

Alois Camenzind/Dr. iur. Nikiaus Honauer
Rechtsanwälte

Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST)

Eine Wegleitung
für Unternehmer und Steuerberater

Verlag Paul Haupt Bern • Stuttgart • Wien

Inhaltsverzeichnis

I. Teil Einleitung

A. Die Umsatzbesteuerung

1. Die Besteuerung des Umsatzes.....	21
2. Die Umsatzsteuersysteme.....	22
2.1 Allgemeines.....	22
2.2 Die Brutto-Allphasensteuer.....	23
2.3 Die Netto-Allphasensteuer.....	23
2.4 Die Einphasen-Umsatzsteuer.....	23
3. Die Umsatzsteuer im internationalen Verhältnis, insbesondere in der EU.....	24
4. Die Entwicklung der Umsatzsteuer in der Schweiz	26
4.1 Die Bedeutung der Umsatzsteuer in der Schweiz	26
4.2 Die Warenumsatzsteuer.....	28
4.3 Die Reformbemühungen zur Umsatzsteuer.....	29
5. Rechtsgrundlagen der schweizerischen Mehrwertsteuer.....	30
5.1 Die Verfassung.....	30
5.1.1 Das Steuersystem.....	30
5.1.2 Die Steuersätze.....	30
5.1.3 Rahmenbedingungen der Übergangs- bestimmungen zur Bundesverfassung	31
5.2 Das Bundesgesetz zur Mehrwertsteuer.....	33
5.3 Die Verordnung des Bundesrates.....	33

B. Allgemeiner Überblick über die Mehrwertsteuer in der Schweiz

6. Merkmale des schweizerischen Mehrwertsteuersystems.....	34
--	----

7.	Grundzüge der Mehrwertsteuer.....	36
7.1	Allgemeines.....	36
7.2	Die mehrwertsteuerlich massgebenden Umsätze.....	37
7.3	Die steuerbaren Umsätze im Inland.....	38
7.3.1	Lieferungen und Dienstleistungen.....	39
7.3.2	Der Eigenverbrauch.....	40
7.4	Der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.....	41
7.5	Die Steuer auf der Einfuhr.....	41
7.6	Von der Steuer ausgenommene bzw. befreite Umsätze.....	42
7.6.1	Die von der Steuer ausgenommenen Umsätze.....	42
7.6.2	Die von der Steuer befreiten Umsätze.....	43
7.7	Die Steuerpflicht.....	44
7.7.1	Der Steuerpflichtige.....	44
7.7.2	Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht... ..	44
7.8	Die Steuerbemessung.....	45
7.8.1	Die Berechnungsgrundlage.....	45
7.8.2	Der Vorsteuerabzug.....	45
7.9	Steuererhebung und Verfahrensorganisation.....	47

II. Teil Die schweizerische Mehrwertsteuer

1.	Die Steuerhoheit.....	51
2.	Die steuerbaren Umsätze.....	52
2.1	Einleitung.....	52
2.1.1	Der Vorrang des Zivilrechts.....	54
2.1.2	Steuerunggehungen und Scheingeschäfte.....	54
2.2	Die Lieferung.....	55
2.2.1	Allgemeines.....	55
2.2.2	Die Lieferung von Gegenständen.....	56
2.2.3	Die Verschaffung der Verfügungsmacht.....	57
2.2.4	Die Verfügung in eigenem Namen.....	58
2.2.5	Die Ablieferung eines Gegenstandes, an dem Arbeiten gestützt auf einen Werkvertrag oder Auftrag besorgt wurden.....	58
2.2.6	Die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung.....	63
2.2.7	Spezialfragen im Bereich Lieferung.....	70

Inhaltsverzeichnis

2.3	Die Dienstleistungen.....	71
2.3.1	Allgemeines.....	71
2.3.2	Einzelne Dienstleistungsarten.....	72
2.3.3	Abgrenzungsfragen.....	78
2.4	Der Eigenverbrauch.....	79
2.4.1	Allgemeines.....	79
2.4.2	Der Entnahmeeigenverbrauch.....	80
2.4.3.	Der Eigenverbrauch bei Bearbeitung und Erstellung von Bauwerken.....	84
2.4.4	Eigenverbrauch bei Vermögensübertragungen.....	85
2.5	Der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.....	86
2.6	Die Entgeltlichkeit sowie der Austausch von Leistungen als Wesensmerkmal der steuerbaren Umsätze.....	86
2.6.1	Leistung und Entgelt.....	86
2.6.2	Mehrere Beteiligte.....	87
2.6.3	Wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung.....	87
2.6.4	Fehlender Leistungsaustausch.....	87
2.6.5	Erbschaft.....	88
2.6.6	Schenkung.....	88
2.6.7	Zuschüsse und Subventionen.....	89
2.6.8	Schadenersatz/Vertragsstrafe/Garantie.....	89
2.6.9	Factoring.....	94
2.6.10	Mitgliederbeiträge.....	94
2.6.11	Gesellschafterbeiträge.....	94
2.6.12	Leistungen Kraft Gesetzes.....	95
2.7	Besondere Fragen.....	95
2.7.1	Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung.....	95
2.7.2	Lieferungen mittels Erfüllungsgehilfen.....	99
2.7.3	Reihengeschäfte.....	101
2.7.4	Lohnveredelung.....	103
2.7.5	Tausch- und tauschähnliche Umsätze.....	104
2.7.6	Rückgaben/Rücknahmen bzw. Rücklieferungen... ..	105
2.8.	Ausgewählte Fragen bei Unternehmensumgestaltungen.....	108
2.8.1	Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögenswerten bzw. Dienstleistungen.....	108
2.8.2	Gründung von Personenunternehmungen oder juristischen Personen.....	109
2.8.3	Personelle Umgestaltungen/ Bestandesänderungen.....	111
2.8.4	Auflösung einer Gesellschaft durch Liquidation ..	113

2.8.5	Veränderungen in der Rechtsform einer Unternehmung.....	114
2.8.6	Zusammenschlüsse.....	114
2.8.7	Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern.....	117
3.	Ort und Zeitpunkt von Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch.....	118
3.1	Zum Begriff des Inlands.....	119
3.2	Der Ort von steuerbaren Umsätzen/Übersicht.....	120
3.3	Ort der Lieferung.....	121
3.3.1	Abhollieferungen.....	121
3.3.2	Ort der Lieferung für Beförderungs- oder Versandungslieferungen.....	122
3.3.3	Spezialfälle.....	123
3.4	Ort der Dienstleistung.....	125
3.4.1	Die Grundsatzregelung.....	125
3.4.2	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen.....	126
3.4.3	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Beförderungsleistungen.....	127
3.4.4	Transportnebetätigkeiten.....	127
3.4.5	Besondere Fragen.....	128
3.5	Ort des Eigenverbrauchs.....	130
3.5.1	Ort beim Entnahmeeigenverbrauch.....	130
3.5.2	Ort beim Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch.....	130
3.5.3	Ort bei Vermögensübertragungen.....	130
3.6	Zeitpunkt von Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch.....	131
4.	Von der Steuer ausgenommene Umsätze.....	132
4.1	Ausschluss des Vorsteuerabzuges.....	133
4.2	Leistungen im Postbereich.....	134
4.3	Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens.....	135
4.3.1	Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Krankenhäusern.....	135
4.3.2	Übrige Heilbehandlungen.....	136
4.3.3	Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Blut.....	138

4.3.4	Dienstleistungen von Praxisgemeinschaften	138
4.3.5	Kranken- und Invalidentransport	139
4.4	Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge	139
4.4.1	Allgemeines	139
4.4.2	Alters-, Wohn- und Pflegeheime	139
4.5	Leistungen im Bereich Erziehung, Unterricht sowie Kinder- und Jugendbetreuung	140
4.5.1	Kinder- und Jugendbetreuung	140
4.5.2	Erziehung, Unterricht, Ausbildung und Fortbildung	141
4.6	Zurverfügungstellen von Personal für ausgewählte, von der Steuer ausgenommene Umsätze	143
4.7	Umsätze von nichtgewinnstrebigem Einrichtungen	144
4.8	Kulturelle Dienstleistungen	147
4.9	Versicherungsumsätze	149
4.10	Geld- und Kreditumsätze	150
4.10.1	Vorbemerkungen	150
4.10.2	Gewährung, Vermittlung und Verwaltung von Krediten	151
4.10.3	Vermittlung, Übernahme und Verwaltung von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten	152
4.10.4	Einlagengeschäft, Kontokorrent-, Zahlungs- und Überweisungsverkehr, Geschäft mit Geldforderungen	153
4.10.5	Steuerpflichtiges Inkassogeschäft	153
4.10.6	Umsätze mit gesetzlichen Zahlungsmitteln	154
4.10.7	Umsätze von Wertpapieren, Wertrechten, Derivaten und Anteilen an Gesellschaften	154
4.10.8	Steuerpflichtiges Depotgeschäft	155
4.10.9	Verwaltung von Sondervermögen/Anlagefonds. . . .	155
4.10.10	Verwahrung von Lombardhinterlagen durch die SNB	156
4.10.11	Zusammenfassende Übersicht über die Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr	156
4.11	Handänderungen von Grundstücken, Umsätze der Stockwerkeigentümergeinschaften	157
4.12	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	159
4.12.1	Anwendungsbereich	159
4.12.2	Die steuerbare gastgewerbliche Vermietung und die steuerbare Vermietung von Campingplätzen...	161

4.12.3	Die Parkplatzvermietung.....	161
4.12.4	Die Vermietung von Vorrichtungen und Maschinen, Sportanlagen sowie Schliessfächern....	162
4.13	Lieferung von Postmarken.....	162
4.14	Umsätze mit Glücksspielen.....	163
4.15	Umsätze mit gebrauchten Gegenständen.....	163
4.16	Lieferung von Mehrwegbinden.....	164
5.	Die Steuerbefreiung der Exportleistungen.....	165
5.1	Allgemeines und Bestimmungslandprinzip.....	165
5.2	Der Export von Gegenständen.....	166
5.2.1	Die Exportlieferung.....	167
5.2.2	Die Lieferung unter Zollkontrolle.....	170
5.2.3	Die Verbringung von Gegenständen ins Ausland....	171
5.3	Die Exportdienstleistung.....	172
5.3.1	Dienstleistungen an Ausländer.....	173
5.3.2	Dienstleistungen von Vermittlern im Ausland	173
5.3.3	Leistungen im Zusammenhang mit Beförderungen ins Ausland.....	174
5.4	Spezialfälle.....	175
5.4.1	Leistungen im Fernmeldeverkehr.....	175
5.4.2	Leistungen im Luftverkehr.....	175
5.4.3	Die Sonderregelung für den Reiseverkehr.....	177
5.5	Die Steuerfreiheit von Reiseleistungen.....	177
5.6	Der Ausfuhrnachweis.....	178
5.6.1	Im Allgemeinen.....	178
5.6.2	Besondere Vorschriften.....	178
6.	Steuerpflicht.....	179
6.1	Allgemeines.....	179
6.2	Voraussetzungen der Steuerpflicht.....	181
6.2.1	Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	181
6.2.2	Die Selbständigkeit.....	181
6.2.3	Die Erzielung von Einnahmen.....	182
6.2.4	Die Dauer.....	182
6.2.5	Die Unternehmung als Einheit.....	183
6.3	Rechtsform der Unternehmung.....	184
6.4	Organschaft.....	186
6.4.1	Allgemeines.....	186
6.4.2	Voraussetzungen der Organschaft.....	188

6.4.3	Beschränkung der Organschaft auf Umsätzen in der Schweiz.....	189
6.4.4	Wirkungen der Organschaft.....	190
6.4.5	Beginn und Ende der Organschaft.....	192
6.5	Steuerpflicht der Einrichtungen des öffentlichen Rechts	193
6.6	Der massgebende Umsatz.....	196
6.7	Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.....	196
6.8	Ausnahmen von der Steuerpflicht.....	198
6.8.1	Betragsmässige Ausnahmen.....	198
6.8.2	Ausnahmen von der Steuerpflicht wegen der Art der Tätigkeit.....	200
6.8.3	Ausnahmen von der Steuerpflicht für steuerprivilegierte Gesellschaften.....	201
6.9	Freiwillige Steuerpflicht.....	203
6.9.1	Die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht.....	203
6.9.2	Die freiwillige Versteuerung der Umsätze.....	203
6.9.3	Die Voraussetzungen der freiwilligen Steuerpflicht	204
6.10	Beginn und Ende der Steuerpflicht / Steuervertretung	206
6.10.1	Beginn der Steuerpflicht.....	206
6.10.2	Ende der Steuerpflicht.....	207
6.10.3	Steuernachfolge.....	208
6.10.4	Steuervertretung.....	209
6.11	Mithaftung für die Steuer.....	209
7.	Die Steuerbemessung.....	210
7.1	Allgemeines.....	210
7.2	Das Entgelt.....	211
7.2.1	Begriff und Umfang des Entgeltes.....	211
7.2.2	Entgeltsformen.....	213
7.2.3	Bewertung des Entgeltes.....	213
7.2.4	Leistungen Dritter.....	214
7.2.5	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.....	215
7.3	Entgeltsminderungen.....	216
7.4	Öffentlich-rechtliche Abgaben.....	217
7.5	Durchlaufende Posten.....	218
7.6	Austausch-Reparaturen.....	219
7.7	Berechnungsgrundlage beim Occasionshandel mit Motorfahrzeugen.....	219

7.8	Berechnungsgrundlage beim Eigenverbrauch	223
7.8.1	Der Einkaufspreis	224
7.8.2	Die Pauschalierung des Eigenverbrauchs	224
7.8.3	Der Zeitwert	225
7.8.4	Der Mietpreis	226
7.8.5	Die Bemessung des Eigenverbrauchs im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 2 MWSTV. . . .	226
7.9	Die Steuersätze	227
7.9.1	Der allgemeine Satz von 6,5 %	227
7.9.2	Der reduzierte Satz von 2 %	227
7.9.3	Umschliessungen	230
7.9.4	Die gemischte Lieferung	230
7.10	Die Rechnung	231
7.10.1	Allgemeines	231
7.10.2	Der Inhalt der Rechnung	232
7.10.3	Rechnungen mit unterschiedlichen Steuersätzen ..	234
7.10.4	Der Einzahlungsschein als Rechnung	235
7.10.5	Electronic Data Interchange (EDI)	236
7.10.6	Die Gutschrift	236
7.10.7	Die Rechnungen von Nichtsteuerpflichtigen und von Gebrauchtwagenhändlern	237
Der Vorsteuerabzug		
8.1	Allgemeines	237
8.2	Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges	239
8.2.1	Berechtigter Personenkreis	239
8.2.2	Abziehbare Vorsteuern	240
8.2.3	Zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke	243
8.3	Der Vorsteuerabzug bei Bezügen von Urproduzenten	245
8.4	Entstehung des Anspruchs auf Abzug der Vorsteuern	246
8.5	Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht	247
8.5.1	Allgemeines	247
8.5.2	Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts bei Vergnügungen	248
8.5.3	Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts für Motorräder, Segel- und Motorboote sowie Sportflugzeuge	249
8.5.4	Die Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts um 50%	250
8.5.5	Der Nachweis der Steuerbeträge	250
8.5.6	Der Vorsteuerabzug beim Occasionswagenhandel .	251
8.5.7	Die Kürzung des Vorsteuerabzuges bei Subventionen	252

8.6	Die Herabsetzung des Vorsteuerabzuges durch Entgeltminderungen.....	253
8.7	Die gemischte Verwendung.....	254
8.7.1	Allgemeines.....	254
8.7.2	Vorgehen zur Aufteilung des Vorsteuerabzuges	255
8.7.3	Methoden der Aufteilung.....	256
8.8	Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	258
8.8.1	Voraussetzungen.....	258
8.8.2	Umfang des nachträglichen Vorsteuerabzuges. . . .	259
8.8.3	Änderungen der Nutzungsverhältnisse.....	259
8.9	Die Abgeltung des Vorsteuerabzuges mit Saldo-Steuersätzen.....	260
9.	Die Entstehung der Steuerforderung / Veranlagung und Entrichtung der Steuer.....	261
9.1	Entstehung der Steuerforderung.....	261
9.1.1	Die Entstehung der Steuerforderung bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt im Normalfall.....	263
9.1.2	Die Entstehung der Steuerforderung bei Abrechnungen nach vereinbartem Entgelt in Sonderfällen.....	263
9.1.3	Die Entstehung der Steuerforderung bei Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt	265
9.1.4	Die Entstehung der Steuerforderung für die übrigen Steuerobjekte.....	266
9.1.5	Die Entstehung der Steuerforderung bei Berichtigung des Vorsteuerabzuges.....	266
9.2	Veranlagung und Abrechnung der Mehrwertsteuer.....	267
9.2.1	Die Selbstveranlagung durch den Steuerpflichtigen.....	267
9.2.2	Die Steuerabrechnung.....	268
9.2.3	Die Abrechnungsperiode.....	273
9.3	Rückerstattung von Steuern.....	273
9.4	Verjährung der Steuerforderungen und des Vorsteuerabzugsanspruchs.....	274
9.4.1	Verjährungsfrist.....	274
9.4.2	Unterbrechung der Verjährung.....	274
9.4.3	Stillstand der Verjährung.....	274
9.4.4	Absolute Verjährung.....	274

10. Verfahrensrecht.....	275
10.1 Das ordentliche Verfahren.....	275
10.1.1 Behörden.....	275
10.1.2 Amtshilfe.....	275
10.1.3 Geheimhaltung.....	276
10.1.4 Pflichtendes Steuerpflichtigen.....	277
10.1.5 Verfahrenspflichten von Drittpersonen.....	281
10.1.6 Kontrolle der Selbstveranlagung.....	282
10.1.7 Ermessenseinschätzung.....	282
10.2 Das Rechtsmittelverfahren bei der Inlandsteuer.....	284
10.2.1 Der Instanzenzug.....	284
10.2.2 Entscheide der ESTV.....	284
10.2.3 Einspracheverfahren vor ESTV.....	286
10.2.4 Beschwerdeverfahren vor Eidg. Steuerrekurskommission.....	288
10.2.5 Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht.....	288
10.2.6 Revision und Erläuterung.....	289
10.3 Das Rechtsmittelverfahren bei der Einfuhrsteuer.....	291
10.4 Betreuung, Sicherstellung und Sicherungsmassnahmen....	293
10.4.1 Betreuung.....	293
10.4.2 Sicherstellung.....	294
10.4.3 Andere Sicherungsmassnahmen.....	295
10.5 Strafbestimmungen für die Inlandsteuer.....	296
10.5.1 Allgemeines.....	296
10.5.2 Die Straftatbestände der MWSTV.....	297
10.5.3 Die Straftatbestände der VStR.....	298
10.6 Strafbestimmungen für die Einfuhrsteuer.....	300

III. Teil Die Steuer auf der Einfuhr

1. Allgemeines und Rechtsgrundlagen.....	303
1.1 Allgemeines.....	303
1.2 Rechtsgrundlagen.....	304
2. Steuergegenstand.....	304
2.1 Der Steuergegenstand.....	304
2.1.1 Allgemeines.....	304
2.1.2 Der eigentliche Steuergegenstand.....	305
2.1.3 Die Einfuhr ins Inland.....	305

- 3. Steuerbefreite Einfuhren.....306
 - 3.1 Die steuerbefreiten Einfuhren.....306
 - 3.1.1 Waren mit geringem Wert bzw. geringe Mengen.... 306
 - 3.1.2 Geld, Manuskripte, Urkunden
und Postwertzeichen.....307
 - 3.1.3 Menschliche Organe und Blut.....307
 - 3.1.4 Kunstwerke.....307
 - 3.1.5 Gewisse Waren im Sinne der Zollgesetzgebung ... 308
 - 3.1.6 Mit Freipass abgefertigte Waren.....308
 - 3.1.7 Waren, die zur Instandsetzung aus-
und wieder eingeführt werden.....309
 - 3.1.8 Waren zur vorübergehenden Einfuhr.....309
 - 3.1.9 Wiedereinfuhr von Retourwaren.....309
- 4. Die Steuerpflichtigen.....310
- 5. Steuerberechnung und Steuermass.....310
 - 5.1 Die Steuerberechnung.....310
 - 5.1.1 Steuerberechnung im Normalfall.....311
 - 5.1.2 Steuerberechnung bei Fehlen
von Preis und Wertangaben
oder bei Zweifel an der Richtigkeit des Entgelts .. 312
 - 5.1.3 Steuerbemessung bei steuerpflichtigen Ausländern,
die im Inland weder über einen Wohnsitz
noch über eine Betriebsstätte verfügen.....312
 - 5.1.4 S teuerberechnung
bei nachträglicher Änderung des Entgelts.....312
 - 5.2 Steuersätze.....313
- 6. Entstehung der Steuerforderung und Steuerveranlagung 313
 - 6.1 Entstehung und Fälligkeit der S teuerforderung.....313
 - 6.2 Erhebung und Veranlagung der Einfuhrsteuer;
Beschwerdeweg.....314
 - 6.3 Instanzenzug.....315
 - 6.4 Bezug und Sicherung der Einfuhrsteuer.....315
 - 6.5 Verjährung und Rückerstattung der Einfuhrsteuer
bei Warenretournierungen.....316
 - 6.6 Erlass der Einfuhrsteuer.....316

IV. Teil Übergangsbestimmungen

1. Allgemeines.....	319
2. Anwendung des alten Rechts (Die letzte WUST-Abrechnung)....	321
2.1 Allgemeines.....	321
2.2 Debitorenbestand per 31.12.1994.....	321
2.3 Die angefangenen Arbeiten per 31.12.1994.....	322
2.4 Die Vorauszahlungen 1994.....	325
2.5 Die Nachversteuerung bei Miet- und Leasing vertragen	325
3. Anwendung des neuen Rechts.....	327
3.1 Allgemeines.....	327
3.2 Verkäufe von gebrauchten Gegenständen ab 1.1.1995.	328
3.2.1 Mietgegenstände.....	328
3.2.2 Gebrauchtes bewegliches Anlagevermögen	328
3.2.3 Gebrauchtes unbewegliches Anlagevermögen	329
3.3 Mehrweggebinde.....	329
3.4 Preisanpassungen aufgrund des Steuerwechsels.....	329
4. Steuerentlastung auf Warenvorräten.....	330
4.1 Allgemeines.....	330
4.2 Die Entlastung bei Wiederverkaufswaren und Werkstoffen....	331
4.3 Spezialfälle.....	331

Anhang

Bundesbeschluss über die Finanzordnung.....	335
Bundesbeschluss über einen Beitrag zur Gesundung der Bundesfinanzen.....	341
Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV).....	343
Literaturverzeichnis.....	391
Abkürzungsverzeichnis.....	397
Sachregister.....	399