

# Tax Alert

November 2006

## Reform der MWST – ein neuer Geist?

Corinne Scagnet, lic.iur., Manager, Tax; corinne.scagnet@ch.ey.com

### Ausgangslage

Die Reform der MWST verliert nicht an Schwung. Wie der Sonntagspresse vom 29. Oktober 2006 zu entnehmen war, schickte Finanzminister Hans-Rudolf Merz ein Gesetzespaket zur Totalrevision des MWST Gesetzes in die verwaltungsinterne Konsultation, das einerseits eine grundsätzliche Reformvariante mit der Aufhebung der überwiegenden Zahl der Ausnahmen und einem vorgesehenen Einheitssatz von 6% beinhaltet, und andererseits eine Eventualvariante mit zwei Steuersätzen von 7.6% und 3.4%. Bis ein revidiertes MWST Gesetz in Kraft tritt, dürften mehrere Jahre verstreichen. Angesichts der umfassenden Kritik, der das MWST Gesetz und insbesondere die Praxis der ESTV in weiten Teilen der Öffentlichkeit ausgesetzt ist, war es unumgänglich, die bestehende und als übermässig formalistisch kritisierte Verwaltungspraxis anzupassen. Im Zuge dieser Reformen wurde daher die Verordnung zum MWSTG (MWSTGV) auf den 1. Juli 2006 ergänzt. Kernpunkt dieser Änderungen ist Art. 45a MWSTGV. Dieser besagt, dass die ESTV aufgrund blosser formeller Fehler keine Steuernachforderungen erheben darf, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift für die Erstellung von Belegen für den

Bund kein Steuerausfall entstanden ist. So erfreulich diese Bestimmung ist, wirft sie doch einige Fragen auf: Was genau ist ein formeller Mangel? Wann hat die steuerpflichtige Person im Sinne der Bestimmung nachgewiesen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist? Wie ist die Formulierung «für die Erstellung von Belegen» zu verstehen? Bezieht diese auch Verträge mit ein, oder erstreckt sich die Bedeutung ausschliesslich auf Rechnungen und ähnliche Dokumente? Auf welche bis anhin umstrittenen Fälle ist der neue Artikel anwendbar? Diese Fragen konnten aufgrund der am 30. Juni 2006 publizierten Praxismitteilungen<sup>1</sup> noch nicht zufriedenstellend beantwortet werden. Inwiefern die Praxismitteilung vom 31. Oktober 2006 zur Behandlung von Formmängeln («Praxismitteilung»)<sup>2</sup> diesbezüglich Klarheit verschafft, soll nachfolgend dargestellt werden.

### Grundsätze

#### Materielle Steuerprüfung im Vordergrund

Die ESTV hält in der Einleitung zur Praxismitteilung fest, Art. 45a MWSTGV sei als Generalklausel zu verstehen, welche sicher stellen soll, dass die materielle Sachlage nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch ermittelt wird. Im Vordergrund steht die so genannte mate-

rielle Steuerprüfung, d.h. die Ermittlung des tatsächlich vorliegenden Sachverhaltes und dessen Beurteilung aufgrund der einschlägigen bestehenden Normen. Dies soll jeweils sachbezogen aufgrund der Gesamtheit der relevanten Unterlagen geschehen.

Den Nachweis, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist, kann die steuerpflichtige Person im konkreten Fall unter Umständen auch bloss glaubhaft machen. In offensichtlichen Fällen kann die ESTV vom Erbringen eines Nachweises absehen. Befürchtungen, an den Nachweis des Fehlens eines Steuerausfalles könnten wiederum sehr strenge Anforderungen gelegt werden, werden durch den Wortlaut der Praxismitteilung nicht zusätzlich genährt.

#### Zeitliche Anwendbarkeit

Die neuen Regelungen sind inskünftig und auf alle per 1. Juli 2006 bestrittenen, noch pendenten Fälle anwendbar. Dies ist unter dem Blickwinkel der Akzeptanz der MWST in der Bevölkerung und der vernünftigen Anwendung der Normen des MWSTG sicher zu begrüssen. Für Steuerpflichtige, die aufgrund der formalistischen Auslegung durch die ESTV bisher massive Nachzahlungen leisten mussten und deren Fälle rechtskräftig sind, ist dies jedoch kein Trost. Zudem ist die nachträg-

<sup>1</sup> Praxismitteilungen vom 30. Juni 2006: Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer; Leistungen im Sozialbereich sowie im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung; Aircraft-Management-Leistungen und sonstige ähnliche Leistungen (<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/praxis/pdf>)

<sup>2</sup> Praxismitteilung vom 31. Oktober 2006: Behandlung von Formmängeln (<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/praxis/pdf>)

liche Einführung einer milderer Praxis aus Gründen der Rechtssicherheit nicht unbedenklich.

### **Das MWSTG bleibt in Kraft**

Art. 45a MWSTGV führt nicht dazu, dass bestehende Bestimmungen ausser Kraft gesetzt werden. Das MWSTG dient selbstverständlich bis zum Inkrafttreten eines revidierten Gesetzes als Basis für das Handeln der Steuerpflichtigen und der ESTV. Die Verletzung formeller Bestimmungen führt in Zukunft aufgrund der neuen Bestimmungen bzw. des neuen Geistes, der in der ESTV weht, lediglich nicht mehr unbedingt zu Nachbelastungen.

### **Beispiele**

Anhand verschiedener Beispiele stellt die ESTV (ausdrücklich nicht abschliessend) dar, wie sie im Rahmen von Kontrollen in Zukunft vorgehen wird. Ebenfalls exemplarisch soll dies nachfolgend anhand dreier Beispielgruppen dargestellt und kommentiert werden:

#### **Formelle Berechtigung zum Vorsteuerabzug**

Eines der grössten Ärgernisse im Alltag jedes steuerpflichtigen Unternehmens, die hohen formellen Anforderungen an einen Beleg, damit dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt, sollte der Vergangenheit angehören. Die bereits seit einiger Zeit feststellbare Tendenz zur pragmatischen Handhabung findet ihre Fortsetzung aufgrund von Art. 15a MWSTGV und dessen Ausführung in der Praxismitteilung. Bis anhin bereits behoben werden konnten Mängel im Zusammenhang mit der MWST Nr., der Leistungsperiode, dem Steuersatz, der Leistungsbeschreibung. Wurde der Name nicht korrekt verwendet, d.h. so wie die Vertragsparteien im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftreten, konnte dies nicht mehr korrigiert werden und führte häufig zur Aberkennung des Vorsteuerabzuges. Neu soll dies nicht mehr der Fall sein, sofern aufgrund der

Angaben in der Rechnung die Vertragsparteien eindeutig identifiziert werden können. Zudem muss der getätigte Aufwand geschäftsmässig begründet sein, der Erzielung steuerbarer Umsätze dienen und verbucht bzw. vorschriftsgemäss aufzeichnet werden.

Die Erleichterungen beziehen sich auch auf die Berechtigung zur Einlageentsteuerung betreffend in der Gründungsphase getätigte Investitionen (Art. 42 MWSTG). Neu ist die Einlageentsteuerung auch dann möglich, wenn – wie häufig der Fall und teilweise unumgänglich – die Rechnungen in der Gründungsphase nicht auf den Namen der Firma lauten.

Die sehr umstrittene Auffassung der ESTV, im Rahmen des Dienstleistungsbezuges deklarierte MWST könne lediglich dann als Vorsteuer geltend gemacht werden, wenn eine grundsätzlich den Anforderungen von Art. 37 MWSTG entsprechende Rechnung vorliegt, wird ebenfalls gelockert. Neu kann der Vorsteuerabzug trotz eines ungenügenden Leistungsbeschriebs geltend gemacht werden, sofern die steuerbare Verwendung nachgewiesen werden kann. Bei Steuerpflichtigen, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, sollte ein solcher Nachweis in der Regel als erbracht gelten. In anderen Fällen muss der Vorsteuerabzug sachgerecht gekürzt werden. Unklar ist weiterhin das Vorgehen, wenn – wie dies in konzerninternen Verhältnissen weit verbreitet ist – keine Rechnung im eigentlichen Sinne vorliegt. Wir vertreten die Ansicht, dass auch in diesen Fällen der Vorsteuerabzug im Rahmen der steuerbaren Verwendung zu gewähren ist.

#### **Nachweis der Steuerbefreiung**

Werden Gegenstände aus der Schweiz ausgeführt, muss die Steuerbefreiung grundsätzlich anhand eines zutreffenden zollamtlichen Formulars nachgewiesen werden. Die Steuerbefreiung wird neu auch dann gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wird. Liegen gar keine Expordokumente vor, kann der

Nachweis bspw. auch anhand der Importdokumente des Leistungsempfängers im Drittland geführt werden. Dies wurde in Einzelfällen bereits bis anhin so gehandhabt. Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG unterliegen dann nicht der MWST im Inland, wenn sie an Empfänger im Ausland erbracht werden. Die diesbezügliche streng formalistische Haltung der ESTV sowie ihr folgend des Bundesgerichtes hat nicht zuletzt dazu beigetragen, die Akzeptanz der MWST in der Bevölkerung zu schmälern. Nun soll auch hier aufgrund der gesamten Umstände glaubhaft gemacht werden können, dass es sich um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt.

#### **Toleranzregeln**

Werden Dienstleistungen zwischen Konzerngesellschaften irrtümlich nicht fakturiert, verzichtet die ESTV für die rückliegende Zeit (aber nicht für die Zukunft) auf die nachträgliche Versteuerung der Leistungen, sofern der Leistungsempfänger über den vollen Vorsteuerabzug verfügt. Dasselbe gilt für steuerbare Gegengeschäfte zwischen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Parteien. Aus dem Text der Praxismitteilung geht der Anwendungsbereich nicht klar hervor. Bedeutet dies nun, dass bei einer ersten Kontrolle durch die ESTV von einer Steuernachforderung abgesehen wird, bei einer folgenden Kontrolle diese jedoch vorgenommen wird? Eine Klärung der Frage wäre wünschenswert.

Der Vorsteuerabzug auf Dienstleistungsbezügen, welche nicht obligatorisch steuerpflichtige Unternehmen vor dem Einreichen einer Option tätigten, aber nicht versteuerten, konnte bis anhin nicht geltend gemacht werden. Neu können die Versteuerung des Dienstleistungsbezuges sowie der Vorsteuerabzug bei Ausfüllen der ersten Abrechnung nach der Option nachgeholt werden. Da hier keine Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht angebracht werden gehen wir davon aus, dass dieses Vorgehen standardmässig anwendbar ist.

Oben angeführte Beispiele fallen nicht im eigentlichen Sinne unter den Anwendungsbereich von Art. 45a MWSTGV. Vielmehr verzichtet die ESTV hier unter bestimmten Voraussetzungen auf die Erhebung der MWST, welche materiell geschuldet wäre.

### Fazit

Die Bestrebungen der ESTV, der materiellen Steuerprüfung den Vorrang zu geben und auf die Anwendung strikter formeller Anforderungen zu verzichten, sind sehr begrüssenswert. Dadurch werden die Bestimmungen von MWSTG, MWSTGV sowie Verwaltungsanweisungen der ESTV zu einer «Safe Haven» Regel für die Steuerpflichtigen: Werden diese eingehalten, besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass bei Kontrollen wenig bis keine Aufrechnungen erfolgen. Dies allerdings nur bei richtiger materieller Behandlung des Sachverhaltes. Ergeben sich Abweichungen zu den formellen Bestimmungen, besteht immer noch die Möglichkeit, anhand der gesamten Umstände nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass die mehrwertsteuerlichen Angelegenheiten korrekt abgewickelt wurden. Dieser neue Geist sollte das Verhältnis zwischen der ESTV und den Steuerpflichtigen massiv entlasten. Schliesslich bleibt anzumerken, dass Art. 45a MWSTGV lediglich die Umsetzung der freien Beweiswürdigung ist, was in anderen Rechtsgebieten einen anerkannten Grundsatz darstellt. ■

**Für Fragen zu diesem Tax Alert wenden Sie sich bitte an:**

**Dr. Philip Robinson**  
Country Managing Partner Tax  
Tel. +41 58 286 31 97  
philip.robinson@ch.ey.com

**Marc Thomet**  
Partner  
Tel. +41 58 286 63 31  
marc.thomet@ch.ey.com

**Béatrice Blum**  
Principal  
Tel. +41 58 286 31 55  
beatrice.blum@ch.ey.com

**Barbara Henzen**  
Senior Manager  
Tel. +41 58 286 62 14  
barbara.henzen@ch.ey.com

**Corinne Scagnet**  
Manager  
Tel. +41 58 286 31 91  
corinne.scagnet@ch.ey.com

Hinweis:

Mit den Tax Alert wird ein Überblick über neue rechtliche Entwicklungen vermittelt. Der Inhalt stellt keine Rechtsauskunft dar.

### Impressum

**Tax Alert**  
Elektronische Publikation in deutscher und französischer Sprache.

**Konzept und Realisation**  
Ernst & Young AG  
Tax und Corporate Communications & Marketing  
Postfach, 8022 Zürich

**Abonnemente/Adressänderungen**  
[www.ey.com/ch/newsletter](http://www.ey.com/ch/newsletter)