



Entwurf Praxisanpassungen MWSTG

Themen: Gutscheine und Rückerstattung der CO₂-Abgabe

MWST-Info 04 Steuerobjekt, 07 Steuerbemessung und Steuersätze sowie

MWST-Branchen-Infos 06 Detailhandel, 08 Hotel- und Gastgewerbe und 10 Transportunternehmen des öffentlichen und touristischen Verkehrs

Hinweis:

Entwurf vom 31.08.2023 vor der Praxiskonsultation durch das Konsultativgremium.

Die Texte der aktuell geltenden Praxis sind unter folgenden Links zu finden:

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/MI/04>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/MI/07>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/MBI/06>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/MBI/08>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/MBI/10>

Abkürzungen und Akronyme

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV:

- ***Das Bundesverwaltungsgerichtsurteil [A-2587/2020](#) wurde bei der Erarbeitung der Praxisanpassungen berücksichtigt.***

Der Übersicht halber sind neue Textpassagen grün und unterstrichen. Gelöschte Textpassagen sind ~~rot und durchgestrichen~~.

MWST-Info 04 Steuerobjekt

2 Leistungsverhältnis

2.7 Spezialfälle

2.7.6 Gutscheine

2.7.6.1 Allgemeines

Gutscheine berechtigen zum Bezug einer Dienstleistung oder Lieferung. Sie werden in physischer oder auch in elektronischer Form herausgegeben. Aus steuerlicher Sicht ist zu unterscheiden zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen.

Keine Gutscheine im vorliegend verstandenen Sinne sind Rabattgutscheine oder auch Billette für den öffentlichen Verkehr, Eintrittskarten für Museen oder Briefmarken und dergleichen. Zur steuerlichen Behandlung von Mehrfahrtenkarten und anderen Abonnements für den öffentlichen Verkehr finden sich Ausführungen in der MWST-Branchen-Info Transportunternehmen des öffentlichen und touristischen Verkehrs.

2.7.6.2 Wertgutscheine

Ein **Wertgutschein** liegt vor, wenn auf dem Gutschein lediglich ein Wert (z. B. CHF 100) genannt oder elektronisch hinterlegt ist. Mit einem Wertgutschein kann eine beliebige Leistung im Umfang des auf dem Gutschein genannten Geldbetrages bezogen werden.

Wertgutscheine sind steuerlich wie Zahlungsmittel zu behandeln. Bei deren Verkauf wird keine Leistung erbracht und auch kein Entgelt vereinnahmt. Die Steuer ist erst im Zeitpunkt der Einlösung des Wertgutscheines abzurechnen und zu entrichten. Auf dem Wertgutschein darf keine Steuer ausgewiesen werden.

Der gewerbsmässige Handel mit Wertgutscheinen gilt als Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 MWSTG.

2.7.6.3 Leistungsgutscheine

Ein **Leistungsgutschein** liegt vor, wenn auf dem Gutschein eine **bestimmte oder bestimmbare Leistung** genannt ist. Der Kunde oder die Kundin hat beim Einlösen des Leistungsgutscheines keine Wahl zwischen verschiedenen bzw. verschiedenartigen Leistungen. Es besteht lediglich die Wahl, wann, jedoch nicht wofür der Gutschein eingelöst werden kann. Die gleichzeitige Angabe eines Wertes («Der Gutschein berechtigt zum Bezug der Leistung X im Wert von Y Franken») hindert die Qualifikation als Leistungsgutschein nicht.

Eine Leistung gilt als bestimmt bzw. bestimmbar, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin bereits im Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheines aufgrund der Art der Leistung bestimmen kann, wo und in welcher Höhe die Steuer geschuldet und abzurechnen ist.

Bei Leistungsgutscheinen gilt die Vereinnahmung des Kaufpreises als **Vorauszahlung i. S. v. Artikel 40 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG**. Die Steuer ist in jener

Abrechnungsperiode abzurechnen und zu entrichten, in welcher die Vereinnahmung des Kaufpreises durch den Leistungserbringer bzw. die Leistungserbringerin erfolgt.

Wird ein Gutschein nicht eingelöst oder ist die Leistung zivilrechtlich verjährt, besteht nur dann eine **Korrekturmöglichkeit nach Artikel 41 Absatz 1 MWSTG** (Entgeltsminderung), wenn das vereinnahmte Entgelt zurückerstattet wird oder wenn der Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin auf die Rückerstattung verzichtet.

2.7.6.4 Beispiele

Beispiel 1 – Internationale Hotelkette

Ein Gutschein einer internationalen Hotelkette für eine Hotelübernachtung in einem beliebigen Hotel und Land im Wert von CHF 200 ist ein Wertgutschein, da sowohl der Ort der Leistung als auch der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin beim Verkauf des Gutscheines nicht bestimmbar sind.

Beispiel 2 – Übernachtung mit 3-Gang-Menü

Das Hotel «Bergfrieden» verkauft Gutscheine, welche zum Bezug einer Übernachtung mit einem Abendessen (3-Gang-Menü ohne Getränke) für zwei Personen berechtigen. Die Übernachtung hat einen Wert von CHF 200 und das Abendessen von CHF 180.

Dabei handelt es sich um Leistungsgutscheine, auch wenn sie zum Bezug von mehreren Leistungen berechtigen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Der Betreiber des Hotels kann und muss die einzelnen Leistungen nach dem massgebenden Steuersatz (Sondersatz für Beherbergungsleistung und Normalsatz für Abendessen) im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Kaufpreises für den Gutschein versteuern. Da die Übernachtung weniger als 70 % des Gesamtentgelts ausmacht, ist Artikel 19 Absatz 2 MWSTG (Leistungskombination, 70/30 %-Regel) nicht anwendbar.

Beispiel 3 – Bergfahrt

Das Hotel «Bergfrieden» liegt idyllisch auf dem touristisch gut erschlossenen Spitzberg. Das Hotel ist nur zu Fuss oder mit der Seilbahn erreichbar. Den Gästen wird deshalb vor ihrer Anreise ein Gutschein für eine Fahrt mit der Bergbahn geschickt. Auf dem Gutschein steht «Gutschein im Wert von CHF 30 für eine Fahrt (retour) mit der Bergbahn Spitzberg». Ausstellerin des Gutscheines und Betreiberin der Spitzbergbahn ist die Spitzbergbahn AG. Gemäss den AGB kann der Gutschein auch für andere Leistungen der Spitzbergbahn AG und ihrer Partnerbetriebe (z. B. Getränk am Bahnkiosk) verwendet werden.

Dieser Gutschein ist als Leistungsgutschein zu qualifizieren, da auf dem Gutschein steht, dass er zum Bezug einer bestimmten Leistung berechtigt. Die Angabe des Wertes und der Verweis auf die AGB ändern nichts an dieser Qualifikation. Wenn auf dem Gutschein neben der Wertangabe stehen würde, dass der Gutschein auch zum Bezug von anderen Leistungen der Spitzbergbahn AG (z. B. Getränke am Bahnkiosk) verwendet werden kann, läge ein Wertgutschein vor.

Beispiel 4 – Fitnessstest

Die Stiftung «FIT», deren Zweck u. a. die Förderung der Bewegung und Reduktion des Übergewichts bei Menschen ist, verkauft Gutscheine für «Messung des Körperfettanteils und Test der körperlichen Fitness» zum Preis von CHF 50. Messung und Test werden nach Vorgaben der Stiftung in einem Fitnesscenter durchgeführt. Der Gutschein kann in jedem von der Stiftung anerkannten Fitnesscenter in der Schweiz eingelöst werden. Wird der Gutschein eingelöst, rechnet das betreffende Fitnesscenter mit der Stiftung ab und erhält für die erbrachte Leistung von der Stiftung CHF 80.

Der Gutschein berechtigt zum Bezug einer bestimmten Leistung. Leistungserbringerin gegenüber dem Kunden ist die Stiftung, welche die Leistung in eigenem Namen und zu einem reduzierten Preis anbietet. Sie hat die Steuer auf dem vereinnahmten Kaufpreis von CHF 50 abzurechnen. Die Fitnesscenter erbringen ihre Leistung an die Stiftung. Sie müssen die Steuer auf dem von ihnen vereinnahmten Entgelt von CHF 80 abrechnen.

Beispiel 5 – Gastgewerbliche Leistungen

a) Ochsen

Der «Ochsen» ist ein bekanntes Sterne-Restaurant im Kanton Bern. Am Abend können die Gäste entweder «à la carte» essen oder sich für ein vom Restaurant vorgegebenes 5-Gang-Gourmet-Menu zu einem fixen Preis entscheiden. Das Restaurant verkauft die folgenden Gutscheine:

- Gutschein 1 für ein Essen nach Wahl im Wert von CHF 500;
- Gutschein 2 für ein Candle-Light-Dinner (5-Gang-Gourmet-Menu am Abend für zwei Personen).

Gutschein 1 ist als Wertgutschein zu qualifizieren, da die Leistung nicht genügend bestimmt ist und ferner auch ein Wert angegeben ist. Auch wenn das Restaurant zurzeit nur gastgewerbliche Leistungen anbietet und somit an sich aufgrund der Art der Leistung bestimmen könnte, wo und in welcher Höhe die Steuer geschuldet ist, werden solche Gutscheine als Wertgutscheine behandelt. Es kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass das Restaurant in Zukunft das Essen auch zum Mitnehmen anbietet, weshalb der Steuersatz im Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheines nicht bestimmt oder bestimmbar ist.

Gutschein 2 gilt dagegen als Leistungsgutschein, da er zum Bezug einer bestimmten oder bestimmaren Leistung berechtigt.

b) Bangkok-Express

Das «Bangkok-Express» ist ein thailändisches Restaurant, das seine Mahlzeiten ausschliesslich über die Gasse (Take-away) anbietet. Die Gäste können sich die Mahlzeiten entweder nach Hause oder an den Arbeitsort liefern lassen oder beim Restaurant abholen. Eine Mahlzeit auf der Mittagskarte kostet CHF 15 (Abholpreis). Es besteht die Möglichkeit, eine Karte, welche zum Bezug von 10 Mahlzeiten (ohne Getränke) am Mittag berechtigt, für CHF 135 zu kaufen. Pro Mahlzeit wird auf der Karte eines der 10 Felder abgestempelt.

Bei diesem Gutschein handelt es sich um einen Leistungsgutschein, da er zum Bezug einer bestimmten Leistung (Mittagessen bzw. Lieferung von Lebensmitteln) berechtigt. Das vereinnahmte Entgelt ist zum reduzierten Steuersatz abzurechnen. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn der Gutschein auch zum Bezug von Getränken berechtigen und das Restaurant auch alkoholische Getränke verkaufen würde. Dann läge ein Wertgutschein vor, da der Steuersatz im Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheines noch nicht bestimmbar ist.

3 Nicht-Entgelte – Abgrenzung zum Leistungsverhältnis

3.13 Lenkungsabgaben und Lenkungssteuern

(...)

Bei den folgenden Zahlungen und geldwerten Vorteilen handelt es sich um **Nicht-Entgelte** bzw. **Zuwendungen**, deren Erhalt **keine Kürzung des Vorsteuerabzuges** zur Folge hat (nicht abschliessende Aufzählung):

- (...)
- Rückerstattung der CO₂-Abgabe nach Artikel 17, ~~25 und~~ 31, 31a und 32a–c CO₂-Gesetz;

- (...).

MWST-Info 07 Steuerbemessung und Steuersätze

1.2 Was gehört nicht zur Bemessungsgrundlage?

(...)

Mittelflüsse (i. d. R. Geldzahlungen), denen keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn gegenübersteht, gelten als **Nicht-Entgelte**. Sie bilden somit nicht Bemessungsgrundlage der Steuer. Dazu zählen namentlich ([Art. 18 Abs. 2 MWSTG](#)):

- (...)
- Einnahmen aus dem Verkauf von ~~Gutscheinen~~ Wertgutscheinen (die Steuer ist erst im Zeitpunkt der Einlösung des ~~Gutscheins~~ Wertgutscheines abzurechnen; [☞ MWST-Info Steuerobjekt](#));
- (...)

(...)

1.3 Steuerbemessung bei besonderen Formen des Entgelts und ausländischen Währungen

1.3.1 Geldwerte Leistungen, insbesondere Tausch- und Eintauschgeschäfte

Wird das Entgelt nicht in Form von Geld (in- oder ausländischen Zahlungsmitteln), sondern in Form von geldwerten Leistungen entrichtet, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage wie folgt:

- (...)
- ~~Gutscheine~~ Wertgutscheine: Wert, der damit abgegoltene Leistung;
- (...)

(...)

MWST-Branchen Info 06 Detailhandel

1.13 Gutscheine, aufladbare Karten und Schlüssel

1.13.1 Gutscheine

Es ist zu unterscheiden zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen. ~~Gutscheine~~ Wertgutscheine sind reine Zahlungsmittel. Bei deren Verkauf wird keine Leistung erbracht. Es handelt sich um Nicht-Entgelte, die nicht zu versteuern sind ([☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#)). Bei Leistungsgutscheinen gilt das Entgelt dagegen

bereits im Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheines als vereinnahmt. Die Steuer ist in diesem Zeitpunkt abzurechnen (Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

 Weitere Informationen zur Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

Im Zeitpunkt der Einlösung eines Wertgutscheines – unabhängig der Abrechnungsart – ist das Entgelt zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Als Entgelt gilt der Gegenwert des verkauften Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung.

Buchungsbeispiel

Verkauf ~~Gutschein~~ Wertgutschein:

(...)

1.13.2 Aufladbare Karten und Schlüssel

Beim elektronischen Aufladen von Karten und Schlüsseln wird, analog dem Verkauf von ~~Gutscheinen~~ Wertgutscheinen, keine Leistung erbracht. Erst beim Abbuchen (Vermindern des Guthabens) hat der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin das Entgelt zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Dabei ist unerheblich, ob der Leistungserbringer bzw. die Leistungserbringerin zugleich der Herausgeber bzw. die Herausgeberin der Karten / Schlüssel ist oder nicht.

1.13.3 Steuerausweis

Belege (Rechnungen, Quittungen usw.) über den Verkauf von ~~Gutscheinen~~ Wertgutscheinen bzw. über das Aufladen von Karten und Schlüsseln dürfen keine Steuer ausweisen, da ansonsten gemäss Artikel 27 MWSTG die ausgewiesene Steuer zu entrichten ist ( MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung).

MWST-Branchen-Info 08 Hotel- und Gastgewerbe

8.2 Gutscheine

Es ist zu unterscheiden zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen. Keine Leistungen gegen Entgelt und somit nicht zu versteuern sind Verkäufe von ~~Gutscheinen~~ Wertgutscheinen. Bei Leistungsgutscheinen gilt das Entgelt dagegen bereits im Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheines als vereinnahmt. Die Steuer ist in diesem Zeitpunkt abzurechnen (Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

~~Über den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei der Einlösung von Gutscheinen gibt die MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze Auskunft.~~

 Weitere Informationen zur Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

MWST-Branchen-Info 10 Transportunternehmen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs

2.1 Vorauszahlungen und Gutscheine

Der Verkauf von Abonnements (z. B. General-, Halbtax-, oder Streckenabonnemente sowie Mehrfahrtenkarten) für zu erbringende Beförderungsleistungen und der an Transportunternehmungen des öffentlichen Verkehrs anteilmässig gutgeschriebene Verkehrsertrag aus solchen Verkäufen gelten als Vorauszahlungen. Die Vorauszahlungen sind in jener Abrechnungsperiode zu deklarieren und zu versteuern, in welcher der Verkauf oder die Zuteilung des Verkehrsertrages erfolgt ([Art. 40 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 MWSTG](#)). Wann die Beförderungsleistung erbracht wird, ist für die steuerliche Behandlung von Vorauszahlungen unerheblich. Ebenfalls als Vorauszahlung gilt der Verkauf von Leistungsgutscheinen, sofern die Abrechnungen der darin enthaltenen Leistungen nicht ganz oder teilweise über den Verkehrsertrag erfolgen.

Nicht um eine Vorauszahlung handelt es sich hingegen, wenn die Transportunternehmung ~~Gutscheine~~ Wertgutscheine oder andere Karten (z. B. Chipkarten) verkauft, mit denen Fahrkarten bezogen werden können. Ein Leistungsverhältnis, welches die Mehrwertsteuer auslöst, entsteht erst beim Einlösen des ~~Gutscheines~~ Wertgutscheines. Die Transportunternehmung hat die Leistung entsprechend in jener Abrechnungsperiode zu versteuern, in welcher der ~~Gutschein~~ Wertgutschein eingelöst wird (eigentlicher Verkauf der Fahrkarte), oder auf Basis der Verkehrserträge im Zeitpunkt der Gutschrift durch den Tarifverbund (z. B. Verkauf einer Fahrkarte, die mit einer Chipkarte am Automaten bezogen wurde).

 Weitere Informationen zur Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.