

**Daniel Müller**

Betriebsökonom FH,  
VATAX Beratung AG, Bern,  
www.vatax.ch

**Cristina Tirinzi**

Treuhänderin mit eidg.  
Fachausweis, Mitglied der  
Geschäftsleitung  
VATAX Beratung AG, Bern,  
www.vatax.ch

# Die Praxisänderungen per 1.1.2005 – Umsetzung der Verwaltungsweisungen Damit Vereinfachungen nicht zu Stolpersteinen werden.

Der Ruf der Wirtschaft nach Vereinfachungen bei der Mehrwertsteuer wurde sowohl in der Politik wie auch auf Verwaltungsebene erhört. Als erste Massnahme wurden die Praxisänderungen per 1.1.2005 veröffentlicht. Eine vertiefte Auseinandersetzung ist unumgänglich.

## 1 Einleitung

Der Bericht des Bundesrates<sup>1</sup> über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (MWST) entstand in Erfüllung des Postulates Raggenbass, welches vom Bundesrat unter anderem wissen wollte, wo in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden sind und auf welche Weise die steuerpflichtigen Unternehmen entlastet und zu ihren Gunsten Vereinfachungen ergriffen werden können.

Dem vielfältigen Ruf der Wirtschaft nach einer Verbesserung und Vereinfachung der MWST im Sinne einer Entlastung, insbesondere für KMUs, wird in kleinen Teilschritten nachgelebt. So sind auf den 1. Januar 2005 – sozusagen als Sofortmassnahmen – Praxisänderungen in

Kraft gesetzt worden. Diese Praxisanpassungen basieren auf Reformvorschlägen, welche innerhalb des geltenden Mehrwertsteuersystems verwirklicht werden können.

Um Erhebungs- und Entrichtungskosten zu reduzieren, wurde in erster Linie auf eine administrative Vereinfachung gesetzt (vgl. auch Publikationen «Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer»<sup>2</sup> und «Wie viel ist die Mehrwertsteuer wert?»<sup>3</sup>).

## 2 Änderungen per 1. Januar 2005

Bei erster Durchsicht bringen die auf den 1. Januar 2005 in Kraft getretenen Praxisänderungen dem Steuerpflichtigen erhebliche for-

male und administrative Erleichterungen. Bei genauerer Betrachtung jedoch ist die Umsetzung einzelner Neuerungen nicht klar geregelt und bedarf deshalb einer sorgfältigen Analyse.

## 2.1 Rechnungsstellung

### 2.1.1 Adressierung

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) verzichtete mit Änderung per 1. Januar 2005 auf einen Teil der immer wieder kritisierten strengen formalen Anforderungen an die Adressierung unter Steuerpflichtigen. Die Änderungen betreffen die bisher vorgeschriebene Anschrift (Firma und Ort) gemäss Handelsregistereintrag resp.

→ **Beispiel:**

**Bisherige Adressierungsvorschriften** für die nicht im Handelsregister eingetragene Filiale Thun der steuerpflichtigen SAMSUR AG in Aarau:

SAMSUR AG  
Zweigniederlassung der  
SAMSUR AG, Aarau  
Seestrasse 121  
3602 Thun

**Neu ist folgende Adressierung zulässig**, auch wenn die Niederlassung in Thun nicht im Handelsregister vermerkt ist:

SAMSUR AG  
Seestrasse 121  
3602 Thun

Weiterhin gelten die bisherigen Bestimmungen für **anders lautende Betriebsstätten oder Filialen** ohne Handelsregistereintragung:

EUTRUP Thun  
Zweigniederlassung der  
SAMSUR AG, Aarau  
Seestrasse 121  
3602 Thun

Eintrag im Mehrwertsteuerregister. Neu ist diesbezüglich nur noch für den Firmennamen auf die entsprechenden Registereinträge abzustellen. Von dieser Erleichterung profitieren insbesondere steuerpflichtige Hauptniederlassungen mit gleichnamigen Betriebsstätten und Filialen, welche **nicht** im Handelsregister eingetragen sind. Eine Adressierung wie «per Adresse» oder «Zweigniederlassung von ...» entfällt künftig. Selbstverständlich darf, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können, kein Missbrauch vorliegen.

**2.1.2 Nachträgliche Korrekturmöglichkeiten**

Eine zumindest rein finanzielle Erleichterung erfahren die Steuerpflichtigen im Bereich der nachträglichen Korrektur von formellen Mängeln bei der Rechnungsstellung. Bis anhin wurde die Korrektur von verbuchten Belegen mit falschen oder fehlenden MWST-Sätzen, fehlenden MWST-Nummern und Leistungszeiträumen sowie nicht genügenden Leistungsbeschreibungen zwar zugelassen (Formulare Nr. 1550 und Nr. 1310); die Einreichung der vollständig aus Gefüllten Formulare hatte jedoch eine Nachbelastung des Verzugszinses für den zu früh (auf Grund eines nicht konformen Beleges) geltend gemachten Vorsteuer-

abzug zur Folge. Nur ein nach Art. 37 MWSTG formell korrektes respektive korrigiertes Beleg berechtigt zum Vorsteuerabzug.

Dieser Grundsatz der formellen Korrektheit bleibt weiterhin bestehen, jedoch verzichtet die ESTV zukünftig auf die Belastung von Verzugszinsen, sofern der formelle Mangel mittels Formular Nr. 1550 oder Nr. 1310 berichtigt wird.

Es wäre nun aber nachlässig, diese Vereinfachung dahingehend zu interpretieren, dass der formellen Korrektheit von Vorsteuerbelegen (vor der Verbuchung/Bezahlung) keine Beachtung mehr geschenkt werden muss. Im Gegenteil, eine nachträgliche Korrektur der Mängel mit Bestätigung durch den Lieferanten (Formular) wird nicht in jedem Falle möglich sein, und eine Anwendung der Formulare für mehrere Lieferanten über mehrere Perioden kann einen erheblichen administrativen Aufwand zur Folge haben. Nicht korrigierbare Mängel berechtigen weiterhin nicht zum Vorsteuerabzug.

**2.2 Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG**

**2.2.1 Erstellen von Bauten auf eigene Rechnung durch Dritte**

Eine starke Vereinfachung und Erleichterung ist im Zusammenhang mit dem so genannten baugewerblichen Eigenverbrauch erzielt worden. Wenn ein Bauherr ein Bauwerk für eigene Rechnung ausschliesslich durch Dritte erstellen lässt, gelten neue Voraussetzungen, um den Tatbestand dieser spezifischen Eigenverbrauchsteuer zu erfüllen.

Der statutarisch festgehaltene (Neben-)Geschäftszweck – Erstellen, Renovieren, Verkaufen usw. von Liegenschaften – und allfällige Fachkenntnisse von Nahestehenden (Beteiligte und Personal) waren eine im Grunde genommen ungewollte Eintrittskarte für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes. Reine Investoren, deren Hauptgeschäftszweck nicht im Erstellen von Bauwerken besteht (z.B. Wohnbaugenossenschaften, Pensionskassen, Banken usw.) sind seit 1.1.2005 von dieser administrativ aufwändigen Abrechnung verschont. Beim Bezug der Bauleistungen darf jedoch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Neu wird noch geprüft, ob ein Bauherr nur die reine Bauherrenaufsicht (nicht zu verwechseln mit Bauleitung!), welche auch in der kaufmännischen Betreuung bestehen kann, wahrnimmt. Er darf gegen aussen keine Bereitschaft – auf Briefkopf, Werbeunterlagen, Internetauftritt usw. – zeigen, Bauten zu erstellen oder erstellen zu lassen. Der Bauherr darf sodann Dritten keine Infrastruktur wie Bau-

baracken, Baumaschinen usw. sowie Material zur Verfügung stellen. Sind vorgenannte Bedingungen kumulativ erfüllt, fällt eine Besteuerung des Eigenverbrauchs dahin.

**2.2.2 Erstellen von Bauten auf eigene Rechnung; Bemessungsgrundlage**

Erfüllt ein Steuerpflichtiger den Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs, hat sich indessen auch für ihn entscheidendes in Bezug auf die Steuerberechnungsgrundlage verändert. Nennenswert ist sicher das Wegfallen der Verzinsung der Anlagekosten, was auf die steuerliche Planung (Bauen auf eigene Rechnung versus Bauen auf fremde Rechnung) einen entscheidenden Einfluss haben kann.

**2.2.3 Hauswartstätigkeit / Greenkeeper**

Die ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (sog. Hauswartstätigkeit), welche durch Steuerpflichtige oder deren Angestellte an Liegenschaften im ausgenommenen Bereich vorgenommen werden, unterliegen bekanntlich nicht mehr dem Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs. Mit der Einführung der erwähnten Praxisänderungen werden die für eigene Rechnung vorgenommenen Arbeiten von Sportplatzwarten und Greenkeepern an Sportanlagen den Hauswartstätigkeiten gleichgestellt. Die Erstellung von Sportanlagen jedoch kann den Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs wiederum erfüllen.

**2.3 Grenzüberschreitender Verkehr**

**2.3.1 Import von Gegenständen**

Damit der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug für die beim Import von Gegenständen bezahlte Einfuhrsteuer vornehmen konnte, musste er bis zur Einführung der Praxisänderungen auch als Importeur (mit korrekter Anschrift) auf den Einfuhrdokumenten aufgeführt sein. Neu genügen (kumulative Erfüllung zwingend!) der buchhalterische und formelle Nachweis (Verbuchung der auf den Steuerpflichtigen lautenden Warenrechnung), der Besitz des zollamtlichen Original-Einfuhrdokumentes sowie der Nachweis der steuerbaren Nutzung des eingeführten Gegenstandes. Bei einer MWST-Revision würde das alleinige Vorweisen des Original-Einfuhrdokumentes somit nicht genügen, um den Vorsteuerabzug zu rechtfertigen.

**2.3.2 Werkvertragliche Lieferungen**

Bei werkvertraglichen Lieferungen durch ausländische Unternehmen (Maschine und Montage, Hausbau, Bearbeiten eines Gegenstandes) wird bei Erreichen der Umsatzgrenze

(CHF 75 000 bzw. CHF 250 000 und Nettobehlast  $\leq$  CHF 4000) grundsätzlich der Leistungserbringer im Inland steuerpflichtig, weil die Verfügungsmacht der Leistung erst nach erfolgter Arbeit – also im Inland – übergeht. Die MWST unterliegt dem Territorialprinzip, somit erbringt der ausländische Lieferant einen inländischen Umsatz, der ihn in die Steuerpflicht führt. Tritt der Leistungsempfänger fälschlicherweise als Importeur auf und macht die bezahlte Einfuhrsteuer in seiner MWST-Abrechnung als Vorsteuer wieder geltend, sieht die ESTV davon ab, die Vorsteuer aufzurechnen, wenn die Einfuhrsteuer der Inlandsteuer entspricht, sodass dem Fiskus kein Steuersubstrat entgeht.

Erreicht eine ausländische Unternehmung, welche Werklieferungen im Inland erbringt, die Umsatzgrenze nicht, so kann sie in den zollamtlichen Einfuhrdokumenten per Adresse des inländischen Leistungsempfängers als Importeur auftreten. Der Leistungsempfänger kann sodann – falls im Besitze der Originaleinfuhrdokumente – den Vorsteuerabzug geltend machen.

Diese Vereinfachung bedeutet allein eine Erleichterung der strengen formellen Vorschriften in Bezug auf die Nennung des Importeurs. Die Frage des generellen Verzichtes der Registrierung von ausländischen Werklieferern stellt sich nicht.

Bei Nichtregistrierung des ausländischen Leistungserbringers (bei Nichterreichen der Umsatzgrenze) ist zudem darauf hinzuweisen, dass dieser die Vorsteuer auf seinen in der Schweiz anfallenden Kosten weder im Rahmen des Erstattungsverfahrens (er tätigt ein Umsatzgeschäft im Inland) noch in einer MWST-Abrechnung (er ist nicht steuerpflichtig) geltend machen kann. Um bei massgeblichen Vorsteuern diese Schattensteuer zu vermeiden, kann für die Steuerpflicht optiert werden.

## 2.4 Vorsteuerabzug bei der Unternehmensgründung

Ab 1. Januar 2005 korrigiert die ESTV ihre Betrachtungsweise von steuerbelasteten Auslagen im Zusammenhang mit der Gründung, Kapitalbeschaffung, Sanierung und Liquidation einer Unternehmung. Bis anhin war auf derartigen Kosten unter dem Gesichtspunkt der von der Steuer ausgenommenen Finanztransaktionen kein Vorsteuerabzug möglich. Neu sind diese Aufwendungen – in erster Linie Dienstleistungen – im Rahmen von Art. 38 MWSTG zum Vorsteuerabzug zugelassen.

Eine Einlageentsteuerung auf den Gründungskosten, welche vor dem Eintrag im Handelsregister respektive MWST-Register fakturiert

wurden, ist ebenfalls möglich, sofern die Belege die Erfordernisse von Art. 37 MWSTG erfüllen und auf den neuen Firmennamen, den Gründungsdaten oder beispielsweise auf die Gesellschafter lauten. Die Erfassung dieser Aufwendungen in der Buchhaltung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug bzw. die Einlageentsteuerung. Im Hinblick auf eine spätere Einlageentsteuerung sind Dienstleistungen zudem in der Bilanz zu aktivieren.

## 3 Wirkung von Praxisänderungen

### 3.1 Verwaltungsweisungen im Allgemeinen

Es ist weder Sinn noch Zweck eines Bundesgesetzes, Detailbestimmungen zur praktischen Umsetzung der darin enthaltenen Vorschriften zu regeln. Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) mit seinen knapp 100 Gesetzesartikeln ist nicht ausreichend, um die komplexe Materie dieser Selbstveranlagungssteuer auch nur annähernd praxisnah zu definieren. Deshalb, aber auch auf Grund der Rechtsprechung der vergangenen Jahre, gelangte die ESTV mit überarbeiteten Verwaltungsweisungen an die Steuerpflichtigen.

Die Praxisänderungen wiederum sind das Mittel der Verwaltung, um «ihre» bisherige Auslegung des Gesetzes zu korrigieren und so dem «wirklichen» Willen des Gesetzgebers zu entsprechen. Auch wenn die Weisungen ihren Ursprung weder beim Gesetzgeber noch bei den rechtsprechenden Instanzen haben, sind diese sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die ESTV verbindlich. Die gesetzliche Beurteilung eines konkreten Sachverhaltes durch die Steuerrekurskommission und das Bundesgericht kann durch eine Bestreitung erreicht werden. Generelle Vorbehalte in Bezug auf Praxisänderungen werden jedoch nicht akzeptiert.

### 3.2 Umsetzung der Praxisänderungen per 1.1.2005

Die Praxisänderungen gelten für alle Steuerpflichtigen grundsätzlich per Stichtag 1. Januar 2005. Die ESTV ihrerseits wendete die Praxisänderungen jedoch bereits im 4. Quartal 2004 auf mündliche und schriftliche Auskünfte an. Im Rahmen einer internen oder externen MWST-Revision wird den meisten Praxisänderungen auch rückwirkend Rechnung getragen. Einzig die Bestimmungen über die Kassenzettel (Ziffer 2.1.1 der Praxisänderung) erfahren keine rückwirkende Anerkennung durch die Verwaltung.

Laufende Einsprachen bei der ESTV werden ebenfalls unter Berücksichtigung der neuen Praxis beurteilt. Für vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossene Rechtsmittel und eingereichte Abrechnungen ist eine Wiedererwägung nicht möglich. Es ist davon auszugehen, dass auch die Steuerrekurskommission und das Bundesgericht die Praxisänderungen als gesetzeskonform beurteilen werden und diese gegebenenfalls auf die laufenden Verfahren Anwendung finden.

## 4 Fazit

Vereinfachungen der bis anhin geltenden Verwaltungsweisungen sind für die Steuerpflichtigen eine willkommene Erleichterung für die korrekte Erhebung und Abrechnung der Mehrwertsteuer. Eine fatale Schlussfolgerung wäre jedoch die Auffassung, mit den besprochenen (wie auch den per 1. Juli 2005 in Kraft tretenden) Praxisänderungen würde z.B. ein internes Kontrollsystem hinfällig. Um Aufrechnungsrisiken zu minimieren, sind die Steuerpflichtigen weiterhin gehalten, den MWST-Belangen grosse Beachtung zu schenken und die neuen Bestimmungen genau zu studieren, sollen sie nicht zum Stolperstein werden. ■

<sup>1</sup> Bericht des Bundesrates über Verbesserung der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer)

<sup>2</sup> Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer. Schweizerischer Gewerbeverband; Bern, September 2003

<sup>3</sup> Wie viel ist die Mehrwertsteuer wert? PriceWaterhouseCoopers; Basel, April 2004