

STEUERN IM GRIFF

MWST – DAS ENTGELT BEI DER MEHRWERTSTEUER



Oft ist klar, wie hoch das mit der MWST abzurechnende Entgelt ist. Die Tücke steckt jedoch im Detail. Da es beim Entgelt oft um grosse Summen geht, ist es wichtig die Ausnahmen zu kennen.

Die Mehrwertsteuer (nachfolgend MWST) will den nichtunternehmerischen und damit in erster Linie den privaten Konsum in der Schweiz besteuern. Der Gesetzgeber hat sich dazu entschlossen, die MWST nicht bei den Konsumenten einzufordern, sondern bei den Unternehmen. Nur diese können mehrwertsteuerpflichtig werden und müssen deshalb ihre Umsätze in der MWST-Abrechnung deklarieren. Nicht alle Mittelzuflüsse eines Unternehmens unterliegen jedoch der MWST. Nur auf den Entgelten, welche im Inland steuerbar sind, ist die Umsatzsteuer abzurechnen. Dies gilt nicht für die echt befreiten Umsätze (Exporte und Leistungen im Ausland, vgl. Art. 23 des Mehrwertsteuergesetzes, nachfolgend MWSTG) und auch nicht für die Umsätze, die von der MWST ausgenommen sind (vgl. Art. 21 MWSTG). Kann eine Leistung nicht einer dieser zwei Ausnahmebestimmungen zugeordnet werden (hierzu nachfolgend mehr), ist die MWST geschuldet. Das Entgelt ist somit einer der zentralen Begriffe der MWST.

Was ist ein Entgelt?

Positiv ausgedrückt ist das Entgelt alles, was der Empfänger oder ein Dritter an seiner Stelle aufwendet, um von einem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen eine Leistung zu erhalten, sei es eine Warenlieferung, die Ablieferung eines bestellten Werks, eine (optierte) Miete resp. eine andere Form der Gebrauchsüberlassung oder eine Dienstleistung.

Damit ist klar, sämtliche Kosten und Auslagen des Unternehmens im Zusammenhang mit der Erbringung einer Leistung gehören zum Entgelt. Dies auch wenn sie nicht verdeckt in den Preis für die Leistung einkalkuliert sind, sondern transparent auf der Kundenrechnung neben dem eigentlichen Preis für die Hauptleistung (z.B. Netto-Preis der verkauften Ware) separat ausgewiesen werden. Sie müssen deshalb mehrwertsteuerlich gleich behandelt werden, wie der eigentliche Preis, der für die Leistung bezahlt wird.

Ein häufig zu beobachtender Fehler in der Praxis: Weiterverrechnung von Vorleistungen

Es ist nicht korrekt, separat auf der Kundenrechnung ausgewiesene Kosten bzw. Vorleistungen immer so auszuweisen, wie sie gegenüber dem Unternehmen in Rechnung gestellt worden sind. Diese Kosten unterliegen nämlich noch lange nicht immer der MWST. Im Gegenteil, häufig werden sie dem Unternehmen ohne MWST in Rechnung gestellt und sind

«Es ist nicht korrekt, separat auf der Kundenrechnung ausgewiesene Kosten bzw. Vorleistungen immer so auszuweisen, wie sie gegenüber dem Unternehmen in Rechnung gestellt worden sind».

German Boschung

Autor

German Boschung

MWST-Experte

BDO AG, Bern

Tel: 031 327 17 93

german.boschung@bdo.ch

so nicht mit der Vorsteuer belastet. Trotz separatem Ausweis auf der Rechnung müssen sie dort mit MWST und mit dem gleichen MWST-Satz ausgewiesen werden, wie dies für die Hauptleistung gilt. Die Weiterverrechnung von folgenden Kosten erfolgt in diesem Zusammenhang in der Praxis häufig falsch:

Steuerpflichtige Leistungen bei Weiterverrechnung an den Endkunden

- Die Transportversicherung, die LSVA, der Mineralölzuschlag auf Treibstoffen;
- die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen;
- der Zoll, die Tabaksteuer oder die Automobilsteuer;
- die Urheberrechtsgebühren;
- die Spesen, und zwar unabhängig, ob diese im In- oder Ausland angefallen sind (z.B. Auslagen für auswärtige Verpflegung, Unterkunft, Personentransporte wie internationale Flugtickets);
- die Kosten für den Warentransport (z.B. Post-Porti) oder für andere Kosten allgemeiner Natur wie die Kosten für die Verpackung, die Herstellung eines Spezialwerkzeugs, um eine Leistung überhaupt erst erbringen zu können und
- die öffentlich-rechtlichen Gebühren oder Abgaben, die auf das Unternehmen lauten, mit Ausnahme der Billet- und Handänderungssteuer.

Teile des (steuerbaren) Entgelts

Die Mahngebühren, vertraglich vereinbarte Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen oder andere vereinbarte Zuschläge (z.B. für den Eintrag in ein öffentliches Register wie das Eigentumsverhaltsregister) sind Teil des steuerbaren Entgelts und somit mit dem gleichen Steuersatz wie die Hauptleistung abzurechnen.

Kein steuerbares Entgelt

Was auf den ersten Blick positiv klingt, kann sich bei genauerer Betrachtung auch negativ auswirken: Die Kommissionen, welche die Kredit- oder Checkkartenorganisationen von der Kundenzahlung abziehen, schmälern kalkulatorisch das Entgelt für die erbrachte Leistung, gelten jedoch als Verrechnungsgeschäft und sind deshalb als Entgeltsminderung nicht abzugsfähig. Somit ist der volle Betrag steuerbar.

Die sonstigen Erlösminderungen wie Rabatte, Skonti, aber auch Debitorenverluste können dagegen vom steuerbaren Entgelt in Abzug gebracht werden und mindern somit die Umsatzsteuer.

Tausch

Weiter stellt sich die Frage, was als Entgelt gilt, wenn dieses nicht in Geldform dem Unternehmen hingegeben wird, sondern dem Unternehmen eine andere Leistung anstelle der Geldzahlung erbracht wird. Werden zwei Leistungen getauscht, gilt der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere (erhaltene) Leistung. Häufig stellt dann nur ein Unternehmen die Urkunde über den Tausch aus. Hier gilt Folgendes: Beide Geschäfte des Tauschs müssen auf der Urkunde je korrekt dargestellt werden. Sind beide Unternehmen mehrwertsteuerpflichtig, muss die Leistung je mit der entsprechenden MWST-UID-Nummer separat ausgewiesen sein. In einem solchen Fall muss jedes Unternehmen jenen Umsatz versteuern, der unter seiner MWST-Nummer auf der Urkunde ausgewiesen ist. Und jedes Unternehmen hat das Recht, im Rahmen und im Umfang seiner unternehmerischen Tätigkeit die MWST, die unter der MWST-UID-Nummer des anderen Unternehmens ausgewiesen ist, als Vorsteuer abzuziehen.

Beispiel

Transporteur Inlandlieferung mit Transportversicherung

Vorleistung

2 5 1

Versicherung CHF 40

ohne Vorsteuer

Transporteur



Kundenberechnung

2 5 1

Transport	CHF 160
Versicherung	CHF 40
Total	CHF 200

MWST 8% CHF 16

Rechnungsbetrag CHF 216

Leistungsverrechnung bzw. Eintausch

In der Praxis kommt es oft vor, dass beide Parteien eine Leistung erbringen und diese dann verrechnet wird. Immer wieder ist zu beobachten, dass nur der Saldo beider Leistungen mit der MWST abgerechnet wird. Das ist natürlich nicht korrekt. Beide Leistungen sind mit der Umsatzsteuer abzurechnen. Die Handhabung in der Praxis ist einfacher, wenn jeder Vertragspartner eine separate Rechnung für seine Leistung erstellt und die Partei mit der höheren Rechnung den Saldo begleicht. Stellt nur ein Unternehmen eine Urkunde über beide Leistungen aus, gilt das oben für den Tausch Gesagte. Anders bei Austauschreparaturen: Hier stellt lediglich der Werklohn für die ausgeführten Arbeiten das Entgelt dar.

Bei Konzernen ist manchmal zu beobachten, dass Leistungen - ohne MWST - auf einem Kontokorrent verrechnet werden. Auch hier wird die Umsatzsteuer nicht korrekt deklariert, sofern keine Gruppenbesteuerung besteht.

Gutschriften, welche Rechnungen ersetzen

In der Praxis werden immer wieder Gutschriften statt Rechnungen erstellt. Hier ist die Fehlerwahrscheinlichkeit erhöht. Gutschriften werden erstellt, da es manchmal nicht üblich ist eine Rechnung zu erstellen (Eintauschwagen bei der Garage) oder nicht möglich ist, z.B. bei Altstoffhändlern, welche Altmetall zurücknehmen. Dieser erstellt eine Gutschrift anstelle einer Rechnung, da er als Abnehmer über die Daten (z.B. Menge, Preise etc.) verfügt und nicht der Liefernde. Wichtig ist hier, dass die Gutschrift des Altstoffhändlers auf jeden Fall die MWST-UID-Nummer des metallverarbeitenden Unternehmens aufweist. Dieses muss folglich die Umsatzsteuer abrechnen und dem Altstoffhändler steht darauf der Vorsteuerabzug zu.

Nicht-Entgelte

Nachdem nun positiv festgelegt ist, was Entgelt ist, stellt sich die Frage, was keines ist. Was sind Nicht-Entgelte, die der MWST nicht unterliegen? An erster Stelle sind die Leistungen zu nennen, die das Unternehmen nicht in seinem Namen und auf seine Rechnung einkauft, sondern im Namen und auf Rechnung seines Kunden, also stellvertretend für diesen (am besten auf der Grundlage eines schriftlichen Vertrags). Beispiele hierfür sind für den Kunden geleistete Kostenvorschüsse, in seinem Namen bezahlte Steuern oder Abgaben (z.B. die kantonale Gebühr für eine Fahrzeugprüfung) oder die vom Kunden direkt bei Dritten bezogene Leistungen (z.B. Debouren in Hotels wie Haarschnitt oder der Kauf von Blumen bei einem Dritten).

Solche «Fremdkosten» gehören nicht zum Entgelt und können damit im Unternehmen nicht der MWST unterliegen. Bedingung dafür ist, dass diese Posten nicht als Aufwand und Ertrag, sondern über spezielle Bilanzkonti als Durchlaufposten (Debouren-Konti in Hotels) gebucht werden und auch nicht als Leistung mit Ausweis der MWST in Rechnung gestellt werden. Das Guthaben ist im Rahmen einer sog. (Rück)Zahlungsaufforde-

rung beim Kunden (zurück) zu verlangen. Hält ein Unternehmen diese Regeln für Durchlaufposten nicht ein, wird die ESTV auf ein Entgelt schliessen und bei Steuerbarkeit der eingehenden Kosten ebenfalls die MWST nacherheben.

Weitere Fälle von Nicht-Entgelten, auf denen die MWST nicht geschuldet werden, sind: Der Wert des Bodens bei Veräusserung von Grundstücken¹, die Dividendenerträge oder Gewinnanteile, die Einlagen in ein Unternehmen (z.B. Kapitaleinlagen, Sanierungsleistungen oder Forderungsverzichte), die Pfandgelder (z.B. auf Gebinden von Getränken), die Exportbeihilfen, die Gebühren oder Beiträge sowie sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten² empfangen werden, Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten (z.B. Lohn an Angestellte, Verwaltungs- oder Stiftungsrats honorare, Sold, Behördenentschädigung). Die vertraglich oder gesetzlich geregelten Kostenausgleichszahlungen innerhalb einer Branche stellen zudem meist kein Entgelt dar.

Spenden, Subventionen, Schadenersatz

Nicht zum Entgelt zählen auch Spenden oder Subventionen oder ähnliche Zahlungen von Gemeinwesen³. Damit will jemand ein Unternehmen in allgemeiner Weise und ohne konkrete Gegenleistung unterstützen. Diese Abgrenzung zwischen der allgemeinen Unterstützung eines Unternehmens (Nicht-Entgelt) und dem Erbringen einer konkreten (marktwirtschaftlichen) Gegenleistung ist juristisch sehr heikel. Eine reiche Bundesgerichtspraxis legt Zeugnis davon ab.

Diese Fragestellung kommt vor allem bei Unternehmen vor, die von nichtgewinnstrebigem oder gemeinnützigem Rechtsträgern (NPO's) betrieben werden. Hierzu folgende Empfehlungen: Beim Abschluss des Subventionsvertrags ist immer die Überwälzung der allfälligen MWST vorbehalten, insbesondere auch wenn dies nachträglich zur Geldzahlung erfolgen sollte. Vor Abschluss des Vertrags sollte ein MWST-Spezialist beigezogen werden, um die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen zu untersuchen.

Schliesslich sind auch die Schadenersatzzahlungen oder Genugtuungszahlungen zu nennen, die ebenfalls zu den Nicht-Entgelten gehören (z.B. gesetzlich geschuldete Verzugszinsen, Schadenersatzzahlungen). Dem Schadenersatz sind übrigens die Versicherungszahlungen gleichgestellt (z.B. Taggeldzahlungen oder die Zahlung der Reparatur einer versicherten Sache).

¹ Dies weil der Boden ja nicht der Konsumation unterliegt; er ist nicht verbrauchsfähig. Solche Werte sind unter Ziff. 280 des MWST-Abrechnungsformulars vom Gesamtumsatz abzuziehen.

² Faustregel: Darf ein Unternehmen selber Verfügungen erlassen, handelt es sich auf jeden Fall um eine hoheitliche Tätigkeit, ansonsten sind genaue Abklärungen notwendig.

³ Während die Subventionen oder ähnliche Geldleistungen der öffentlichen Hand unter Ziff. 900 des MWST-Abrechnungsformulars zu deklarieren sind, sind alle übrigen Nicht-Entgelte unter Ziff. 910 zu erfassen. Da Subventions- und ähnliche Zahlungen der öffentlichen Hand im Gegensatz zu den anderen Nicht-Entgelten eine Kürzung des Vorsteuerabzugs bewirken (Deklaration unter Ziff. 420), hat die ESTV ein besonderes Augenmerk auf die Ziff. 900 und Ziff. 420. Wird beim Erhalt von einer Subvention keine Vorsteuerkürzung deklariert, ist mit einer Rückfrage durch die ESTV zu rechnen.

Echt befreite Umsätze

Wie oben erwähnt, muss ein Unternehmen die nach Art. 23 MWSTG im Inland von der MWST befreite Umsätze nicht versteuern. Bei all diesen Umsätzen handelt es sich um grenzüberschreitende Leistungen, insbesondere den Warenexport (Nachweis durch Zolldokument notwendig, am besten Original Exportschein). Dies bei vollem Vorsteuerabzug⁴ (echte Befreiung mit Abzug vom Gesamtumsatz unter Ziff. 220 der MWST-Abrechnung).

Unecht befreite Umsätze

Ferner gibt es den Ausnahmekatalog von Art. 21 MWSTG. Auf diesen Umsätzen im Inland wird zwar keine MWST erhoben, es besteht aber auch kein Recht auf Vorsteuerabzug (unechte Befreiung mit Abzug vom Gesamtumsatz unter Ziff. 230 der MWST-Abrechnung und der Deklaration einer Vorsteuerkorrektur unter Ziff. 415).

Die wichtigsten MWST-Ausnahmen

- Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (z.B. Darlehens- oder Bankzinsen, Bruttoertrag von Wertschriftenverkäufen, Kommissionen für die Erledigung von Zahlungen);
- Versicherungs- oder Rückversicherungsumsätze;
- der Verkauf oder die Vermietung von Liegenschaften oder Teilen davon sowie die Bestellung von beschränkten dinglichen Rechten daran, wenn sie ins Grundbuch eingetragen werden;
- die humanen Spital- und Heilbehandlungen, die Krankentransporte;
- die Leistungen der Sozialhilfe oder der Spitex;
- die Aus- und Weiterbildung;
- die Jugend- und Kinderbetreuung;
- die statutarisch festgelegte Mitgliederbeiträge von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen mit ideeller Zielsetzung (z.B. Vereine);
- die künstlerischen, kulturellen oder sportlichen Darbietungen (inkl. Eintritt ins Museum);
- die Beförderung von Gegenständen unter dem Postregal (Briefe bis 60 g Gewicht) oder die Lieferung von Postwertzeichen;

⁴ Vorsteuer ist jene MWST, die ein Unternehmen von den Lieferanten und anderen Leistungserbringern in Rechnung gestellt bekommt und diesen bezahlt. Ist eine solche Rechnung formell korrekt und verwendet das Unternehmen die eingekaufte Leistung zu unternehmerischen, steuerbaren Zwecken, darf die Vorsteuer auf der MWST-Abrechnung zum Abzug gebracht werden (vgl. dort Ziff. 400 und 405).

- Glücksspielumsätze;
- Erzeugnisse direkt aus der land- oder forstwirtschaftlichen Urproduktion sowie
- die Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens.

Um Vorsteuerkorrekturen zu vermeiden, können die meisten dieser Umsätze freiwillig versteuert werden (sog. Option). Bei Grundstücksumsätzen, wenn der Verkauf oder die Vermietung der Immobilie oder ein Teil davon ausschliesslich zu Wohnzwecken dient, ist eine Option jedoch ausgeschlossen. Auch für die Glücksspielumsätze, die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sowie bei den Versicherungs- und Rückversicherungsumsätzen ist eine Option nicht möglich.

Fazit

Nicht alle Mittelzuflüsse und auch nicht alles, was in einem Unternehmen als Umsatz gebucht wird, unterliegt der MWST. Der Begriff Entgelt ist weniger weit gefasst als jener des Mittelzuflusses oder des Ertrags resp. des Umsatzes in den Unternehmen. Gängiges Beispiel für ein Nicht-Entgelt sind die Durchlaufposten. Will man verhindern, dass diese der MWST unterliegen, dürfen sie nicht als eigene Leistungen in Rechnung gestellt und als Erlös gebucht werden.

Wer Kommissionen der Kreditkarten- oder Checkkartenorganisationen nicht als Entgeltsminderung bucht und sie mehrwertsteuerlich auch nicht so abbildet, hat einen weiteren häufigen Fehler vermieden. Dies gilt auch im Falle der Warenexporte, wenn man den Exportschein des Zolls im Original im Buchhaltungsarchiv vorliegend hat. Sehr heikel ist die rechtliche Abgrenzung von mehrwertsteuerlichen Leistungen einerseits und «Spenden» resp. «Subventionen» andererseits. Um Überraschungen zu vermeiden, sodass keine nachträgliche Versteuerung der Zuwendung erfolgt, ist es empfehlenswert, rechtzeitig einen MWST-Spezialisten beizuziehen.

Dies gilt auch wenn ein Unternehmen wesentliche von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt, insbesondere wenn jemand Grundstücke oder Teile davon verkauft oder vermietet. Hier geht es meist um grosse Beträge. Fehler können anlässlich von MWST-Kontrollen zu hohen Nachforderungen führen. Eine gute Beratung kann sich für Sie auszahlen.

Haben Sie Fragen?

Für Fragen oder bei Unklarheiten kontaktieren Sie bitte Ihren Kundenpartner oder eine unserer 33 Niederlassungen in Ihrer Nähe www.bdo.ch/standorte oder **Tel. 0800 825 000**.

Copyright

Ein Abdruck dieses Artikels (auch auszugsweise) ist nur mit schriftlicher Zustimmung von BDO und mit Quellenangabe gestattet.

Kontakt: digital.media@bdo.ch

Hinweis

Diese Publikation will einen Überblick vermitteln; sie enthält Informationen allgemeiner Art und kann eine individuelle Abklärung nicht ersetzen. Für den Inhalt wird keine Haftung übernommen.