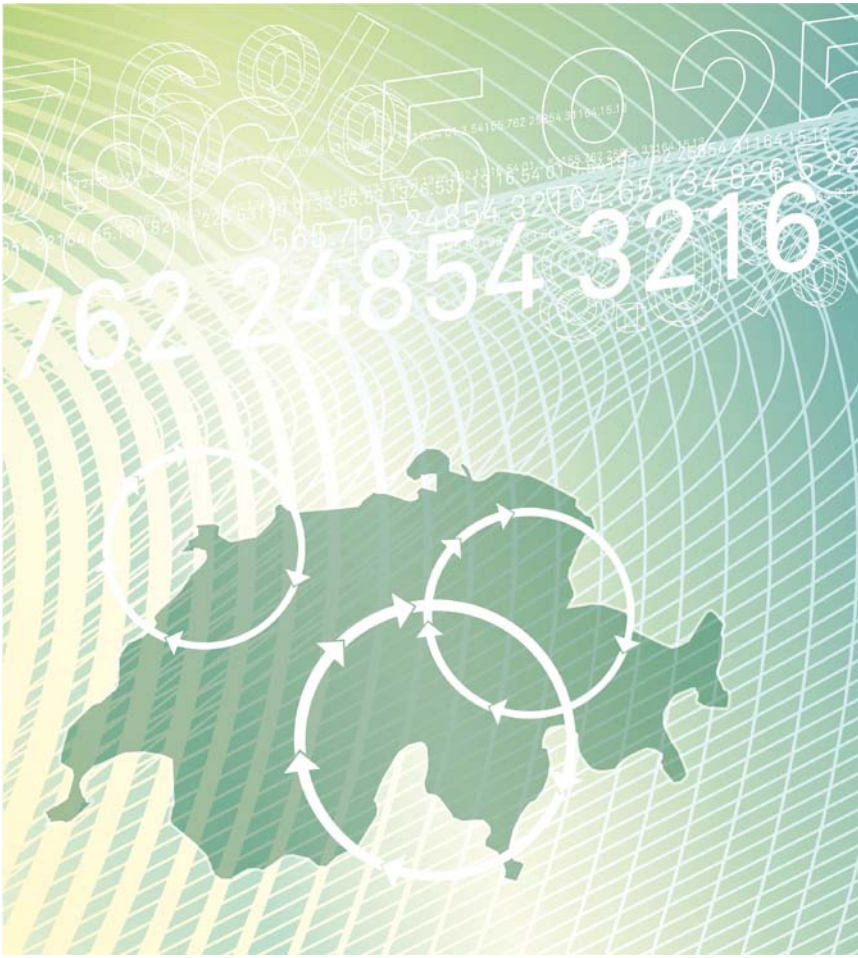
Januar 2010 | www.estv.admin.ch

MWST-Info 20

Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
aMWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (gültig vom 1. Januar 2001 - 31. Dezember 2009)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

© Herausgegeben von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, Bern
April 2011

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung und Gegenstand der vorliegenden MWST-Info	5
2	Zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen der ESTV im Übergang vom aMWSTG zum MWSTG	6
2.1	Gleicher Wortlaut im MWSTG wie im aMWSTG	6
2.1.1	Neue Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person	6
2.1.1.1	Zeitpunkt der Wirkung	7
2.1.2	Neue Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person	8
2.2	Abweichender Wortlaut im MWSTG im Vergleich zum aMWSTG	12
2.2.1	Abweichender Wortlaut, Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person	12
2.2.2	Abweichender Wortlaut, Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person	14
3	Zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen der ESTV während des Geltungsbereichs des MWSTG (Praxisänderungen)	16
3.1	Grundsätzliches	16
3.2	Neue Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person	16
3.3	Neue Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person	17
4	Entwürfe der ESTV und deren Wirkung	19
5	Vorbehalt gemäss Artikel 96 Absatz 3 MWSTG / Zeitpunkt und Art der Geltendmachung	19

1 Einleitung und Gegenstand der vorliegenden MWST-Info

In der vorliegenden Publikation wird schwergewichtig geregelt, ab welchem Zeitpunkt die seit dem Inkrafttreten des MWSTG per 1. Januar 2010 von der ESTV publizierten Praxisfestlegungen gemäss Artikel 65 Absatz 3 MWSTG gelten. Dabei sind zwei verschiedene Bereiche zu unterscheiden. Zunächst werden diejenigen Fälle behandelt, in denen die ESTV in Bezug auf das MWSTG erstmals eine Praxisfestlegung vornimmt (☞ Ziff. 2). Danach werden diejenigen Fälle dargestellt, in denen die ESTV eine Änderung einer publizierten Praxisfestlegung betreffend das MWSTG vornimmt (☞ Ziff. 3).

Die in dieser MWST-Info dargelegten Grundsätze gelten für sämtliche steuerpflichtigen Personen, einschliesslich der Bezugsteuerpflichtigen.

Die nachfolgende schematische Übersicht gibt den wesentlichen Inhalt dieser MWST-Info in Kürze wieder:

	Neue Praxis ist strenger	**Neue Praxis ist günstiger**
MWSTG: gleicher Wortlaut wie aMWSTG ☞ Ziffer 2.1	Gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang folgendes Semester); ☞ Ziffer 2.1.1	Gültig ab 1. Januar 2010; ☞ Ziffer 2.1.2
MWSTG: abweichender Wortlaut im Vergleich zum aMWSTG ☞ Ziffer 2.2	Gültig ab 1. Januar 2010; ☞ Ziffern 2.2.1 und 2.2.2	
Praxisänderungen zum MWSTG ☞ Ziffer 3	Gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang folgendes Semester); ☞ Ziffer 3.2	Gültig ab 1. Januar 2010; ☞ Ziffer 3.3

2 Zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen der ESTV im Übergang vom aMWSTG zum MWSTG

In dieser Ziffer wird die Frage der zeitlichen Wirkung derjenigen Praxisfestlegungen beantwortet, in denen sich die ESTV erstmals in einer Publikation (MWST-Info, MWST-Branchen-Info und MWST-Praxis-Info) dazu äussert, wie sie das MWSTG und die MWSTV auslegt beziehungsweise interpretiert.

2.1 Gleicher Wortlaut im MWSTG wie im aMWSTG

Sofern der Wortlaut im MWSTG gleich ist wie derjenige im aMWSTG und die steuerpflichtige Person gemäss der alten Praxis abgerechnet hat, braucht sie keine Korrekturen vorzunehmen und kann die noch unter dem aMWSTG geltende Praxis bis zum Zeitpunkt des Erscheinens der entsprechenden Praxisfestlegung (als Zeitpunkt gilt der in der jeweiligen Publikation aufgeführte Herausgabemonat) der ESTV anwenden (zum konkreten Vorgehen siehe die nachfolgenden Ziff. 2.1.1 und 2.1.2). Der unter dem aMWSTG geltenden Praxis kommt in diesem Fall die gleiche Wirkung wie den in Artikel 65 MWSTG genannten Praxisfestlegungen zu.

Das weitere Vorgehen für die steuerpflichtige Person ist davon abhängig, ob eine konkrete Praxisfestlegung betreffend das MWSTG im Vergleich zum aMWSTG strenger oder günstiger für die steuerpflichtige Person ist. Günstiger ist eine Praxisfestlegung in aller Regel dann, wenn die steuerpflichtige Person weniger Steuer bezahlen muss, sei dies, dass sie weniger Inland- beziehungsweise Bezugsteuer bezahlen muss (z.B. eine Leistung unterliegt neu einem tieferen Steuersatz, eine Leistung ist neu von der Steuer ausgenommen, eine Leistung ist neu von der Steuer befreit), oder sei dies, dass sie mehr Vorsteuern in Abzug bringen kann.

2.1.1 Neue Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, die neue (strengere) Praxis **ab dem Zeitpunkt der Publikation** (☞ Ziff. 2.1.1.1) anzuwenden. Für die zurückliegende Zeit gilt noch die alte (günstigere) Praxis.

Dies gilt auch für eine steuerpflichtige Person, die bereits die neue (strengere) Praxis angewendet hat (z.B. aufgrund eines Entwurfs oder einer Auskunft seitens der ESTV). Diese Person hat die daraus entstehenden Steueransprüche (z.B. grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung

letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet in diesem Fall **keinen Vergütungszins** aus.

2.1.1.1 Zeitpunkt der Wirkung

Die von der ESTV festgelegte strengere Praxis gilt **grundsätzlich ab dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn**. Dadurch brauchen die steuerpflichtigen Personen in einer laufenden Abrechnungsperiode keine Abgrenzung vorzunehmen. Gleichzeitig ist gewährleistet, dass sämtliche steuerpflichtige Personen unabhängig ihrer Abrechnungsmethode gleich behandelt werden.

Beispiel
Am 10. Februar 2011 wird eine (im Vergleich zum aMWSTG strengere) Praxisfestlegung durch die ESTV definitiv publiziert, folglich können die steuerpflichtigen Personen die alte (günstigere) Praxis bis zum 30. Juni 2011 anwenden. Die neue (strengere) Praxis ist erst für Leistungen ab dem 1. Juli 2011 anzuwenden.

Die ESTV behält sich vor, in Spezialfällen einen anderen (späteren) Zeitpunkt der Wirkung festzulegen, sofern sich dies aus Praktikabilitätsgründen rechtfertigt. In einem solchen Fall wird die ESTV den Zeitpunkt der Wirkung in der entsprechenden Publikation ausdrücklich abweichend vom vorgenannten Grundsatz festlegen.

Beispiel
Lieferverträge (z.B. Bierverträge)

Praxis unter aMWSTG
Unter Ziffer 4.9 (3. Punkt) der Branchenbroschüre Nr. 08 Hotel- und Gastgewerbe vom Dezember 2007 hielt die ESTV bezüglich Einmalzahlungen fest, dass eine solche Zahlung beim Gastwirt zu passivieren ist. Der jährliche Anteil war aufgrund der Vertragsdauer der Erfolgsrechnung gutzuschreiben. Der so ermittelte Betrag war während der Vertragsdauer einmal pro Jahr als Entgelt für das dem Lieferanten eingeräumte Exklusivrecht zum Normalsatz zu versteuern.

Praxis unter MWSTG
Unter Ziffer 4.10 (3. Punkt) der MWST-Branchen-Info 08 Hotel- und Gastgewerbe (MBI 08) vom Dezember 2010 hält die ESTV bezüglich Einmalzahlungen fest, dass die Einmalzahlung beim Gastwirt das Entgelt für das dem Lieferanten eingeräumte Exklusivrecht darstellt und von ihm im Zeitpunkt des Erhalts zum Normalsatz zu versteuern ist.

Korrektes Vorgehen
Da die strengere Praxis in der MBI 08 von der ESTV im Dezember 2010 publiziert wurde, gilt diese Praxis ab dem 1. Januar 2011 (dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn). Ein Gastwirt, der ab dem 1. Januar 2011 eine solche Einmalzahlung erhält, hat diese gemäss der Praxis in der MBI 08 im Zeitpunkt des Erhalts zum Normalsatz zu versteuern. Ein Gastwirt, der vor dem 1. Januar 2011 eine solche Einmalzahlung erhalten hat, hat den noch nicht versteuerten Restbetrag in der ersten Abrechnungsperiode des Jahres 2011 zu deklarieren und abzurechnen.

2.1.2 Neue Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, die neue, für sie günstigere Praxis mit Wirkung ab dem **1. Januar 2010**, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG, anzuwenden. Sie hat die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche (z.B. grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet **keinen Vergütungszins** aus.

Beispiel 1
Automatenverpflegung (Infrastruktur)

Praxis unter aMWSTG
Unter den Ziffern 319, 321 und 321a der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer vom Dezember 2007 (Wegleitung 2008) hielt die ESTV bei von einem Dritten betriebenen Automaten fest, dass der Standplatzbesitzer dem Automatenbetreiber die Infrastrukturkosten in Rechnung zu stellen hat (bei einem Verzicht auf die Fakturierung kam Ziffer 321a der Wegleitung 2008 zur Anwendung). Der Automatenbetreiber seinerseits hatte gemäss Ziffer 321 der Wegleitung 2008 die Infrastrukturkosten zu versteuern, sofern ihm hierfür nicht Rechnung gestellt worden war. In Ziffer 321a der Wegleitung 2008 hat die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung für die Infrastrukturkosten angeboten.

Praxis unter MWSTG
Unter Ziffer 4.3.1 der MWST-Info 07 Steuerbemessung und Steuersätze vom Mai 2010 hält die ESTV fest, dass bei kostenloser Zurverfügungstellung der Infrastruktur für einen Automaten weder beim Automatenbetreiber noch beim Standplatzbesitzer eine Besteuerung des entsprechenden Mietwertes erfolgt.

Korrektes Vorgehen
Da die Praxis der ESTV in Bezug auf die Infrastruktur bei Automaten günstiger für die steuerpflichtige Person ist, hat diese die Möglichkeit, diese Praxis ab dem 1. Januar 2010 (Inkrafttreten des MWSTG) anzuwenden.
Die steuerpflichtige Person kann somit die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. In welcher Form dies zu erfolgen hat, wird im 1. Absatz von Ziffer 2.1.2 beschrieben. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren.

Beispiel 2
Detailhandel / von Dritten herausgegebene Bons

Praxis unter aMWSTG
Unter Ziffer 1.16.2 der Branchenbroschüre Nr. 06 Detailhandel vom Dezember 2007 wurde ausgeführt, dass Bons im Namen eines Dritten (Hersteller, Importeur usw., aber nicht direkter Lieferant) in der Presse (z.B. Inserate) und in Werbedrucksachen veröffentlicht werden. Solche Bons berechtigten den Kunden zum Bezug einer Gratisleistung oder einer Leistung zu einem reduzierten Preis bei einem Detailhändler. Der Detailhändler erhielt von seinen Kunden für die verkauften Gegenstände das vereinbarte Entgelt, nämlich den um den Bon reduzierten Preis sowie vom Dritten eine Rückvergütung für die von den Kunden eingelösten Bons. Der Kaufvertrag entstand zwischen dem Detailhändler und dem Kunden.
Solche von Dritten herausgegebene Bons galten als Zahlungsmittel und wurden bei der Weiterbelastung an den Dritten (Hersteller, Importeur usw.) als von der Steuer ***ausgenommene Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs*** *behandelt.*
Die Abrechnung über die eingelösten Bons gegenüber dem Dritten durfte keinen Hinweis auf die MWST tragen.

Praxis unter MWSTG

Unter Ziffer 1.13.2 der MWST-Branchen-Info 06 Detailhandel (MBI 06) vom Oktober 2010 wird ausgeführt, dass Bons im Namen eines Dritten (Hersteller, Importeur usw., aber nicht direkter Lieferant) oft in der Presse (z.B. Inserate) oder in Werbedrucksachen veröffentlicht werden. Solche Bons berechtigen den Kunden zum Bezug einer Gratisleistung oder einer Leistung zu einem reduzierten Preis bei einem Detailhändler. Der Detailhändler erhält von seinen Kunden für die verkauften Gegenstände das vereinbarte Entgelt, nämlich den um den Bon reduzierten Preis sowie vom Dritten eine Rückvergütung für die von den Kunden eingelösten Bons. Der Kaufvertrag entsteht zwischen dem Detailhändler und dem Kunden.

Die Vergütung des Dritten (Hersteller, Importeur usw.) erfolgt als Entschädigung für die Marketingleistung (Werbung) und wird somit ***zum Normalsatz*** *versteuert. Hat der Dritte seinen Sitz im Ausland, unterliegt die Vergütung nicht der Inlandsteuer.*

Auf Kassenquittungen und -coupons ist bei besteuerten Leistungen ein Hinweis auf die MWST zulässig. Es darf nur der vom Kunden bezahlte Betrag ausgewiesen werden. Erfolgt der Hinweis auf einem höheren als dem bezahlten Betrag, so ist die ausgewiesene Steuer geschuldet.

Konkretes Beispiel

Der Generalimporteur Z (Sitz in der Schweiz) für die Fernsehmarke XY veröffentlicht in einer Tageszeitung Bons. Mit diesen Bons im Wert von 200 Franken können die Kunden einen Fernseher der Marke XY bei jedem beliebigen Detailhändler, der die Fernsehmarke XY verkauft, 200 Franken günstiger kaufen. Der Generalimporteur Z beliefert ausschliesslich Regionalvertreter, die ihrerseits die Detailhändler beliefern.

Der Kunde Herr Müller geht mit diesem Bon in das Fernsehfachgeschäft Muster und kauft dort einen neuen Fernseher der Marke XY im Wert von insgesamt 2'000 Franken. Da er beim Kauf den Bon von 200 Franken abgeben kann, zahlt er für den Fernseher schliesslich noch einen Betrag von 1'800 Franken.

Das Fernsehfachgeschäft Muster löst den von Herrn Müller abgegebenen Bon im Wert von 200 Franken beim Generalimporteur Z ein und erhält eine Rückvergütung von 200 Franken.

Wie ist nun dieser Vorgang gemäss aMWSTG und MWSTG mehrwertsteuerlich zu behandeln?

aMWSTG

Das Fernsehfachgeschäft Muster hatte den Betrag von 2'000 Franken (Zahlung von Herrn Müller von CHF 1'800 und Bon des Generalimporteurs Z von CHF 200) zum Normalsatz zu versteuern.
Die dem Generalimporteur Z in Rechnung gestellten 200 Franken aus der Einlösung des Bons von Herrn Müller wurden beim Fernsehfachgeschäft Muster als einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz behandelt, weshalb der Generalimporteur Z auf diesen 200 Franken keinen Vorsteuerabzug vornehmen durfte. Das Fernsehfachgeschäft Muster durfte auf der Rechnung an den Generalimporteur Z keinen Hinweis auf die MWST anbringen.

MWSTG

Das Fernsehfachgeschäft Muster hat den Betrag von 1'800 Franken (Zahlung von Herrn Müller) zum Normalsatz zu versteuern. Macht das Fernsehfachgeschäft Muster hingegen auf dem Betrag von 2'000 Franken einen Hinweis auf die MWST, ist die ausgewiesene Steuer vom höheren Betrag (also von CHF 2'000) geschuldet.
Die dem Generalimporteur Z in Rechnung gestellten 200 Franken (mit Hinweis auf die MWST) aus der Einlösung des Bons von Herrn Müller stellen beim Fernsehfachgeschäft Muster eine zum Normalsatz steuerbare Marketingleistung dar. Der Generalimporteur Z kann den Vorsteuerabzug vornehmen.
Hätte der Herausgeber des Bons seinen Sitz im Ausland, würde diese Marketingleistung des Fernsehfachgeschäftes Muster nicht der Inlandsteuer (schweizerische MWST) unterliegen. In diesem Fall dürfte das Fernsehfachgeschäft Muster in der Rechnung keinen Hinweis auf die MWST vornehmen.

Korrektes Vorgehen

Da die Praxis der ESTV in Bezug auf die von Dritten herausgegebenen Bons günstiger für die steuerpflichtige Person ist, hat diese die Möglichkeit, diese Praxis ab dem 1. Januar 2010 (Inkrafttreten des MWSTG) anzuwenden.
Die steuerpflichtige Person kann somit die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. In welcher Form wird im 1. Absatz von Ziffer 2.1.2 beschrieben. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger (im obigen Beispiel Herr Müller) gegenüber die MWST auf dem „Bruttopreis" (im obigen Beispiel CHF 2'000) fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren.

2.2 Abweichender Wortlaut im MWSTG im Vergleich zum aMWSTG

Weicht der Wortlaut einer Bestimmung im MWSTG vom Wortlaut des aMWSTG ab, gilt die von der ESTV publizierte Praxisfestlegung in jedem Fall - unabhängig vom Zeitpunkt des Erscheinens - ab dem **1. Januar 2010**, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die von der ESTV festgelegte Praxis (im Vergleich zur Regelung unter dem aMWSTG) zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person ausfällt.

2.2.1 Abweichender Wortlaut, Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person

Ist die festgelegte Praxis **strenger** für die steuerpflichtige Person, hat sie der ESTV die entsprechenden Steuerbetreffnisse ab dem 1. Januar 2010 in der auf die Publikation der Praxisfestlegung folgenden Abrechnungsperiode abzuliefern und der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. In diesem Fall ist neben der zu bezahlenden Steuer auch ein **Verzugszins** geschuldet.

Beispiel
Gemeinwesen (Wegfall der Gleichartigkeit)

Praxis unter aMWSTG (Art. 23 Abs. 3 aMWSTG)
Unter Ziffer 2.5.2 der Branchenbroschüre Nr. 18 Gemeinwesen vom Dezember 2007 wurde ausgeführt, dass Gemeindeverbände sowie Zweckverbände Körperschaften des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit sind, deren Mitglieder alle Gemeinwesen sind. Sofern solche Verbände nur Leistungen an andere Gemeinwesen erbrachten, war die Steuerpflicht nicht gegeben. Erbrachten sie jedoch steuerbare Leistungen von mehr als 25'000 Franken im Jahr an Nichtgemeinwesen, konnten sie steuerpflichtig werden. War die Steuerpflicht gegeben, unterlagen die Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie die ***gleichartigen Leistungen*** *an Mitglieder und an andere Gemeinwesen der MWST.*

Praxis unter MWSTG (Art. 12 Abs. 3 MWSTG)
Gemäss Ziffer 2.5.2 der MWST-Branchen-Info 19 Gemeinwesen (MBI 19) vom Dezember 2010 sind Gemeindeverbände sowie Zweckverbände Körperschaften des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Mitglieder allesamt Gemeinwesen sind. Sofern solche Verbände nur Leistungen an andere Gemeinwesen erbringen, ist die Steuerpflicht nicht gegeben. Sie sind zudem von der Steuerpflicht befreit, solange die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr

nicht übersteigen und die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und anderen Gemeinwesen (inkl. Gesellschafter-Gemeinwesen) höchstens 100'000 Franken pro Jahr betragen. Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie die Leistungen an Mitglieder und an andere Gemeinwesen der MWST.

Konkretes Beispiel
Der forstwirtschaftliche Zweckverband X besteht aus den Mitgliedern A, B und C (alles Gemeinwesen). Der Zweckverband X erbringt seinen Mitgliedern, aber auch anderen Gemeinwesen und Privaten (Nichtgemeinwesen) gegenüber Forstarbeiten. Weiter erbringt der Zweckverband X seinen Mitgliedern gegenüber noch andersartige Leistungen, nämlich die Bearbeitung von Waldwegen. Die Leistungen an die Nichtgemeinwesen belaufen sich auf 60'000 Franken pro Jahr und die Leistungen an andere Gemeinwesen (inkl. derjenigen an die Mitglieder) betragen 140'000 Franken pro Jahr. Davon entfallen 70'000 Franken auf die andersartigen Leistungen an die Mitglieder des Zweckverbandes X (Waldwege bearbeiten).

Die Steuerpflicht war und ist sowohl unter dem aMWSTG wie auch unter dem MWSTG gegeben. Ein Unterschied ergibt sich jedoch bezüglich der zu versteuernden Umsätze:

aMWSTG
Der Zweckverband X hatte insgesamt ***130'000 Franken zu versteuern*** *(CHF 60'000 aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und CHF 70'000 gleichartige Leistungen an Mitglieder und an andere Gemeinwesen).*

MWSTG
Der Zweckverband X hat insgesamt ***200'000 Franken zu versteuern*** *(CHF 60'000 aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und CHF 140'000 Leistungen an Mitglieder und an andere Gemeinwesen).*

Korrektes Vorgehen
Ungeachtet des Erscheinungsdatums gilt die neue (strengere) Praxis der ESTV in Bezug auf die zu versteuernden Leistungen des Zweckverbandes X ab dem 1. Januar 2010, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG.
Der Zweckverband X hat die entsprechenden Steuerbetreffnisse (vorliegend CHF 70'000 Umsatz) in der auf die Publikation der Praxisfestlegung folgenden Abrechnungsperiode abzuliefern und der ESTV mit einer ***Korrektur-abrechnung*** *mitzuteilen, sofern er diese Leistungen nicht bereits versteuert hat. Der Zweckverband X schuldet neben der noch zu bezahlenden Steuer auch einen* ***Verzugszins****.*

2.2.2 Abweichender Wortlaut, Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person

Ist die festgelegte Praxis **günstiger** für die steuerpflichtige Person, kann sie die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (z.B. grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet **keinen Vergütungszins** aus.

Beispiel 1
Halbpensionsarrangements

Praxis unter aMWSTG (keine entsprechende gesetzliche Regelung)
Unter Ziffer 6.3.2 der Branchenbroschüre Nr. 08 Hotel- und Gastgewerbe vom Dezember 2007 wurde bezüglich Halbpensionsarrangements ausgeführt, dass dem Hotelbetreiber für die steuerliche Behandlung von Halbpensionsarrangements die effektive Berechnung (getrennte Rechnungsstellung des Verpflegungs- und des Beherbergungsanteils, die kalkulatorisch dokumentiert sein mussten) oder die pauschale Ermittlung (75 % vom Arrangementpreis zum Sondersatz zu versteuern, 25 % vom Arrangementpreis zum Normalsatz zu versteuern) offen stand.

Praxis unter MWSTG (Art. 19 Abs. 2 MWSTG)
Unter Ziffer 6.4.3.1 der MWST-Branchen-Info 08 Hotel- und Gastgewerbe (MBI 08) vom Dezember 2010 hält die ESTV bezüglich Halbpensionsarrangements fest, dass im Sinne einer Vereinfachung bei reinen Halbpensionsarrangements (beinhaltend Übernachtung mit Frühstück und eine Mahlzeit) davon ausgegangen wird, dass der Beherbergungsanteil wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht, so dass das so gebuchte Arrangement pauschal fakturiert und zum Sondersatz versteuert werden kann. Es ist kein kalkulatorischer Nachweis zu erbringen.

Korrektes Vorgehen
Ungeachtet des Erscheinungsdatums gilt die neue Praxis der ESTV in Bezug auf die Halbpensionsarrangements ab dem 1. Januar 2010, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG.
Die steuerpflichtige Person hat nun also die Möglichkeit, die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend zu machen. In welcher Form wird im 1. Absatz von Ziffer 2.2.2 beschrieben. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren.

Beispiel 2
Verpflegungsautomaten

Praxis unter aMWSTG (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG)
Gemäss Ziffer 321 der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer vom Dezember 2007 (Wegleitung 2008) hatte ein Automatenbetreiber seine Umsätze bei Automaten ***mit Konsumationsmöglichkeit zum Normalsatz****, bei solchen ohne Konsumationsmöglichkeit zum reduzierten Satz zu versteuern.*

Praxis unter MWSTG (Art. 25 Abs. 3 MWSTG)
Unter Ziffer 4.3.1 der MWST-Info 07 Steuerbemessung und Steuersätze (MI 07) vom Mai 2010 hält die ESTV fest, dass der Verkauf von Nahrungsmitteln (inkl. alkoholfreie Getränke) aus Verpflegungsautomaten ***zum reduzierten Satz*** *steuerbar ist* ***unabhängig*** *davon,* ***ob*** *neben dem Automaten eine* ***Konsumvorrichtung besteht oder nicht****.*

Korrektes Vorgehen
Ungeachtet des Erscheinungsdatums gilt die neue Praxis der ESTV in Bezug auf die Verkäufe von Nahrungsmitteln (inkl. alkoholfreie Getränke) aus Verpflegungsautomaten ab dem 1. Januar 2010, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG.
Die steuerpflichtige Person hat nun also die Möglichkeit, die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend zu machen. In welcher Form wird im 1. Absatz von Ziffer 2.2.2 beschrieben. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren.

3 Zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen der ESTV während des Geltungsbereichs des MWSTG (Praxisänderungen)

In dieser Ziffer wird die Frage der zeitlichen Wirkung derjenigen Praxisfestlegungen beantwortet, in denen die ESTV eine Änderung einer bereits publizierten Praxis betreffend das MWSTG beziehungsweise die MWSTV vornimmt.

3.1 Grundsätzliches

Gemäss Artikel 43 Absatz 2 MWSTG kann die steuerpflichtige Person bis zum Eintritt der Rechtskraft die eingereichten und bezahlten Abrechnungen korrigieren.

Daraus folgt, dass eine steuerpflichtige Person innerhalb der Verjährungsfrist (und sofern die Steuerforderung nicht rechtskräftig festgelegt ist) auf ihre Abrechnungen zurückkommen kann, wenn sie Fehler in den Abrechnungen feststellt. Eine Korrektur ist auch hier nur unter Vorbehalt von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich.

Es stellt sich nun die Frage, wie die steuerpflichtigen Personen vorzugehen haben, wenn die ESTV eine Praxisänderung (z.B. aufgrund eines Urteils des Bundesgerichts) ihrer publizierten Praxis vornimmt. Hier ist zwischen den in den Ziffern 3.2 und 3.3 aufgeführten Fällen (und den dort beschriebenen Folgen) zu unterscheiden.

3.2 Neue Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person

Ist die geänderte Praxis der ESTV **strenger** für die steuerpflichtigen Personen, gilt die neue (strengere) Praxis grundsätzlich ab dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn. Dadurch brauchen die steuerpflichtigen Personen in einer laufenden Abrechnungsperiode keine Abgrenzung vorzunehmen. Gleichzeitig ist gewährleistet, dass sämtliche steuerpflichtigen Personen unabhängig ihrer Abrechnungsart gleich behandelt werden.

Beispiel
Am 23. Oktober 2011 wird eine Praxisfestlegung (z.B. in Form einer MWST-Praxis-Info) durch die ESTV publiziert. In dieser Praxisfestlegung wird eine im Mai 2010 publizierte (günstigere) Praxis verschärft. Die steuerpflichtigen Personen können folglich die alte (günstigere) Praxis bis zum 31. Dezember 2011 anwenden. Die neue (strengere) Praxis ist für Leistungen ab dem 1. Januar 2012 anzuwenden.

Die ESTV behält sich vor, in Spezialfällen einen anderen (späteren) Zeitpunkt der Wirkung festzulegen, sofern sich dies aus Praktikabilitätsgründen rechtfertigt. In einem solchen Fall wird die ESTV den Zeitpunkt der Wirkung in der entsprechenden Publikation ausdrücklich abweichend vom vorgenannten Grundsatz festlegen.

Für steuerpflichtige Personen, die die alte (günstigere) Praxis der ESTV nicht angewendet haben, gilt die neue (strengere) Praxis auch rückwirkend (innerhalb der Verjährungsfrist). Dies ist dann der Fall, wenn eine steuerpflichtige Person die alte (günstigere) Praxis der ESTV faktisch nicht angewendet hat, wenn sie einen Vorbehalt (☞ Ziff. 5) im Sinne von Artikel 96 Absatz 3 MWSTG angebracht hat oder wenn bei ihr ein Verfahren (bei der ESTV, dem Bundesverwaltungsgericht oder dem Bundesgericht) hängig ist.

3.3 Neue Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person

Ist die geänderte Praxis der ESTV **günstiger** für die steuerpflichtigen Personen, gilt diese - auch rückwirkend - für diejenigen steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die rückwirkende Gültigkeit ist zeitlich nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich. In einem solchen Fall kann die steuerpflichtige Person die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (z.B. grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet **keinen Vergütungszins** aus.

Beispiel
CO_2-Abgabe

Alte Praxis
Unter Ziffer 2.3 der MWST-Praxis-Info 02 vom Juni 2010 hielt die ESTV bezüglich der Verteilung / Rückerstattung der CO_2-Abgabe fest, dass die Verteilung des Abgabeertrages an Bevölkerung und Wirtschaft gemäss Artikel 10 Absatz 2 CO_2-Gesetz bei steuerpflichtigen Unternehmen als Subvention im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG gilt und nach Artikel 33 Absatz 2 MWSTG zu einer Vorsteuerkürzung führt. Weiter hielt die ESTV fest, dass von einer Vorsteuerkürzung aus Vereinfachungsgründen dann abgesehen werden konnte, wenn der Mittelfluss den Betrag von 2'000 Franken pro Jahr nicht übersteigt.

Neue Praxis

Im September 2010 wurde die vorgenannte (alte) Praxis von der ESTV in einer zweiten, überarbeiteten Ausgabe der MWST-Praxis-Info 02 geändert. Unter Ziffer 2.3 der MWST-Praxis-Info 02 hält die ESTV neu fest, dass die Verteilung des Abgabeertrages an Bevölkerung und Wirtschaft gemäss Artikel 10 Absatz 2 CO_2-Gesetz beim empfangenden steuerpflichtigen Unternehmen keine mehrwertsteuerlichen Folgen hat; so stellen die Rückerstattung und Verteilung weder steuerbares Entgelt dar, noch führen sie zu einer Vorsteuerkürzung.

Korrektes Vorgehen

Da die neue Praxis der ESTV in Bezug auf die CO_2-Abgabe günstiger für die steuerpflichtige Person ist, gilt diese auch rückwirkend (innerhalb der Verjährungsfrist) für diejenigen steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist.
Die steuerpflichtige Person hat nun also die Möglichkeit, die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend zu machen. In welcher Form wird im 1. Absatz von Ziffer 3.3 beschrieben. Da es sich um eine Vorsteuerkürzung handelt, stellt sich die Frage der fakturierten MWST (Korrektur nur im Rahmen von Artikel 27 Absätze 2 - 4 MWSTG) nicht.

4 Entwürfe der ESTV und deren Wirkung

Die Entwürfe der ESTV, die auf ihrer Internetseite publiziert werden, vermögen keine rechtsverbindliche Wirkung zu entfalten. Eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben durch die steuerpflichtigen Personen, deren Berater oder andere Stellen ist deshalb **nicht möglich**. Es handelt sich bei diesen Entwürfen - die klar als solche gekennzeichnet sind - um Diskussionsgrundlagen, die nicht die definitive Meinung der ESTV darstellen.

5 Vorbehalt gemäss Artikel 96 Absatz 3 MWSTG / Zeitpunkt und Art der Geltendmachung

Der Vorbehalt (vorgängige schriftliche Mitteilung an die ESTV) gemäss Artikel 96 Absatz 3 MWSTG ist von der steuerpflichtigen Person spätestens im Zeitpunkt der sog. Finalisierung (Art. 72 MWSTG; Korrektur von Mängeln in der Abrechnung) der ESTV gegenüber **schriftlich** mitzuteilen. Der Nachweis der erfolgten (fristgerechten) Mitteilung (z.B. Einschreiben, Empfangsbestätigung der ESTV) liegt dabei bei der steuerpflichtigen Person.

Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;

- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben.

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
  www.estv.admin.ch (Webcode: d_04179_de)

- In Papierform beim:
  Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
  Vertrieb Publikationen
  Drucksachen Mehrwertsteuer
  3003 Bern

  www.bundespublikationen.admin.ch

605.525.20 D