
MWST Aktuell 4/11

Praxisforum MWST

Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen

Im MWST Aktuell 3/11 – Steuerrevue Ausgabe 5/2011¹ – haben wir auf die praktische Wirkung von Artikel 43 Absatz 2 MWSTG hingewiesen. Im Artikel wurde aufgezeigt, dass aufgrund des seit 1. Januar 2010 in Kraft stehenden Mehrwertsteuergesetzes Möglichkeiten bestehen, auch ohne vorgängig angebrachten Vorbehalt rückwirkend MWST-Abrechnungen zu berichtigen, wenn die ESTV beispielsweise die Praxis aufgrund eines rechtskräftigen Urteils des Bundesverwaltungsgerichts oder des Bundesgerichts ändern muss oder die ESTV ihre bisherige Praxis aus anderen Gründen ändert. Solche rückwirkenden Berichtigungen von Abrechnungen können natürlich nur innerhalb der Verjährungsfrist und nur dann vorgenommen werden, wenn die Steuerforderungen nicht rechtskräftig festgelegt sind².

Inzwischen wurde durch die ESTV die MWST-Info 20 «Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen» publiziert. Darin werden unter Ziffer 3 die Ausführungen im MWST Aktuell Nr. 3/11 bestätigt und anhand von Beispielen erläutert.

Zusätzlich wird aber auch auf die zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen im Übergang vom alten (nachfolgend aMWSTG) zum neuen, seit 1. Januar 2010 gültigen MWSTG behandelt. Da dies durch die verzögerte Publikation von etlichen MWST-Branchen-Infos für die Steuerpraxis von grösster Bedeutung ist, haben wir das Thema vorliegend nochmals aufgenommen.



Walter Steiger

Dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling, ehem. Teamchef Abt. Externe Prüfung, Hauptabt. Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern
Dozent des MAS in MWST FH der Kalaidos Fachhochschule Zürich



Patrick Loosli

Mehrwertsteuer-Experte
Von Graffenried AG Treuhand, Bern und Zürich
Dozent des MAS in MWST FH der Kalaidos Fachhochschule Zürich

1 Übersicht

Die anschliessende Übersicht gibt den Inhalt der MWST-Info 20 in Kürze wieder:³

¹ Nr. 5/2011, Seite 440–442

² beispielsweise mit einer Einschätzungsmitteilung gemäss Art. 78 Abs. 5 MWSTG

³ der MWST-Info 20, Ziffer 1 entnommen

⁴ Siehe Ausführungen in der Steuerrevue Nr. 5/2011, Seite 440–442

	Neue Praxis ist strenger	Neue Praxis ist günstiger
MWSTG: gleicher Wortlaut wie aMWSTG → siehe nachfolgende Ausführungen Ziffer 2	Gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang des folgenden Semesters) → siehe nachfolgende Ausführungen Ziffer 2.1	Gültig ab 1. Januar 2010 → siehe nachfolgende Ausführungen Ziffer 2.2
MWSTG: abweichender Wortlaut im Vergleich zum aMWSTG → siehe nachfolgende Ausführungen Ziffer 3	Gültig ab 1. Januar 2010 → siehe nachfolgende Ausführungen Ziffer 3.1 und 3.2	
Praxisänderungen zum MWSTG ⁴	Gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang des folgenden Semesters)	Gültig ab 1. Januar 2010

Nachfolgend zeigen wir detailliert die Auswirkungen auf, die sich aufgrund der MWST-Info 20 auf die zeitliche Gültigkeit der Praxisfestlegungen der ESTV im Übergang vom aMWSTG zum MWSTG ergeben:

- a. wenn bei unverändertem Wortlaut im MWSTG gegenüber dem aMWSTG die Praxis geändert wird (Ziffer 2);
- b. wenn bei abweichendem Wortlaut im MWSTG im Vergleich zum aMWSTG die Praxis geändert wird, was sich ja im Normalfall zwangsweise ergibt (Ziffer 3).

2 Gleicher Wortlaut im MWSTG wie im aMWSTG

Die steuerpflichtige Person braucht keine Korrekturen vorzunehmen, wenn sie bis zum Zeitpunkt des Erscheinens der entsprechenden Praxisfestlegung nach der alten Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgerechnet hat. Der unter dem aMWSTG geltenden Praxis kommt in diesem Fall die gleiche Wirkung wie der in Artikel 65 MWSTG genannten Praxisfestlegung zu.

Je nach Auswirkung der neuen Praxis ergeben sich für die steuerpflichtige Person dadurch

unterschiedliche steuerliche Vorgehensmöglichkeiten.

2.1 Neue Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, die neue, für sie strengere Praxis, erst ab dem Zeitpunkt der Publikation anzuwenden. Für die zurückliegende Zeit gilt noch die alte, für sie günstigere Praxis.

Dies gilt auch für diejenigen steuerpflichtigen Personen, die bereits die neue, für sie strengere Praxis angewendet haben, beispielsweise aufgrund von publizierten Entwürfen oder von Einzelauskünften der ESTV. Die daraus entstehenden Steuerforderungen sind der ESTV mittels Korrekturabrechnungen mitzuteilen. Dabei ist zu beachten, dass dem Leistungsempfänger gegenüber fakturierte MWST geschuldet ist, es sei denn, es erfolgen entsprechende Korrekturen der Rechnungen im Sinne von Artikel 27 Absatz 2–4 MWSTG. Die steuerpflichtige Person hat über die Einhaltung solcher Korrekturen die ESTV zu dokumentieren. Einen Vergütungszins richtet die ESTV bei solchen Korrekturen nicht aus.

Die von der ESTV festgelegte strengere Praxis gilt grundsätzlich ab dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn. Die steuerpflichtige Person kann somit die für sie günstigere Praxis noch bis zum Ablauf des laufenden Semesters anwenden und hat in der laufenden Abrechnungsperiode keine Abgrenzungen vorzunehmen. So ist auch gewährleistet, dass sämtliche steuerpflichtigen Personen unabhängig ihrer Abrechnungsmethode gleich behandelt werden.

2.2 Neue Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, die neue, für sie günstigere Praxis, mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden, also bereits ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG. Sie hat die durch die neue Praxis entstehenden Steuerforderungen der ESTV mit einer Korrekturabrechnung mitzuteilen.

Auch hier gilt der unter vorstehender Ziffer 2.1 bereits ausgeführte Hinweis zu beachten, dass gegenüber dem Leistungsempfänger fakturierte MWST geschuldet bleibt, es sei denn, es erfolgen entsprechende Korrekturen der Rechnungen im Sinne von Artikel 27 Absatz 2 – 4 MWSTG. Auch in diesen Fällen richtet die ESTV keinen Vergütungszins aus.

3 Abweichender Wortlaut im MWSTG im Vergleich zum aMWSTG

Wenn der Wortlaut einer Bestimmung im MWSTG vom Wortlaut des aMWSTG abweicht, gilt die publizierte Praxisfestlegung der ESTV unabhängig vom Zeitpunkt des Erscheinens ab dem 1. Januar 2010, also ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG. Diese Regelung gilt ungeachtet dessen, ob die von der ESTV festgelegte Praxis zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person ausfällt.

3.1 Abweichender Wortlaut, Praxis ist strenger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person hat die entsprechenden Steuerbeträge aufgrund der nun für sie strengeren Praxisfestlegung ab dem 1. Januar 2010 in der auf die Publikation der Praxisfestlegung folgenden Abrechnungsperiode abzuliefern und der ESTV mit einer Korrekturabrechnung mitzuteilen. In diesem Fall ist neben der zu bezahlenden Steuer auch ein Verzugszins geschuldet.

3.2 Abweichender Wortlaut, Praxis ist günstiger für die steuerpflichtige Person

Die steuerpflichtige Person kann die entstehenden Steueransprüche aufgrund der nun für sie günstigeren Praxisfestlegung gegenüber der ESTV geltend machen. Die Ansprüche sind der ESTV mit entsprechenden Korrekturabrechnungen mitzuteilen.

Auch hier gilt es, den unter Ziffer 2.1 bereits ausgeführten Hinweis zu beachten, dass gegenüber dem Leistungsempfänger fakturierte MWST geschuldet ist, es sei denn, es erfolgen entsprechende Korrekturen der Rechnungen im Sinne von Artikel 27 Absatz 2 – 4 MWSTG. Ein Vergütungszins richtet die ESTV auch in diesen Fällen nicht aus.

4 Entwürfe der ESTV und deren Wirkung

In Ziffer 4 der MWST-Info 20 würdigt die ESTV auch noch die rechtliche Wirkung der Entwürfe von Publikationen (z. B. MWST-Branchen-Infos). Laut der Ausführungen vermögen diese Entwürfe keine rechtsverbindliche Wirkung zu entfalten. Eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben durch die steuerpflichtigen Personen, deren Berater und andere Stellen sei

deshalb nicht möglich. Die Entwürfe stellen nicht die definitive Meinung (Praxis) der ESTV dar. Sie bilden die Diskussionsgrundlage für die Vernehmlassung der MWST-Infos und MWST-Branchen-Infos.

Diese Praxis stützt sich auf entsprechende bundesgerichtliche Rechtsprechung bei der Einführung der MWST zum Übergang von der WUST zur MWSTV, die einem solchen Entwurf die Rechtsverbindlichkeit abspricht (ASA Bd. 66 S. 635, Bd. 67 S. 74 und Bd. 70).

5 Würdigung

Die in der MWST-Info 20 «Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen» durch die ESTV aufgezeigte Vorgehensweise ist auch im Hinblick auf die Umsetzungsmöglichkeiten grundsätzlich zu begrüssen und macht auch Sinn.

Bereits auf den zweiten Blick ergeben sich aber Fragen, welche ungelöst bleiben. Beispielsweise gilt eine strengere Praxis laut Ziffer 2.1 erst ab dem folgenden Semester. Bezieht sich dies nun auf den Abrechnungszeitpunkt oder den Leistungszeitpunkt? Neben der grundsätzlichen Unsicherheit ergeben sich bei beiden Varianten unterschiedliche Praxisprobleme bei der kor-

rekten Fakturierung der Leistungen, welche beachtet werden müssen.

Unabhängig von dieser Fragestellung ist aber das eigentliche Problem nicht gelöst.

Der grösste Teil der in der MWST-Info 20 behandelten Fragen entsteht nur aufgrund der verzögerten Veröffentlichung gewisser Publikationen der ESTV. Es sollten alle involvierten Parteien an einer raschen Veröffentlichung von praktikablen Praxisfestlegungen interessiert sein – die Ursache für die Verzögerung allein bei der ESTV zu suchen, greift hier zu kurz.

Zusätzliche Beachtung verdienen zudem ab sofort MWST-Revisionen, da diese seit Einführung des MWSTG mit Verfügungen abgeschlossen werden und rechtskräftige Verfügungen nicht mehr geändert werden können. Bei Revisionen von Unternehmen, welche von Gesetzesänderungen ohne bisher veröffentlichte Praxis betroffen sind, ergibt sich eine höchst unangenehme Situation, wenn im Nachhinein eine günstigere Praxis mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010 publiziert wird. Diese wird auch mit der MWST-Info 20 nicht gelöst, weshalb allfällige Massnahmen bereits anlässlich der Revision vollzogen werden müssen.