieferungen von Elektrizität und Erdgas in Leitungen erbringen, in der Schweiz nicht für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen. Stattdessen schuldet der im Inland ansässige bzw. wohnhafte Erwerber die Steuer auf den bezogenen Leistungen (= Bezugsteuer). In dem Umfang, in dem die bezogene Elektrizität und das Erdgas der Erzielung steuerbarer Umsätze dienen, kann die deklarierte Steuer in derselben MWST-Abrechnung wieder in Abzug gebracht werden.

Abweichend vom klaren Wortlaut des Gesetzes sieht der am 18. September 2009 publizierte *Entwurf der Mehrwertsteuerverordnung (E-MWSTV)* vor, dass die Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen nach Art. 7 Abs. 2 revMWSTG nicht der Besteuerung nach Art. 45 Abs. 1 Bst. c revMWSTG unterliegt (Art. 101 Abs. 2 E-MWSTV). In den Erläuterungen zum E-MWSTV wird ausgeführt, dass mit dieser Regelung Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Energieanbietern verhindert werden sollen. Wäre die Bezugsteuer auf Energielieferungen anwendbar, wären gemäss den Ausführungen des Eidg. Finanzdepartementes (EFD) diese Lieferungen an Endabnehmer erst ab einem Bezug von jährlich CHF 10 000 zu versteuern, was für

die meisten privaten Endkonsumenten zu einem faktisch un- versteuerten Energiebezug führen würde (Erläuterungen zu Art. 101 Abs. 2 E-MWSTV).

Nach der hier vertretenen Auffassung steht der Ausschluss der Bezugsteuerpflicht im Zusammenhang mit Energielieferungen im Widerspruch zum klaren Wortlaut des Gesetzes. Eine Bestimmung, die den Bundesrat legitimiert, die Bezugsteuerpflicht in der Ausführungsverordnung abweichend von Art. 45 Abs. 1 Bst. c revMWSTG zu regeln, enthält das revMWSTG nicht. Ebenso wenig ergibt sich aus den Materialien ein Hinweis, dass der Gesetzgeber die Bezugsteuerpflicht für die hier zur Diskussion stehenden Umsätze generell ausschliessen wollte.

Der im E-MWSTV vorgesehene Ausschluss der Bezugsteuerpflicht wäre zudem sowohl für die Verwaltung als auch für die betroffenen Unternehmen im In- und Ausland mit gewichtigen Nachteilen verbunden. So etwa müssten sich unzählige ausländische Unternehmen in der Schweiz für mehrwertsteuerliche Zwecke erfassen lassen, wenn sie Elektrizität und Erdgas in Leitungen an im Inland ansässige Erwerber liefern würden. Die Neuregelung wäre somit für die ausländischen Unternehmen und die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) mit einem grossen administrativen Mehraufwand verbunden.

Eine Registrierungspflicht wäre auch gegeben, wenn die Lieferungen physisch im Ausland getätigt werden und der Lieferant somit keinen Anknüpfungspunkt zur Schweiz hätte. Eine solche Regelung würde bei den betroffenen ausländischen Unternehmen auf Unverständnis stossen, da in der EU für solche Fälle das Reverse-Charge-Verfahren vorgesehen ist (s. Art. 195 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem).

Aufgrund der im Rahmen des Anhörungsverfahrens von verschiedenen Unternehmen und Verbänden eingereichten Stellungnahmen gehen wir davon aus, dass in der definitiven Fassung der Ausführungsverordnung zum revMWSTG die umstrittene Bestimmung nicht mehr enthalten sein wird und stattdessen – analog zur Erbringung von Dienstleistungen, die dem Empfängerortsprinzip unterstellt sind – die Steuerschuldnerschaft grundsätzlich auf den Erwerber übergeht. Zur Vermeidung von Besteuerungslücken gilt es jedoch

die Befreiung von der Steuerpflicht auf jene Fälle zu beschränken, in denen es sich beim Erwerber um ein im Inland für mehrwertsteuerliche Zwecke registriertes Unternehmen handelt [7]. Mit einer solchen Regelung ist sichergestellt, dass die Versorgung und der Handel mit Elektrizität und Erdgas in Leitungen im Inland umfassend besteuert wird.

4. FAZIT

Es wird klar, dass sich die Elektrizitäts- und Gaswirtschaft ab 1. Januar 2010 mit einschneidenden Änderungen konfrontiert sieht. Um einen reibungslosen Übergang vom alten zum neuen System sicherzustellen, gilt es bis Ende 2009 die

umsatzsteuerlichen Folgen, die sich aus den unterschiedlichen Sachverhalten ergeben, zu kennen, die notwendigen Informatikanpassungen vorzunehmen und das Personal entsprechend zu schulen. Die Änderungen dürften den Handel mit Elektrizität und Erdgas wesentlich vereinfachen. Zudem wird es im grenzüberschreitenden Verhältnis nur noch in Einzelfällen zu Doppelbesteuerungen oder Besteuerungslücken kommen. Schliesslich bleibt zu hoffen, dass der Bundesrat die strittige Bestimmung, welche die Bezugsteuerpflicht für die Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen durch im Ausland ansässige Unternehmen ausschliesst, durch eine gesetzeskonforme und EU-kompatible Regelung ersetzt. ■

Anmerkungen: 1) Richtlinie 2003/92/EG des Rates vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität. 2) Vgl. Felix Geiger, Ort der Lieferung von Elektrizität und Gas – Änderung der 6. EG-Richtlinie/Vorschlag der Europäischen Kommission

vom 5. Dezember 2002, ST 2003/1–2, S. 87 ff.

3) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. 4) Vgl. dazu bisherige Verwaltungspraxis, publiziert in MB Nr. 22 «Import, Export sowie Transit von Elektrizität und Gas», Ziff. 4.1. 5) Vgl. dazu bisherige Verwaltungspraxis, publi-

ziert in MB Nr. 22 «Import, Export sowie Transit von Elektrizität und Gas», Ziff. 5.1. 6) BBl 2008 6885. 7) Eine entsprechende Regelung sieht Art. 10 Abs. 2 Bst. b revMWSTG für Unternehmen mit Sitz im Ausland vor, die im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen.

RÉSUMÉ

Nouvelle règle du lieu pour les livraisons d'électricité et de gaz

Les deux Chambres ont adopté la *révision totale de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA rév)* le 12 juin 2009. Cette loi, dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2010, tient compte des conditions particulières des secteurs électrique et gazier puisque ses dispositions s'alignent partiellement sur le droit européen pour les livraisons d'électricité et de gaz par conduites et pour l'importation de ces biens.

Les livraisons d'électricité et de gaz par conduites sont désormais réputées avoir été faites au lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, au lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité. Les livraisons d'électricité et de gaz par conduites ne sont donc pas soumises à la *taxe sur la valeur ajoutée (TVA)* suisse lorsque l'acquéreur a son siège ou son domicile à l'étranger, même si la livraison physique a lieu en Suisse. Inversement, la TVA suisse doit être acquittée lorsque l'acquéreur a son siège ou son domicile en Suisse, même si la livraison physique se fait à l'étranger. Que l'acquéreur soit une entreprise ou une personne physi-

que, ou encore que l'électricité ou le gaz livré soient destinés à la revente n'a aucune espèce d'importance.

L'exportation d'électricité ou de gaz, soit l'acheminement physique d'énergie par-delà la frontière suisse, ne nécessite plus l'établissement d'attestations particulières aux fins de la TVA. Cette nouvelle réglementation est cependant sans effet sur les déclarations obligatoires (à *Swissgrid* et à l'*Office fédéral de l'énergie*) en relation avec les exportations de courant électrique (soit le transport physique d'électricité de Suisse vers l'étranger).

Dans le nouveau régime de la TVA, l'importation d'électricité et de gaz par conduites est en revanche franche d'impôt. Cela signifie que l'obligation de déclarer l'acquisition de prestations d'une entreprise ayant son siège à l'étranger n'est plus nécessaire pour l'importation de ces biens, autrement dit pour l'acheminement physique d'énergie de l'étranger vers la Suisse. Cette nouvelle réglementation est cependant sans effet sur les déclarations obligatoires (à *Swissgrid* et à l'*Office fédéral de l'énergie*) en relation avec les importations de courant électrique (soit le transport physique d'électricité de l'étranger vers la Suisse).

L'ordonnance d'application de la *LTVA rév* n'ayant pas encore été adoptée dans sa version définitive, il reste un point d'interrogation quant à savoir si une entreprise étrangère qui livre de l'électricité ou du gaz par conduites à un acquéreur domicilié ou ayant son siège en Suisse doit s'enregistrer en Suisse aux fins de perception de la TVA ou si elle sera libérée de l'assujettissement au sens de l'article 10 al. 2 let. b *LTVA rév*.

Vu les avis exprimés par diverses entreprises et associations professionnelles dans le cadre de la procédure d'audition, nous prévoyons que, dans sa version définitive, l'ordonnance d'application de la *LTVA rév* transférera sur l'acquéreur la qualité de débiteur fiscal – par analogie à la fourniture de prestations de services qui sont soumises au principe du lieu du destinataire. Pour éviter tout vide fiscal, il convient toutefois de limiter la libération de l'assujettissement aux cas où l'acquéreur est une entreprise enregistrée en Suisse aux fins de la TVA. Cette approche permettrait ainsi une imposition intégrale de l'approvisionnement et du négoce d'électricité et de gaz par conduites en Suisse. *FG/PB*