

ELEKTROMOBILITÄT: KOMPLEXE MEHRWERTSTEUERLICHE ASPEKTE

Der Trend hin zur Elektromobilität nimmt laufend und stark zu, nicht zuletzt auf sanften Druck von gewissen politischen und gesellschaftlichen Kreisen. Da auch bargeldloses Bezahlen und entsprechende Bezahlmodelle weiterentwickelt werden und da grenzüberschreitende Fälle zunehmen, werden die MWST-Aspekte dabei immer komplexer.

■ Von Christoph M. Meier

Zunehmende Komplexität durch neue Bezahlmodelle bei der Elektromobilität

Die vorhandenen gesetzlichen Regelungen und Praxispublikationen der Behörden in der Schweiz und in der EU dazu hinken der Entwicklung hinterher bzw. decken diese noch nicht ausreichend ab, um Geschäftsmodelle mehrwertsteuerlich klar qualifizieren zu können.

Die Elektromobilität nimmt laufend und stark zu, nicht zuletzt durch Druck gewisser politischer Kreise, aber auch gefördert durch Behörden, beispielsweise die «Roadmap Elektromobilität 2022». Neue Modelle zur Bezahlung werden europä- und schweizweit entwickelt. Da die Reichweite solcher Fahrzeuge noch deutlich unter derjenigen mit konventionellen Treibstoffen liegt, müssen Fahrzeuge öfters aufgeladen werden. Das führt dazu, dass auch ausländische Fahrzeuge öfters in der Schweiz aufgeladen werden. Ausländische Anbieter von Ladestationen sind – nicht zuletzt auch aufgrund ihrer Erfahrungen und Grösse – in der Schweiz aktiv und bauen Angebote aus. Aus all diesen Gründen kommen wir in der Schweiz immer mehr mit europäischen Modellen, gerade auch im Bereich der Bezahlung, in Berührung. Davon können traditionelle Tankstellen oder Garagen genauso betroffen sein wie neu auch alle anderen Ladesäulenbetreiber (auch als «Charge Point Operator» oder «CPO» bezeichnet; vgl.

Abbildung 2), welche auch Einkaufscenter, Hotels, Mehrfamilienhäuser etc. sein können und gerade auch aus Reputationsgründen Lademöglichkeiten anbieten wollen. Als Folge davon sind dann auch deren Treuhänder und Berater mit entsprechenden Fragestellungen konfrontiert.

Verglichen mit traditionellen Tankstellen kann das Aufladen an Ladesäulen ganz ohne Personal geschehen. Nebst traditionellen Bezahlmethoden entstehen auch immer neue Möglichkeiten. Beispielsweise kann ein Fahrzeug alleine schon bei Verbindung des Ladekabels mit dem Fahrzeug oder via App automatisch identifiziert werden. Indirekt erkennt die Ladesäule bzw. der CPO dadurch auch das Fahrzeug, den Fahrzeughalter oder (zumindest) den Bezahler, bzw. an wen die Aufladung (weiter-) belastet werden soll.

Dieser Beitrag klärt die mehrwertsteuerlichen Aspekte der Fragestellungen, die sich in diesem Zusammenhang ergeben können, soweit dies aus MWSTG und Praxis der ESTV schon möglich ist. Der Autor musste aufgrund fehlender Praxispublikationen seitens der ESTV diese schon für eine verbindliche Klärung von Einzelfällen anfragen. Die weitergehenden Erkenntnisse daraus sind ebenfalls berücksichtigt.

Grundsätzlich ist aus MWST-Sicht der Wunsch anzubringen, dass das Aufladen eines Elektrofahrzeugs

und deren Bezahlung, egal wie bzw. über welche Kanäle, zu keiner Wettbewerbsverzerrung verglichen mit Betankung mit Benzin oder Diesel führt. Sind bei komplexeren Bezahlmodellen auch ausländische Parteien involviert, was rasch möglich ist, sind diese Parteien nicht mit Schweizer MWST zu belasten, und gleichzeitig soll die MWST solche Modelle nicht unnötig durch administrative Hürden (insbesondere beispielsweise zusätzliche Schweizer MWST-Registrierungen von ausländischen Parteien) verkomplizieren oder gar behindern.

Grundlagen aus MWSTG und Praxis der ESTV

Das Schweizer Mehrwertsteuergesetz MWSTG kennt die folgenden Regelungen. Strom wird in Art. 3 Bst. b MWSTG als Gegenstand definiert. Somit kommen die entsprechenden Regelungen zur Ortsbestimmung von Lieferungen nach Art. 7 MWSTG zur Anwendung, nicht diejenigen für Dienstleistungen nach Art. 8 MWSTG. Art. 7 Abs. 2 MWSTG nennt als Ort der Lieferung von Elektrizität in Leitungen (also nicht für Batterien) und somit als Ort der Besteuerung den Ort des Empfängers (dies trotzdem analog Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG) «oder in Ermangelung eines solchen Sitzes ... Ort, an dem die Elektrizität ... tatsächlich genutzt oder verbraucht wird». Strom, obwohl als Gegenstand/Lieferung und nicht als Dienstleistung qualifiziert, wird

dennoch mit der Bezugsteuer erfasst, vgl. dazu Art. 45 Abs. 1 Bst. d MWSTG. Dies gelangt beispielsweise beim Strombezug eines Schweizer Unternehmens vom Ausland via Stromleitung zur Anwendung. Konsequenterweise befreit Art. 53 Abs. 1 Bst. g MWSTG solche Stromimporte von der Einfuhrumsatzsteuer.

Die gesetzliche Regelung in Art. 7 Abs. 2 mit einem «oder» ist indes problematisch, da das MWSTG nicht sagt, in welchen Fällen oder unter welchen Bedingungen welche der beiden möglichen Rechtsfolgen eintreten soll. Die zweite der alternativen Ortsbestimmungsregeln, nämlich «oder in Ermangelung eines solchen Sitzes ... der Ort, an dem die Elektrizität ... tatsächlich genutzt oder verbraucht wird» ist für vorliegende Fragestellungen ebenfalls noch wenig hilfreich. Der Autor ist der Meinung, dass bei der E-Mobilität der Strom «unterwegs» (nicht dort, wo der Ladevorgang stattfindet) genutzt bzw. verbraucht wird. Bei einer Aufladung in der Schweiz kann der Verbrauch in der Schweiz oder anteilig auch im Ausland stattfinden. Niemand ausser dem Fahrer weiss es, er weiss es auch erst im Nachhinein. Nach aktuellem Kenntnisstand des Autors ist unklar, wie diese offenen Fragen die ESTV im Bereich der E-Mobilität anzuwenden gedenkt.

In ihren Praxispublikationen, insbesondere MWST-Infos (MI) und MWST-Branchen-Infos (MBI) hat sich die ESTV bisher nicht explizit zu Fragen im Zusammenhang mit der E-Mobilität geäussert. Dies gilt insbesondere auch für die MBI 07 «Elektrizität und Erdgas in Leitungen».

Eine zu beachtende Praxis hat die ESTV in der MBI 07, Abschnitt 5.5, publiziert. Wird Strom für ein in der Schweiz gelegenes Ferienhaus verkauft und geliefert, welches aber einem Ausländer gehört und die Rechnung deshalb an die ausländische

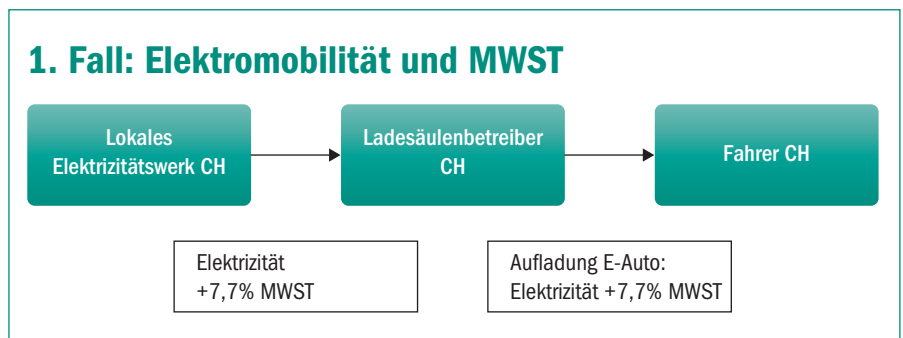


Abbildung 1: Einfacher Sachverhalt

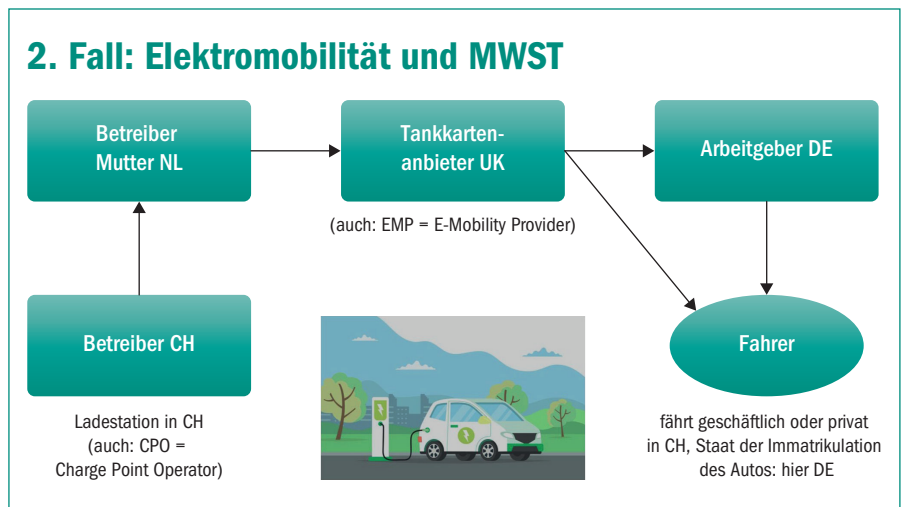


Abbildung 2: Komplexer beispielhafter Sachverhalt

Adresse des Eigentümers geht (die Rechnung kann auch per Adresse des Schweizer Ferienhauses gestellt sein), so würde nur gemäss MWSTG die Rechnung von der Schweizer MWST befreit sein. Dieses Resultat wäre nicht sachgerecht. Deshalb qualifiziert die ESTV in der vorerwähnten Praxispublikation ein Ferienhaus so wie eine Betriebsstätte. Im Ergebnis davon unterliegen dann auch solche Stromverkäufe doch der Schweizer MWST. Der Autor erachtet das Resultat in solchen Fällen ebenfalls als sachgerecht und nachvollziehbar.

Jedoch würde es nach Meinung des Autors eindeutig zu weit gehen, Elektrofahrzeuge ebenfalls als Betriebsstätten zu qualifizieren, nur um bisherige Regelungen des MWSTG zur Ortsbestimmung unbesehen auch auf diese neuen Fälle anwenden zu können. Die ESTV sieht soweit ersichtlich ebenfalls davon ab.

Ergänzend sei zudem darauf hingewiesen, dass Vermietungen in der Schweiz ebenfalls als Lieferung qualifiziert werden. Die Schweizer Regelung weicht diesbezüglich von derjenigen der EU ab, welche Vermietungen als «sonstige Leistungen» (deutscher Begriff für «Dienstleistungen» nach Schweizer Terminologie) qualifiziert. Entsprechend weichen folglich auch die Regeln zur Ortsbestimmung in der Schweiz und in der EU voneinander ab. Der Autor sah schon Fälle, wo Schweizer Ladestationen an ausländische Betreiber vermietet werden sollten. Der Autor musste dann den ausländischen Betreibern und deren MWST-Beratern erst erklären, weshalb auf solchen Vermietungen Schweizer MWST anfallen kann. Auf die Abgrenzungsproblematik zur nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG ausgenommenen, aber optierbaren, Grundstücksvermietung wird hier nicht weiter ein-

gegangen. Hingegen weist der Autor darauf hin, dass in Fällen, wo ein ausländischer Betreiber Ladeinfrastruktur in der Schweiz mietet und betreibt, nebst den MWST-Aspekten auch das Vorliegen einer direktsteuerlichen Betriebsstätte zu prüfen ist.

Bezahlmodelle

Einfache «Bezahlmodelle» so wie in der Abbildung 1 zum «Einfachen Sachverhalt» sind mehrwertsteuerlich einfach lösbar. Sollte ein Leser nur Kunden beraten oder selbst davon betroffen sein und dabei keine komplexeren Situationen haben, darf er oder sie gerne zum nächsten Artikel übergehen. Zwischen dem «Einfachen Sachverhalt» von Abbildung 1 und dem beispielhaft dargestellten «Komplexen Sachverhalt» in Abbildung 2 gibt es jedoch diverse Varianten. Sei es, dass ein ausländischer Betreiber («CPO») in irgendeiner Form involviert ist und/oder dass ausländische «Bezahldienstleister» (im weitesten und nicht nur im mehrwert-

steuerlichen Sinne) in irgendeiner Form involviert sind. In der Praxis wurden und werden laufend neue Varianten entwickelt. Deren mehrwertsteuerliche Beurteilung und Abklärungen der Auswirkungen auf die einzelnen Parteien sollte unbedingt sorgfältig und idealerweise rechtzeitig vor Aufnahme der Aktivitäten durchgeführt werden. Die nächsten Abschnitte sollen den Lesern Einblick in den aktuellen Stand der Erkenntnisse der Ansicht der ESTV dazu geben.

Erkenntnisse aus Anfragen bei der ESTV, Schweizer MWST-Pflicht von ausländischen Parteien

Komplexere Sachverhalte wie oben in der Abbildung 2 dargestellt, können aus MWST-Sicht grundsätzlich auf zwei Arten qualifiziert werden:

1. Entweder liegt eine Art «Reihengeschäft» vor, also alle im Prozess involvierten Parteien kaufen und verkaufen einander die Elektrizität (Lieferung von «Gegenstand» im weitesten bzw. im mehrwert-

steuerlichen Sinne). Alle diese Parteien, also insbesondere allenfalls auch ausländische, werden dadurch grundsätzlich in der Schweiz MWST-pflichtig. Ausländische Parteien müssen dann einen Schweizer Fiskalvertreter ernennen. Bei Reihengeschäften verkaufen mehrere Parteien denselben Gegenstand weiter, physisch gelangt der Gegenstand aber direkt vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer. Vorliegend im Beispiel Abbildung 2 gelangt die Elektrizität von der Ladestation direkt ins Elektrofahrzeug bzw. wird vom CPO an dessen Fahrer direkt «geliefert». Verkäufe können aber vom CPO via weitere Parteien (vorliegend → Betreiber Mutter NL → Tankkartenanbieter UK → Arbeitgeber DE) an den Fahrer erfolgen. Alle diese ausländischen Parteien werden obligatorisch in der Schweiz MWST-pflichtig.

2. Oder die in den Bezahlprozess involvierten Parteien erbringen nur Dienstleistungen im Bereich «Zahlungsabwicklung», sind also echte «Bezahldienstleister» (auch im mehrwertsteuerlichen Sinne). Dabei erbringen diese von der Schweizer MWST ausgenommene Dienstleistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG und werden daher in CH nicht obligatorisch MWST-pflichtig. Vorliegend im Beispiel Abbildung 2 erbringen bei dieser Qualifikation die weiteren Parteien Betreiber Mutter NL, Tankkartenanbieter UK sowie Arbeitgeber DE nur von der MWST ausgenommene Bezahldienstleistungen und werden nicht obligatorisch in der Schweiz MWST-pflichtig.

Der Autor hat der ESTV konkrete Fälle zur Qualifikation vorgelegt. Der Fall, der dem oben dargestellten komplexen Sachverhalt in Abbildung 2 nahe kommt, beurteilte die ESTV als obige zweite Variante, nämlich von der MWST ausgenommene Bezahldienstleistungen. Die ESTV scheint,



soweit sie sich geäussert hat, auf die Eintragung zur Schweizer MWST-Pflicht von ausländischen Parteien, welche im Bezahlprozess involviert sind, zu verzichten. Die ESTV verzichtete auch auf Vorsteuerkürzungen bei den Schweizer Parteien aufgrund dieser von der MWST ausgenommenen Bezahlleistungen.

Der Autor hält an dieser Stelle fest, dass er die Anfrage im Januar 2021 eingereicht hat und die ESTV erst im Juli 2021 die schriftliche Stellungnahme verfasst hat, welche sehr knapp ausfiel und auf einzelne Parteien und Aspekte teilweise gar nicht einging. Der Autor konnte während dieser Zeit einige Gespräche mit Vertretern der ESTV führen. Der Autor schliesst aus diesen Erkenntnissen, dass auch die ESTV Mühe hat, sachgerechte und pragmatische Lösungen zu finden, welche sich dennoch im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben des MWSTG bewegen. Demzufolge erfuhr der Autor auch, dass die ESTV in absehbarer Zeit nicht gewillt scheint, eine Praxisfestlegung in diesem Bereich schriftlich zu veröffentlichen. Dies führt einmal mehr dazu, dass Steuerpflichtige und deren Berater gezwungen sind, schriftliche Einzelanfragen bei der ESTV zu machen, wenn sie nicht gewisse Risiken in Kauf nehmen wollen. Der Autor versteht zwar das Dilemma der ESTV, er versteht auch, dass im Rahmen der aktuellen Teilrevision MWSTG «Weiterentwicklung» solche neuen Aspekte, welche nicht in der Vernehmlassung berücksichtigt wurden, nicht Eingang finden können. Dennoch würde der Autor eine Praxisfestlegung und -veröffentlichung durch die ESTV sehr begrüßen. Diese sollte sachgerecht und pragmatisch sein. Wo nötig, wäre das MWSTG entsprechend weiterzuentwickeln.

Aufgrund dieser weiterhin nicht abschliessend geklärten Rechtslage für ausländische Parteien und insbesondere deren Schweizer MWST-Pflicht

weist der Autor auf folgende Punkte hin: Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 3 MWSTG kennt keine obligatorische Schweizer MWST-Pflicht, wenn Elektrizität ausschliesslich an Schweizer MWST-pflichtige Empfänger geliefert wird («B2B» bzw. «Business-to-Business»). Im Umkehrschluss müsste daraus gefolgert werden, dass eine obligatorische Schweizer MWST-Pflicht grundsätzlich gegeben sein kann, wenn Elektrizität auch an nicht Schweizer MWST-pflichtige Empfänger geliefert wird («B2C» bzw. «Business-to-Consumer»). Im vorliegenden Falle der Elektromobilität dürfte klar sein, dass Elektrizität sowohl an B2C als auch B2B verkauft wird. Weiter müsste eine Bezugsteuerpflicht einer ausländischen Partei abgeklärt werden. Sodann sind die Aspekte bezüglich Vorsteuerabzugsrecht bzw. -möglichkeit und dazu eine allfällige freiwillige MWST-Registrierung zu berücksichtigen. Nach Ansicht des Autors sind im Bereich Elektrizität und E-Mobilität die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug via Vergütungsverfahren (vgl. dazu insbesondere MI 18, Vergütungsverfahren, Abschnitt 1.3.1) kaum erfüllt (Voraussetzung u.a.: Lieferung an steuerpflichtige Personen im Inland, also nur B2B).

Für die vorliegenden Fälle musste der Autor den Aspekt des Vorliegens von Vermittlungs- statt Leistungsbeziehung nicht abklären, da sich diese Fragen nicht stellten. Für andere Fälle könnten aber auch solche Gestaltungsmöglichkeiten Lösungen bieten.

Grundlagen zur MWST in der EU

Die umsatzsteuerliche Behandlung des Aufladens von Elektrofahrzeugen ist in der EU teilweise umstritten und uneinheitlich gehandhabt, sofern überhaupt schon Regelungen existieren. Eine klare gesetzliche Regelung insbesondere auf Stufe EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) oder auf Stufe der

einzelnen Staaten gibt es bisher nicht. Insbesondere in Deutschland fehlen bisher Anweisungen der Finanzverwaltung.

In der Schweiz wird der Verkauf von Elektrizität in Leitungen zwar als Lieferung qualifiziert, die Regelungen zur Ortsbestimmung der Besteuerung sind dann jedoch stark an diejenigen von Dienstleistungen angelehnt. Dies ist in der EU nicht anders. Art. 15 MwStSystRL bestimmt Folgendes: «Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität [...]». Aktuell prüft der Mehrwertsteuerausschuss der EU-Kommission solche Fragen. Der Autor hat auch Kenntnis davon, dass Verbände auf europäischer Stufe mit Behörden verhandeln, um eine praktikable Lösung zu erzielen. Anpassungen bei der MwStSystRL sind in absehbarer Zeit möglich.

Der EuGH (Europäische Gerichtshof) hat sich bisher in zwei Fällen mit vergleichbarer Thematik auseinandergesetzt. Im Auto-Lease-Holland-Fall (2003) verneinte der EuGH für den damals vorgelegten Fall ein Reihengeschäft. Im Fall Vega International (2019) verneinte der EuGH für den vorliegenden Fall ebenfalls ein Reihengeschäft und ging von Dienstleistungen aus, und zwar steuerfreie (nach deutscher Terminologie) Kreditgewährung (Schweizer Terminologie: von der MWST ausgenommene Kreditgewährung). In beiden Fällen entschied der EuGH also zugunsten der oben in Abschnitt 4 dargestellten zweiten Qualifikationsmöglichkeit (von der MWST ausgenommene «Bezahlleistungen»).

Entwicklungen in der EU und Rechtsprechung des EuGH sind zwar für die ESTV und für den Schweizer Gesetzgeber und die Schweizer Gerichte nicht verbindlich, geben aber doch immer wieder Anhaltspunkte, in welche Richtung es auch bei uns gehen könnte.

Weitere Aspekte

Vorliegend werden weitere, insbesondere aus Sicht von Fahrern bzw. aus Marketingüberlegungen wichtige Aspekte nicht weiter ausgeführt. So kann ein Ladevorgang in einem voll besetzten Parkhaus aus Sicht des Automobilisten nur eine Nebenleistung zum Erlangen einer Parkmöglichkeit an in der Regel privilegierter Lage sein. Teilnahme an einem Ladekartenprogramm kann auch weitere Leistungen wie Routenplanung, Kundensupport, exklusive Zugänge zu Schnellladestationen etc. beinhalten. Aufgrund der Tatsache, dass die Elektrizität wertmässig viel kleiner ist als herkömmliche Treibstoffe, könnte die Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung(en) plötzlich anders ausfallen.

Aus MWST-Sicht, und wenn ein Geschäftsmodell neu geplant wird, könnten mittels Ausgestaltung als Vermittlungs- statt Leistungsbeziehungen (echte Stellvertretung mit den entsprechenden strengen Bedingungen, vgl. insbesondere Art. 20 MWSTG) unliebsame MWST-Folgen, insbesondere MWST-Registrierungen für ausländische Unternehmen, verhindert werden. Solche Gestaltungsmöglichkeiten könnten ebenfalls Lösungen bieten, sofern dies von den involvierten Parteien aus irgendeinem Grund nicht zum Vornherein ausgeschlossen wird.

Privatanteil und Elektromobilität: aktuelle Entwicklung

Immer mehr Angestellte (auch Firmeninhaber) nutzen elektrische Firmenfahrzeuge, auch für den Arbeitsweg. Langsames Laden zu Hause über Nacht und/oder über das Wochenende ist aus Kostengründen optimal und schont den Akku. Gerade in Fällen, wo zu Hause eine Fotovoltaikanlage vorhanden ist, kommt dies noch häufiger vor. Nun möchte der Angestellte aus verständlichen Gründen dafür vom Arbeitgeber eine Abgeltung/Vergütung erhalten. Am einfachsten wäre es, auf die Erhebung des Privatanteils zu verzichten oder diesen zumindest zu reduzieren. Dazu besteht aktuell jedoch kein gesetzlicher Spielraum. Korrekterweise müsste der Angestellte eine Rechnung für Strombezüge an die Firma stellen, oder diese müsste dem Angestellten eine Gutschrift erteilen. Dieser Betrag müsste plausibel erklärt bzw. drittpreiskonform sein, was in der Praxis schwierig umsetzbar ist.

Der Autor hat Kenntnis davon, dass Fragestellungen wie oben stehende aktuell auf Stufe SSK diskutiert werden mit dem Anliegen, den Privatanteil für solche Fälle unter gewissen Bedingungen zu senken. Dies hätte Konsequenzen für die Privatanteile im Lohnausweis sowie wohl dann in der Folge auch für die MWST. Ob, wann und in welcher Form eine solche Anpassung kommen würde, muss aktuell noch offengelassen werden. Der Autor stellt fest, dass aus diversen Gründen mehr und mehr Fahrzeuge nicht mehr als Geschäftsfahrzeuge, sondern privat gehalten werden.

Fazit und Ausblick

Komplexere Sachverhalte können entweder als von der MWST ausgenommene BezahlDienstleistung oder als Reihengeschäfte qualifiziert werden. Die ESTV für die Schweiz sowie der EuGH in zwei Fällen tendieren, soweit ersichtlich und für die bisher bekannten Einzelfälle, zur Qualifikation als BezahlDienstleistung. Dies führt dazu, dass MWST-Registrierungen von ausländischen Mittelparteien eher vermieden werden können.

Wichtige MWST-Fragen im Bereich der E-Mobilität bleiben jedoch bis auf Weiteres in der Schweiz und in der EU leider noch ungeklärt. Daher muss leider empfohlen werden,

jeden Fall individuell zu prüfen und, um Risiken zu vermeiden, mit den entsprechenden Behörden in der Schweiz oder der EU vorab rechtsverbindlich abzuklären.



AUTOR

Christoph M. Meier, lic. oec. publ., Mehrwertsteuerexperte FH, Meier MWST- und Zollberatung, Of-Counsel für profitax ag, GHM Partners AG und weitere Firmen. Er ist seit dem Jahr 2000 in der Steuerberatung tätig, unterdessen fokussiert auf MWST und Zoll (schweiz-, europa- und weltweit). Während dieser Zeit hat er in grossen und kleinen Beratungsgesellschaften, Treuhandunternehmen, einer Anwaltskanzlei sowie inhouse gearbeitet. Weiter ist er als Referent und Dozent tätig und Prüfungsexperte bei den eidg. Steuerexpertenprüfungen.



■ Unternehmensberatung ■ Steuern & Recht ■ Wirtschaftsprüfung ■ Treuhand

Wir beraten Sie ganzheitlich und decken das gesamte Spektrum von Unternehmensberatung, Wirtschaftsprüfung, Steuer-/Rechtsberatung und Treuhandwesen kompetent ab.

PROVIDA



Romanshorn · Frauenfeld · Fribourg · Rorschach · St.Gallen · Zürich – T +41 71 466 71 71 · info@provida.ch · provida.ch