



Christina Tirinzoni
Treuhanderin mit eidg.
Fachausweis, Mitglied der
Geschäftsleitung
VATAX Beratung AG, Bern,
www.vatax.ch



Makedon Jenni
lic. rer. pol., Mitglied
der Geschäftsleitung VATAX
Beratung AG, www.vatax.ch
Dozent Fernfachhochschule
Schweiz
(Executive Master in VAT)

Die Praxisänderungen per 1.7.2005

Anpassungen im Bereich Mehrwertsteuer mit Wirkung

Die Eidg. Steuerverwaltung hat weitere Vereinfachungen im Bereich der Mehrwertsteuer publiziert. Da insbesondere materielle Fragen davon betroffen sind, rücken steuerplanerische Überlegungen in den Vordergrund. Vertiefte Abklärungen sind angezeigt.

Die zweite Tranche der Praxisänderungen von Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) im Bereich Mehrwertsteuer ist per 1.7.2005 in Kraft getreten. Sowohl diese wie auch die am 1.1.2005 eingeführten Praxisänderungen (vgl. Artikel TREX Nr. 3/05) sollen einerseits Erleichterungen für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf bestimmten geschäftlichen Transaktionen bringen, andererseits Wettbewerb verzerrende Tatbestände aufheben.

Schon bei der ersten Sichtung wird klar, dass sich die neuen Änderungen insbesondere mit materiellen Fragen beschäftigen. Ob sie jedoch dabei immer mit Erleichterungen einhergehen, bezweifeln die Autoren. Wie in den nachstehenden Ausführungen gezeigt wird, nimmt nämlich die Bedeutung von detaillierten internen Aufzeichnungen zu. Der Spielraum von steuerplanerischen Überlegungen weitet sich aus. Ebenfalls nicht zu vergessen ist der Umstand, dass die Änderungen grundsätzlich bei nicht abgeschlossenen Fällen rückwirkend angewendet werden können.

Im Folgenden gehen die Autoren auf ausgewählte Praxisänderungen ein. Die Weiteren können der <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/610.526-02d.pdf> entnommen werden.

1. Gemischte Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen

Steuerpflichtige, die Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke als auch für andere Zwecke verwenden, haben den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Diese Regelung stellte die Steuerpflichtigen in der Vergangenheit insbesondere bei kurzfristig und häufig wechselnden Verwendungen vor Probleme. Bereits in der Vergangenheit waren Vereinfachungen auf schriftliches Gesuch hin anwendbar, jedoch nur eingeschränkt im Bereich Liegenschaften. Um komplizierte Ermittlungen von Vorsteuer-

abzugskürzungen zu vermeiden, besteht neu **generell das Recht der Versteuerung** der von der Steuer ausgenommenen Umsätze. **Im Gegensatz zur Option** stehen folgende Merkmale im Zentrum:

- Die freiwillige Versteuerung erfolgt immer zum Normalsatz.
- Eine offene Überwälzung der Steuer ist nicht gestattet (sollte trotzdem auf die Steuer hingewiesen werden, ist die Steuer geschuldet; die Anwendung der Vereinfachung fällt dahin).
- Die Anwendungsdauer beträgt mindestens ein Jahr.
- Ein schriftliches Gesuch ist nicht (mehr) notwendig.

Festzuhalten ist ferner, dass die Vereinfachung auch für per se nicht optierbare Leistungen und soweit ersichtlich für Nicht-Entgelte wie Spenden und Subventionen Anwendung findet. Mangels Option ist schliesslich für derart versteuerte ausgenommene Leistungen im

Finanzbereich auch keine echte Befreiung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG möglich.

Die Anwendung dieser Vereinfachung erfordert eine differenzierte Aufzeichnung solcher Umsätze im Buchhaltungssystem mit entsprechender MWST-Codierung und eine allfällige Anpassung bei der Fakturierung. Weiter stellen sich Fragen rund um die Folgen von Nutzungsänderungen und der direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge.

2. Partielle Nutzungsänderung bei Gegenständen und Dienstleistungen

Eine steuerlich wirksame Nutzungsänderung für die Berechnung der Eigenverbrauchsteuer bzw. der Einlageentsteuerung nach der annäherungsweise Ermittlung war bis anhin nur gegeben, wenn sich der Verwendungszweck der Gegenstände und Dienstleistungen, welche für die Erzielung von steuerbaren als auch von der Steuer ausgenommenen Umsätze genutzt wurden, um mehr als 10 Prozentpunkte gegenüber dem Vorjahr veränderte. Die gewählte Methode musste gemäss Verwaltungsweisen dabei während 10 Jahren angewendet werden.

Diese annäherungsweise Ermittlung ist nach wie vor zulässig. Die partielle Nutzungsänderung wirkt sich steuerlich **neu** jedoch erst aus, wenn sich gegenüber dem Vorjahr der Verwendungszweck um **20 Prozentpunkte** verändert. Im Speziellen ist hier zu beachten, dass infolge neuer Praxis nun ein Methodenwechsel (effektive vs. annäherungsweise Ermittlung des Eigenverbrauchs oder Einlageentsteuerung) vor Ablauf der 10-Jahres-Frist möglich ist. Wird ein Methodenwechsel gewünscht, ist dieser mit Wirkung ab 1. Januar 2006 vorzunehmen. Entsprechend ist die ESTV bis spätestens zum 31.12.2005 zu kontaktieren.

3. Kombination von steuerbaren Gegenständen und Dienstleistungen

Grundsätzlich werden mehrere selbstständige Sachen, die zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt sind (Sachgesamtheiten), mehrwertsteuerlich als selbstständige Leistungen betrachtet. Dies trifft beispielsweise bei einem Blumenstrauß mit kleiner Sekt-Flasche zu. Die Mehrwertsteuer ist in der Rechnung pro einzelne Leistung folglich separat auszuweisen. Im Sinne einer Vereinfachung kann jedoch das Gesamtentgelt steuerlich wie die vorherrschende Leistung behandelt werden. Bis zum Inkrafttreten der Praxisänderungen musste die vor-

herrschende Leistung (hier Blumenstrauß) wertmässig mindestens 90% des Gesamtwertes betragen, damit das Gesamtentgelt – bezogen auf das zuvor erwähnte Beispiel – zum reduzierten Satz versteuert werden konnte.

Neu ist nur noch ein wertmässiger Anteil von mindestens **70%** gefordert, damit das Gesamtentgelt zum vorherrschenden Satz versteuert werden kann. Die ESTV verlangt nach wie vor **interne Aufzeichnungen**, welche die Anwendung dieser Vereinfachung rechtfertigen (Kalkulation, Betriebsbuchhaltung). Auf das erwähnte Beispiel bezogen ist nachzuweisen, dass der zugekaufte Sekt (voraussichtlich: Einstandspreis +10% Gewinnmarge +7,6% MWST) nicht mehr als 30% des Gesamtwertes beträgt, damit das Entgelt aus dem Verkauf des Blumenstraußes mit Sekt zum reduzierten Satz abgerechnet werden kann. Die Rechnung an den Leistungsempfänger ist entsprechend auszustellen.

Die «70%-Regel» gilt nur für **Leistungskombinationen**, bei welchen der **Normalsatz und der reduzierte Satz** zur Anwendung kommen. Bei Sachgesamtheiten mit ausgenommenen Leistungen gilt weiterhin die «90%-Regel». Werden bereits privilegierte Beherbergungsleistungen erbracht, kann von dieser Vereinfachung nicht Gebrauch gemacht werden.

4. Vorsteuerabzug bei Dividenden und Erträgen aus Veräußerungsgewinnen bei Holdinggesellschaften

Werden vorsteuerbelastete Gegenstände und Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Umsätze oder Nicht-Umsätze verwendet, ist der Vorsteuerabzug bekanntlich ausgeschlossen. Unter den Begriff Nicht-Umsätze sind beispielsweise Dividenden zu subsumieren. Entsprechend ist bei der gemischten Verwendung der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (vgl. Art. 41 Abs. 1 MWSTG sowie Ziffer 1 zuvor). Die Methode der Vorsteuerabzugskürzung hat dabei zu einem sachgerechten Ergebnis zu führen. Die Praxis zeigt, dass Steuerpflichtige immer wieder Mühe bekunden, einen sachgerecht-optimalen Kürzungsschlüssel zu bestimmen.

Die ESTV sieht als Vereinfachung nun neu zum einen vor, dass **Holdinggesellschaften** den Vorsteuerabzug für die gemischt verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen mit **0,02% der ausgenommenen Umsätze und Nicht-Umsätze** kürzen können. Nebenbedingung hierbei ist, dass sich daraus weder ein offensichtlicher Steuervorteil noch -nachteil ergeben darf.

Zum anderen findet die pauschale Vorsteuerkorrektur von 0,02% einen erweiterten Anwendungskreis bei Nicht-Holdinggesellschaften. Neu können Steuerpflichtige die genannte Vereinfachung dann anwenden, wenn sie mehr als 10% ihres Gesamtumsatzes mit der Erzielung ausgenommener Finanzumsätze wie Zinserträge und Wertschriftenverkäufe generieren. Die Voraussetzung des Vorliegens einer Nebentätigkeit wird damit fallengelassen. Präzisierend sei jedoch darauf hingewiesen, dass gemäss ESTV die Einschränkung hinsichtlich Steuervorteil resp. -nachteil auch hier greifen soll.

5. Kostenaufschlag für Verrechnungen im Konzern

Bei Lieferungen oder Dienstleistungen an nahe stehende Personen wie Konzerngesellschaften gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Fehlten entsprechende Aufzeichnungen zur Bestimmung dieses Drittpreises bediente sich die ESTV im Rahmen von Kontrollen in der Vergangenheit der «cost-plus»-Methode. Dabei kam es gegebenenfalls zu Aufrechnungen von 5% bis 10% auf den in Rechnung gestellten Preisen (oder Kosten). Ist nun ein **Drittvergleich** nicht möglich, z. B. mangels analoger Leistungen an unabhängige Dritte, ist das zu deklarierende Entgelt anhand von **nachprüfbareren Aufzeichnungen** (Kalkulationen, Kostenrechnung u.ä.) annäherungsweise zu ermitteln.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage nach der Vereinfachung, zumal die Werte aus Rulings mit den direkten Steuern für die Mehrwertsteuer nicht bindend sind. Offen bleibt zudem, inwiefern vorgelegte Dokumentationen von der ESTV auch tatsächlich anerkannt werden. Immerhin ist damit zu rechnen, dass die ESTV bei Verrechnungen zwischen Steuerpflichtigen mit vollem Vorsteuerabzug in Bezug auf die Bewertung des Drittpreises Grosszügigkeit walten lässt.

6. Voraussetzungen für Fälle der direkten Stellvertretung

Das Erbringen des Nachweises für die direkte Stellvertretung (Vermittlungsgeschäft) war bisher aufwändig und stellte hohe Anforderungen, an denen Steuerpflichtige regelmässig scheiterten. Dem Ruf nach Vereinfachungen ist die ESTV hier – zumindest teilweise – nachgekommen.

Neu muss der Vertreter mit dem Vertretenen nicht mehr über jeden einzelnen, vermittelten Gegenstand einen schriftlichen Vertrag ab-

schliessen. Die vermittelten Gegenstände können **in einem einzigen Vertrag nur noch der Gattung nach** (z. B. ein Auftrag, dass die Bordeaux-Weinsammlung im Namen und auf Rechnung des Vertretenen verkauft wird) aufgeführt werden. Der Vertretene muss anhand der den Vermittlungsgeschäften zugrunde liegenden Dokumente eindeutig identifiziert werden können. Bei der Rechnungsstellung hat der Vertreter weiterhin auf die direkte Stellvertretung hinzuweisen, und er hat über den Verkaufserlös und die erhaltene Provision schriftlich abzurechnen.

7. Verkauf von Ess- und Trinkwaren über die Gasse bzw. «Take away»

Von der erleichterten Abrechnung bzw. Steuererhebung mittels **Pauschalen** können nur die nachstehend aufgeführten Betriebe mit **bis zu 20 Sitz- oder Stehplätzen** profitieren:

- a) **Gemischte Betriebe:** Bäckereien, Metzgereien, Tankstellenshops usw., bei denen der Ladenumsatz mehr als 50% vom Take-Away-Umsatz beträgt
- b) **Imbissbars-/stände:** Wurst-, Kebab-, Pizza- oder ähnliche Lokalitäten (inkl. Getränkeverkauf), deren Take-away-Umsatz mehr als 50% des Gesamtumsatzes ausmacht

c) **Anlässe:** Darunter versteht die ESTV grundsätzlich Veranstaltungen aller Art, wo sich die Besucher während kurzer Zeit aufhalten und verpflegen können (wie Theater, Zirkus, Konzerte, Fussballveranstaltungen); jedoch nicht Veranstaltungen, wo sich die Besucher über eine längere Zeit – meistens während des ganzen Tages – verpflegen können (wie Gruppeltourniere, Musikfestivals)

Primär ist zu unterscheiden, wann es sich tatsächlich nicht um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung handelt (Konsumation vor Ort), sondern um eine zum reduzierten Steuersatz abzurechnende Lieferung von Ess- und Trinkwaren (ohne alkoholische Getränke). Die Anwendung der Pauschalen ist sodann an verschiedene Bedingungen geknüpft wie z. B. das Beibehalten der gewählten Methode während eines Geschäftsjahres oder die spartenmässige Erfassung des Warenaufwandes.

Stellt die ESTV anlässlich einer Kontrolle fest, dass ein Betrieb zwar Take-away-Umsätze zum reduzierten Satz abgerechnet hat, jedoch keine geeigneten **organisatorischen Massnahmen** getroffen oder diese nicht korrekt umgesetzt wurden, um diese Umsätze nachweisen zu können, wendet sie bei den genannten Betrieben die Pauschalen auch rückwirkend an.

Sind bei den in Frage kommenden Betrieben die organisatorischen Massnahmen korrekt umgesetzt, macht ein Wechsel hin zur «Vereinfachung» u. E. keinen Sinn. Gastgewerbliche Betriebe im engeren Sinn sind von den dargelegten Änderungen nicht betroffen. Sollten diese jedoch ihre Take-Away-Umsätze zum reduzierten Satz abrechnen wollen, sind nach wie vor die geeigneten organisatorischen Massnahmen gemäss Verwaltungsweisungen notwendig.

8. Fazit

Einmal mehr gilt, dass sich der Steuerpflichtige, will er seinen Bereich Mehrwertsteuer ganzheitlich optimieren, mit den einzelnen Praxisänderungen per 1.7.2005 vertieft auseinandersetzen muss. Viele der kurz geschilderten Änderungen sind freiwillig. Hier ist vor dem Entscheid zu prüfen, was aus fiskalischer Sicht resultiert und ob die zum Teil notwendigen administrativen Anpassungen der vermeintlich erleichterten späteren Steuererhebung Rechnung tragen. Obwohl sich steuerplanerische Überlegungen aufdrängen, sind die Praxisänderungen primär nicht dazu vorgesehen, in den Genuss von Steuervorteilen zu kommen. ■