



Markus Metzger

Betriebsökonom FH,
MWST-Experte FH,
dipl. Steuerexperte
Partner BDO Visura, Zug
www.bdo.ch



Edith Amrein

MWST-Expertin FH,
BDO Visura, Aarau
www.bdo.ch

Die Praxisänderungen bei der MWST per 1.01.2008

Die Veröffentlichung der Publikationen zur Mehrwertsteuer durch die Eidg. Steuerverwaltung wurde Ende März 2008 praktisch abgeschlossen. In diesem Beitrag werden alle wesentlichen Praxisänderungen aufgeführt.

1 Einleitung

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung MWST, hat am 28.01.2008 und am 31.03.2008 die neuen Publikationen veröffentlicht. Einzig die Branchenbroschüre Nr. 14 (Finanzwesen) sowie das Merkblatt Nr. 23 (Merkblatt betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall) wurden noch nicht neu veröffentlicht. Die Veröffentlichung der Branchenbroschüre Finanzwesen wurde auf Sommer 2008 angekündigt, wie es hingegen mit dem Merkblatt Nr. 23 weitergeht, ist zurzeit noch offen, da die ESTV nach der herben Kritik an den letzten Entwürfen aber auch aufgrund der verschiedenen Bundesgerichtsurteilen noch nach einem Weg sucht, eine geeignete Publikation erstellen zu können. Im nachfolgenden Artikel wird zuerst der Weg bis zu den neuen Publikationen kurz verfolgt und dann werden die Praxisänderungen beschrieben und teilweise kommentiert.

2 Neue Publikationen bei der MWST

2.1 Ablauf

Alt Nationalrat Hansueli Raggenbass hat mit seinem Postulat 3.3087 vom 19. März 2003 vom Bundesrat einen Bericht verlangt, welcher Aufschluss unter anderem darüber gibt, inwieweit sich die konkreten Regelungen des Mehrwertsteuerrechts als allgemeine Konsumsteuer bewährt haben, 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. Zur Erfüllung des Postulates wurde anschliessend eine Vernehmlassung bei Vertretern der Wirtschaft, der Wissenschaft und der Steuerpraktiker, namentlich der Mehrwertsteuerpraktiker, durchgeführt.

Im Anschluss an den Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer)¹ erfolgte dann eine Welle von Praxismitteilungen (Praxisänderun-

gen per 1.01.2005² und Praxisänderungen per 1.07.2005³).

Anfang 2004 hatte die ESTV erstmals bekannt gegeben, dass die Publikationen im Bereich der MWST überarbeitet werden sollen. In der Folge wurden die diesbezüglichen Arbeiten aufgenommen und am 31.08.2005 je einen Leitfaden für effektiv abrechnende Steuerpflichtige und mit Saldosteuersatz abrechnende Steuerpflichtige im Entwurf publiziert,⁴ die aber dann nie umgesetzt wurden.

Ende 2005 präsentierte die ESTV ein neues Überarbeitungskonzept der Publikationen. Die Überarbeitung verfolgte demnach drei Ziele:

- Einarbeitung der verschiedenen publizierten Praxisänderungen seit 1.01.2001;
- Einarbeitung der verschiedenen **nicht** publizierten Praxisänderungen seit 1.01.2001 und
- Streichung von Wiederholungen und sprachliche Verbesserungen.

In der Zwischenzeit, konkret am 12.05.2006, erschien dann der «Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform», der

sich über den Bedarf einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes äusserte und dazu auch noch konkrete Vorschläge machte.

Wie bereits einleitend erwähnt, erschienen dann am 28.01.2008 und am 31.03.2008 die neuen Publikationen (mit den ebenfalls erwähnten beiden Ausnahmen). In diesen Publikationen sind nun die wesentlichen Praxisänderungen per 1.01.2008 enthalten.

2.2 Nicht mehr neu erschienene Publikationen

Es sind die folgenden Publikationen **nicht** mehr neu erschienen bzw. wurden in einer anderen Publikation aufgenommen:

- Merkblatt Nr. 8 (Kürzung des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung)
- Merkblatt Nr. 9 (Anforderungen der Belege bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrages ohne erneute Rechnungsstellung)
- Merkblatt Nr. 14 (Nutzungsänderungen)
- Merkblatt Nr. 17 (Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG)
- Merkblatt Nr. 18 (Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen)
- Merkblatt Nr. 20 (Einzelfragen im Bereich des Sports)

2.3 Art. 15a und 45a MWSTGV

Mit Wirkung ab 1.07.2006 wurden einige zusätzliche Artikel in der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz aufgenommen (u.a. Art. 15a und Art. 45a MWSTGV), die allesamt zum Ziel hatten, dass keine Aufrechnungen mehr aufgrund von formellen Fehlern durch die ESTV vorgenommen werden, sofern dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

In keiner der neuen Publikation wurden diese Artikel der Verordnung zum MWSTG erwähnt und ausgeführt, da die ESTV die steuerpflichtigen Personen animieren möchte, die gesetzlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Praxisänderungen lückenlos einzuhalten und sich nur in Ausnahmefällen auf die entsprechenden Artikel in der MWSTGV zu berufen.

Dementsprechend empfehlen auch wir, sich nach wie vor an die gesetzlichen Bestimmungen in formellen Dingen zu halten, sodass sich die steuerpflichtige Person auf der sicheren Seite befindet. Es geschehen dann immer noch genügend formelle Fehler, bei denen man sich auf die entsprechenden Artikel anlässlich einer Revision der ESTV berufen kann.

Wichtig ist – und das zeigt unsere Erfahrung aus der Praxis immer wieder –: nicht alles, was nach einem formellen Fehler aussieht, ist auch ein solcher. Sobald materielle Fehler beispielsweise zu einer Nichterhebung der MWST geführt haben, kann sich keine steuerpflichtige

Person mehr auf Art. 15a oder Art. 45a MWSTGV berufen. Zudem ist zurzeit fraglich, wie die ESTV die Umsetzung der Artikel anlässlich einer weiteren Kontrolle bei einer steuerpflichtigen Person vornehmen will (es deutet im Moment alles darauf hin, dass sich eine steuerpflichtige Person nur einmal auf diese Artikel berufen kann).

2.4 Praxisänderungen per 1.01.2008

2.4.1 Anwendbarkeit

In der Spezialbroschüre Nr. 1 (Übersicht über die Praxisänderungen per 1. Januar 2008)⁵ wird bezüglich Anwendbarkeit der Praxisänderungen wie folgt ausgeführt:

«Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE Nr. 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003) dürfen Praxisänderungen weder zu Gunsten noch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Personen rückwirkend angewendet werden. Es gilt der Grundsatz der Nichtrückwirkung. Wurde die von der ESTV für die rückliegende Zeit bekannt gegebene Praxis von der steuerpflichtigen Person vorbehaltlos angewendet, sind keine Korrekturen vorzunehmen.»

Die Praxispräzisierungen, von denen es übrigens auch zahlreiche in den neuen Publikationen hat, sind rückwirkend gültig, da es sich nicht um eine Neufestsetzung der Praxis handelt, sondern lediglich um eine Präzisierung.

2.4.2 Bisherige Rulings

Es gilt zu beachten, dass mündliche sowie schriftliche Auskünfte, die gestützt auf die bisherige Praxis erteilt wurden und mit dem Inhalt der neuen Publikationen nicht übereinstimmen, ab 1. Januar 2008 beziehungsweise ab 1. Januar 2009 nicht mehr gültig sind.

Dies gilt automatisch, dementsprechend sollte jede mehrwertsteuerpflichtige Person ihre bisherigen Rulings und sonstigen Vereinbarungen mit der ESTV überprüfen.

2.4.3 Steuerpflicht bei der MWST

Bewegt sich der massgebende Umsatz für die Evaluierung einer MWST-Pflicht zwischen CHF 75 000.– und CHF 250 000.–, so muss die Steuerzahllast berechnet werden und eine MWST-Pflicht liegt nur dann vor, wenn diese regelmässig mehr als CHF 4000.– beträgt.⁶

Bis anhin konnten die potenziellen steuerpflichtigen Personen die Steuerzahllast auf zwei verschiedene Arten berechnen (lassen wir mal die Variante mit Saldosteuersatz im Umkehrschluss weg), nämlich nach der effektiven oder nach der annäherungsweise Methode.

Neu ist nun eine dritte Berechnungsvariante dazugekommen, nämlich die Berechnung der Steuerzahllast mittels der Saldosteuersatzmethode. Diese Berechnungsmethode ist relativ einfach; es ist aber selbstverständlich der kor-

rekte Saldosteuersatz zu verwenden, da ansonsten ein falsches Ergebnis berechnet werden könnte und daraus die falschen Schlüsse gezogen werden können. Es spielt aber keine Rolle, ob anschliessend die steuerpflichtige Person tatsächlich mit der Saldosteuersatzmethode abrechnet oder nicht (die Abrechnungsmethode ist nach wie vor frei wählbar, einzig die Frist für die Beantragung der Saldosteuersatzmethode ist zu beachten bzw. einzuhalten).

2.4.4 Saldosteuersätze

Es wurden lediglich die Saldosteuersätze bei den Markt-Kaufleuten und den Fotoreportern verändert. Für die beiden betroffenen «Branchen» bedeutet dies die Möglichkeit, auch ausserhalb der normalerweise geltenden 5-Jahres-Regel einen Wechsel der Abrechnungsmethode vorzunehmen.⁷

2.4.5 Eigenverbrauch

Beim Eigenverbrauch sind zwei Praxisänderungen umgesetzt:

- Bis anhin galt, dass wenn ein Käufer den Abbruch selbst vornimmt (für die anschliessende Erstellung von Bauten auf eigene Rechnung), bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Abs. 2 lit. b MWSTG vorliegt, da bei einem Totalabbruch solche Arbeiten zum Wert des Bodens zählen. Bei einer allfälligen Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden. Fälle, in denen besondere Umstände dazu führen, dass der Käufer den Totalabbruch im Hinblick auf eine steuerbare Tätigkeit selbst vornehmen muss, obwohl es prinzipiell Sache des Verkäufers wäre (z.B. aufgrund der Marktsituation auf dem Grundstücksmarkt), ist neu der Vorsteuerabzug dennoch zulässig beziehungsweise ist kein Eigenverbrauch geschuldet.
- In der Praxis der ESTV wurde bis anhin eine steuerbare Übertragung von Liegenschaften, die sich ausschliesslich im ausgenommenen Bereich befanden (bspw. reine Wohnliegenschaften), mit Hinweis auf Art. 18 Ziffer 24 MWSTG nicht zugelassen. Neu ist dies zulässig und zwar unabhängig davon, für welche Zwecke die Liegenschaft vor der Übertragung verwendet wurde. Allerdings wird vorausgesetzt, dass der Übernehmende die Liegenschaft zumindest teilweise für steuerbare Zwecke nutzt.

2.4.6 Nutzungsänderungen

Auch bei den Nutzungsänderungen gibt es zwei Praxisänderungen:

- Die früher mögliche Pauschale von 2,5% des Gebäudeversicherungswertes für die annäherungsweise Ermittlung der werterhaltenden und der nicht vorsteuerabzugsabzugsbe-

rechtigten Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen ist neu nicht mehr möglich, der entsprechende Wert ist effektiv zu ermitteln.

- Die annäherungsweise Ermittlung der steuerlich relevanten Werte für künftige Nutzungsänderungen bei beweglichen und unbeweglichen Gegenständen sowie bei Dienstleistungen sind neu je Geschäftsjahr gesondert zu ermitteln, wobei Steuersatzänderungen für künftige Einlageentsteuerungen zu berücksichtigen sind (früher wurden gewichtete Restnutzungswerte ermittelt und ein durchschnittlicher bisheriger Steuersatz berücksichtigt).

2.4.7 Gärtnern und Floristen

In dieser Branche erfolgte eine Praxisänderung im Bereich der Leistungskombinationen. Bei solchen Kombinationen (bspw. Mischung aus Leistungen, die dem Steuersatz 2,4% und 7,6% unterliegen) können sich Probleme im Bezug auf den zu verwendenden Steuersatz ergeben. Bis anhin galt die sog. 70% bis 30%-Regel. Gemäss dieser Regel konnte eine Leistung gesamthaft zum reduzierten Steuersatz erbracht werden, wenn der Anteil der Leistungen zu 7,6% nicht mehr als 30% des Gesamtpreises ausmachte. Dazu wurde aber eine Kostenkalkulation benötigt.

Neu gilt bei pauschaler Rechnungsstellung von Blumen- und Pflanzenarrangements bis max. CHF 300 generell der reduzierte Satz, sofern

- das Erscheinungsbild des Arrangements dem Gesamteindruck nach hauptsächlich durch Blumen und/oder andere Pflanzen geprägt wird und
- auf dem Verkaufsbeleg ein Vermerk wie beispielsweise «Blumenarrangement», «Pflanzenarrangement», «Blumenschale», «Gesteck» angebracht wird. Zulässig sind auch allgemein verständliche Abkürzungen wie beispielsweise «Arrang.» oder «Schale».

Zudem ist in diesen Fällen keine Kalkulation mehr notwendig.

Bei der pauschalen Rechnungsstellung von Blumensträssen und mit pflanzlichem Material versehenen Trauerkränzen gilt der reduzierte Steuersatz ungeachtet des Verkaufswertes.

2.4.8 Druckerzeugnissen

Hier gab es nur eine kleine Praxisänderung, in dem der Seitenumfang beim Loseblattwerk aus Sicht der MWST für den reduzierten Steuersatz neu definiert wurde. Dementsprechend muss bei einem Loseblattwerk das vollständige Werk die 16 Seiten umfassen und nicht mehr bereits der erste Teil (inkl. des Einbanddeckels).

2.4.9 Baugewerbe

Hier verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Ziffer 2.4.5.

2.4.10 Motorfahrzeuggewerbe

In dieser Branche wurde eine Praxisänderung im Bereich der Margenbesteuerung vorgenommen. Neu kann der Mehrwert, der einem Leasingnehmer allfällig ausbezahlt werden musste (weil er bspw. weniger Kilometer gefahren ist), bei der Berechnung der Marge miteinbezogen werden (also zum Fahrzeugeinkaufspreis dazugezählt werden). Damit wird die zu versteuernde Marge des Garagisten kleiner.

2.4.11 Detailhandel

Im Detailhandel wurde am 31.03.2008 bereits eine Praxisänderung per 1.01.2009 angekündigt. Ab diesem Datum wird es sich bei den Verkaufsstellen von Prepaid-Karten im Telekommunikationsbereich nicht mehr um Eigenumsätze handeln, sofern es sich um einen inländischen Telekommunikationsanbieter handelt, sondern es muss nur noch die Kommission bzw. die Marge auf solchen Umsätzen mit der MWST abgeliefert werden.

Die zweite Praxisänderung, die seit 1.01.2008 gilt, bezieht sich auf die gastgewerblichen und Take-away-Leistungen in Lebensmittelverkaufsstellen (also bei Betrieben mit max. 20 Sitz- und Stehplätzen). Bei diesen Betrieben wurde der zum Normalsatz zu versteuernde Umsatz pro Tag und Platz von CHF 70.– auf 60.– gesenkt, was noch immer ein stolzer Umsatz darstellt.

2.4.12 Hotel- und Gastgewerbe

Nicht weniger als fünf Praxisänderungen wurden in dieser Branche publiziert.

- Neu muss bei Gratisverpflegung von Reisebüros und Fluggesellschaften keine Vorsteuerabzugskürzung von 50% auf dem Aufwand mehr vorgenommen werden.
- Neu erfolgt bei pauschaler Fakturierung von ausgenommenen Leistungen (bspw. kulturelle Anlässe) in Kombination mit gastgewerblichen Leistungen der Vorsteuerabzugsausschluss von 50% beim Leistungsempfänger. Dementsprechend hat dieser aber auch das Recht, einen mehrwertsteuerkonformen Beleg mit Ausweis des Verpflegungswertes zu verlangen.
- Bei den erweiterten Nebenleistungen (Benutzung von Hallenbädern, Fitnessräumen und Wellnessanlagen in nahegelegenen Hotels ausserhalb der eigenen Hotelanlage) kann neu der Sondersatz angewandt werden, sofern die Leistungen für alle Hotelgäste im Preis für die Beherbergung eingeschlossen sind. Diese Regelung gilt nicht für die Benutzung von öffentlichen Hallenbädern oder öffentlich zugänglichen Fitnessstudios usw.

- Für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei ausgenommenen Immobilienvermietungen an das Personal ist neu eine annäherungsweise Ermittlung gestattet: Bemessung mit jährlich CHF 600.– (Umsatz inkl. MWST) bzw. monatlich CHF 50.– Versteuerung zum Normalsatz (Deklaration als Vorsteuerabzugskürzung unter Ziffer 130 der MWST-Abrechnung).
- Busse/Reisecars, Flugzeuge und Schiffe gelten als Betriebsstätte, wenn sie dauernd nicht mehr ihrem ursprünglichen Zweck entsprechend eingesetzt werden.

2.4.13 Transportwesen

Auch in dieser Branche gibt es zwei Praxisänderungen:

- Bezüglich der Betriebsstättenproblematik bei Bussen/Reisecars, Flugzeugen und Schiffen verweisen wir auf die vorstehende Ziffer.
- Als zulässiger Nachweis bei der von der MWST ausgenommenen Tätigkeit als Versicherungsmakler oder Versicherungsvertreter werden neu auch andere Dokumente wie beispielsweise Rechnungen und/oder Gutschriften, aus denen erkennbar ist, dass die Abgeltung für die Tätigkeit als Versicherungsvertreter erfolgt, zugelassen.

2.4.14 Transportunternehmen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs

Bei der Bemessungsgrundlage für die Fahrvergünstigung ausserhalb des FVP-Systems gab es je eine Erhöhung bzw. Senkung beim aktiven Personal und bei den ehemaligen sowie pensionierten Mitarbeitern sowie eine Abschaffung der Unterscheidung zwischen konzessionierten Transportunternehmen und Seil-/ Sportbahnen.

2.4.15 Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereinen

Nebst den beiden Praxisänderungen Betriebsstätten (siehe Ziffer 2.4.12) und zulässiger Nachweis als Versicherungsvertreter bzw. Versicherungsmakler (siehe Ziffer 2.4.13), wurden drei weitere Praxisänderungen vorgenommen:

- In der Regel genügt neu ein separater Ausweis der unterschiedlich steuerbaren Leistungen bei Pauschalreisen nach Pauschalreisegesetz und anderen Reiseleistungen (früher wurde zwischen den beiden Leistungen unterschieden, sodass der steuerliche Ausweis nur bei den Pauschalreisen nach Pauschalreisegesetz genügte).
- Ein Zuschlag auf den weiterverrechneten Versicherungsprämien (im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung) führt nicht mehr zu einer Umqualifikation der Leistung, sondern es bleibt eine von der MWST ausgenommene Leistung.

- Bei der Organisation von Anlässen mit direkter Stellvertretung wird der Ort der Dienstleistung neu nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip) festgelegt. Wenn also demnach das Organisationshonorar an einen Leistungsempfänger mit Sitz im Ausland verrechnet wird, ist es ohne schweizerische MWST in Rechnung zu stellen.

2.4.16 Telekommunikation

Wir verweisen auf unsere Ausführungen unter Ziffer 2.4.11, die jedoch erst ab 1.01.2009 in Kraft treten.

2.4.17 Vorsteuerpauschale für Banken

Die Frist für den Widerruf zur Anwendung der Vorsteuerpauschale wurde in diesem Bereich von einem Monat auf zwei Monate ausgedehnt (also spätestens bis Ende Februar oder zwei Monate nach Beendigung des Geschäftsjahres).

2.4.18 Versicherungswesen

Auf zwei Praxisänderungen (Weiterverrechnungen von Versicherungsprämien mit Zuschlag und Nachweis als Versicherungsvertreter bzw. Versicherungsmakler) haben wir bereits unter Ziffer 2.4.15 hingewiesen. Ausserdem wurden zwei weitere Praxisänderungen vorgenommen:

- Erhöhung des Vorsteuerabzuges bei der annäherungsweise Ermittlung des vorsteuerbelasteten Aufwandes im Zusammenhang mit erbrachten steuerbaren Dienstleistungen im Versicherungswesen (z. B. Vermögensverwaltung, Buchführung und Administrationsleistungen, Managementdienstleistungen, Datenverarbeitungsleistungen) von 10% auf 15% des steuerbaren Dienstleistungsumsatzes.
- Organisationsdienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland qualifizieren neu als Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland, da sie nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG (statt Art. 14 Abs. 1 MWSTG) dem Empfängerortsprinzip unterstehen.

2.4.19 Immobilien

Hier fanden wohl die gewichtigsten Praxisänderungen statt. Für eine steuerpflichtige Person bestehen neu jeweils drei Möglichkeiten (sofern die jeweiligen Voraussetzungen auch tatsächlich erfüllt sind), eine Immobilie zu verkaufen:

- Als von der MWST ausgenommener Umsatz gemäss Art. 18 Ziffer 20 MWSTG (was die sog. gesetzliche Methode darstellt).
- Als steuerbarer Umsatz im Sinne einer Option auf dem Verkauf nach Art. 26 Abs. 1 lit b MWSTG oder
- im Meldeverfahren.

Alle drei Methoden haben ihre Vor- und Nachteile. Es ist praktisch nicht möglich – im Sinne einer Checkliste –, eine generelle Aussage zur Anwendbarkeit dieser Möglichkeiten auszustellen. Jeder Einzelfall muss analysiert werden, um die beste Möglichkeit für diesen Einzelfall zu eruieren.

Schauen wir uns beispielsweise mal die erste Möglichkeit etwas genauer an: Verkauft eine steuerpflichtige Person ein Immobilien, welches im steuerbaren Bereich war, nach der gesetzlichen Methode, so haben wir zum Verkaufszeitpunkt eine Nutzungsänderung, die zu einem Eigenverbrauch führt. Wenn diese Immobilie jedoch vor der Einführung der MWST erbaut worden ist und seither keine wertvermehrenden Investitionen getätigt und auch keine Grossrenovierungen vorgenommen worden sind, so haben wir keinen Eigenverbrauch abzurechnen. In diesen Fällen ist es sicher im Interesse des Käufers, dass nach der gesetzlichen Möglichkeit verkauft wird.

Die Anwendung des Meldeverfahrens ist eine einfache Geschichte, der steuerpflichtige Verkäufer füllt das Formular zum Meldeverfahren aus und lässt es durch den Käufer gegenzeichnen. Obwohl keine MWST geschuldet ist, hat die Anwendung des Meldeverfahrens fast die gleiche Wirkung wie bei einem Verkauf mit Option, die Liegenschaft verbleibt nämlich im steuerbaren Bereich (und der Verkäufer hat dementsprechend keine Nutzungsänderung). Der Unterschied zu einem Verkauf mit Option liegt darin, dass einerseits die MWST nicht abgeliefert bzw. bezahlt werden muss und andererseits die vormalige Nutzung des Verkäufers aus Sicht der MWST (inkl. der Berechnung des Zeitwertes) mitberücksichtigt werden kann. Hier liegt aber auch eine grosse Gefahr, denn der Käufer muss bei einer späteren Nutzungsänderung die vormalige Nutzung lückenlos beweisen können, was eine Menge an Informationen und Dokumenten bedeutet, die vom Verkäufer an den Käufer mitgegeben werden müssen. Es empfiehlt sich, dieses Prozedere bereits im Vertrag schriftlich festzuhalten und lückenlos zu überprüfen.

Auch die Praxisänderung, dass für den Verkauf eines Immobilien, welches ausschliesslich im ausgenommenen Bereich war, optiert oder das Meldeverfahren angewandt werden kann, ist eine wichtige Änderung. Wenn es bereits zum Zeitpunkt des Verkaufes klar ist, dass bspw. die Wohnliegenschaft anschliessend teilweise oder ganz für steuerbare Zwecke genutzt wird, so ist eine Option i. d. R. sinnvoll, denn dann kann der Verkäufer eine Einlagesteuerung vornehmen und so die noch nicht rückforderbaren Vorsteuern bei der Erstellung noch zum Zeitwert geltend machen (ansonsten wären diese verloren). Mit den vorstehend beschriebenen Praxisände-

rungen nimmt die Beratung im MWST-Bereich an Stellenwert zu. Sie wird aber auch anspruchsvoller, da jetzt aus der Vielzahl von Möglichkeiten die optimalste Variante eruiert werden sollte.

Nach den vorstehenden wichtigen Praxisänderungen gab es in diesem Bereich aber auch noch eine andere Änderung in Bezug auf die Verpflegungsleistungen an das Personal durch einen von Dritten betriebenen Automaten: Die bisherigen Ausführungsbestimmungen der ESTV dazu waren bei den steuerpflichtigen Personen sehr umstritten und hatten bei mehreren Steuerpflichtigen höhere Aufrechnungen ausgelöst. Die neue Regelung ist auch nicht über alle Zweifel erhaben, sie ist aber im Sinne einer Kompromisslösung u.E. ein gangbarer Weg, nachdem sich die Steuerpflichtigen (inkl. deren Vertreter), die ESTV und teilweise auch die gerichtlichen Instanzen über Jahre damit beschäftigen mussten. Neu beträgt der Zuschlag für die Infrastrukturleistungen nicht mehr 30%, sondern 10% der Automatenereinnahmen. Im Sinne einer Praxislösung müssen Unternehmen, welche ihre Standplätze der Vending-Branche für den Bereich des Private Vending unentgeltlich zur Verfügung stellen, diese Leistungen nicht versteuern. Die steuerliche Korrektur erfolgt ausschliesslich beim Automatenbetreiber. Dieser rechnet die MWST pauschal mit CHF 40.– pro Jahr und Verpflegungsautomat mit der ESTV ab. Die Automatenbetreiber ihrerseits können den Unternehmen die CHF 40.– (stellt die reine MWST, also 7,6% dar) in Rechnung stellen. Hierfür besteht bei den Unternehmen aber kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, da dies als Preisauffüllung gilt.

2.4.20 Gemeinwesens

Auch bei den Gemeinwesen besteht bezüglich der Steuerzahlastberechnung (siehe auch unter Ziffer 2.4.3) die Möglichkeit, die Pauschalsteuersätze zu verwenden.

Es wurde eine weitere Praxisänderung vorgenommen: Bei Habenzinsen aus einem Guthaben eines Verpflichtungskontos muss keine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden, so lange diese Erträge nicht mehr als CHF 10 000.– oder mehr als 10% des Gesamtumsatzes ausmachen. Leider hält die ESTV aber weiterhin daran fest, dass bei Überschreiten dieser Limiten die Vorsteuerabzugskürzung in jedem Fall nach dem Umsatzschlüssel berechnet werden muss.

2.4.21 Bereich der Bildung und Forschung

Bezüglich der Praxisänderungen im Bereich der pauschalen Fakturierung (Ziffer 2.4.12) und von Organisationsdienstleistungen bei der direkten Stellvertretung (Ziffer 2.4.15) verwei-

sen wir auf die entsprechenden vorstehenden Ausführungen.

Zwei weitere Praxisänderungen wurden eingeführt:

- Die Abgrenzungskriterien bezüglich einer steuerbaren Beratungsleistung (statt von der MWST ausgenommene Bildungsleistung) im Bereich der betriebsspezifischen Schulung wurde wie folgt geändert: In den nachstehenden Fällen liegen steuerbare betriebsspezifische Ausbildungen vor.
 - Die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten sollen in erster Linie den betrieblichen Nutzen des Mitarbeiters erhöhen. Sie tragen nicht oder nicht in erster Linie zur Bereicherung seiner Persönlichkeit bei.
 - Dasselbe gilt, wenn ein Betrieb Ausbildungsleistungen für seine eigenen Bedürfnisse und für sein eigenes Personal einkauft.
- Organisationsleistungen mit indirekter Stellvertretung qualifizieren seit 1.01.2008 wie folgt: Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 1 MWSTG, welche von Dritten bezogen und im Ausland bewirkt werden, können beim inländischen Organisator beziehungsweise Veranstalter nach Art. 19 Abs. 2 Ziffer 9 MWSTG befreit werden (namentlich Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen).

2.4.22 Gesundheitswesen

Die Lieferung von zubereiteten Mahlzeiten durch nicht gemeinnützige Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (z. B. Spitex) direkt an Bedürftige ist neu seit 1.01.2008 steuerbar und kann u. U. die MWST-Pflicht einer solchen Organisation auslösen. Ebenso sind Lieferungen von Prothesen, die für den festen Einsatz bestimmt sind, durch Praxisgemeinschaften an einzelne Gesellschafter oder an Dritte seit dem 1.01.2008 steuerbar.

2.4.23 Hilfsorganisationen, sozialtätigen und karitativen Einrichtungen

Bezüglich des Mahlzeitendienstes verweisen wir auf die vorstehenden Ausführungen. Eine weitere Praxisänderung betrifft die im Auftrag des Bundesamtes für Sozialversicherungen vorgenommene Abklärungen der beruflichen Fähigkeiten von behinderten Personen in Heimen, Anstalten, Therapiezentren usw. Solche Leistungen sind neu von der MWST ausgenommen.

2.4.24 Sport

Bezüglich der pauschalen Fakturierung (Ziffer 2.4.12) und zulässigem Nachweis als Versicherungsvertreter bzw. Versicherungsmakler (Ziffer 2.4.15) verweisen wir auf die vorstehenden Ausführungen.

Eine Praxisänderung im Bereich Sport stellt neu die Qualifikation der Schiedsrichter, Chef-schiedsrichter und dgl. bei Sportveranstaltungen als unselbstständige Tätigkeit dar.

2.4.25 Gruppenbesteuerung

Im Bereich der Gruppenbesteuerung wurden per 1.01.2008 drei Praxisänderungen vollzogen:

- Es ist neu möglich, in der Schweiz gelegene Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften in die Gruppe aufzunehmen und zwar ungeachtet deren Eintragung im Handelsregister.
- Auch wenn die massgebende Umsatzgrenze mit Dritten nicht erreicht wird, ist eine Gruppenbesteuerung zugelassen.
- Bussen der MWST-Gruppe sind nicht Bestandteil der Solidarhaftung innerhalb einer MWST-Gruppe.

2.4.26 Grenzüberschreitenden Dienstleistungen

Die Praxisänderung in Bezug auf die Organisationsleistungen (direkte Stellvertretung) wurde bereits unter Ziffer 2.4.15 ausgeführt.

2.4.27 Kulturelle, sportliche und andere Festanlässen

Bezüglich der pauschalen Fakturierung verweisen wir auf Ziffer 2.4.12.

Zusätzlich wurde im Sinne einer Praxisänderung die Bemessung des ausgenommenen Umsatzes bei Glückspielumsätzen von konzessionierten Spielbanken geändert: Dieser umfasst neu den Betrag, der von der Spielbankenabgabe erfasst oder ausdrücklich als abgabefrei deklariert wird (Bruttospielertrag, d. h. Einsätze der Spieler abzüglich ausbezahlte Gewinne).

2.4.28 Meldeverfahren

Bezüglich der bereits erwähnten Übertragung von Liegenschaften von steuerpflichtigen Unternehmen im Meldeverfahren verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Ziffer 2.4.19. Die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens wurde aber generell ausgeweitet: Auf Verlangen der steuerpflichtigen Person ist das Meldeverfahren noch zulässig, sofern ein gewichtiges Interesse vorliegt und die übrigen Voraussetzungen (ausser diejenige des Teil- oder Gesamtvermögens) an die Übertragung mit Meldeverfahren erfüllt sind. Die steuerpflichtige Person kann also, sofern ein gewichtiges Interesse vorliegt und die restlichen Voraussetzungen erfüllt sind, das Melderverfahren-Formular⁸ ausfüllen und der ESTV einreichen. Erhält dieser nicht innert 30 Tagen eine negative schriftliche Rückmeldung der ESTV, gilt der «Antrag» für die Durchführung des Meldeverfahrens als genehmigt.

3 Fazit

Mit Ausnahme der Praxisänderungen im Bereich der Immobilien und der Ausweitung des Meldeverfahrens sind die nun publizierten Praxisänderungen eher verhalten ausgefallen. In vielen Fällen wurde durch die Steuerpflichtigen wie auch durch deren Vertreter mehr erwartet, wobei es fairerweise aber auch zu berücksichtigen gilt, dass die ESTV sich innerhalb des gültigen Mehrwertsteuergesetzes bewegen muss und nicht einfach Gesetzesänderungen mittels Praxisänderungen vornehmen kann. Die grossen Würfe dürften dann sicher mit dem neuen MWSTG erwartet werden, das voraussichtlich noch dieses Jahr im Parlament beraten wird. Seien wir also gespannt. ■

- ¹ http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/berichte/mwst_bericht_d.pdf
- ² http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/archiv/alt_610.526-01d.pdf
- ³ http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/archiv/alt_610.526-02d.pdf
- ⁴ Die Gültigkeit war per 1.07.2006 vorgesehen.
- ⁵ <http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/530-01-d.pdf>
- ⁶ Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG
- ⁷ Beim vorzeitigen Wechsel von der Saldosteueratzmethode zur effektiven Methode ist aber eine allfällige Korrektur des Warenlagers, der Betriebsmittel und Anlagegüter zu beachten.
- ⁸ http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dienstleistungen/formulare/pdf/dm_0764.pdf