



Stéphane Gmünder

TVA Conseils, Freiburg
und Genf, Vertreter des STV
im MWST-Konsultativgremium

Mehrwertsteuer: Weniger Formalismus – mehr Pragmatismus

Die Eidgenössische Steuerverwaltung steckt ein paar Pflöcke zurück

I. Einleitung

Am 1. Juli 2006 hat der Bundesrat wesentliche Änderungen an der gegenwärtigen Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV)¹ eingeführt. Diese neuen Bestimmungen bezwecken eine Verbesserung der Rechtssicherheit und der Verfahrensgerechtigkeit, indem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine pragmatischere Behandlung der formellen Anforderungen verlangt wird.

Das Parlament, das der Unzufriedenheit der 310 000 Mehrwertsteuerpflichtigen Ausdruck verlieh, hatte den Bundesrat mittels Motionen, Interpellationen und Anfragen darum ersucht, eine gewisse Anzahl von Massnahmen zur Vereinfachung der Rechtsanwendung einzuführen. Der Bundesrat verordnete daher, dass es keine Steuernachforderungen aus rein formellen Gründen mehr geben sollte, wenn formelle Nachlässigkeiten dem Bund offensichtlich keinen finanziellen Schaden zugefügt hatten².

Nach den am 1. Januar und am 1. Juli 2005 durch die ESTV eingeführten Änderungen erwies es sich folglich als notwendig, in der MWSTGV – die in den Zuständigkeitsbereich des Bundesrates fällt – neue Bestimmungen festzulegen, die es erlauben, die Rechtsunsicherheit zu beseitigen, welche alle Praktiker im Bereiche der Mehrwertsteuer bei der Ausübung ihrer Mandate feststellen konnten.

Die wichtigsten Neuheiten betreffen:

- die Einführung von Vereinfachungen in der Rechnungsstellung;

- die allgemeinen Bestimmungen zur Begrenzung des Formalismus;
- die Änderungen in der Behandlung von Formmängeln im Rahmen der Margenbesteuerung, namentlich bei den Garagisten.

Der Bundesrat hat ebenfalls zwei weitere Massnahmen eingeführt, welche jedoch eine geringere Anzahl von Mehrwertsteuerpflichtigen betreffen. Es handelt sich dabei um:

- die Ausnahme der durch die öffentlichen Behörden ausgegliederten Leistungen der Sozialhilfe von der Steuer;
- die Änderung des Besteuerungsorts der Aircraft Management-Leistungen im Rahmen der Verwaltung und des Betriebes von Luftfahrzeugen.

Am 31. Oktober 2006 wurde durch die ESTV eine Praxismitteilung über die «Behandlung von Formmängeln»³ veröffentlicht.

Dieser in besagter Mitteilung konkretisierte Wandel in der Steuerkultur erlaubt es zu behaupten, dass die ESTV nunmehr unter dem Leitmotiv «Mehr Pragmatismus – weniger Formalismus» handelt. Bei sämtlichen MWST-Überprüfungen⁴, denen Steuerpflichtige bisher unterzogen wurden, gibt es kaum Fälle, in denen die gegenwärtigen Bestimmungen nicht eine konkrete Anwendung finden würden. Mit anderen Worten hätten die wegen Formmängeln vorgenommenen Steuernachforderungen in den MWST-Überprüfungen zwischen 1995 und 2006 unter der neuen Regelung in der MWSTGV keine Begründung gefunden.

Somit gilt es, diese neue Einstellung zu begrüßen, auch wenn die getroffenen Massnahmen mehr unter politischem Druck als aus der Sorge heraus, den Verwaltungsaufwand der Mehrwertsteuerpflichtigen spontan zu vereinfachen, ergriffen wurden.

Die nachstehenden Ausführungen zeigen auf, wie die ESTV künftig die in der Praxis begegneten formellen Fehler behandeln wird. Im Rahmen der Beratung von Klienten empfehlen wir allerdings, die sich aus dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) ergebenden grundsätzlichen Richtlinien mit der nötigen Strenge anzuwenden und anwenden zu lassen. Der Pragmatismus, dem man nunmehr zu begegnen wünscht, soll nur Anwendung finden, wenn anlässlich einer MWST-Überprüfung administrative Lücken entdeckt werden. In diesem Sinne stellen die nachstehenden Beispiele keine neuen Richtlinien dar, sondern ein «Panel» von Situationen, die nicht mehr systematisch zu Steuernachforderungen führen sollten.

II. Vereinfachungen in der Rechnungsstellung

Die MWSTGV führt neu den Abschnitt 7a über die «Rechnungsstellung» ein. Der neue und einzige Artikel (Art. 15a) dieses Abschnitts lautet wie folgt:

«Die Eidgenössische Steuerverwaltung anerkennt auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Artikel 37 Ab-

sätze 1 und 3 des Gesetzes, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Absatz 1 Buchstaben a und b des Gesetzes nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.»

Die bis dato gewonnenen Erfahrungen zeigten auf, dass die Vorsteuer nicht in Abzug gebracht werden konnte, wenn eine Rechnung die gesetzlichen Anforderungen betreffend den Namen oder die Gesellschaftsfirmen und die Anschrift des Abnehmers nicht erfüllte. Von nun an hat ein Formmangel in Bezug auf Namen, Gesellschaftsfirmen oder Anschriften keine «automatische» Konsequenz für den Abzug oder den Nichtabzug der Vorsteuer mehr. Insofern die auf der Rechnung aufgeführten Angaben die Identifizierung des Lieferanten und des Abnehmers ermöglichen, bleibt der Abzug der Vorsteuer gesichert. Die materielle Genauigkeit hat Vorrang, wenn die vier nachstehenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- die Ausgabe ist durch den geschäftlich begründeten Zweck gerechtfertigt;
- die Ausgabe ist zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen bestimmt;
- der Umsatz wird verbucht;
- der Bund erleidet keinen Steuerausfall.

Ausserdem hat die ESTV diesbezüglich am 30. Juni 2006 eine Praxismitteilung veröffentlicht⁵.

Um nutzlose Demarchen und anlässlich von MWST-Überprüfungen angeordnete komplizierte Nachforschungen in den Archiven zu vermeiden, wird empfohlen, seitens des Lieferanten in formeller Hinsicht korrekte Unterlagen zu verlangen. Es wird auch in Erinnerung gerufen, dass der Lieferant dazu gehalten ist, auf Verlangen seines mehrwertsteuerpflichtigen Kunden hin eine konforme Rechnung auszustellen, welche sämtliche im MWSTG aufgeführten Voraussetzungen erfüllt.

Die neuen Vorschriften sind auf alle noch hängigen Fälle anwendbar. Dies bedeutet, dass sich die Inspektoren im Rahmen einer MWST-Überprüfung an die am 1. Juli 2006 eingeführten Richtlinien zu halten haben, und zwar auch für jene Fälle, denen sie in einem früheren Zeitraum begegnet sind. Was die laufenden Gerichtsverfahren anbelangt, so muss der betroffene Steuerpflichtige ebenfalls in den Genuss der neuen Bestimmungen kommen und kann deren Anwendung beanspruchen.

Nachfolgend einige nicht abschliessende Beispiele:

1. Abgekürzte Gesellschaftsfirmen

Die im Handelsregister und im Register der

Steuerpflichtigen eingetragene Gesellschaftsfirmen lautet: Internationale Gesellschaft für Handel und Finanz AG.

Nunmehr sind zum Beispiel zulässig:

- Int. Handel Finanz AG
- Internationale H. und F. AG
- Internationale Fin. und Hand.

2. Ein Element des Namens fehlt

Die im Handelsregister und im Register der Steuerpflichtigen eingetragene Gesellschaftsfirmen lautet: Internationale Gesellschaft für Handel und Finanz AG.

Nunmehr ist zulässig:

- Internationale Finanz AG
- Internationale Handel AG

3. Das Firmenzeichen ist im

Handelsregister nicht aufgeführt

Die im Handelsregister und im Register der Steuerpflichtigen eingetragene Gesellschaftsfirmen lautet: Les Grands Crus SA, Nyon. Diese Gesellschaft betreibt Geschäftsläden in Lausanne und in Genf unter dem Firmenzeichen: Les Dix Vins.

Nunmehr ist zulässig:

- Les Dix Vins, Nyon
- Les Dix Vins, Genève
- Les Dix Vins, Lausanne

4. Der Empfänger der Rechnung ist nicht der Leistungsempfänger

Diese neue Bestimmung ist willkommen und wird es endlich erlauben, die übernommene Mehrwertsteuer zurückzuverlangen, die zum Beispiel auf den Restaurant- oder Hotelrechnungen erhoben wurde und *obwohl sie* nicht an das Unternehmen selbst, sondern an einen seiner Mitarbeiter adressiert sind.

Somit erhält das unter dem Namen Bauüberall AG eingetragene Unternehmen die Mehrwertsteuer auf einer für vier Hotelübernachtungen in St. Gallen an Herrn Andreas Meier adressierten Rechnung zurück, wenn es nachweisen kann, dass dieser nicht nur sein Mitarbeiter ist, sondern auch mit der Aufsicht einer Baustelle beschäftigt war, welche sein Arbeitgeber in der Ostschweiz errichtet hat.

5. Die Rechnung wird an den Mitarbeiter einer Sport- oder Kulturveranstaltung gerichtet

Die Buchhalterin des Freiburger Musikfestivals erhält die Rechnung des Getränkelieferanten betreffend die Lieferung von alkoholhaltigen und -freien Getränken. Die Rechnung ist an ihren Namen gerichtet (Frau C. Décorvet), denn der Verantwortliche für den Bereich «Getränke» am Musikfestival hat dem Lieferanten ihre Koordinaten gegeben.

Die Mehrwertsteuer kann trotz der Tatsache,

dass die Rechnung nicht an das organisierende Gebilde gerichtet ist, abgezogen werden.

III. Allgemeine Bestimmungen zur Begrenzung des Formalismus

Die MWSTGV führt Abschnitt 14a über die «Behandlung von Formmängeln» ein. Der neue und einzige Artikel (Art. 45a) dieses Abschnitts lautet wie folgt:

«Allein aufgrund von Formmängeln wird keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.»

So wird keine Nachsteuer allein aufgrund eines Formmangels erfolgen, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Bund keinen Steuerausfall erleidet. Es ist einleuchtend, dass in gewissen Fällen der Nachweis leicht zu erbringen sein wird, und zwar aufgrund der Offenkundigkeit der angetroffenen Verhältnisse. In anderen Fällen wird es genügen, wenn der Steuerpflichtige das Ausbleiben eines finanziellen Schadens glaubhaft macht.

Diese Grundsätze sind unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände sowie auf alle noch hängigen Fälle anzuwenden. Dies bedeutet, dass sich die Inspektoren im Rahmen einer MWST-Überprüfung an die am 1. Juli 2006 eingeführten Richtlinien zu halten haben, und zwar auch bei jenen Fällen, denen sie in einem früheren Zeitraum begegnet sind. Was die laufenden Gerichtsverfahren anbelangt, so muss der betroffene Steuerpflichtige ebenfalls in den Genuss der neuen Bestimmungen kommen oder deren Anwendung beanspruchen können.

Nachfolgend einige nicht abschliessende Beispiele:

1. Vertretung

Die Anforderungen der ESTV waren bislang sehr streng. Man musste über ein Vertretungsmandat verfügen, auf sämtlichen Unterlagen den Namen des Vertretenen erwähnen, mit der Präzisierung, wonach der Vertreter «im Namen und für Rechnung von ...» handelte. Es musste zudem eine Abrechnung erstellt werden, welche jede Leistung sowie den Namen des Endbezügers detailliert aufführte.

Sind diese Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt, so kann die ESTV künftig dennoch davon ausgehen, dass eine direkte Vertretung besteht, sofern:

- die Gesamtheit der sachdienlichen Unterlagen die Tatsache hervorheben, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungser-

bringer und dem Empfänger umgesetzt wurde;

- der Vertreter dem Endbezüger keine Leistung erbringt, ihm keine Garantie abgibt und das Delkredere-Risiko nicht übernimmt;
- einzig die Kommission korrekt in die Bücher des Vertreters eingetragen wurde;
- der Vertretene durch den Dritten erkennbar ist und sämtliche Unterlagen dessen eindeutige Identifizierung erlauben;
- der Vertreter dem Vertretenen eine Abrechnung abgibt.

Beispiel: Die Garage A. verkauft C. im Namen und für Rechnung von B. das Fahrzeug von B. In ihrer Rechnung erwähnt die Garage A., dass sie das Fahrzeug im Namen und für Rechnung von B. – unter Angabe von dessen Anschrift – verkauft. Die Garage A. verbucht einzig ihre Kommission.

Obschon kein schriftlicher Vertrag besteht, wird die Vertretung anerkannt werden, wenn ersichtlich ist, dass C. seinen Lieferanten B. identifizieren kann und er sich für eine allfällige Garantie direkt an ihn wenden könnte.

2. Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland

In diesem Bereich müssen durch ein Unternehmen mit Sitz im Ausland erbrachte Dienstleistungen stets Gegenstand einer Selbstveranlagung sein⁶. Konnte die ESTV jedoch die Natur der bezogenen Dienstleistung nicht unwiderlegbar feststellen, so war der Abzug der Vorsteuer bis jetzt nicht gestattet.

Es ist aber besonders schwierig, wenn nicht gar utopisch, von allen ausländischen Leistungserbringern die Erstellung von Rechnungen zu verlangen, welche den Vorschriften des MWSTG entsprechen!

Kann das schweizerische Unternehmen nachweisen, dass die aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen – obgleich diese nicht genau bezeichnet sind – den steuerbaren Tätigkeiten zugeordnet werden können, so kann künftig die durch Selbstveranlagung deklarierte Mehrwertsteuer unter dem Titel einer Vorsteuer gemäss dem eigenen Recht des schweizerischen Unternehmens wiedererlangt werden.

Beispiel: Die Firma Fromago AG in Bulle beabsichtigt, ihre Erzeugnisse in Spanien zu vertreiben. Sie beauftragt ein Werbeunternehmen mit der Erarbeitung eines Marketingkonzepts. Dieses erfüllt den Auftrag und erstellt seine Rechnung mit dem Vermerk «Honorar für Ihr Marketingkonzept». Wenngleich die Dienstleistungen nicht genau bezeichnet sind, können sie ohne jeden Zweifel dem steuerbaren Bereich von Fromago AG zugeordnet werden, weshalb diese die durch Selbstveranlagung bestimmte Vorsteuer vollständig in Abzug bringen kann.

→ Empfehlung

Für den Bezüger von Leistungen in der Schweiz ist es von Vorteil, wenn er seinen ausländischen Leistungserbringer darum ersucht, die erbrachten Leistungen auf der Rechnung oder im Vertrag eindeutig zu identifizieren. Die korrekte steuerliche Behandlung wird zur Folge haben, dass keine weiteren Belege an die ESTV abgegeben werden müssen.

3. Im Ausland erbrachte Dienstleistungen

Bisher führten ein allzu summarischer Rechnungswortlaut und/oder das Unterbleiben eines Verweises auf einen die Einzelheiten beinhaltenden Vertrag die ESTV dazu, die Mehrwertsteuer auf im Ausland erbrachten Dienstleistungen nachzufordern. Die blosser Vorlage der Zahlungsherkunft oder gar eines in der Rechnung nicht erwähnten Vertrags reichte nicht zur Rechtfertigung der Tatsache aus, dass die Leistungen im Ausland erbracht wurden.

Nunmehr sind es die gesamten Umstände, die es der ESTV erlauben, als glaubhaft zu halten, dass die im Ausland in Rechnung gestellte Leistung eine Dienstleistung darstellt und dass die Steuerbefreiung möglich ist, auch wenn die Bezeichnung der Leistung auf der Rechnung ungenau ist.

Beispiel: Die Agentur Exakt AG in Genf stellt der amerikanischen Firma «Dupont Ltd» «diverse Leistungen» in Rechnung. Aus den Arbeitsrapporten der Mitarbeiter der Genfer Agentur geht hervor, dass für ihre amerikanische Kundin Aufgaben im Bereich der Beobachtung des schweizerischen Marktes und zur Erstellung eines neuen Marketingkonzepts erfüllt werden. Trotz fehlender Einzelheiten auf der Rechnung ist es einleuchtend, dass es sich dabei um Dienstleistungen handelt, welche an einen Empfänger im Ausland erbracht wurden. Die Leistung ist somit von der schweizerischen Mehrwertsteuer befreit.

4. Nachweis im Falle der Ausfuhr im Tourismusverkehr

Um die Ausfuhr im Tourismusverkehr zu rechtfertigen, war das Formular Nr. 11.49, das innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach dem Verkauf an einen im Ausland wohnhaften Abnehmer durch den schweizerischen Zoll und für Beträge über CHF 400 abgestempelt werden musste, unerlässlich⁷.

Von nun an gilt der Beweis ebenfalls als erbracht, wenn ein anderes Ausfuhrformular verwendet wird, zum Beispiel das Einheitsdokument.

5. Nachweis im Falle der Ausfuhr von Gütern

Die Steuerbefreiung war einzig dann gesichert, wenn die Ausfuhr der betreffenden Lieferung mittels eines amtlichen Zolldokumentes nachgewiesen werden konnte⁸.

Künftig kann die Ausfuhr in Ausnahmefällen mittels eines amtlichen Einfuhrdokumentes des Landes, in welches die Ware ausgeführt wird, nachgewiesen werden.

Beispiel: Die schweizerische Firma Typo Graf AG stellt Druckereimaschinen her. Im Jahre 2005 führte sie ein solches Gerät für eine Kundin, eine Druckerei, nach Frankreich aus. Zuzufolge einer MWST-Überprüfung im Jahre 2007 bleibt der Ausfuhrnachweis trotz regelmässiger Führung der Buchhaltung unauffindbar. Der französische Empfänger kann den durch den französischen Zoll abgestempelten Einfuhrnachweis beibringen. Dieser Nachweis reicht aus, um in den Genuss der Befreiung von der schweizerischen Mehrwertsteuer zu kommen.

→ Empfehlung

Wie bis anhin bleibt der unwiderlegbare Nachweis für die Befreiung von der Mehrwertsteuer das durch den schweizerischen Zoll abgestempelte schweizerische Ausfuhrdokument. Das Zollgesetz behält seine volle Gültigkeit; bei der Ein- und Ausfuhr von Gütern müssen diese dem zuständigen Zollamt vorgelegt werden.

6. Belege bei wiederkehrenden Zahlungen

Das Merkblatt Nr. 9 der ESTV⁹ regelt die Voraussetzungen, welche eine Anrechnung der Mehrwertsteuer bei wiederkehrenden Zahlungen ermöglichen, zum Beispiel im Falle eines Leasings oder der mit einer Option versehenen Miete einer Liegenschaft. In Wirklichkeit unterschieden sich die Anforderungen je nachdem, ob der Leistungserbringer eine Rechnung erstellte oder nicht, ob er Einzahlungsscheine ausgab, ob er das Direktinkasso gestattete oder ob der Empfänger seiner Bank einen Dauerauftrag erteilte.

Nunmehr genügt es, dass ein Vertrag der wiederkehrenden Zahlung zugrunde liegt und dass dieses Dokument die notwendigen Angaben erwähnt, namentlich die MWST-Nummer des Leistungserbringers und den zur Anwendung gelangenden Mehrwertsteuersatz.

Beispiel: Das Malereiunternehmen Regenbogen GmbH kauft alle seine Fahrzeuge mittels Leasing. Um die administrative Arbeit zu vereinfachen, werden für die Entrichtung der

Monatsraten der Bank Daueraufträge erteilt. Es bestehen somit weder Einzahlungsscheine, noch Rechnungen. Die Leasingverträge erwähnen alle nützlichen Angaben, namentlich den Mehrwertsteuersatz und die MWST-Nummer des Leasinggebers. Auf der Grundlage der Verträge kann die Firma Regenbogen GmbH die Vorsteuer auf den Monatsraten in Abzug bringen.

7. Zeitpunkt oder Zeitraum der Lieferung der Ware oder der Dienstleistung

Der Vermerk des Lieferungszeitpunktes, der Dienstleistung oder des Zeitraums, während dem die Leistung erbracht wurde, war auf der Rechnung des Leistungserbringers notwendig, um den Abzug der Vorsteuer erwirken zu können.

Fehlt diese Angabe, erscheinen jedoch die anderen materiellen Voraussetzungen für den Abzug der Vorsteuer auf der Rechnung, so wird der besagte Abzug künftig nicht mehr bestritten.

8. Nachträgliche Entlastung von der Vorsteuer

Die bestehende Möglichkeit, einen nachträglichen Abzug der Vorsteuer zu erwirken, stiess sich daran, dass die von der Mehrwertsteuerpflicht bezogenen Leistungen natürlichen Personen und nicht der Gesellschaftsfirmen in Rechnung gestellt wurden. So gab zum Beispiel ein privat mit der Mehrwertsteuer gekauftes und danach an die Gesellschaftsfirmen übertragenes Fahrzeug kein Anrecht auf Abzug der Vorsteuer.

Künftig wird die nachträgliche Entlastung von der Vorsteuer auch dann möglich sein, wenn die Rechnung den Namen der im Register der Steuerpflichtigen eingetragenen Gesellschaft nicht erwähnt.

Beispiel: Samuel Klug erwirbt im eigenen Namen Büromöbel, einen Computer sowie ein Fahrzeug, alles mit Mehrwertsteuer. Kurz danach gründet er die Treuhand Klug AG und überträgt ihr die im eigenen Namen erworbenen Güter, ohne sie vorgängig benützt zu haben. Die nachträgliche Entlastung von der Vorsteuer wird gewährt, sofern die fraglichen Güter steuerbaren Umsätzen zugewiesen werden. Werden die Güter vor dem Beginn der Steuerpflicht benützt, so muss eine Abschreibung gemäss den Bestimmungen von Art. 42 MWSTG berechnet werden.

9. Fehlende Rechnungsstellung zwischen Unternehmen desselben Konzerns

Eine fehlende Rechnung, Verbuchung und Besteuerung für Dienstleistungen, die zwischen Unternehmen desselben Konzerns erbracht werden, sollten – was die Vergangenheit anbe-

langt – nicht mehr zu einer Mehrwertsteuernachforderung führen.

Es ist jedoch notwendig, dass der Bezüger der Dienstleistung ein vollständiges Anrecht auf den Abzug der Vorsteuer hat.

Diese Regel ist ebenfalls auf ausländische Unternehmen anwendbar, welche ihren Betriebsstätten in der Schweiz Dienstleistungen erbringen oder die Letztere ihren Betriebsstätten im Ausland erbringen.

10. Vermerk eines übermässigen Mehrwertsteuersatzes

Verwendet ein Leistungserbringer den normalen Satz von 7,6% zur Versteuerung einer Leistung zu 2,4% oder zu 3,6% oder gar zur Besteuerung einer von der Mehrwertsteuer befreiten oder ausgenommenen Leistung, so ist die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer geschuldet.

Der Empfänger der Leistung kann jedoch die in Rechnung gestellte Vorsteuer in Abzug bringen, wenn diese Ausgabe steuerbaren Umsätzen zugewiesen ist.

Will der Leistungserbringer die Besteuerung seiner Rechnung abändern, so hat er gemäss den durch die ESTV veröffentlichten Richtlinien vorzugehen¹⁰.

11. Verrechnungsgeschäfte

Verrechnen zwei Steuerpflichtige gegenseitig steuerbare Leistungen, so sollte jede Partei ihre eigene Leistung versteuern und die Vorsteuer auf der Grundlage der erhaltenen Rechnung wiedererlangen.

Was die Vergangenheit anbelangt, so wird die ESTV in solchen Fällen auf eine Steuernachforderung verzichten, sofern die beiden Partner die effektive Methode für die Erstellung der MWST-Abrechnungen anwenden und die übernommene Ausgabe steuerbaren Umsätzen zugewiesen wird.

→ Empfehlung

In Anbetracht des Verbots der Verrechnung zwischen Aufwand und Ertrag und zur Vermeidung von Auslegungsproblemen bei der Wertbestimmung wird empfohlen, diese Art von Operationen mit Hilfe von Dokumenten zu behandeln, welche jede Partei erstellt hat.

12. Subjektive Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen

Wenn in der Vergangenheit ein Unternehmen die Formalitäten im Hinblick auf eine subjektive Steuerpflicht für im Ausland erbrachte Dienstleistungen an die Hand nahm, interes-

sierte sich die ESTV für die Bezüge von Dienstleistungen, welche vor dem Zeitpunkt der Eintragung vorgenommen wurden.

Waren während der Steuerperioden vor der Eintragung in das MWST-Register Dienstleistungen ohne Versteuerung bezogen worden, so mussten diese deklariert werden, ohne jedoch Anrecht auf eine Wiedererlangung der Vorsteuer zu geben.

Neu können Bezüge von Dienstleistungen, die in der Vergangenheit bei Unternehmen mit Sitz im Ausland vorgenommen wurden, Gegenstand einer Deklaration in der ersten Abrechnung nach dem Beginn der Steuerpflicht und einer gleichzeitigen Anrechnung sein. Es versteht sich von selbst, dass die Ausgaben steuerbaren Umsätzen zuzuweisen sind. Zudem wird der neue Steuerpflichtige gemäss den Bestimmungen von Art. 42 MWSTG die Mehrwertsteuer auf den Investitionen der vorangegangenen Jahre wiedererlangen können.

Beispiel: Die Firma Worldinvest AG berät Bankinstitute im Ausland im Bereich von Anlagen. Sie bezieht Leistungen von Beratern im Ausland, die sie über die Entwicklung der Märkte informieren. Worldinvest AG hat sich nicht in das MWST-Register eintragen lassen und ihre Dienstleistungsbezüge auch nicht deklariert.

Aufgrund der neuen Bestimmung wird die Worldinvest AG um ihre subjektive Steuerpflicht ersuchen und bei der Erstellung ihrer ersten Abrechnung die übernommenen Ausgaben für den nicht vorgeschriebenen Zeitraum als Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarieren können. Diese Selbstveranlagung wird in derselben Abrechnung Gegenstand einer Wiedererlangung von Vorsteuer sein können. Ausserdem wird Worldinvest AG die Mehrwertsteuer auf ihren Investitionen der vergangenen Jahre wiedererlangen können.

IV. Fehler in der Rechnungsstellung bei der Margenbesteuerung

Die neue, in die MWSTGV eingeführte Bestimmung wird es der ESTV nunmehr erlauben, die formellen Fehler in der Rechnungsstellung bei der Margenbesteuerung mit Pragmatismus zu behandeln. Es war besonders stossend, dass ein Formfehler bei der Erstellung der Rechnung bei der ESTV dazu führte, dass eine Steuernachforderung auf dem in Rechnung gestellten Gesamtbetrag an Stelle der blossen Margenbesteuerung vorgenommen wurde, während der Bezüger – meistens eine Einzelperson – kein Anrecht auf die Wiedererlangung der Vorsteuer hatte. Diese Praxis konnte namentlich auf dem Markt für Gebrauchtfahrzeuge dazu führen, dass die Gesamtheit

der Marge des Garagisten als Mehrwertsteuer bezogen wurde!

Artikel 14 lautet nunmehr wie folgt:

Art. 14 Abs. 1 (alt): «Die Ankaufsbelege müssen folgende Angaben enthalten: a. Name und Adresse des Verkäufers; b. Name und Adresse des Käufers; c. Kaufdatum; d. genaue Bezeichnung der Gegenstände; e. Ankaufspreis.»

Art. 14 Abs. 2 (neu): «Sind die Angaben nach Absatz 1 nicht vollständig vorhanden oder wurde entgegen Artikel 37 Absatz 4 des Gesetzes in Verträgen, Rechnungen, Quittungen, Gutschriften und dergleichen auf die Steuer hingewiesen, ist das volle Entgelt zu versteuern. Bei Vorliegen eines Hinweises auf die Steuer und die Margenbesteuerung wird die Margenbesteuerung jedoch zugelassen, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall auf Grund dieses Mangels entstanden ist.»

Die neuen Vorschriften sind auf sämtlichen noch hängigen Fälle anwendbar. Dies bedeutet, dass sich die Inspektoren im Rahmen einer MWST-Überprüfung an die am 1. Juli 2006 eingeführten Richtlinien zu halten haben, und zwar auch bei jenen Fällen, denen sie in einem früheren Zeitraum begegnet sind. Was die laufenden Gerichtsverfahren anbelangt, so muss der betroffene Steuerpflichtige ebenfalls in den Genuss der neuen Bestimmungen kommen oder deren Anwendung beanspruchen können. Die Auslegung des neuen Art. 14 Abs. 2 MWSTGV führt zu einer Kategorisierung der Formfehler, die auftreten können. Die erste Kategorie schadet der Margenbesteuerung nicht mehr, während die zweite keine Änderung erfährt.

1. Angaben in den Rechnungen, die die Margenbesteuerung keinen Schaden mehr zufügen

Falls gewisse Angaben in den Kaufdokumenten fehlen oder die an den Kunden gerichtete Rechnung die Marge und den Mehrwertsteuersatz angibt, ist die gesamte Besteuerung nicht mehr zwingend, wenn der Bezüger (eine mehrwertsteuerpflichtige oder nicht mehrwertsteuerpflichtige Privatperson) kein Anrecht auf Abzug der Vorsteuer hat.

Um Verstösse im Zusammenhang mit der Vorlegung von Beweisen – grundsätzlich durch den Steuerpflichtigen – zum Bestehen oder Nichtbestehen eines Steuerausfalls zu vermeiden, empfehlen wir, die ursprünglichen Richtlinien zu beachten und bei einer Margenbesteuerung von steuerbaren Verkäufen den Mehrwertsteuersatz nie zu erwähnen. Die ESTV könnte im Zweifelsfalle eine schriftliche Erklärung des Bezügers verlangen, welche bestätigt, dass er die Vorsteuer weder geltend gemacht hat noch geltend machen wird.

Von nun an wird die Margenbesteuerung grundsätzlich in den nachfolgenden Fällen anerkannt:

- 7,6% MWST auf der Differenz oder auf der Marge;
- 7,6% MWST inklusive, auf der Differenz oder auf der Marge;
- 7,6% MWST zusätzlich, mit Angabe der Margen- oder der Differenzbesteuerung;
- 7,6% MWST inklusive, mit Angabe der Margen- oder der Differenzbesteuerung;
- Versteuerte Marge;
- Versteuerte Differenz;
- MWST inklusive, ohne Angabe des Steuersatzes. Diese Regel gilt auch für Lieferungen an Bezüger, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt sind.

2. Angaben in den Rechnungen, die die Anwendung der Margenbesteuerung nicht gestatten

Die nachstehenden, auf Rechnungen aufgeführten Angaben werden – wie in der Vergangenheit – die gesamte Besteuerung des in Rechnung gestellten Betrags weiterhin nach sich ziehen, und zwar unabhängig davon, ob der Bezüger Anrecht auf den Abzug der Vorsteuer hat oder nicht.

- 7,6% MWST zusätzlich, ohne Angabe der Margen- oder der Differenzbesteuerung;
- 7,6% MWST inklusive, ohne Angabe der Margen- oder der Differenzbesteuerung;
- MWST in der Höhe von CHF xxx.

V. Die durch die öffentlichen Behörden ausgegliederten Leistungen der Sozialhilfe als Ausnahme von der Steuer

Die MWSTGV führt Abschnitt 2a über «Umsätze der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung» ein. Der neue und einzige Artikel (Art. 4a) lautet wie folgt:

«Umsätze im Sinne von Artikel 18 Ziffern 8 und 9 des Gesetzes sind auch dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer sie nicht unmittelbar gegenüber den unterstützten oder betreuten Personen erbringt, sondern eine ebenfalls mit der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe, der sozialen Sicherheit oder der Kinder- und Jugendbetreuung betraute Institution damit beauftragt und diese dem Leistungserbringer dafür Rechnung stellt.»

Die Ausnahme war früher nur dann anwendbar, wenn die betroffene Institution ihre Leistungen direkt den bedürftigen Personen erbrachte. Falls die Institution diese Aufgabe einem spezialisierten Dritten anvertraute, so wurde das durch Letzteren empfangene Entgelt steuerbar.

Künftig bleiben die durch Dritte für die Erbringung der anvertrauten Leistungen erhaltenen Beträge von der Mehrwertsteuer ausgenommen, vorausgesetzt dass es sich dabei effektiv um Umsätze handelt, welche als Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung qualifiziert werden können. Hingegen bleiben die durch Dritte für die Erfüllung von Aufgaben im Verwaltungs- oder Organisationsbereich eingenommenen Beträge der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt.

Die ESTV hat dazu am 30. Juni 2006 eine Praxismitteilung veröffentlicht¹¹. Diese neue Bestimmung gilt nicht rückwirkend.

VI. Aircraft Management-Leistungen und sonstige ähnliche Leistungen

Die MWSTGV führt Abschnitt 1a über «Aircraft Management-Leistungen und ähnliche Leistungen» ein. Der neue und einzige Artikel (Art. 1a) lautet wie folgt:

«Bei der Verwaltung und dem Betreiben von Luftfahrzeugen (Aircraft Management) und bei vergleichbaren Leistungen namentlich bei Schiffen, Eisenbahnwagen und Containern sowie bei Teilen von solchen Leistungen gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche diese Leistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird.»

Derartige Leistungen waren durch Art. 14 Abs. 1 MWSTG geregelt, was voraussetzte, dass diese als an jenem Ort erbracht galten, an dem der Leistungserbringer seinen Sitz hatte. Somit musste eine schweizerische Firma, die einer in Luxemburg domizilierten und ein Luftfahrzeug in Transit in Genf betreibenden Gesellschaft Aircraft Management-Leistungen erbrachte, die entsprechenden Einnahmen versteuern.

Nun sind dieselben Leistungen nach dem in Art. 14 Abs. 3 MWSTG festgelegten Grundsatz am Wohnort des Empfängers steuerbar. Die Aircraft Management-Leistungen, die einer in Luxemburg domizilierten und ein Luftfahrzeug in Transit in Genf betreibenden Gesellschaft erbracht werden, können als im Ausland erbracht, d.h. als von der schweizerischen Mehrwertsteuer befreit, betrachtet werden.

Die ESTV hat zu diesem Thema am 30. Juni 2006 eine Praxismitteilung veröffentlicht¹². Diese neue Bestimmung gilt nicht rückwirkend.

VII. Schlussfolgerungen

Der Schweizerische Treuhänder-Verband begrüsst die in die MWSTGV eingeführten Änderungen und ganz besonders den rückwirkenden Charakter der wichtigsten Bestimmungen. Es ist nicht falsch zu behaupten, dass die allzu formelle Anwendung des gegenwärtigen MWSTG zum schlechten Ruf der Mehrwertsteuer oder gar zu ihrer Unbeliebtheit beigetragen hat. Die mit Pragmatismus versehene Anwendung des gegenwärtigen Gesetzes könnte wahrscheinlich ausreichen, indem bloss einige Artikel angepasst würden. So zum Beispiel jene, die sich auf die Begrenzungen der Umsätze, die eine Steuerpflicht nach sich ziehen, auf die Periodizität und auf die Begrenzungen zum Beitritt oder zur Aufgabe des Satzes der Nettosteuerschuld und auf die Solidarhaftung beziehen. Auch die Möglichkeit zur elektronischen Übermittlung der periodischen MWST-Abrechnung würde vieles bewirken. Trotzdem werden neue Fassungen des MWSTG demnächst in die Vernehmlassung geschickt werden. Der STV wird sich zu diesen Vorhaben äussern müssen und dies wie üblich in der ständigen Sorge um eine Vereinfachung

der administrativen Aufgaben der KMU tun. Unabhängig vom Fortschreiten der Arbeiten für das neue MWSTG wünscht der STV jedoch, dass die ESTV auf dem Weg der Praxisänderungen und der in den Jahren 2005 und 2006 eingeführten Vereinfachungen weiterschreitet. Zahlreiche Vereinfachungen könnten noch integriert werden, nicht nur stillschweigend – was zu einer Verunsicherung führen könnte – sondern auch über eine Veröffentlichung oder eine Mitteilung, und zwar ohne dass sich daraus ein bedeutender finanzieller Verlust für den Bund ergeben würde. Desgleichen soll das neue, bereits vor einiger Zeit durch die ESTV vorgestellte Offenlegungskonzept nun konkretisiert werden. Der Internet-Auftritt der ESTV sollte endlich mit einer Suchmaschine ausgerüstet werden, welche es gestatten würde, die gewünschte Information im Gewirr der zahlreichen Publikationen leicht aufzufinden. Die vorstehenden Vorschläge können nicht bis zur Einführung des neuen MWSTG im Jahre 2010 oder 2011 zuwarten; der STV, die KMU und die Wirtschaft im Allgemeinen erwarten Änderungen in der nahen Zukunft, mit welchen nennenswerte Verbesserungen oder Ver-

einfachungen bei der Erhebung und der Information im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer unternommen werden. ■

- ¹ Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Stand 20. Juni 2006) – 641.201
- ² Pressemitteilungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 15. Februar und vom 24. Mai 2006
- ³ Praxismitteilung – Behandlung von Formmängeln (Hauptabteilung Mehrwertsteuer – 31. Oktober 2006)
- ⁴ Gemäss unserer Schätzung handelt es sich dabei um ca. 70 000 Überprüfungen, die zwischen 1995 und 2006 bei Mehrwertsteuerpflichtigen vorgenommen wurden.
- ⁵ Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer (Art. 37 Abs. 1 MWSTG) – Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG sowie Art. 15a MWSTGV)
- ⁶ Art. 10 und 24 MWSTG
- ⁷ Rz. 558 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer
- ⁸ 8. Kapitel der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer
- ⁹ Merkblatt Nr. 09 (610.545-09) «Anforderungen an die Belege bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrages ohne erneute Rechnungsstellung»
- ¹⁰ Praxismitteilung vom 30. Januar 2004 «Berichtigung der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer – Änderung von Randziffer 808 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer»
- ¹¹ Leistungen im Sozialbereich sowie im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung – Neue rechtliche Grundlage (Art. 4a MWSTGV)
- ¹² Aircraft Management-Leistungen und sonstige ähnliche Leistungen – Geänderter Ort der Dienstleistung (Art. 1a MWSTGV)