

# Der liberalisierte Strommarkt

## Antworten auf neue, komplexe Mehrwertsteuerfragen

*Der internationale Strommarkt wird liberalisiert und beinahe zeitgleich das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft gesetzt. Diese Entwicklung bringt eine Vielzahl neuer Fragestellungen mit sich. Insbesondere müssen sich die Steuerpflichtigen mit unzähligen, zum Teil einschneidenden Neuerungen vertraut machen. Im folgenden Beitrag werden anhand von Fallbeispielen Lösungen erarbeitet, die zu sachgerechten und praktikablen Ergebnissen führen.*

### 1. Öffnung des Elektrizitätsmarktes

Zur Zeit befindet sich der gesamte europäische Elektrizitätsmarkt im Umbruch. Die bisherigen regionalen und nationalen Versorgungsmonopole werden aufgebrochen. Auch die Schweiz kann sich dieser Entwicklung nicht entziehen. Im bundesrätlichen Entwurf vom 7. Juni 1999 zu einem neuen Elektrizitätsmarktgesetz [1] (EMG), welches in der diesjährigen Frühjahrs- bzw. Herbstsession von den beiden Räten durchberaten wurde, ist denn auch eine schrittweise Öffnung des Strommarktes vorgesehen.

Gemäss dem obgenannten Gesetzesentwurf erhalten bestimmte natürliche oder juristische Personen, die sich innerhalb und ausserhalb des Netzgebietes befinden, einen Netzzugang, damit sie Liefer- und Bezugsverträge auf der Grundlage freiwilliger kommerzieller Vereinbarungen abschliessen können (sog. regulated third party access) [2]. Ziel der Marktöffnung ist die Erhöhung der Effizienz durch vermehrten Wettbewerb. Die Öffnung des Marktes für neue Anbieter sowie die freie Wahl des Lieferanten durch die Verbraucher sind zentrale Voraussetzungen, um den Wettbewerb sicherzustellen [3].

Noch steht nicht fest, wie die gesetzlichen Bestimmungen im Detail ausse-

hen werden. Es besteht jedoch kein Zweifel, dass die angestrebte Marktöffnung einschneidende Auswirkungen auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Umsätze der Elektrizitätsbranche haben wird. Insbesondere werden sich unzählige neue Fallkonstellationen ergeben, die es mehrwertsteuerlich zu beurteilen gilt. Es wird Aufgabe der Mehrwertsteuerverwaltung sein sicherzustellen, dass die Liberalisierung des Strommarktes nicht durch Mehrwertsteuerhindernisse erschwert oder gar verunmöglicht wird.

Im Verlaufe der rechtlichen Abklärungen hat sich schon bald gezeigt, dass weder die geltende Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) noch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG), welches am 1. Januar 2001 in Kraft treten wird, den besonderen Verhältnissen der Elektrizitätsbranche Rechnung tragen. Bis anhin führte dies zu keinen grösseren Problemen, da sich die Produktion und der Handel mit Strom auf den inländischen Markt konzentrierte. Durch die Liberalisierung des Strommarktes in der Schweiz und in den EU-Mitgliedstaaten werden den Stromproduzenten



Felix Geiger, lic.iur., Advokat  
Gründer der VAT Consulting AG  
felix.geiger@vat-consulting.ch

und -händlern jedoch neue Märkte erschlossen. Bei grenzüberschreitenden Transaktionen führt dies zwangsläufig zu Problemen, auf die im folgenden näher eingegangen wird.

### 2. Die Problematik bei Stromlieferungen

Die Hauptproblematik bei der mehrwertsteuerlichen Erfassung der Stromlieferungen (auch Marktleistungen genannt) ist im Umstand begründet, dass sich die Elektrizität aufgrund physikalischer Gesetzmässigkeiten bei vermaschten Netzen nicht nach den vertraglichen Beziehungen verhält. Mit anderen Worten stimmen die Stromlieferung und ihr Transport vom Lieferanten an den Abnehmer nicht mit dem effektiven Stromfluss überein [4].

Weder das geltende noch das künftige Mehrwertsteuerrecht enthalten Bestimmungen, welche diesen Besonderheiten im Bereich der Elektrizität und den damit einhergehenden Schwierigkeiten speziell Rechnung tragen. Bei der Lösung der nachstehenden Fallbeispiele hat sich der Autor möglichst eng an die gesetzlichen Bestimmungen und die dazu entwickelte Verwaltungspraxis angelehnt, welche aber auf die Lieferung körperlicher Gegenstände zugeschnitten sind.

### 3. Mehrwertsteuerliche Behandlung von Stromlieferungen

#### 3.1 Strom als Liefergegenstand

Gemäss Art. 5 Abs. 1 MWSTV liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine Lieferung

setzt mit anderen Worten einen *Gegenstand* als Leistungsobjekt voraus. Das Mehrwertsteuerrecht enthält keine Definition, was ein Gegenstand ist. In den Art. 5 Abs. 3 und 66 Abs. 2 Bst. b MWSTV wird jedoch ausdrücklich festgehalten, dass Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches als Gegenstände gelten. Der Gegenstandsbegriff des Mehrwertsteuerrechts umfasst somit auch nicht körperliche Wirtschaftsgüter.

An der Qualifikation von Elektrizität als Gegenstand wird sich auch nach Inkrafttreten des MWSTG per 1. Januar 2001 nichts ändern (Art. 6 Abs. 3 und Art. 73 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

## 3.2 Inländische Stromlieferungen

Aufgrund des oben Gesagten ist die im Rahmen eines Stromlieferungsvertrages erbrachte Leistung als Lieferung zu qualifizieren, die vom inländischen Steuerpflichtigen zum Normalsatz von derzeit 7,5% (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV) zu versteuern ist. Stromlieferungen, die ab Inkrafttreten des MWSTG erbracht werden, sind zum Satz von 7,6% steuerbar (Art. 36 Abs. 3 MWSTG).

Sofern der Abnehmer steuerpflichtig ist und den bezogenen Strom für steuerbare Zwecke verwendet, kann er in seiner MWST-Abrechnung die Vorsteuer wieder in Abzug bringen.

## 3.3 Grenzüberschreitende Stromlieferungen

### 3.3.1 Ort der Stromlieferung

Mit der Öffnung des Strommarktes erhalten ausländische Stromproduzenten und -händler die Möglichkeit, den inländischen Markt mit Strom zu beliefern. Gleichzeitig eröffnen sich den Schweizer Stromproduzenten und -händlern neue Absatzmärkte im Ausland. Diese Entwicklung stellt die in der Elektrizitätsbranche tätigen Unternehmen vor völlig neue mehrwertsteuerliche Probleme. Bei den grenzüberschreitenden Stromlieferungen steht aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Frage im Vordergrund, wo sich der Ort der Lieferung befindet.

### 3.3.1.1 Nach altem Recht

Um den Ort der Lieferung zu bestimmen, gilt es zu unterscheiden, ob der gelieferte Gegenstand – vorliegendenfalls der Strom – befördert bzw. versendet wird. In *Beförderungs- oder Versendungsfällen* wird die Lieferung am Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt (Art. 11 Bst. b MWSTV). Liegt kein Beförderungs- oder Versendungsfall vor, so wird die Lieferung am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV).

Nach der hier vertretenen Auffassung sind die Begriffe «Beförderung» bzw. «Versendung» weit auszulegen und umfassen jede Art von Transporten. So etwa gilt auch der Transport von Gas oder Erdöl durch Rohrleitungen als Beförderung bzw. Versendung im Sinne des Art. 11 Bst. b MWSTV [5]. Massgeblich ist, dass der Lieferant den Gegenstand mit eigenen Mitteln transportiert oder aber einen Dritten mit dem Transport beauftragt. Aufgrund des Gesagten befindet sich der Ort der Stromlieferung in aller Regel dort, wo der Produzent den Strom ins Netz einspeist. Bis anhin ist die ESTV sogar davon ausgegangen, dass es sich bei der Durchleitung von Strom um eine Beförderungsleistung im engeren Sinn handelt. In der Folge war der Transport ausländischer Elektrizität, welche durch die Schweiz wieder ins Ausland befördert wird, nach Art. 15 Abs. 2 Bst. e MWSTV von der Steuer befreit [6].

Liegt dagegen kein Beförderungs- bzw. Versendungsfall vor, so gilt die Stromlieferung dort als erbracht, wo sich der Strom im Zeitpunkt der *Verschaffung der Verfügungsmacht* befindet. Die Verfügungsmacht über Elektrizität wird grundsätzlich dort verschafft, wo der Zähler angebracht ist [7]. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist nur dann massgeblich für die Ortsbestimmung, wenn die Strommenge vor dem Transport definitiv gemessen wird und der Stromabnehmer die Netzleistung für den Transport des Stroms einkauft.

Ein anderer *Lösungsansatz* besteht darin, bei grenzüberschreitenden Lieferungen immer auf den Ort abzustellen, wo die Verfügungsmacht über den Strom verschafft wird. Diese Lösung vermag jedoch aus dogmatischer Sicht nicht zu überzeugen. Zwischen dem Strom, welcher vom Stromproduzenten ins Netz eingespeist wird, und jenem Strom, den der Stromabnehmer aus dem Netz speist, besteht nämlich keine Identität. Daraus erhellt, dass die Bestimmungen über den Ort der Lieferung den besonderen Umständen bei Stromlieferungen in keiner Weise gerecht werden.

Aus folgenden Gründen favorisiert der Autor klar die Annahme eines Beförderungs- bzw. Versendungsfalls, sofern die Netzleistung für den Transport des Stroms nicht vom Stromabnehmer eingekauft wird. Mit der Verlagerung des Ortes der Lieferung an den Ort, wo die Beförderung bzw. Versendung des Gegenstandes beginnt, soll vermieden werden, dass sich unzählige ausländische Unternehmen in der Schweiz als Steuerpflichtige registrieren lassen müssen. Nur wenn auch bei Stromlieferungen ein Beförderungs- oder Versendungsfall angenommen wird, kann dem gesetzgeberischen Willen zum Durchbruch verholfen werden. Im Übrigen würden beim Abstellen auf die Verschaffung der Verfügungsmacht neue Abgrenzungsschwierigkeiten geschaffen. So etwa müsste bei jeder grenzüberschreitenden Stromlieferung festgestellt werden, wo der Zähler angebracht ist. Wird der Strom an verschiedenen Orten gemessen, so müsste im Einzelfall festgelegt werden, welche Messung massgeblich ist. Nach der deutschen Praxis wird in solchen Fällen darauf abgestellt, wo die Liefermenge endgültig festgestellt wird [8]. Eine solche Lösung dürfte jedoch wenig praktikabel sein.

### 3.3.1.2 Nach neuem Recht

Die Bestimmungen über den Ort der Lieferung haben im MWSTG lediglich Änderungen redaktioneller Natur erfahren. Die ESTV geht jedoch neu davon aus, dass die Durchleitung von Strom nicht mehr als Beförderungsleistung im engeren Sinn, sondern als Einräumung eines Rechts nach Art. 14

Abs. 3 Bst. a MWSTG zu qualifizieren ist [9]. Ob diese Praxisänderung Auswirkungen auf die Bestimmung des Ortes der Stromlieferung haben wird, ist unklar. Insbesondere stellt sich die Frage, ob es unter dem neuen Recht noch einen Beförderungs- oder Versendungsfall gibt. Nach der hier vertretenen Auffassung hat besagte Praxisänderung keine Auswirkungen auf die Ortsbestimmung bei Stromlieferungen, da die in Art. 13 Bst. b MWSTG verwendeten Begriffe «Beförderung» bzw. «Versendung» in einem weiten Sinn zu verstehen sind.

### 3.3.2 Import von Strom

#### 3.3.2.1 Nach altem Recht

Gemäss Art. 66 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Bst. b MWSTV unterliegt u.a. die Einfuhr von Elektrizität der Einfuhrsteuer. Die Importbesteuerung entfällt, wenn der eingeführte Strom nachweislich für die Wiederausfuhr bestimmt ist (sog. Transitgeschäfte) [10].

Da grenzüberschreitende Stromlieferungen nicht zollamtlich erfasst werden, hat der steuerpflichtige Importeur die Mehrwertsteuer selbst zu berechnen und in der MWST-Abrechnung als Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland zu deklarieren. Der Steuerbetrag kann in derselben MWST-Deklaration wieder als Vorsteuer in Abzug gebracht werden [11].

#### 3.3.2.2 Nach neuem Recht

Die Praxis, wonach bei der Einfuhr von Elektrizität (Art. 73 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Bst. b MWSTG) die Einfuhrsteuer im sog. reverse-charge Verfahren durch den inländischen Bezüger abgerechnet werden muss, wird voraussichtlich auch unter dem Regime des MWSTG weitergeführt. Inländische Steuerpflichtige sind somit auch in Zukunft verpflichtet, auf ihren Strombezügen aus dem Ausland die Mehrwertsteuer abzurechnen, sofern der Strom physisch in die Schweiz gelangt. Mit dieser Lösung hat die ESTV eine praxisnahe Regelung getroffen, die zu begrüssen ist.

### 3.3.3 Export von Strom

#### 3.3.3.1 Nach altem Recht

Von der Steuer befreit sind gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV die Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden. Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat (Art. 15 Abs. 3 MWSTV).

Gestützt auf besagte Bestimmungen wird die Lieferung von Elektrizität ins

Ausland von der Steuer befreit, sofern der Exportnachweis gemäss nachstehender Ziff. 3.3.4 erbracht werden kann [12].

#### 3.3.3.2 Nach neuem Recht

Da die Steuerbefreiungsvorschriften im Falle direkter Ausfuhr keine entscheiderelevanten Änderungen erfahren haben (s. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 4 MWSTG), ist davon auszugehen, dass die ESTV auch nach Inkrafttreten des MWSTG ihre bisherige Praxis weiterführen wird.

#### 3.3.3.3 Fallbeispiel

Das Gesagte lässt sich anhand folgenden Beispiels veranschaulichen. Die in Italien ansässige «Elektrizitäts AG» kauft bei der Schweizer «Produktions AG» eine bestimmte Menge Strom ein. Der in der Schweiz produzierte Strom wird von der «Produktions AG» direkt nach Italien an die «Elektrizitäts AG» geliefert (siehe *Abbildung 1*).

Aufgrund des bisher Gesagten befindet sich vorliegendenfalls der Ort der Lieferung in der Schweiz. Da der Strom direkt ins Ausland befördert bzw. versendet wird, ist die Stromlieferung von der Steuer befreit, sofern die «Produktions AG» den Exportnachweis erbringen kann.

#### 3.3.4 Exportnachweis

Seit dem OECD-Beschluss von 1953 vollzieht sich der internationale Stromverkehr in Westeuropa ohne Zollkontrolle. Es stellt sich deshalb die Frage, wie der Nachweis für eine Stromausfuhr erbracht werden kann.

Gemäss Art. 16 Abs. 1 MWSTV (ab 1. Jan. 2001: Art. 20 Abs. 1 MWSTG) hat die Ausfuhr von Gegenständen grundsätzlich nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist. Da der grenzüberschreitende Energieverkehr nicht zollamtlich erfasst wird, kann bei der Lieferung von Elektrizität der Ausfuhrnachweis nicht mittels Zolldokumenten erbracht werden. Der Exportnachweis muss deshalb anderweitig geführt werden können. Bis anhin unterlag die Ausfuhr von Elektrizität

Abbildung 1

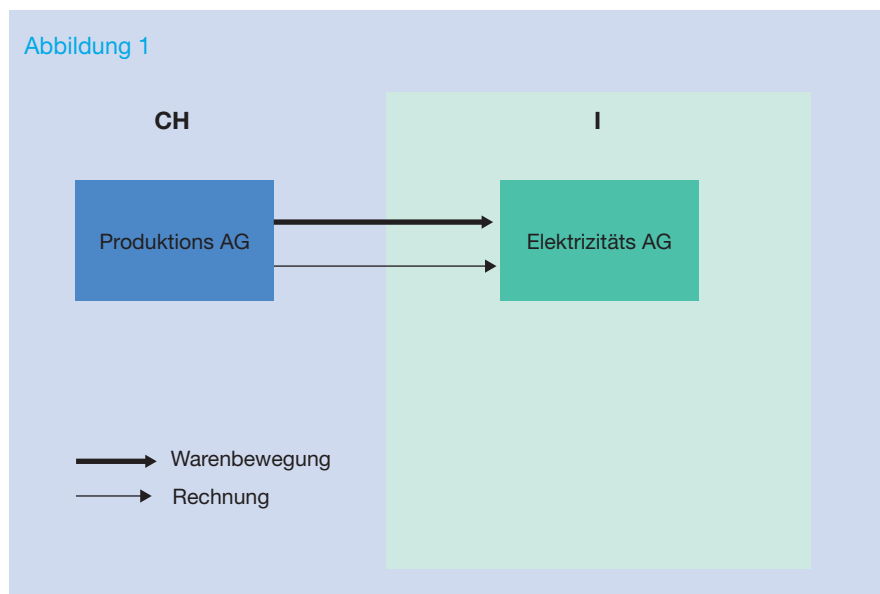
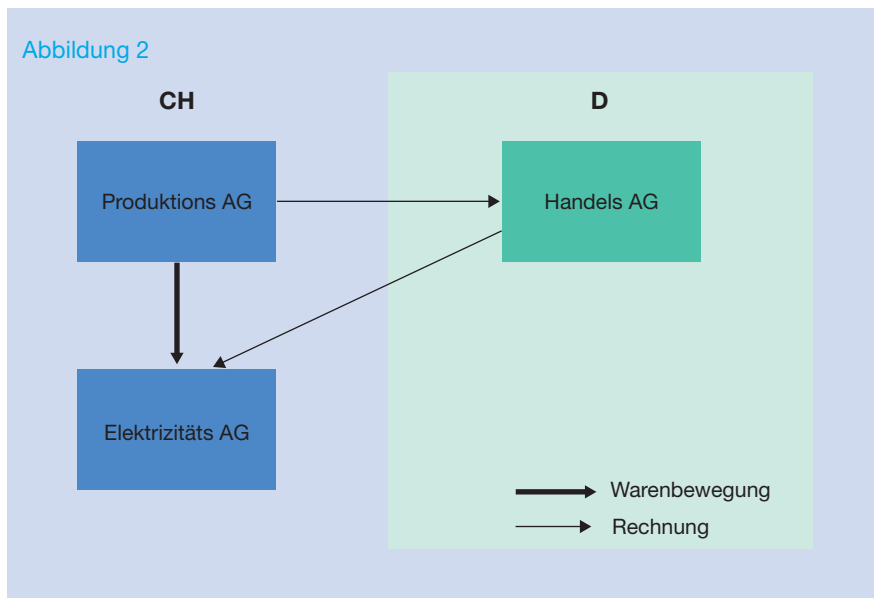


Abbildung 2



der Bewilligungspflicht durch das Bundesamt für Energie. Im Hinblick auf die Liberalisierung des Strommarkts sind Ausfuhren seit dem 1. Januar 2000 auch ohne vorgängige Bewilligung zulässig. Die Stromexporteure sind jedoch weiterhin verpflichtet, dem Bundesamt für Energie periodisch die ins Ausland erbrachten Stromlieferungen zu melden. Es ist davon auszugehen, dass die ESTV auch in Zukunft die Meldung an das Bundesamt für Energie als Ausfuhrnachweis im Sinne des Mehrwertsteuerrechts anerkennt. Im Falle der Versorgung des grenznahen Auslands mit Strom hat die ESTV bis anhin auch die Einfuhrumsatzsteuer-Erklärung gegenüber dem Nachbarstaat als Nachweis für den Export anerkannt [13].

Im übrigen werden sämtliche Stromausfuhren mengenmässig durch die Elektrizitäts-Gesellschaft Laufenburg AG (im folgenden EGL genannt) bzw. seit Beginn des Jahres 2000 durch die Etrans AG erfasst. Soweit diese Daten für die Erhebung der Mehrwertsteuer von Belang sind, kann die ESTV in die Unterlagen der EGL bzw. der Etrans AG Einsicht nehmen und auf ihre Übereinstimmung mit den Meldungen an das Bundesamt für Energie überprüfen. Damit hat die ESTV ein wirksames Instrument, um auch ohne zollamtliches Ausfuhrdokument den Anspruch auf Steuerbefreiung zu verifizieren. Es besteht somit keine Veranlassung für die ESTV, von ihrer bisherigen Praxis abzuweichen.

## 4. Sonderfälle

### 4.1 Reihengeschäfte

#### 4.1.1 Nach altem Recht

Werden mehrere Umsätze über denselben Gegenstand durch eine Warenbewegung vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer in der Reihe bewirkt, so liegt ein sog. Reihengeschäft vor. Beim Reihengeschäft gelten alle Lieferungen in der Reihe als gleichzeitig erfolgt [14]. In der Folge gibt es für alle Lieferungen in der Reihe nur einen Lieferort.

Wird bei Reihengeschäften mit insgesamt drei beteiligten Steuerpflichtigen der Gegenstand vom ersten Lieferanten vom Inland ins Ausland befördert oder versendet, so ist gemäss der bisherigen Praxis nur die Lieferung des zweiten Lieferanten an den letzten Abnehmer in der Kette von der Steuer befreit. Das Gesagte gilt sinngemäss für Reihengeschäfte, an denen mehr als drei Parteien beteiligt sind. Auch bei solchen Reihengeschäften ist jeweils nur die letzte Lieferung von der Steuer befreit [15].

#### 4.1.2 Nach neuem Recht

Gemäss der neuen Verwaltungspraxis, die ab 1. Januar 2001 Anwendung findet, gilt das unter obiger Ziffer Gesagte grundsätzlich auch in Zukunft. Im Sinne einer Gleichstellung mit der

Steuerbefreiung bei direkter Ausfuhr kommen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen neu nicht nur der letzte Lieferant, sondern auch die übrigen Lieferanten in der Reihe in den Genuss einer Steuerbefreiung [16].

#### 4.1.3 Fallbeispiele

Anhand folgender Fallbeispiele soll das Gesagte veranschaulicht werden.

##### 4.1.3.1 Fallbeispiel 1

Die deutsche «Handels AG» kauft bei der Schweizer «Produktions AG» eine bestimmte Menge Strom ein. Die «Handels AG» beauftragt die «Produktions AG», den Strom direkt an die Schweizer «Elektrizitäts AG» zu liefern (siehe *Abbildung 2*).

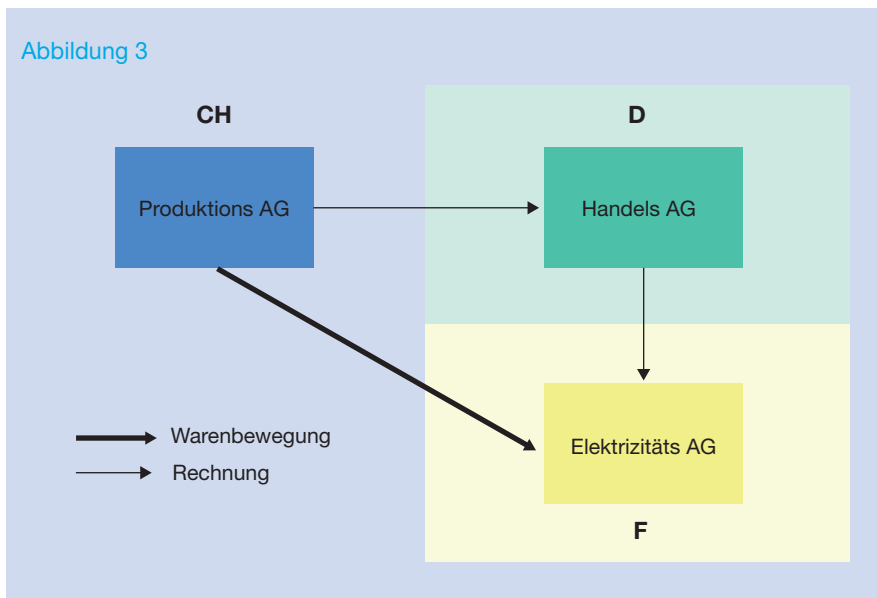
Da im vorliegenden Beispiel der Strom physisch nie die Grenze überschreitet, erbringen sowohl die «Produktions AG» als auch die ausländische «Handels AG» eine im Inland steuerbare Stromlieferung. In der Folge hat sich die «Handels AG» im Register der Steuerpflichtigen eintragen zu lassen, vorausgesetzt, sie erreicht die die Steuerpflicht begründende Umsatzgrenze.

##### 4.1.3.2 Fallbeispiel 2

Im Fallbeispiel 2 liefert die Schweizer «Produktions AG» den Strom im Auftrag der deutschen «Handels AG» direkt nach Frankreich an die «Elektrizitäts AG» (siehe *Abbildung 3*).

Beim vorliegenden Reihengeschäft bestimmt sich der Ort der Lieferung nach Art. 11 Bst. b MWSTV (ab 1. Jan. 2001: Art. 13 Bst. b MWSTG), d.h. der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo die Beförderung oder Versendung des Stroms zum letzten Abnehmer beginnt. Da der Strom in der Schweiz produziert und ins Netz eingespeist wird, erbringen sowohl die «Produktions AG» als auch die ausländische «Handels AG» eine Inlandlieferung. Die Stromlieferung der «Produktions AG» unterliegt gemäss bisheriger Praxis der Steuer zum Normalsatz, währenddem jene der «Handels AG» infolge direkter Ausfuhr von der Steuer befreit ist. Die Steuerbefreiung setzt jedoch vor-

Abbildung 3



aus, dass der Exportnachweis auf die «Handels AG» lautet. Die Meldung der Ausfuhr an das Bundesamt für Energie wird jedoch in der Regel durch die «Produktions AG» erfolgen. Es gilt deshalb sicherzustellen, dass die ESTV diese Meldung als rechtsgenügenden Nachweis für die Ausfuhrlieferung der «Handels AG» anerkennt.

Gemäss der neuen Praxis der ESTV, welche ab 1. Januar 2001 Anwendung findet, besteht jedoch unter eng umschriebenen Voraussetzungen die Möglichkeit, dass die «Produktions AG» als Exporteur auftritt und als Ausfuhrwert den Wert ihrer Lieferung an die «Handels AG» aufführt [17]. Die Lieferung der «Produktions AG» wird vorliegendenfalls wie eine direkte Ausfuhr behandelt und ist – wie die Lieferung der «Handels AG» – von der Steuer befreit.

Grundsätzlich ist denkbar, dass kein Beförderungs- oder Versandungsfall vorliegt, sondern ein *Abholreihengeschäft*. Gegebenenfalls erbringt die «Produktions AG» eine zum Normal-satz steuerbare Inlandlieferung an die «Handels AG». Sofern die ausländische «Elektrizitäts AG» in der Schweiz nicht als Steuerpflichtige registriert ist, kann die «Handels AG» ihre Inlandlieferung infolge Ausfuhr steuerbefreit erbringen. Der Exportnachweis hat auf die «Elektrizitäts AG» zu lauten. Ein Abholreihengeschäft wäre nach der

hier vertretenen Auffassung dann anzunehmen, wenn die gelieferte Menge Strom endgültig im Inland gemessen wird und die «Elektrizitäts AG» die Netzleistung für den Transport des Stroms von der Schweiz ins Ausland einkauft.

#### 4.1.3.3 Fallbeispiel 3

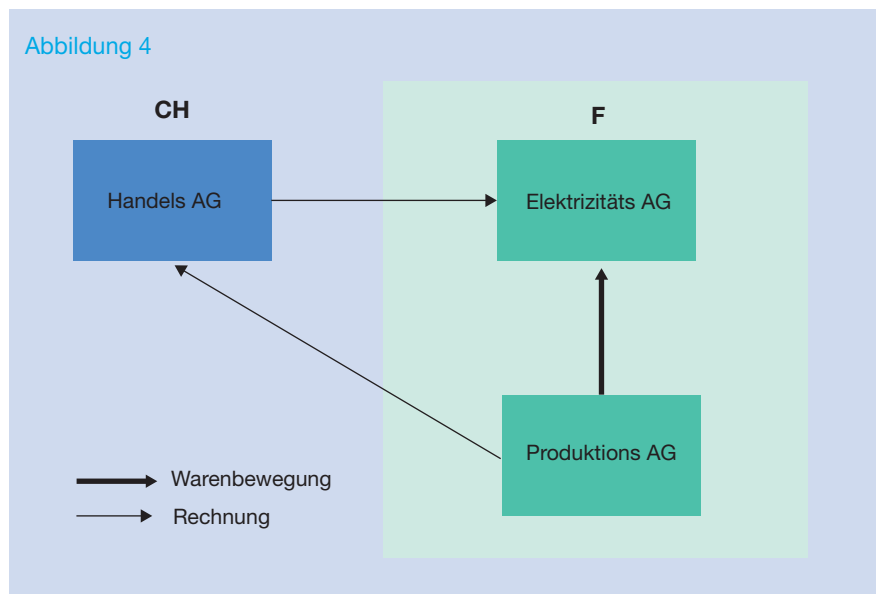
Im dritten Beispiel kauft die in Frankreich ansässige «Elektrizitäts AG» von der Schweizer «Handels AG» eine bestimmte Menge Strom. Da die «Handels AG» nicht über die erforderliche Produktionskapazität verfügt, kauft sie

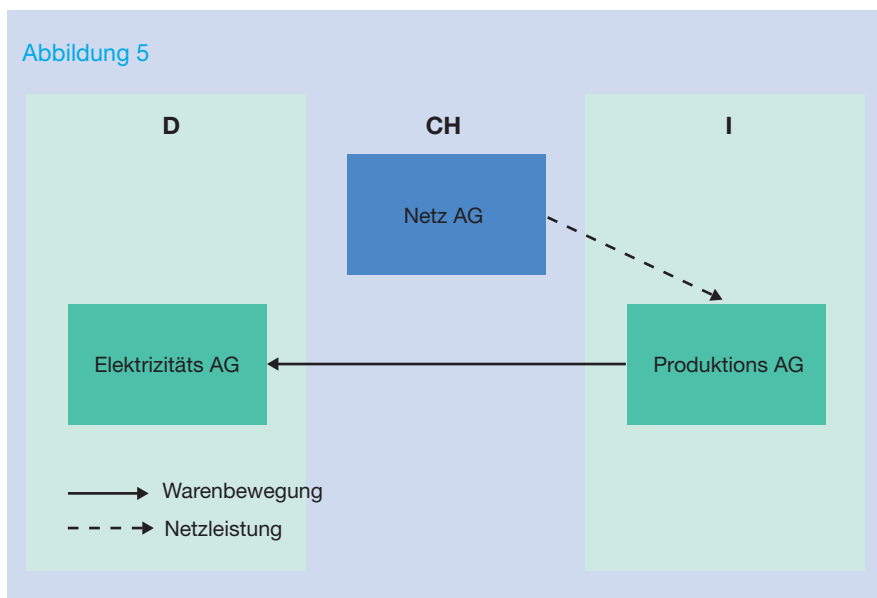
den benötigten Strom bei der französischen «Produktions AG» ein. In der Folge beauftragt die «Handels AG» die «Produktions AG», die zugekaufte Strommenge direkt an die «Elektrizitäts AG» zu liefern (siehe *Abbildung 4*).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein Beförderungs- bzw. Versandreihengeschäft. In einem ersten Schritt liefert die «Produktions AG» die in Frankreich produzierte Elektrizität an die «Handels AG». Aus Schweizer Sicht befindet sich der Ort der Lieferung in Frankreich; da der Strom physisch nie in die Schweiz gelangt, wird auf dem von der «Handels AG» eingekauften Strom keine Einfuhrsteuer erhoben. In einem zweiten Schritt liefert die «Handels AG» den französischen Strom an die «Elektrizitäts AG» in Frankreich. Diese Lieferung gilt als Ausland-Ausland-Lieferung und unterliegt somit ebenfalls nicht der Schweizer Mehrwertsteuer. Da die Lieferung von Elektrizität steuerbar wäre, wenn sie im Inland bewirkt würde, ist die «Handels AG» gleichwohl zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 29 Abs. 3 MWSTV; Art. 38 Abs. 3 MWSTG).

Eventuell hat sich die Schweizer «Handels AG» jedoch in Frankreich als Steuerpflichtige registrieren zu lassen und über die Lieferung des französischen Stroms an die «Elektrizitäts AG» abzurechnen.

Abbildung 4





## 4.2 Energieverkehr im Austauschverfahren

In der Strombranche ist es üblich, dass sich die Elektrizitätsgesellschaften gegenseitig mit Strom beliefern, ohne dafür Rechnung zu stellen (sog. Energieverkehr im Austauschverfahren). Die Transaktionen werden nur mengenmässig (ohne wertmässigen Ausweis) erfasst und in sog. Energie-Kontokorrenten verbucht.

Gemäss bisheriger Verwaltungspraxis ist der Energieverkehr im Austauschverfahren unter bestimmten Voraussetzungen mehrwertsteuerlich nicht zu bewerten. Insbesondere müssen die Energie-Kontokorrente sauber geführt werden. Darüber hinaus müssen die am nationalen Austauschverfahren beteiligten Elektrizitätsgesellschaften als Mehrwertsteuerpflichtige registriert und die Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Dieses vereinfachte Verfahren, welches unter dem Regime des MWSTG weitergeführt wird, gilt ausschliesslich und ohne jegliches Präjudiz für diesen Energieverkehr [18].

## 4.3 Benutzungsrecht bei Stromleitungen (sog. Netzleistungen)

### 4.3.1 Nach altem Recht

Gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. e MWSTV sind Beförderungen von Gegenständen

im Inland und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen von der Steuer befreit, wenn die Gegenstände unter Zollkontrolle stehen und zur Ausfuhr bestimmt sind (unverzollte Transitwaren). Gestützt auf die fragliche Steuerbefreiungsvorschrift gilt der Transport ausländischer Elektrizität, welche durch die Schweiz wiederum ins Ausland geliefert wird, unter dem Regime der MWSTV als eine von der Steuer befreite Beförderungsleistung [19].

### 4.3.2 Nach neuem Recht

Wie bereits an anderer Stelle gesagt wurde, verhält sich die Elektrizität aufgrund physikalischer Gesetzmässigkeiten bei vermaschten Netzen nicht nach den vertraglichen Beziehungen. Die Durchleitung von Elektrizität stellt deshalb keine Beförderungsleistung im engeren Sinne dar. Vielmehr handelt es sich um die Einräumung des Rechts, das Stromnetz zu benutzen. Es ist deshalb zutreffender, von einer Netzbenutzung als von einer eigentlichen Durchleitung zu sprechen [20].

Vermutlich aus denselben Überlegungen hat die ESTV nunmehr ihre bisherige Praxis aufgegeben. Neu gilt die Durchleitung von Strom als Einräumung des Rechts zur Benutzung des Leitungsnetzes und somit als Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 Bst. a MWSTG [21]. Der Ort dieser Dienstleistungen bestimmt sich somit neu

nach dem Domizil des Empfängers. Demzufolge unterliegen Netzleistungen, die von einem inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden, nicht der Schweizer Mehrwertsteuer, wenn der Empfänger der Leistung seinen Sitz im Ausland hat. Netzleistungen, die an Empfänger mit Sitz im Inland erbracht werden, sind dagegen zu 7,6% steuerbar.

### 4.3.3 Fallbeispiel

Die italienische «Produktions AG» beliefert die in Deutschland ansässige «Elektrizitäts AG» mit Strom. Um den Strom von Italien nach Deutschland liefern zu können, benötigt die «Produktions AG» das Stromleitungsnetz der Schweizer «Netz AG». Die «Netz AG» stellt der «Produktions AG» für die Durchleitung des Fremdstroms auf ihrem Netz Rechnung (siehe [Abbildung 5](#)).

Gemäss der bisherigen Verwaltungspraxis befindet sich der Ort der hier zur Diskussion stehenden Dienstleistung in der Schweiz. Die Netzleistung ist jedoch nach Art. 15 Abs. 2 Bst. e MWSTV von der Steuer befreit.

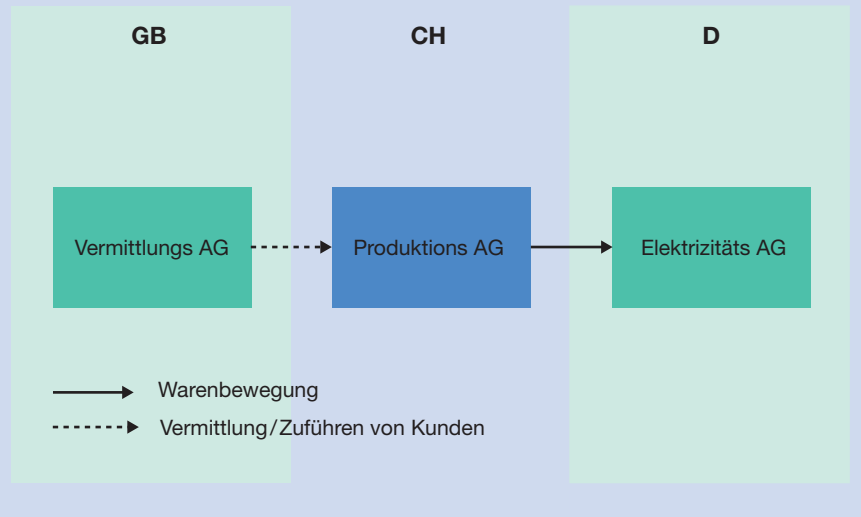
Nach Inkrafttreten des MWSTG ist der Sitz des Leistungsempfängers massgeblich für die Ortsbestimmung der Netzleistung. Da der Empfänger der Leistung seinen Sitz im Ausland hat, gilt die Netzleistung als im Ausland erbracht. In der Folge hat die «Netz AG» die hier zur Diskussion stehende Dienstleistung nicht zu versteuern. Der Anspruch der «Netz AG» auf Vorsteuerabzug bleibt dennoch gewahrt.

## 4.4 Vermittlung von Stromlieferungen

### 4.4.1 Nach altem Recht

Vermittlungsleistungen sind von der Steuer befreit, wenn der vermittelte Umsatz entweder nach Art. 15 steuerfrei ist oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird (Art. 15 Abs. 2 Bst. k MWSTV). Eine Vermittlung im Sinne der MWSTV liegt jedoch nur dann vor, wenn der Vermittler ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelt, so dass der vermittelte

Abbildung 6



Umsatz direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (s. Art. 10 Abs. 1 MWSTV).

4.4.2 Nach neuem Recht

Die Bestimmungen über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Vermittlungsleistungen haben im MWSTG keine Änderungen erfahren (Art. 11 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG).

4.4.3 Fallbeispiele

4.4.3.1 Fallbeispiel 1

Die in Grossbritannien ansässige «Vermittlungs AG» vermittelt der Schweizer «Produktions AG» Energiegeschäfte. In der Folge liefert die «Produktions AG» den in der Schweiz produzierten Strom direkt nach Deutschland an die «Elektrizitäts AG». Für ihre Vermittlungstätigkeit erhält die «Vermittlungs AG» von der «Produktions AG» eine Provision (siehe *Abbildung 6*).

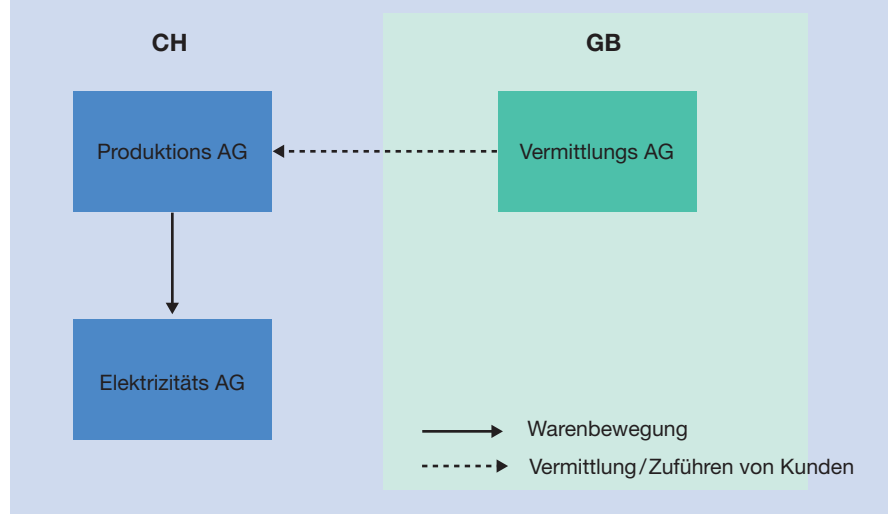
Gemäss dem geschilderten Sachverhalt liefert die Schweizer «Produktions AG» den vermittelten Strom direkt nach Deutschland an die «Elektrizitäts AG». Die Lieferung von Elektrizität, die direkt ins Ausland befördert oder versendet wird, ist aufgrund des bisher Gesagten von der Steuer befreit. In der Folge ist auch die Vermittlung dieser steuerbefreiten Exportlieferung steuerbefreit.

4.4.3.2 Fallbeispiel 2

Im zweiten Fallbeispiel liefert die Schweizer «Produktions AG» den Strom, den die in Grossbritannien ansässige «Vermittlungs AG» vermittelt hat, an die Schweizer «Elektrizitäts AG» (siehe *Abbildung 7*).

Bei der vermittelten Stromlieferung der «Produktions AG» an die «Elektrizitäts AG» handelt es sich um eine reine Inlandlieferung, welche somit der Schweizer Mehrwertsteuer unterliegt. In der Folge findet die Steuerbefreiungsvorschrift nach Art. 15 Abs. 2 Bst. k MWSTV (ab 1. Jan. 2001: Art. 19 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG) keine Anwendung.

Abbildung 7



Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Schweizer «Produktions AG» einen Dienstleistungsbezug zu versteuern hat. Grundsätzlich gelten Dienstleistungen an dem Ort erbracht, an dem der Leistungserbringer seinen Sitz hat (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; Art. 14 Abs. 1 MWSTG). Da vorliegendenfalls die «Vermittlungs AG» ihren Sitz im Ausland hat, befindet sich der Ort der Vermittlungsleistung im Ausland. Im alten Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen, welches bis zum Inkrafttreten des MWSTG Anwendung findet, sind sodann jene Dienstleistungen aufgeführt, in denen für die Besteuerung nicht auf den Unternehmensort des Leistungserbringers, sondern auf die Nutzung oder Auswertung abgestellt wird. Da die hier zur Diskussion stehende Dienstleistung nicht namentlich aufgeführt ist und die fragliche Liste abschliessender Natur ist [22], hat die «Produktions AG» den Bezug der fraglichen Vermittlungsleistung aus dem Ausland nach der hier vertretenen Auffassung nicht zu versteuern.

Es ist jedoch einzuräumen, dass hier eine Besteuerungslücke besteht und deshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass die ESTV die Auffassung vertreten wird, die Nutzung oder Auswertung der hier zur Diskussion stehenden Vermittlungsleistung erfolge in der Schweiz und sei demzufolge von der «Produktions AG» als Bezug einer

Dienstleistung aus dem Ausland zu versteuern.

Auch die neue Verwaltungspraxis, welche ab 1. Januar 2001 gilt, enthält keine Antwort auf die hier zur Diskussion gestellte Problematik [23].

## 4.5 Zuführen von Kunden

### 4.5.1 Nach altem Recht

Gemäss der bisherigen Praxis der ESTV stellt das Gewinnen oder Zuführen von Kunden eine Dienstleistung im Bereiche der Werbung oder des Überlassens von Informationen dar [24]. Besagte Dienstleistungen gelten dort als erbracht, wo der Leistungserbringer seinen Sitz hat. Sofern der Empfänger einer solchen Leistung seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland hat, greift eine Steuerbefreiung Platz (Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV).

### 4.5.2 Nach neuem Recht

Auch unter dem Regime des MWSTG gilt das Gewinnen oder Zuführen von Kunden als Dienstleistung im Bereiche der Werbung oder des Überlassens von Informationen [25]. Im Unterschied zum bisherigen Recht gelten solche Leistungen jedoch neu dort als erbracht, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat (Art. 14 Abs. 3 Bst. d MWSTG). Einer Steuerbefreiungsvorschrift, wie sie das bisherige Recht kannte, bedarf es somit nicht mehr.

### 4.5.3 Fallbeispiel

Die in Grossbritannien ansässige «Vermittlungs AG» vermittelt der «Produktions AG» potentielle Stromabnehmer. Die «Vermittlungs AG» schliesst die Energiegeschäfte jedoch nicht im Namen und für Rechnung der «Produktions AG» ab, sondern führt der «Produktions AG» lediglich in- und ausländische Stromabnehmer zu. Für ihre Vermittlungstätigkeit erhält die «Vermittlungs AG» eine Provision (siehe *Abbildungen 6 und 7*).

Vorliegendenfalls ist die Leistung der «Vermittlungs AG» nicht als Vermittlungsleistung im engeren Sinn, sondern als Überlassung von Informationen zu qualifizieren. Gemäss bisherigem

Recht befindet sich der Ort einer solchen Dienstleistung am Sitz des Leistungserbringers. Die Nutzung oder Auswertung erfolgt am Ort, an dem der Empfänger seinen Wohn- oder Geschäftssitz hat [26]. In der Folge hat die «Produktions AG» bei Erreichen der massgeblichen Grenze von mehr als Fr. 10000.– im Kalenderjahr den Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland zu versteuern (Art. 9 i.V.m. Art. 18 MWSTV).

Gemäss neuem Recht wird die Überlassung von Informationen nicht mehr am Sitz des Leistungserbringers, son-

Eine wesentliche Abweichung besteht jedoch in Bezug auf die Steuersätze. Nach den allgemeinen Bestimmungen der 6. EG-RL findet auf Lieferungen von Elektrizität der Normalsteuersatz Anwendung. In der Praxis bewegt sich dieser Steuersatz zwischen 15 % und 25 %. Sofern die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen ist, können die EU-Mitgliedstaaten nach Art. 12 Abs. 3 Bst. a in Verbindung mit Bst. b der 6. EG-RL einen reduzierten Satz von mindestens 5 % auf Lieferungen von Elektrizität anwenden. Von dieser Möglichkeit hat Griechenland Gebrauch gemacht.

---

*«Es wird Aufgabe der Mehrwertsteuerverwaltung sein sicherzustellen, dass die Liberalisierung des Strommarktes nicht durch Mehrwertsteuerhindernisse erschwert oder gar verunmöglicht wird.»*

---

dern am Sitz des Leistungsempfängers erbracht (Art. 14 Abs. 3 Bst. d MWSTG). Somit erbringt die ausländische «Vermittlungs AG» in dem hier zur Diskussion stehenden Beispiel eine Inland-Dienstleistung. Die Abrechnungspflicht über diese Dienstleistung obliegt jedoch nicht der ausländischen «Vermittlungs AG» (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG), sondern – wie bis anhin – der «Produktions AG». Eine Besteuerung greift jedoch nur Platz, wenn die «Produktions AG» Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland von mehr als Fr. 10000.– im Kalenderjahr tätigt (Art. 10 i.V.m. Art. 24 MWSTG).

## 5. EU-Recht

Auch in der EU werden Energien jeglicher Art umsatzsteuerlich wie körperliche Sachen behandelt und unterliegen demzufolge der Lieferungsbesteuerung. Die gesetzliche Grundlage für die Qualifikation von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen als Gegenstand findet sich in Art. 5 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie [27] (im Folgenden 6. EG-RL genannt).

Im übrigen enthält auch die 6. EG-RL keine speziellen Bestimmungen über den Ort der Lieferung von Elektrizität. In der Folge liegt der Ort der Lieferung grundsätzlich dort, wo sich der Gegenstand, d.h. der Strom, zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet (Art. 8 Abs. 1 Bst. a der 6. EG-RL). Wird der fragliche Gegenstand weder versandt noch befördert, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet (Art. 8 Abs. 1 Bst. b der 6. EG-RL).

## 6. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

- Obschon Elektrizität keinen körperlichen individualisierbaren Gegenstand darstellt, behandelt das Mehrwertsteuerrecht die im Rahmen eines Stromlieferungsvertrages erbrachten Leistungen als *Lieferungen*. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen führt dies zu Problemen, weil bei vermaschten Netzen die Stromlieferung und ihr Transport vom Lieferanten zum Abnehmer



nicht mit dem effektiven Stromfluss übereinstimmen.

- Um bei grenzüberschreitenden Stromlieferungen den *Ort der Lieferung* zu bestimmen, gilt es zu unterscheiden, ob der Strom befördert oder versendet wird oder nicht. In Beförderungs- oder Versandungsfällen wird die Lieferung am Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung des Stroms beginnt, in der Regel also am Ort der Produktion des Stroms. Kein Beförderungs- oder Versandungsfall liegt vor, wenn die Strommenge vor dem Transport definitiv gemessen wird und der Stromabnehmer die Netzleistung für den Transport des Stroms einkauft. In einem solchen Fall wird die Lieferung am Ort erbracht, wo sich der Strom im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.
- Wird bei *Reihengeschäften* mit insgesamt drei beteiligten Steuerpflichtigen der Gegenstand vom ersten Lieferanten vom Inland ins Ausland befördert oder versendet, so ist gemäss bisheriger Praxis nur die Lieferung des zweiten Lieferanten an den letzten Abnehmer in der Kette von der Steuer befreit. Ab Inkrafttreten des MWSTG kann unter bestimmten Voraussetzungen auch der erste Lieferant in der Reihe in den Genuss einer Steuerbefreiung gelangen.
- Ausfuhrlieferungen sind grundsätzlich nur dann von der Steuer befreit, wenn sie zollamtlich nachgewiesen sind. Da der grenzüberschreitende Energieverkehr nicht zollamtlich erfasst wird, anerkennt die ESTV bis auf weiteres die Meldungen der exportierenden Elektrizitätsunternehmen an das Bundesamt für Energie als *Ausfuhrnachweis*. Insbesondere bei Reihengeschäften gilt es jedoch sicherzustellen, dass die Meldung des Stromproduzenten als rechtsgenügender Nachweis für die Ausfuhrlieferung durch dessen Abnehmer anerkannt wird.
- Gemäss bisheriger Praxis der ESTV sind *Netzleistungen* als Beförderungsleistungen zu qualifizieren. In der Folge ist der Stromtransit durch das Schweizer Stromnetz von der Steuer befreit. Ab Inkrafttreten des MWSTG gelten Netzleistungen als Einräumung des Rechts, das Stromnetz zu benutzen. In der Folge wer-

den diese am Domizil des Leistungsempfängers besteuert.

## Anmerkungen

- 1 Botschaft zum Elektrizitätsmarktgesetz vom 7. Juni 1999 (BBl 1999 7370 ff.).
- 2 Botschaft zum EMG, Ziff. 202.1 (BBl 1999 7430).
- 3 Botschaft zum EMG, Ziff. 112 (BBl 1999 7374 f.).
- 4 Allen Fuchs, *Öffnung des Strommarktes – Einige juristische Überlegungen*, in SZW Sondernummer 1999, S. 61 f.
- 5 vgl. Rau/Dürnwächter, *Umsatzsteuergesetz*, § 3 Anm. 462 f.; offenbar a.M. Camenzind/Honauer/Vallender, *Handbuch zum MWSTG*, Bern/Stuttgart/Wien 2000, RZ 396 f.
- 6 Branchenbroschüre «Gemeinwesen», Dezember 1994, Anhang 3, Ziff. 107; vgl. Ausführungen unter Ziff. 4.3.
- 7 Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., RZ 396 f.; Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 3 Anm. 443.
- 8 Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 3 Anm. 443.
- 9 Branchenbroschüre Nr. 18 «Gemeinwesen», August 2000, Anhang 8, Ziff. 34.
- 10 Vereinbarung vom 10. Okt. 1995 zwischen der Vereinigung exportierender Elektrizitätsunternehmen und der ESTV betreffend Besteuerung der Ein- und Ausfuhr elektrischer Energie (im Folgenden Vereinbarung VEE-ESTV genannt).
- 11 Vereinbarung VEE-ESTV; vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., RZ 1392.
- 12 Vereinbarung VEE-ESTV.
- 13 Vereinbarung VEE-ESTV.
- 14 Neu-Merkblatt Nr. 5 «Ort der Lieferung von Gegenständen», Ziff. 4.2 und 4.3.
- 15 Alt-Merkblatt Nr. 10 über die steuerliche Behandlung von Reihengeschäften bei der Ausfuhr, Ziff. 3.1.
- 16 Neu-Merkblatt Nr. 5, Ziff. 4.3.
- 17 Neu-Merkblatt Nr. 5, Ziff. 4.3.
- 18 Vereinbarung VEE-ESTV; Branchenbroschüre Nr. 18 «Gemeinwesen», August 2000, Anhang 8, Ziff. 36.
- 19 Branchenbroschüre «Gemeinwesen», Dezember 1994, Anhang 3, Ziff. 107; vgl. Vereinbarung VEE-ESTV.
- 20 Allen Fuchs, a.a.O., S. 62.
- 21 Branchenbroschüre Nr. 18 «Gemeinwesen», August 2000, Anhang 8, Ziff. 34.
- 22 Alt-Merkblatt Nr. 13 vom 31. Jan. 1997 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen, Ziff. 2 Bst. d.
- 23 Neu-Merkblatt Nr. 6 über grenzüberschreitende Dienstleistungen – Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, Ziff. 4.
- 24 Alt-Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. c; Nachtrag zur Broschüre «Banken und Finanzgesellschaften», Mai 1998, Ziff. 6.
- 25 Neu-Merkblatt Nr. 6, Ziff. 3.2.5 Bst. d; Broschüre Nr. 14 «Finanzbereich», September 2000, Ziff. 5.12.
- 26 Alt-Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. c.
- 27 6. EG-Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EG vom 13. Juni 1977 Nr. L 145, S. 1 ff.).