



Richtiges Vorgehen bei der MWST ist entscheidend

Die Mehrwertsteuer ist eine Selbstdeklarationssteuer, sodass die Steuerpflichtigen dafür verantwortlich sind, die Steuer korrekt und vollständig abzurechnen bzw. zu deklarieren. Dementsprechend muss ein sauberes und methodisches Vorgehen angewandt werden. Im nachstehenden Artikel wird das Wissen systematisch ausgeführt.

■ Von Markus Metzger, dipl. Steuerexperte und MWST-Experte FH

Ausgestaltung der MWST

Die schweizerische Mehrwertsteuer wird in dreifacher Form durch den Bund erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG):

- a. eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer);
- b. eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger im Inland (Bezugsteuer);
- c. eine Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrsteuer).

Grafisch kann die MWST wie in der Abbildung 1 dargestellt werden.

Inland

Bei der Mehrwertsteuer stellt der Begriff «Inland» eine wichtige Komponente dar, um zu entscheiden, ob der Sachverhalt überhaupt die schweizerische Mehrwertsteuer betrifft.

Das Inland wird im Gesetz wie folgt umschrieben (Art. 3 lit. a MWSTG):

- Das schweizerische Staatsgebiet mit den Zollanschlussgebieten nach Artikel 3 Absatz 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (Zollgesetz SR 631.0)

Zum Inland zählen demnach:

- das Gebiet der Schweiz, inklusive Zollfreilager, aber ohne die Zollfreibezirke (Zollfreihäfen);
- das Fürstentum Liechtenstein und
- die Gemeinde Büsingen am Hochrhein.

Spezielle Regelungen bestehen für die italienische Enklave Campione d'Italia und für den Flughafen Basel Mulhouse.

Eine weitere wichtige spezielle Regelung gibt es für die beiden Talschaften Samnau und Sampuoir im Kanton Graubünden.

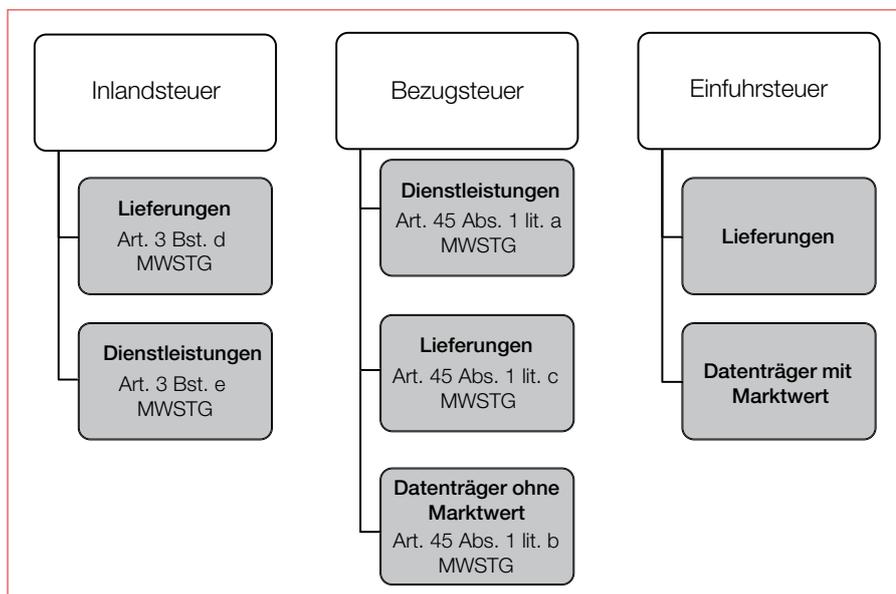


Abbildung 1: Die schweizerische Mehrwertsteuer

Solange die beiden Talschaften aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen sind, gilt das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) nur für Dienstleistungen (Art. 4 MWSTG). Für Lieferungen zählen die beiden Talschaften als Ausland. Die beiden Talschaften müssen die dem Bund dabei entgangenen Steuern kompensieren, dementsprechend wird dort eine Sondergewerbesteuer (SGS) erhoben.

Leistung

Eine weitere wichtige Komponente beim Steuerobjekt stellt der Begriff «Leistung» dar. Der Gesetzgeber hat den Begriff Leistung wie folgt definiert (Art. 3 lit. c MWSTG):

- Die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt.

Unter den Begriff der Leistungen fallen Lieferungen und Dienstleistungen, die wir nun nachstehend auch noch etwas näher betrachten wollen. Die Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist im grenzüberschreitenden Verkehr sehr wichtig, damit zweifelsfrei analysiert werden kann, ob es sich um einen Tatbestand der schweizerischen oder einer allfälligen ausländischen MWST handelt.

Lieferungen

Im Mehrwertsteuergesetz finden wir die entsprechende Begriffsdefinition für Lieferungen (Art. 3 lit. d MWSTG):

1. Verschaffung der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen;
2. Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist, und
3. Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung.

Gegenstände im Sinne der MWST liegen dann vor, wenn es sich um bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches handelt (Art. 3 lit. b MWSTG).



Dienstleistungen

Um Dienstleistungen handelt es sich dann, wenn keine Lieferung vorliegt (Art. 3 lit. e MWSTG).

- Dienstleistungen liegen aber auch vor, wenn
1. immaterielle Werte und Rechte überlassen werden sowie
 2. eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird.

Ort der Leistung

Bei den **Lieferungen** wird der Ort einer Lieferung anhand von Art. 7 MWSTG festgelegt. Als Ort einer Lieferung gilt der Ort, an dem

- a. sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung **befindet**;
- b. die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson **beginnt**.

Im Gegensatz zu der vorstehenden Ausführung haben wir für Elektrizität und Erdgas in Leitungen eine Spezialbestimmung (Art. 7 Abs. 2 MWSTG). Bei solchen Lieferungen gilt der Ort, an dem der Empfänger die Lieferung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, als Ort der Lieferung.

Bei **Dienstleistungen** haben wir die entsprechenden Gesetzesbestimmungen für die Festlegung des Ortes in Art. 8 MWSTG. Es empfiehlt sich, bei einer Analyse des Ortes der Dienstleistung zuerst den Absatz 2 des Artikels 8 im MWSTG zu prüfen. Sollte nämlich die entsprechende Dienstleistung nicht im Absatz 2 erwähnt sein, gilt für die Festlegung des Ortes automatisch Absatz 1 des Artikels 8 MWSTG.

Es gibt folgende Prinzipien bei der Unterscheidung der Ortsdefinition:

- Erbringerortsprinzip
- Tätigkeitsortsprinzip
- Belegenheitsortsprinzip
- Bestimmungsortsprinzip
- Empfängerortsprinzip

Die folgende Abbildung 2 zeigt die verschiedenen Prinzipien bei den Dienstleistungen und das Verhältnis zwischen den Absätzen 2 und 1 des Artikels 8 MWSTG nochmals auf.

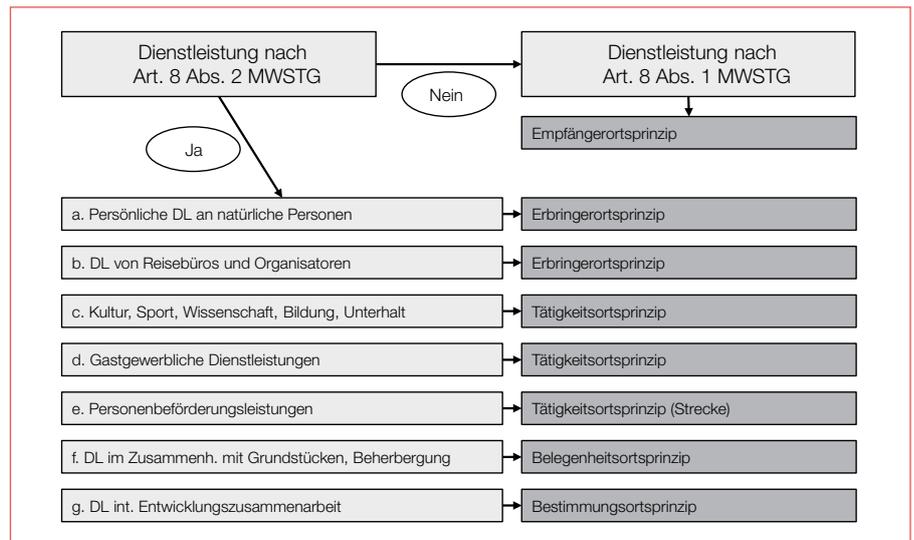


Abbildung 2: Dienstleistungen

Qualifikation

Wenn wir nun aufgrund der vorstehenden Definitionen (Leistung, Ort der Leistung) zum Schluss kommen, dass es sich um einen **inländischen** Sachverhalt handelt, kann nun der entsprechende Mittelzufluss aus Sicht der MWST qualifiziert werden. Für diese Qualifikation stehen insgesamt vier Möglichkeiten zur Verfügung:

- ein steuerbares Entgelt;
- ein von der MWST befreites Entgelt;
- ein von der MWST ausgenommenes Entgelt oder
- ein Nicht-Entgelt.

Bei Leistungen im Ausland muss grundsätzlich nicht weiter unterschieden werden, da die Leistungen in den MWST-Abrechnungen gesamthaft unter den Ziffern 200 und 221 deklariert werden müssen.

Grafisch werden die verschiedenen **inländischen** Qualifikationen in der Abbildung 3 (Seite 8) dargestellt.

Im MWSTG wurde der Grundsatz formuliert, dass jede gegen Entgelt im Inland durch steuerpflichtige Personen erbrachte Leistung der MWST unterliegt, ausser das MWSTG sieht eine Ausnahme vor (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Gemäss diesem Grundsatz ist es empfehlenswert, dass zuerst die im MWSTG vorhandenen Ausnahmen bei der Qualifikation einer Leistung geprüft werden. Erst im Anschluss daran muss – sofern keine Ausnahme vorgesehen ist – eine besteuerte Leistung angenommen werden.

Nicht-Entgelte

Bei der Qualifikation als Nicht-Entgelt handelt es sich um Mittelflüsse, die kein Entgelt aus Leistungen darstellen (es fehlt an der Leistung im Sinne der MWST). Es sind dies namentlich (Art. 18 Abs. 2 MWSTG):

- a. Subventionen
- b. Öffentlich-rechtliche Tourismusabgaben (bei Kur- und Verkehrsvereinen)
- c. Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds
- d. Spenden
- e. Einlagen in Unternehmen (wie z.B. zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte)
- f. Dividenden und andere Gewinnanteile
- g. Kostenausgleichszahlungen
- h. Pfandgelder
- i. Schadenersatz oder Genugtuung
- j. Entschädigungen für unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten wie VR-Honorare
- k. Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland
- l. Hoheitliche Leistungen

Von der MWST ausgenommene Umsätze

Bei den Mittelfläüssen aus Leistungen gibt es ebenfalls eine Ausnahme, nämlich die von der MWST ausgenommenen Leistungen. Es betrifft dies vor allem die folgenden Leistungen (nicht vollständige Wiedergabe [Art. 21 MWSTG]):

1. Beförderungen von nach dem Postgesetz reservierten Diensten (Art. 18 des Postgesetzes vom 17. Dezember 2010);
2. Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlungen im Spital im Bereich der Humanmedizin;



3. Ärztliche Heilbehandlungen (z.B. durch einen Arzt, Zahnarzt, Psychotherapeuten usw.);
4. Ärztlich verordnete Leistungen durch Krankenpflege und die Hilfe zu Hause;
5. Lieferung von menschlichen Organen und von menschlichem Vollblut;
6. Dienstleistungen von gewissen Gemeinschaften (siehe Kapitel «Leistung»);
7. Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen in besonders dafür eingerichteten Transportmitteln;
8. Leistungen im Bereich der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheiten;
9. Leistungen im Zusammenhang mit der Kinder- und Jugendbetreuung;
10. Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen;
11. Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung;
12. Zurverfügungstellung von Personal durch spezielle Einrichtungen;
13. Mitgliederbeiträge von nicht gewinnstrebigem Vereinen und Genossenschaften;
14. Gegenüber dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen;
15. Entgelt aus sportlichen Anlässen;
16. Kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Werken durch deren Urheber;
17. Umsätze aus gewissen Veranstaltungen von speziellen Einrichtungen bzw. Personen;
18. Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze;
19. Einzelne Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs;
20. Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (z. B. Verkauf von Immobilien);
21. Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung (Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken);
22. Lieferung von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen;
23. Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen;
24. Lieferung gebrauchter, beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von der MWST ausgenommener Leistungen verwendet wurden;
25. Leistungen von Ausgleichskassen untereinander;

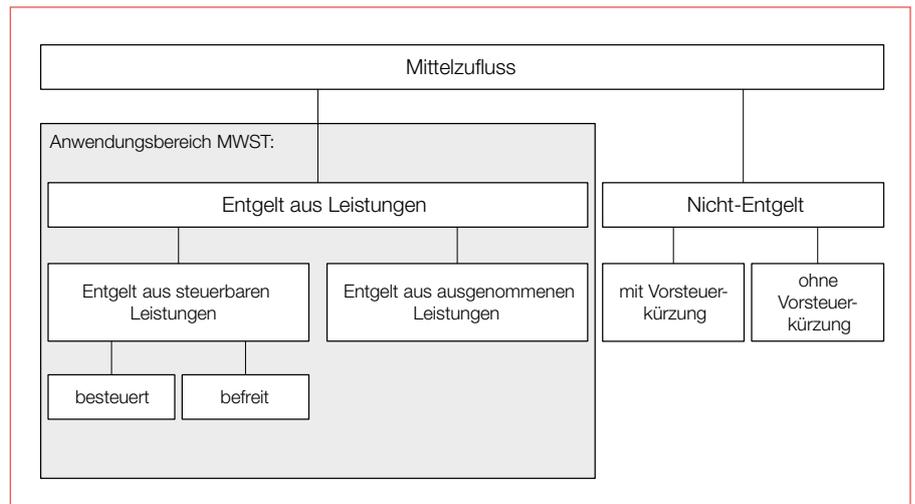


Abbildung 3: Inländische Qualifikationen

26. Veräusserung von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Gärtnerei (Urproduktion) sowie der Verkauf von Vieh durch Viehhändler und der Verkauf von Milch durch Milchsammelstellen an milchverarbeitende Betriebe;
27. Bekanntmachungsleistungen von und an gemeinnützige Institutionen;
28. Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens;
29. Schiedsgerichtsbarkeit.

Im aktuellen MWSTG haben wir also 29 Ausnahmen, die aber allesamt den Nachteil haben, dass die in diesem Zusammenhang stehenden Vorleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Gemäss der aktuellen Diskussion zur Teilrevision des MWSTG sollen nochmals 2 Ausnahmen hinzugefügt werden.

Von der MWST befreite Umsätze

Im Gegensatz zu den von der MWST ausgenommenen Umsätzen berechtigen die steuerbefreiten Leistungen bei den steuerpflichtigen Personen zum Vorsteuerabzug. Namentlich sind dies (keine vollumfängliche Wiedergabe [Art. 23 MWSTG]):

1. Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert werden (Export);
2. Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch und zur Nutzung, sofern diese direkt ins Ausland befördert oder versendet werden und vom Leistungsempfänger überwiegend im Ausland benutzt werden;

3. Lieferung von Gegenständen unter Zollüberwachung (z. B. im Transitverfahren);
4. Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen ins Ausland;
5. das mit der Einfuhr im Zusammenhang stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen;
6. das mit der Ausfuhr im Zusammenhang stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen;
7. Erbringen von Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes (z. B. Beladen, Entladen, Umschlagen usw.);
8. Lieferung von Luftfahrzeugen an spezielle Luftverkehrsunternehmen sowie Umbauten und Instandsetzungen sowie Wartungen an Luftfahrzeugen;
9. Dienstleistungen von ausdrücklich in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handelnden Vermittlern;
10. Dienstleistungen von Reisebüros und Organistoren von Veranstaltungen für im Ausland bezogene Leistungen;
11. Lieferungen von gewissen Gegenständen an ins Ausland abfliegende oder aus dem Ausland ankommende Reisende (Art. 17 Abs. 1 bis ZG);
12. Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr (Art. 41 ff. MWSTV);
13. Ausfuhren im Reisenden- und Grenzverkehr (Verordnung des EFD über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr, SR 641.202.2);



14. Leistungen an Konsulate, diplomatische Missionen sowie spezielle internationale Organisationen (Art. 107 MWSTG i.V. Art. 143 ff MWSTV).

Einrichtung der Buchhaltung

Da die MWST-Abrechnungen vollständig und detailliert ausgefüllt werden müssen (Art. 126 MWSTV und Art. 127 MWSTV), empfiehlt es sich, in der Buchhaltung die entsprechenden MWST-Codes zu eröffnen bzw. zu aktivieren. Wie viele MWST-Codes tatsächlich benötigt werden, hängt davon ab, welche Arten von Umsätzen die steuerpflichtige Person erzielt (siehe Kapitel «Qualifikation» in diesem Artikel). Die MWST-Codes sollten zudem so benannt werden, wie sie auch tatsächlich im MWST-Abrechnungsformular aufgeführt sind. So sollte beispielsweise ein MWST-Code für von der MWST ausgenommene Umsätze (Ziffer 230) und für befreite Umsätze (Ziffer 220) vorhanden sein.

Im Sinne einer Grundregel sollten in einer Buchhaltung mindestens die folgenden

MWST-Codes eröffnet bzw. aktiviert sein. In Klammer sind die entsprechenden Ziffern der MWST-Abrechnung aufgeführt:

- Von der MWST befreite Umsätze (Ziffern 200 und 220);
- Von der MWST ausgenommene Umsätze (Ziffern 200 und 230);
- Steuerbare Umsätze zu 8% (Ziffern 200 und 301);
- Bezugsteuer (Ziffer 381);
- Vorsteuer (Ziffer 400);
- Vorsteuer (Ziffer 405) und
- Nicht-Entgelt (Ziffer 910)

Diese minimale Anzahl von MWST-Codes kann bei Bedarf dann weiter mit folgenden MWST-Codes ergänzt werden:

- Optierte Umsätze (Ziffern 200 und 205);
- Leistungen im Ausland (Ziffern 200 und 221);
- Meldeverfahren (Ziffern 200 und 225);
- Entgeltsminderungen (Ziffern 200 und 235);
- Diverses (Ziffern 200 und 280);
- Steuerbare Umsätze zu 2.5% (Ziffern 200 und 311);

- Steuerbare Umsätze zu 3.8% (Ziffern 200 und 341);
- Vorsteuerkorrekturen (Ziffer 415);
- Vorsteuerkürzungen (Ziffer 420);
- Einlagesteuerung (Ziffer 410) und
- Nicht-Entgelt (Ziffer 900).

Selbstverständlich müssen die vorstehenden MWST-Codes auch noch mit speziellen MWST-Codes bei ausländischen umsatzsteuerlichen Registrierungen ergänzt werden.



AUTOR

Markus Metzger, dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH, eMBA Uni Zürich, Partner bei der Tax Team AG in Cham (ZG). Er ist Mitglied des MWST-Kompetenzzentrums von EXPERTsuisse,

Dozent an verschiedenen Weiterbildungsinstituten und Fachautor.

Mehrwertsteuer-Seminare für jeden Level

**TERMINE
2016**

Modul MWST Basic (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung des MWST-Systems in der Schweiz nach aktuellem MWSTG. Im Vordergrund stehen inländische Transaktionen.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars verstehen Sie das Schweizer MWST-System, kennen die Risiken und wissen, wie Sie sie vermeiden.

Preis: CHF 890.-

1-Tages-Seminar: **Donnerstag, 12. Mai 2016** | **Donnerstag, 25. August 2016**

Modul MWST Advanced (1-Tages-Seminar)

Intensive, praxisbezogene Darstellung von MWST-Aspekten mit Bezug zum Ausland. Die internationalen Transaktionen werden aus Sicht des schweizerischen MWST-Systems nach aktuellem MWSTG betrachtet.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars wickeln Sie auch Geschäfte mit ausländischen Partnern und Zulieferern korrekt und sicher ab.

Preis: CHF 890.-

1-Tages-Seminar: **Donnerstag, 2. Juni 2016** | **Donnerstag, 8. September 2016**

Modul MWST International I und II (2-Tages-Seminar)

Vertiefter Einblick in die vielfältigen Problemstellungen, die sich ergeben, wenn von der Schweiz aus in verschiedene EU-Länder geliefert wird oder wenn innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden. Betrachtung aus Sicht sowohl des neuen Schweizer Rechts wie auch des Rechts von EU-Staaten. So können Abläufe und Transaktionen optimiert und Risiken minimiert werden.

→ Nach dem Besuch dieses Seminars kennen Sie die Knackpunkte des internationalen MWST-Rechts und können auch kompliziertere internationale Reihen- und Dreiecksgeschäfte sicher und steueroptimal durchführen.

Preis: CHF 1980.-

2-Tages-Seminar: **Donnerstag, 9. + Mittwoch, 15. Juni 2016**

Seminarleitung: Dr. oec. HSG Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte/Mehrwertsteuerspezialist

Veranstaltungsort: Zentrum für Weiterbildung Uni Zürich, Zürich

**Jetzt informieren und anmelden:
www.praxisseminare.ch oder Telefon 044 434 88 34**