

EDITORIAL**Liebe Leserin, lieber Leser**

Die Mehrwertsteuer hat sich in den letzten Jahren immer wieder verändert und weiterentwickelt. Diese Entwicklungen haben immer noch Einfluss auf das heutige System der Mehrwertsteuer. Ein Blick in die Geschichte der Mehrwertsteuer hilft aber, die Gegenwart zu verstehen. Mit dem neuen Jahr treten oftmals neue Regelungen in Kraft. Ob dies im Jahr 2022 auch bei der Mehrwertsteuer der Fall sein wird und welche Sätze zur Anwendung kommen, zeigt der erste Beitrag im kompakten Überblick.

Wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Mehrwehrtsteuer-Abrechnung überprüfen will, kann man schon mal ins Schwitzen kommen. Im zweiten Beitrag finden Sie hilfreiche Praxistipps bei einer anstehenden MWST-Kontrolle.

Mit dem OSS und dem IOSS soll der grenzüberschreitende Onlinehandel vereinfacht werden. Allerdings bestehen gerade in der Praxis Schwierigkeiten, was die konkrete Umsetzung betrifft. Im dritten Beitrag finden Sie erste Erfahrungsberichte aus der Praxis, und was man daraus für die Zukunft lernen kann.

Die Theorie ist schön und gut, aber in der Praxis ergeben sich trotz Wissens viele praktische Fragen. Im letzten Beitrag beantwortet unser Experte Fragen aus der Praxis.

Ich wünsche Ihnen schöne Festtage und viel Freude beim Lesen.

Sabine Bernhard, Redaktorin

MWST-SÄTZE: ENTWICKLUNG UND BESONDERHEITEN

Die Mehrwertsteuer ist die wichtigste Einnahmequelle des Bundes. Jeder erwirtschaftete Franken unterliegt der MWST und gewährt den Vorsteuerabzug oder ist befreit von der MWST mit Recht auf Vorsteuerabzug oder ist ausgenommen von der MWST ohne Recht auf Vorsteuerabzug. Eine wichtige wirtschaftliche und sozialpolitische Rolle dabei spielen die verschiedenen MWST-Sätze. Der vorliegende Artikel gibt eine Übersicht über deren Entwicklung.

■ Von Angelina Sulzer

Am Anfang war die Warenumsatzsteuer (WUST)

Der Zweite Weltkrieg mit den steigenden Militärausgaben und der Bundeshilfe für notleidende Wirtschaftszweige belastete den Finanzhaushalt des Bundes ausserordentlich. Es bestand der dringende Bedarf einer befristeten «Defizitsteuer» auf dem Warenumsatz im Inland und der Wareneinfuhr, die zur Wiederherstellung des Gleichgewichts im ordentlichen Finanzhaushalt führen sollte.

Am 29. Juli 1941 erliess der Bundesrat den Beschluss über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss/WUB). Die WUST wurde erstmals für das vierte Quartal 1941 erhoben und 1959 in Art. 41^{ter} der Bundesverfassung verankert.

Und da kam die Mehrwertssteuer (MWST)

In den 70er-Jahren wurde in ganz Europa das französische Modell einer Netto-Allphasen-Steuer mit Vorsteuerabzug viel diskutiert. Diese Steuerart, die neu die Investitionen fördert, indem sie diese nicht mehr besteuert, und die Dienstleistungen besteuert und dadurch zu vielen neuen Steuerpflichtigen und höheren Einnahmen in die Staatskasse führt, wurde allmählich in sämtlichen europäischen Ländern eingeführt.

Am 28. November 1993 sagten Volk und Stände «Ja» zu einer neuen Finanzordnung und befürworteten gleichzeitig die Einführung einer Mehrwertsteuer (MWST) als Ersatz für die WUST. Die MWST trat am 1. Januar 1995 in Kraft mit zwei MWST-Sätzen, dem Normalsatz von 6,5% und dem reduzierten Satz von 2%. Auf den 1. Oktober 1996 wurde ein befristeter Sondersatz von 3% für Beherbergungsleistungen eingeführt. Auf den 1. Januar 1999 wurden die Steuersätze der Mehrwertsteuer zugunsten der AHV und IV erhöht: der Normalsatz um 1 Prozentpunkt, der reduzierte Satz um 0,3 Prozentpunkte und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen um 0,5 Prozentpunkte. Auf den 1. Januar 2001 erfolgte eine weitere Steuersatzerhöhung zugunsten der Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte um 0,1 Prozentpunkte aller MWST-Sätze. Zehn Jahre später, auf den 1. Januar 2011, wurden die MWST-Sätze zugunsten der Invalidenversicherung erhöht: der Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte, der reduzierte Satz um 0,2 Prozentpunkte und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen um 0,1 Prozentpunkte. Die Vorlage über den Ausbau der Bahninfrastruktur (FABI-Vorlage) führte erstmals zu einer Steuersatzsenkung auf den 1. Januar 2018: Der Normalsatz um 0,3 Prozentpunkte, der reduzierte

Satz blieb gleich, und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen um 0,1 Prozentpunkte.

Die unten stehende Tabelle gibt eine Übersicht über die MWST-Satz-Entwicklung.

Aktuelle MWST-Sätze

Effektive Abrechnungsmethode

Grundsätzlich wird die MWST nach der effektiven Abrechnungsmethode abgerechnet (Art. 36 Abs. 1 MWSTG). Bei Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode berechnet sich die Steuerforderung nach der Differenz zwischen der geschuldeten Inlandsteuer, der Bezugsteuer (Art. 45) sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer (Art. 63) und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Abrechnungsperiode (Art. 36 Abs. 2 MWSTG).

Art. 25 MWSTG informiert uns über die geltenden MWST-Sätze bei der Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode, nämlich der **reduzierte Satz (2,5%)**, der **Sondersatz (3,7%)** und der **Normalsatz (7,7%)**.

Der reduzierte MWST-Satz kommt zur Anwendung auf der Lieferung folgender Gegenstände:

- Wasser in Leitungen (die Entsorgung vom Abwasser unterliegt der MWST zum Normalsatz)
- Lebensmittel nach dem Lebensmittelgesetz vom 20. Juni 2014 (mit Ausnahme alkoholischer Getränke und Lebensmittel im Rahmen gastgewerblicher Leistungen)

- Rohstoffe, Zwischenprodukte und Halbfabrikate gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 19 LGV
- Zusatzstoffe nach Art. 2 Abs. 1 Ziff. 24 LGV
- Verarbeitungshilfsstoffe gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 23 LGV
- Aromen nach Art. 2 Abs. 1 Ziff. 25 LGV
- Nahrungsergänzungsmittel gemäss Art. 1 VNem
- Vieh, Geflügel, Fische und andere Tiere zu Speisezwecken inkl. deren tierärztlichen Behandlung
- Getreide
- Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen, Stecklinge, Pflanzfreier sowie Schnittblumen und Zweige
- Futtermittel, Silagesäuren, Streumittel für Tiere
- Dünger, Pflanzenschutzmittel, Mulch und anderes pflanzliches Abdeckmaterial
- Medikamente
- gedruckte Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter
- elektronische Zeitungen, Zeitschriften und Bücher ohne Reklamecharakter
- Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften ohne gewerblichen Charakter
- Bodenbearbeitung Bereich der Landwirtschaft

Es besteht die Möglichkeit der freiwilligen Versteuerung (Option) der folgenden von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 25 Abs. 2 Bst. c MWSTG):

- dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG)
- für sportliche Anlässe verlangte Entgelte einschliesslich derjenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG)
- kulturelle Dienstleistungen, Lieferungen von Werken kultureller Natur durch deren Urheber (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG)

Zu berücksichtigen sind folgende zwei Besonderheiten:

- Im Falle einer Option versteuern die Landwirte, Forstwirte oder Gärtner die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse zum **massgebenden Steuersatz**. Dasselbe Prinzip der Besteuerung gilt für den Verkauf von Vieh durch die Viehhändler sowie für den Verkauf von Milch durch Milchsammelstellen an Milch verarbeitende Betriebe.
- Für alle übrigen Leistungen, die gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind und für die nach Art. 22 MWSTG optiert werden kann, gilt der **Normalsatz** bei der freiwilligen Versteuerung.

Der Sondersatz auf Beherbergungsleistungen (3,7%) gilt für Unterkünfte einschliesslich des Frühstücks, selbst wenn dieses separat in Rechnung gestellt wird (Art. 25 Abs. 4 MWSTG). Es handelt sich um einen provisorischen MWST-Satz, der immer wieder durch das Parlament verlängert werden muss. **Der aktuelle MWST-Sondersatz von 3,7%** gilt bis 2027.

Alle übrigen steuerbaren Leistungen, die nicht dem Sondersatz oder reduzierten Steuersatz unterliegen, sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 25 Abs. 1 MWSTG).

Einführung am	MWST Normalsatz	MWST Sondersatz	MWST reduzierter Satz
1. Januar 2018	7,7%	3,7%	2,5%
1. Januar 2011	8,0%	3,8%	2,5%
1. Januar 2001	7,6%	3,6%	2,4%
1. Januar 1999	7,5%	3,5%	2,3%
1. Oktober 1996	6,5%	3,0%	2,0%
1. Januar 1995	6,5%		2,0%

Die Leistungen werden in einer Vielzahl von Varianten und Kombinationen angeboten.

Grundsätzlich werden voneinander unabhängige Leistungen mehrwertsteuerrechtlich selbstständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG). Dasselbe gilt auch für Spezialwerkzeuge, die eine steuerpflichtige Person eigens für die Ausführung eines Fabrikationsauftrags zukaufte, anfertigen lässt oder selbst anfertigt. Solche Spezialwerkzeuge stellen einen Teil der Lieferung des damit hergestellten Gegenstands (Art. 19 Abs. 1 MWSTG i. V. m. Art. 31 MWSTV) dar. Unerheblich ist, ob die Spezialwerkzeuge

- dem Leistungsempfänger gesondert fakturiert oder in den Preis der Erzeugnisse eingerechnet werden;
- nach der Ausführung des Fabrikationsauftrags dem Leistungsempfänger oder einer von ihm bezeichneten Drittperson abgeliefert werden oder nicht.

Als Spezialwerkzeuge gelten namentlich Klischees, Fotolithos und Satz-, Stanz- und Ziehwerkzeuge, Lehren, Vorrichtungen, Press- und Spritzformen, Gesenke, Giessereimodelle, Kokillen und Filme für gedruckte Schaltungen (Art. 31 Abs. 2 MWSTV).

Mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt sind oder als Leistungskombination angeboten werden, können einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden (Art. 19 Abs. 2 MWSTG i. V. m. Art. 32 MWSTV), falls

- die Sachgesamtheit bzw. Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt (Pauschal- bzw. Gesamtpreis) erbracht wird und
- die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70% des Gesamtentgelts beträgt (70/30-Regel).

Bemerkung: Die 70/30-Regel ist auch dann anwendbar, wenn meh-



rere mehrwertsteuerlich gleichartige Leistungen zusammengerechnet wertmässig mindestens 70% des Gesamtentgelts ausmachen.

Die 70/30-Regel kann sowohl zur Bestimmung des Leistungsorts (Art. 32 MWSTV) als auch zur Bestimmung des Steuersatzes (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) angewendet werden.

Werden bei Leistungskombinationen wertmässig mindestens 70% der Leistungen im Ausland erbracht, so gelten bei Anwendung der 70/30-Regel auch die im Inland erbrachten Leistungen als im Ausland erbracht. Werden bei Leistungskombinationen wertmässig mindestens 70% der Leistungen im Inland erbracht, so gelten bei Anwendung der 70/30-Regel auch die im Ausland erbrachten Leistungen als im Inland erbracht.

Der massgebende MWST-Satz der überwiegenden Leistung ist auf sämtliche Leistungen der Leistungskombination anzuwenden. Das bedeutet, dass, wenn die überwiegende Leistung zum Beispiel von der Steuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 MWSTG), dann sämtliche Leistungen der Leistungskombination für die Steuer ausgenommen sind. In diesem Fall besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG), soweit nicht optiert wird (Art. 22 MWSTG).

Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinan-

dergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Die mehrwertsteuerliche Behandlung (Steuersatz, Ort der Leistung und Steuerbefreiung) erfolgt dabei nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche aus der Sicht des Verbrauchers nach objektiven wirtschaftlichen Kriterien im Vordergrund steht.

Nebenleistungen, namentlich Umschliessungen und Verpackungen, werden steuerlich gleichbehandelt wie die Hauptleistung (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Für die Bestimmung einer Leistung als Nebenleistung sind folgende Kriterien massgebend:

- Die Leistung ist im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich.
- Die Leistung hängt mit der Hauptleistung eng zusammen.
- Die Leistung ergänzt, verbessert oder rundet die Hauptleistung ab.
- Die Leistung wird üblicherweise mit der Hauptleistung erbracht.

Sind alle Merkmale kumulativ erfüllt, handelt es sich um eine Nebenleistung.

Abrechnung nach Saldosteuersätzen

Mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen, die jährlich nicht mehr als CHF 5 005 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielen und nicht mehr als CHF 103 000.– Steuern bezahlen, berechnet nach dem für sie massgebenden Saldosteuersatz, können nach der Saldosteueratzmethode abrechnen (Art. 37 Abs. 1 MWSTG). Bei Anwendung der Saldosteueratzmethode wird die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteueratz ermittelt (Art. 37 Abs. 2 MWSTG). Die Abrechnung nach der

Saldosteuersatzmethode ist bei der ESTV zu beantragen (für neu ins Mehrwertsteuerregister eingetragene steuerpflichtige Personen innert 60 Tagen nach Zustellung der Mehrwertsteuernummer) und muss während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden.

Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Abrechnungsmethode, so kann sie frühestens nach drei Jahren zur Saldosteuersatzmethode auf Beginn der Steuerperiode wechseln (Art. 37 Abs. 4 MWSTG).

In der Regel benötigt das Unternehmen zur Versteuerung seiner Umsätze lediglich einen Saldosteuersatz (SSS). Je nach Branchen und Tätigkeiten gelten folgende Saldosteuersätze:

- 0,1%
- 0,6%
- 1,2%
- 2,0%
- 2,8%
- 3,5%
- 4,3%
- 5,1%
- 5,9%
- 6,5%

Dabei wird die branchenübliche Vorsteuerquote berücksichtigt (Art. 37 Abs. 3 MWSTG), nämlich je vorsteuerintensiver die Branche resp. die Tätigkeit ist, desto tiefer ist der SSS.

Dem Unternehmen wird die Anwendung von zwei SSS bewilligt (Art. 86 MWSTV), wenn

- es zwei oder mehr Tätigkeiten ausübt, deren von der ESTV festgelegte SSS sich unterscheiden, und
- mindestens zwei dieser Tätigkeiten einen Anteil von je mehr als 10% am Gesamtumsatz aus steuerbaren Leistungen haben.

Es gibt diverse Branchen und Tätigkeiten, bei denen die Anwendung der 10%-Regel zu schwerfälligen und

kaum anwendbaren Lösungen führen würde. Dies ist bei sogenannten Mischbranchen der Fall. Darunter sind Branchen zu verstehen, in denen üblicherweise mehrere Tätigkeiten wie beispielsweise beim Sportgeschäft ausgeübt werden, die für sich allein betrachtet zu unterschiedlichen SSS abzurechnen wären. Bei diesen Branchen und Tätigkeiten kommt in Bezug auf die branchenüblichen Nebentätigkeiten obligatorisch die 50%-Regel zur Anwendung. Auch bei der 50%-Regel kommt es auf die Regelmässigkeit an, mit der die Limite überschritten wird (Art. 89 MWSTV).

Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen (PSS)

Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen, namentlich private Spitäler und Schulen oder konzessionierte Transportunternehmungen, sowie Vereine und Stiftungen können nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen (Art. 37 Abs. 5 MWSTG).

Es bestehen keine betragsmässigen Grenzen für die Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode (PSS-Methode), sondern nur die Einschränkung, dass bei Abrechnung mit der PSS-Methode für die Versteuerung von Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1–24, 27, 29 und 30 MWSTG nicht optiert werden kann (Art. 97 Abs. 2 und 3 MWSTV).

Die PSS-Methode muss während mindestens **dreier Steuerperioden** beibehalten werden. Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Abrechnungsmethode, so kann sie frühestens nach zehn Jahren zur PSS-Methode wechseln (Art. 98 Abs. 2 MWSTV).

Analog der SSS-Methode wird die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals der in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich der Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten Pau-

schalsteuersatz ermittelt (Art. 99 Abs. 1 MWSTV).

Die ESTV legt die Pauschalsteuersätze unter Berücksichtigung der **branchenüblichen Vorsteuerquote fest**.

Die steuerpflichtige Person muss jede ihrer Tätigkeiten zum massgebenden Pauschalsteuersatz abrechnen. Die Anzahl der anwendbaren Pauschalsteuersätze ist nicht beschränkt (Art. 99 Abs. 3 MWSTV). Eine Tätigkeit, für die kein Pauschalsteuersatz festgelegt wurde, ist mit dem bei der Saldosteuersatzmethode geltenden Satz abzurechnen (Art. 99 Abs. 2 MWSTV).

Bevorstehende Änderung des Mehrwertsteuergesetzes

Am 24. September 2021 hat der Bundesrat die Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) verabschiedet. Darin schlägt er unter anderem vor:

- Unterstellung der Versandhandelsplattformen der MWST
- freiwillige jährliche MWST-Abrechnung mit Akontozahlungen
- Steuerausnahme für die aktive Teilnahme an kulturellen Anlässen
- Behandlung der Subventionen von Gemeinwesen auch mehrwertsteuerrechtlich immer als Subvention
- Haftung geschäftsführender Organe bei Serienkonkursen

Es bleibt abzuwarten, ob eine Anpassung der MWST-Sätze vorgenommen wird.



AUTORIN

Angelina Sulzer, MWST-Expertin FH, Steuerberaterin NDS HF, Betriebsökonomin HWV, Fachfrau im Finanz- und Rechnungswesen

mit eidg. Fachausweis, ist seit 2004 auf MWST und Zoll (Schweiz/Europa/weltweit) spezialisiert. Während dieser Zeit hat sie in international tätigen KMUs, marktführenden Konzernen sowie als MWST-Revisorin bei der ESTV HA MWST Abteilung Externe Prüfung gearbeitet. Nun ist sie bei Ludwig+Partner AG und publiziert regelmässig in diversen Fachzeitschriften.