

Praktische Hinweise für die Mehrwertsteuerabrechnung, Korrekturabrechnung und Berichtigungsabrechnung (Jahresabstimmung)

VON DR. MANUEL VOGEL

1. Einleitung

Mit dem Mehrwertsteuergesetz und den entsprechenden Praxisänderungen gibt es drei verschiedene Mehrwertsteuerabrechnungen. Ziel dieses Artikels ist, die Unterschiede und Eigenheiten der Abrechnungen darzulegen sowie aufzuzeigen, was in den einzelnen Ziffern zu deklarieren ist.

Grundsätzlich ist zwischen drei Abrechnungsarten zu unterscheiden:

- Mehrwertsteuerabrechnung
- Korrekturabrechnung
- Berichtigungsabrechnung (Jahresabstimmung)

2. Abrechnungen

2.1 Mehrwertsteuerabrechnung

Beim Erstellen der MWST-Abrechnung ist neben der Frage, ob die geschuldete Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatz- oder nach effektiver Abrechnungsmethode zu berechnen ist auch zu prüfen, ob nach vereinnahmtem oder nach vereinbartem Entgelt abgerechnet wird:

- Abrechnungsart nach vereinbarten Entgelten: Nach dieser Abrechnungsart muss die steuerpflichtige Person das Entgelt in derjenigen Abrechnungsperiode deklarieren und abführen, in welcher sie die Leistungen ihren Kunden in Rechnung gestellt hat. Gleiches gilt für die Vorsteuer: Sie kann in der Abrechnungsperiode abgezogen werden, in welcher sie vom Leistungserbringer in Rechnung gestellt wurde.
- Abrechnungsart nach vereinnahmten Entgelten:¹ Bei dieser Abrechnungsart entsteht die Steuerschuld für erbrachte Leistungen erst in dem Moment, in welchem die steuerpflichtige Person das Entgelt tatsächlich erhält. Wiederum ist der Rückforderungszeitpunkt der Vorsteuern äquivalent: Der Anspruch auf den Vorsteuerabzug entsteht erst beim Zeitpunkt der Bezahlung des Kreditors. Diese Abrechnungsart ist beim Führen einer Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung nicht zu empfehlen.

2.1.1 Saldosteuersatzmethode

Saldosteuersätze sind Berechnungssätze, aufgeteilt nach Branchen, mit deren Hilfe die MWST-Abrechnung vereinfacht wird, weil die Vorsteuern nicht separat ermittelt werden müssen. Der geschuldeten Steuer entsprechend wird bei Anwendung dieser Methode mittels Multiplikation des Umsatzes (inkl. MWST) mit dem entsprechenden, von der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) bewilligten Saldosteuersatz, berechnet.

Ferner ist eine allfällig geschuldete Bezugssteuer zum gesetzlichen Steuersatz von derzeit 8% zu entrichten. Weil es sich um eine vereinfachte Abrechnungsmethode handelt, kann aufgrund besonderer Situationen die geschuldete Steuer höher oder niedriger sein, als bei Abrechnung mittels der effektiven Methode.

Anzumerken ist, dass die Saldosteuersatzmethode nur von steuerpflichtigen Unternehmen angewendet werden darf, welche jährlich höchstens CHF 5,02 Mio. (inkl. MWST) Umsatz aus steuerbaren Leistungen erwirtschaften und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 109 000.– Steuern, berechnet mit dem für sie massgebenden Saldosteuersatz, zu bezahlen haben.

¹ Die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten muss bei der ESTV beantragt werden. Ferner muss die gewählte Abrechnungsart nach Art. 39 Abs. 3 MWSTG mindestens während einer Steuerperiode beibehalten werden.

Das Abrechnungsformular für Saldosteuersätze wird an dieser Stelle nicht separat behandelt – die Ausführungen in Abschnitt 2.1.2.1 gelten jedoch sinngemäss.

2.1.2 Effektive Abrechnungsmethode

Bei der effektiven Abrechnungsmethode wird im Gegensatz zur Saldosteuersatzmethode die geschuldete Umsatzsteuer und die rückforderbare Vorsteuer separat ermittelt und miteinander verrechnet. Der sich daraus ergebende Nettobetrag ist der an die ESTV zu bezahlende Betrag bzw. der von der ESTV zu vergütende Betrag.

Die MWST-Abrechnung besteht aus drei Bereichen:

- Beim ersten Teil (I. Umsatz) werden das vereinbarte oder das vereinnahmte Entgelt und die Abzüge von den steuerbaren Entgelten eingetragen.
- Im zweiten Teil (II. Steuerberechnung) wird die geschuldete Umsatzsteuer auf die gesetzlichen Steuersätze aufgeteilt und die Vorsteuern auf die einzelnen Vorsteuerereignisse aufgeteilt. Die Summe der geschuldeten Umsatzsteuer und der rückforderbaren Vorsteuer ergibt die Steuerschuld oder das Steuerguthaben.
- Im dritten Teil (III. Andere Mittelflüsse) sind die Nicht-Entgelte einzutragen, da diese teilweise eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen könnten.

2.1.2.1 I. Umsatz

Nachfolgend wird kurz zusammengefasst, was unter den einzelnen Ziffern der MWST-Abrechnung zu erfassen ist. Der Einfachheit halber werden dabei nur Transaktionen nach der vereinbarten Abrechnungsvariante erwähnt:

- Ziffer 200: Total (brutto d.h. vor Rabatten, Entgeltsminderungen oder Debitorenverluste) der vereinbarten Entgelte im Sinne von Art. 39 MWSTG. Dazu gehören etwa auch Entgelte aus Übertragungen im Meldeverfahren, Leistungen im Ausland oder von der Steuer ausgenommene Leistungen. Nicht-Entgelte wie Subventionen oder Spenden (vgl. Abschnitt 2.1.2.3) sind jedoch nicht unter Ziffer 200 aufzuführen. Die in Ziffer 200 erfassten Entgelte können inkl. oder exkl. MWST sein. Bei der effektiven Abrechnung wird grundsätzlich die Erfassung der Nettobeträge bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode die Erfassung der Beträge (inkl. der Mehrwertsteuer) empfohlen.
- Ziffer 205: In dieser Ziffer werden die Entgelte aus nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, die freiwillig versteuert werden (Option gemäss Art. 22 MWSTG), aufgeführt. Eine freiwillige Versteuerung ist seit der Einführung des MWSTG 2010 formlos möglich, indem die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wird. Ziffer 205 dient vorwiegend der Information der ESTV. Die in dieser Ziffer aufgeführten Beträge werden nicht in Ziffer 289 totalisiert.

I. UMSATZ (zitierte Artikel beziehen sich auf das Mehrwertsteuergesetz vom 12.06.2009)	Ziffer	Umsatz CHF	Umsatz CHF
Total der vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelte (Art. 39), inkl. Entgelte aus Übertragungen im Meldeverfahren sowie aus Leistungen im Ausland	200		
In Ziffer 200 enthaltene Entgelte aus nicht steuerbaren Leistungen (Art. 21), für welche nach Art. 22 optiert wird	205		
Abzüge: Von der Steuer befreite Leistungen (u.a. Exporte, Art. 23), von der Steuer befreite Leistungen an begünstigte Einrichtungen und Personen (Art. 107 Abs. 1 Bst. a)	220		
Leistungen im Ausland	221 +		
Übertragung im Meldeverfahren (Art. 38, bitte zusätzlich Form. 764 einreichen)	225 +		
Nicht steuerbare Leistungen (Art. 21), für die nicht nach Art. 22 optiert wird	230 +		
Entgeltsminderungen	235 +		
Diverses (z.B. Wert des Bodens)	280 +		
Steuerbarer Gesamtumsatz (Ziff. 200 abzüglich Ziff. 289)	299		
			Total Ziff. 220 bis 280
			289

- Ziffer 220–280 stellen die Abzüge dar; sie werden in Ziffer 289 totalisiert:
 - Ziffer 220: Darunter fallen von der Steuer befreite Leistungen (typischerweise Exporte bzw. im Sinne von Art. 23 MWSTG steuerbefreite Leistungen), von der Steuer befreite Leistungen an begünstigte Einrichtungen – etwa diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen und Personen – beispielsweise diplomatische Vertreter, Konsularbeamte oder hohe Beamte internationaler Organisationen. Sowohl Exporte als auch Leistungen an begünstigte Einrichtungen müssen mittels spezieller Belege nachgewiesen werden. Es wird empfohlen diese Nachweise direkt bei den Rechnungen abzulegen, damit sie bei einer Mehrwertsteuerrevision ohne weiteren Suchaufwand gefunden werden. Auf den entsprechenden Entgelten ist keine Mehrwertsteuer abzurechnen und diese Leistungen berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug.
 - Ziffer 221: Unter dieser Ziffer fallen sämtliche Leistungen, deren Leistungsort im Ausland liegt. Das können Lieferungen von einem ausländischen Lager an einen in² oder ausländischen Kunden oder auch Dienstleistungen, deren Empfänger ihren Sitz im Ausland haben, sein. Auf den entsprechenden Entgelten ist wiederum keine Mehrwertsteuer abzurechnen und auch diese Leistungen berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug.
 - Ziffer 225: Gemäss Art. 38 Abs. 3 MWSTG können Umstrukturierungen nach dem Fusionsgesetz bzw. die Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen mittels Meldeverfahren abgewickelt werden. Dies hat der Vorteil, dass auf diesen Umsätzen keine Mehrwertsteuer abzurechnen ist. Trotzdem sind die Umsätze einerseits in Ziff. 200 zu deklarieren und andererseits in Ziff. 225 wiederum abzuziehen. Wichtig ist, dass zusätzlich das Formular 764 erstellt wird und auf der Rechnung bzw. dem Vertrag im Zusammenhang mit der Umstrukturierungen bzw. der Übertragungen des Gesamt- oder Teilvermögens keine Rechnung mit Ausweis der Mehrwertsteuer erfolgt.
 - Ziffer 230: Unter diese Ziffer fallen sämtliche von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG, für welche nicht optiert wurde (vgl. Ziffer 205). Darunter fallen u.a:
 - Sendungen unter Postregal
 - Krankentransporte
 - Kinder-, Jugendbetreuung
 - Aus- und Fortbildung
 - Personalverleih von sozialen Einrichtungen
 - Basare, Brockenhäuser zwecks Fund-Raising für soziale Einrichtungen
 - Kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen durch den Urheber (z.B. Kunstwerke)
 - Startgelder
 - Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Option nur möglich, wenn das Grundstück nicht ausschliesslich für private Zwecke eingesetzt wird)
 - Vermietung/Verpachtung von Grundstücken und Immobilien (Option nur möglich, wenn das Grundstück nicht ausschliesslich für private Zwecke eingesetzt wird)
 - Versicherungsumsätze (keine Option möglich)
 - Umsätze Geld- und Kapitalverkehr (keine Option möglich)
 - Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (keine Option möglich)
 - Ziffer 235: In dieser Ziffer sind Rabatte, Skonti, gewährte Umsatzboni und andere nachträgliche Rabattvergütungen und Verluste auf Umsätzen aus steuerbaren Leistungen in Abzug zu bringen. Voraussetzung für den Abzug ist, dass die entsprechenden Umsätze in einer MWST-Abrechnung unter Ziffer 200 tatsächlich deklariert wurden. Rabatte und ähnliches, welche die Ziffer 220 bis 230 betreffen, werden nicht deklariert.³

² Dabei wird nicht davon ausgegangen, dass das Vereinfachungsverfahren angewandt wird.

³ Bei vereinnahmter Abrechnungsart können in dieser Ziffer 235 lediglich nachträglich gewährte Rabatte abgezogen werden.

- Ziffer 280: In dieser Rubrik werden alle abzugsberechtigten Beträge aufgeführt, die nicht den Ziffern 220–235 zugeordnet werden können, nicht steuerpflichtig sind, aber in Ziffer 200 als Entgelt erfasst wurden. Die ESTV führt dabei etwa der Wert des Bodens, Entgelte aus steuerbefreiten Lieferungen von Münz- und Feingold oder auch Durchlaufposten – Gebühren für Motorfahrzeugkontrollen, Retouren und Kurtaxen im Hotel- und Gastgewerbe – auf.
- Ziffer 299 beinhaltet den Nettoumsatz aus steuerbaren Leistungen, auf welchem auch tatsächlich die Mehrwertsteuer zu berechnen ist.

2.1.2.2 II. Steuerberechnung

II. STEUERBERECHNUNG									
Satz	Leistungen CHF ab 01.01.2011		Steuer CHF / Rp. ab 01.01.2011		Leistungen CHF bis 31.12.2010		Steuer CHF / Rp. bis 31.12.2010		
Normal	301		+	8,0%	300		+	7,6%	
Reduziert	311		+	2,5%	310		+	2,4%	
Beherbergung	341		+	3,8%	340		+	3,6%	
Bezugsteuer	381		+		380		+		
Total geschuldete Steuer (Ziff. 300 bis 381)									399
Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand					400				
Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand					405	+			
Einlageentsteuerung (Art. 32, bitte detaillierte Aufstellung beilegen)					410	+			
Vorsteuerkorrekturen: gemischte Verwendung (Art. 30), Eigenverbrauch (Art. 31)					415	-			
Vorsteuerkürzungen: Nicht-Entgelte wie Subventionen, Tourismusabgaben (Art. 33 Abs. 2)					420	-			
								Total Ziff. 400 bis 420	479
An die Eidg. Steuerverwaltung zu zahlender Betrag					500				
Guthaben der steuerpflichtigen Person					510	=			

- In den Ziffern 301, 311 sowie 341 wird der in Ziffer 299 ausgewiesene Betrag auf die Steuersätze 8%, 2,5% und 3,8% aufgeteilt.⁴
- Ziffer 381: In dieser Ziffer sind die bezahlten Entgelte, welche der Bezugssteuer unterliegen, zu erfassen. Auf dem Entgelt⁵ für die bezogenen Leistungen ist grundsätzlich 8% Mehrwertsteuer abzuführen, wobei diese deklarierte Mehrwertsteuer wiederum in Ziffer 400 bzw. 405 als Vorsteuer zurückgefordert werden kann. Hat der Leistungsbezüger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte im Inland und ist er für die Inlandsteuer steuerpflichtig, muss er sämtliche Leistungsbezüge deklarieren und versteuern, welche die nachfolgenden Bedingungen erfüllen:
 - Dienstleistungen,
 - deren Leistungsort nach dem Empfängerortsprinzip bestimmt werden und der Leistungsort tatsächlich im Inland liegt;⁶
 - sofern sie im Inland besteuert würden; und
 - der Dienstleistungserbringer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland ist, das nicht im schweizerischen MWST-Register erfasst ist.

4 Werden unter Ziffer 200 Entgelte inkl. Mehrwertsteuer deklariert, entspricht das Entgelt einer Berechnungsbasis von 108%, 102,5% bzw. 103,8%. Die Mehrwertsteuer ist dann mit Hilfe des entsprechenden Multiplikators (8% = 7,4074%, 2,5% = 2,4390% und 3,8% = 3,6609%) zu berechnen.

5 Das Entgelt für den zu versteuernden Leistungsbezug versteht sich grundsätzlich ohne Mehrwertsteuer. Zum Entgelt gehören zudem alle vom Leistungserbringer fakturierten Leistungen – Material und Arbeit beim Lieferungsbezug, Transportkosten, Porti, Spesen usw.. Wird in der Rechnung des ausländischen Leistungserbringers eine ausländische Mehrwertsteuer offen überwälzt, berechnet sich die Bezugsteuer jedoch vom aufgewendeten Betrag ohne die ausländische Mehrwertsteuer. Anzumerken ist ferner, dass Preis- und Wertangaben in einer Fremdwährung in Schweizer Franken umgerechnet werden müssen, und zwar zum Umrechnungskurs, den die ESTV zum Zeitpunkt der Entstehung der Bezugssteuerschuld publiziert.

6 Beispielsweise wenn eine in der Schweiz ansässige Firma eine Beratungsleistung eines in Deutschland ansässigen und in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtigen Steuerberaters bezieht.

- Lieferungen,
 - die im Inland erbracht werden,
 - nicht der Einfuhrsteuer unterliegen und
 - die von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland, das nicht im Mehrwertsteuerregister erfasst ist, erbracht werden.⁷
- Ziffer 400: Hier sind die Vorsteuern auf Material- und Dienstleistungsaufwand zu erfassen, welche im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit bezogen wurden.
- Ziffer 405: Hierunter sind die Vorsteuern auf Investitionen und dem übrigen Betriebsaufwand zu deklarieren, welche im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erworben wurden.
- Ziffer 410: In dieser Ziffer wird die Vorsteuer deklariert, die zu einem früheren Zeitpunkt nicht abgezogen werden konnte, weil die Voraussetzungen beispielsweise aufgrund fehlender Steuerpflicht nicht gegeben waren.⁸ Der MWST-Abrechnung muss zudem eine detaillierte Aufstellung, welche u.a. die Bezeichnung der Leistung, die Nutzungsdauer, den Erwerbszeitpunkt und den Betrag ausweist, beigelegt werden.
- Ziffer 415: Hier werden Vorsteuerkorrekturen deklariert, welche aufgrund
 - einer gemischter Verwendung entstehen: Beispielsweise für von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG und steuerbare Leistungen. Die Berechnung der Vorsteuerkürzung kann aufgrund von der ESTV vorgeschlagene Methode oder aufgrund einer eigenen sachgerechten Methode erfolgen.⁹
 - eines Eigenverbrauchs entstehen: Dabei werden Gegenstände und Dienstleistungen künftig dauernd oder vorübergehend für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Tätigkeit – zur Erzielung von ausgenommenen Leistungen, ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet oder unentgeltlich abgegeben, ohne dass ein unternehmerischer Grund besteht.¹⁰
- Ziffer 420: Unter dieser Ziffer werden Vorsteuerkürzungen im Zusammenhang mit dem Empfang von Nicht-Entgelten deklariert. Anzumerken ist, dass die Nicht-Entgelte in der Regel zu keiner Korrektur des Vorsteuerabzugs führen.
- Ziffer 500: Falls die Totalisierung von geschuldeter Mehrwertsteuer aufgrund der getätigten Umsätzen bzw. Bezugssteuer eine Mehrwertsteuerschuld ausweist, ist diese innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode mit dem der Mehrwertsteuerabrechnung beiliegenden Einzahlungsschein zu begleichen.
- Ziffer 510: Falls die Totalisierung von geschuldeter Mehrwertsteuer aufgrund der getätigten Umsätzen bzw. Bezugssteuer ein Mehrwertsteuerguthaben ausweist, wird innert 60 Tagen nach Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnung der Betrag von der ESTV überwiesen, sofern ihr die notwendigen Bankkontoangaben vorliegen.

⁷ Mittels Internet kann unter www.uid.admin.ch geprüft werden, ob der Leistungserbringer in der Schweiz im Mehrwertsteuerregister erfasst ist.

⁸ So können etwa Vorsteuern auf Material, Waren-, Betriebs- und Produktionsmitteln, Immobilien oder Dienstleistungen nachträglich geltend gemacht werden. Zu beachten ist, dass in Gebrauch genommene Gegenstände und Dienstleistungen im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs noch vorhanden sein müssen. Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management sowie Werbung ist dies in der Regel nicht mehr der Fall, weil diese bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs als verbraucht gelten und diese Aufwendungen nach den Grundsätzen der Rechnungslegung auch nicht aktivierbar sind. Zudem ist zu berücksichtigen, dass wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Bezug der Leistung und dem Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen wurden, so reduziert sich der rückforderbare Vorsteuerbetrag auf den Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Der Zeitwert berechnet sich – ungeachtet der buchmässigen oder direktsteuerlichen Abschreibungen – wie folgt:

Bei beweglichen Gegenständen und Dienstleistungen wird der Anschaffungswert pro abgelaufenes Kalenderjahr linear um 20% reduziert;

Bei unbeweglichen Gegenständen wird der Anschaffungswert pro abgelaufenes Kalenderjahr linear um 5% reduziert.

⁹ So kann die Vorsteuerkürzung einer Firma, welche eine Lastwagenfahrerschule aber auch Transporte anbietet, aufgrund der gefahrenen Kilometer, des Entgelts oder gefahrenen Stunden erfolgen. Die Erfahrung zeigt dabei oft, dass die Vorsteuerkürzung aufgrund des vereinnahmten oder vereinbarten Entgeltes nicht das für die Unternehmung beste Ergebnis erzielt.

¹⁰ Anzumerken ist, dass bei Geschenken bis CHF 500.– pro Person und Jahr sowie bei Werbegeschenken und Warenmustern ohne Wertbegrenzung zur Erzielung steuerbarer oder von der Steuer befreiter Umsätze der unternehmerische Grund ohne weiteres vermutet wird.

2.1.2.3 III. Andere Mittelflüsse

III. ANDERE MITTELFLÜSSE (Art. 18 Abs. 2)	
Subventionen, durch Kurvereine eingenommene Tourismusabgaben, Entsorgungs- und Wasserwerkbeiträge (Bst. a-c)	900 <input type="text"/>
Spenden, Dividenden, Schadenersatz usw. (Bst. d-I)	910 <input type="text"/>
Der/die Unterzeichnende bestätigt die Richtigkeit seiner/ihrer Angaben:	
Datum	Rechtsverbindliche Unterschrift
Kontaktperson: Name, Tel.-Nr., E-Mail	

- Ziffer 900: Die in der folgenden Ausstellung aufgelisteten Nicht-Entgelte sind in der Ziffer 900 zu deklarieren. Unter Ziffer 200 sind sie jedoch nicht aufzuführen; allfällige mit diesen anderen Mittelflüssen verbundenen Vorsteuerkürzungen sind unter der Ziffer 420 zu deklarieren.

Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG sind in Ziffer 900 zu deklarieren. Es handelt sich dabei um:


- Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung ausgerichtet werden;
 - Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen;
 - Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke.
- Ziffer 910: Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. d bis I MWSTG sind in der Ziffer 910 zu erfassen:
 - Spenden;
 - Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte;
 - Dividenden und andere Gewinnanteile;
 - Vertraglich oder gesetzlich geregelte Kostenausgleichszahlungen, die durch eine Organisationseinheit, namentlich durch einen Fonds, an Akteure und Akteurinnen innerhalb einer Branche geleistet werden;
 - Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden;
 - Zahlungen für Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen;
 - Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungsrats-honorare, Behördenentschädigungen oder Sold;
 - Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, die nach Art. 23 Abs. 2 Ziffer 1 MWSTG von der Steuer befreit sind;
 - Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden.

2.2 Korrekturabrechnung

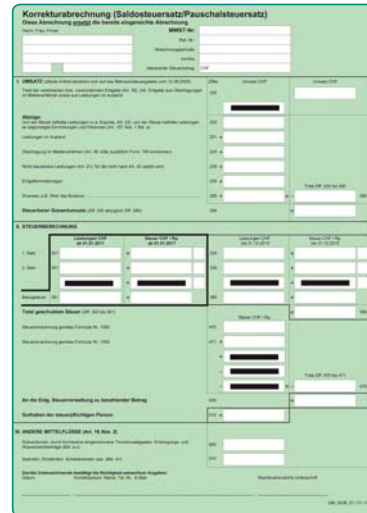
Für Korrekturen einzelner Monats-, Quartals- oder Semesterabrechnungen während der Steuerperiode ist ein spezielles Dokument zu verwenden:

- Steuerpflichtige, welche mit effektiver Methode abrechnen: Formular 0550 Jahresabstimmung (Berichtigungsabrechnung nach Art. 72 MWSTG, effektive Methode).
- Steuerpflichtige, welche mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz abrechnen: Formular 0551 Jahresabstimmung (Berichtigungsabrechnung nach Art. 72 MWSTG, Saldosteuersatz/ Pauschalsteuersatz).

Für Online-Abonnenten:



Das Formular 0536-01 – Korrekturabrechnung, Saldosteuersatz- und Pauschalsteuersatzmethode können Sie im **Online-Modul «MehrwertsteuerPraxis»** mit Eingabe der **Index-Nummer 1558676** herunterladen und ausdrucken.



Werden im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses Mängel festgestellt, sind diese mit dem Formular «Jahresabstimmung» und nicht mittels einer Korrekturabrechnung zu korrigieren.


Werden Mängel zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt, können diese solange korrigiert werden, soweit die entsprechende Steuerperiode nicht in Rechtskraft erwachsen oder verjährt ist.

2.3 Berichtigungsabrechnung bzw. Jahresabstimmung

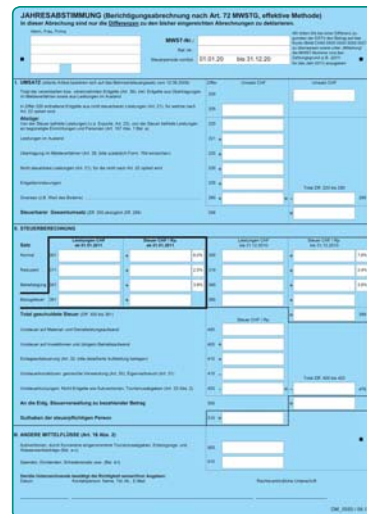
Das Formular unterscheidet sich zum normalen Mehrwertsteuerabrechnungsformular in drei Punkten:

- Farbe;
- Adresskopf (Adresse, Steuernummer und Periode ist noch nicht abgefüllt);
- Formular wird nicht automatisch zugestellt, sondern muss von der Seite der ESTV heruntergeladen werden.

Für Online-Abonnenten:



Das Formular 0550 – Jahresabstimmung nach Art. 72 MWSTG, effektive Methode können Sie im **Online-Modul «MehrwertsteuerPraxis»** mit Eingabe der **Index-Nummer 2762471** herunterladen und ausdrucken.



Die steuerpflichtige Person hat die Steuerabrechnungen mit ihrem Jahresabschluss abzugleichen und festgestellte Differenzen nachzudeklariieren.

Für die Korrektur von dabei festgestellten Fehlern ist ausschliesslich ein dafür vorgesehenes Spezialformular zu verwenden, welches die eingereichten Abrechnungen der vergangenen Steuerperioden (typischer Weise ein Jahr) ergänzt bzw. korrigiert.

Im Formular Jahresabstimmung sind folglich nur die Differenzen zu den bisher eingereichten Abrechnungen zu erfassen. Es ist dabei zu beachten, dass trotz der Möglichkeit der Nachdeklaration von bisher nicht abgerechneten Umsätzen, die Umsätze grundsätzlich periodengerecht abgerechnet werden müssen.

Wurden beim Abgleich zwischen den vier eingereichten Quartalsabrechnungen bzw. den zwei eingereichten Semesterabrechnungen mit dem Jahresabschluss keine Mängel festgestellt, ist keine Berichtigungsabrechnung (Jahresabstimmung) einzureichen.

Wird nach Ablauf von 240 Tagen seit Ende des betreffenden Geschäftsjahres keine Berichtigungsabrechnung eingereicht, geht die ESTV davon aus, dass die von der steuerpflichtigen Person eingereichten MWST-Abrechnungen vollständig und korrekt sind und die Steuerperiode finalisiert ist.

Sollte sich beim Abgleich eine Differenz zugunsten der ESTV ergeben haben, ist der Betrag der ESTV zu überweisen. Ergab sich eine Differenz zu Gunsten des Steuerpflichtigen, wird diese Differenz zurückerstattet.

Anzumerken ist, dass nach Einreichung der Jahresabstimmung (Berichtigungsabrechnung) gegebenenfalls Verzugszinsen geschuldet sind, sofern die nachträglich berichtigte Steuer nach dem Verfalldatum der betreffenden Abrechnungsperioden bezahlt wurde. Einen Verzugszins bei einem Guthaben des Steuerpflichtigen wird jedoch erst dann ausbezahlt, wenn die Auszahlung des Guthabens nach 60 Tagen ab Einreichung der Jahresabstimmungsabrechnung erfolgte.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass wenn im Rahmen einer MWST-Revision durch die ESTV innerhalb der Verjährungsfrist Mängel festgestellt wurden und dem Staat durch die Nicht- oder Falschdeklarationen ein Steuerausfall entstanden ist, der Steuerpflichtige mit der Eröffnung eines Strafverfahrens und allenfalls mit (hohen) Bussen zu rechnen hat. Bei vorsätzlicher und fahrlässiger Agitation ist ferner zu beachten, dass zusätzlich strafrechtliche Konsequenzen folgen können. Hierbei gilt, dass ein allfälliges Strafverfahren in der Regel gegen den Verwaltungsrat, die Geschäftsleitung sowie die für die MWST-Abrechnung verantwortlichen Personen eröffnet wird (natürliche Personen) und nicht etwa gegen den Geschäftsbetrieb (juristische Person).

3. Gut zu wissen

3.1 Differenzen in der MWST-Abrechnung – was ist zu tun?

Bei der Behandlung von Differenzen können folgende Möglichkeiten unterschieden werden:

- Geringfügige Differenzen, welche gesamthaft einen allfälligen Verzugszins von CHF 100.– (bei derzeit 4% p.a.) nicht überschreiten, können nach geltender Verwaltungspraxis in der nächsten Mehrwertsteuerabrechnung nachdeklariert werden.
- Wesentliche Differenzen, welche einzelnen MWST-Abrechnungen direkt zugewiesen werden und erst nach der Einreichung der MWST-Abrechnung festgestellt werden, sind mittels Korrekturformularen Nr. 0535/0536 (vgl. Abschnitt 2.2) der ESTV nachzumelden. Es handelt sich dabei vorwiegend um Differenzen, welche bereits vor einer Jahresabstimmung festgestellt werden oder offensichtlich sind. Darunter fallen etwa auch allfällige (vergessene) unterjährige Vorsteuerkorrekturen. Es wird grundsätzlich ein Verzugszins zwischen 4 und 6%¹¹ p.a. erhoben.
- Differenzen, welche basierend auf der Umsatz- und Vorsteuerabstimmung festgestellt werden und bei ordentlicher Erstellung der MWST-Abrechnungen nicht ohne weiteres erkennbar gewesen sind. Diese können Straffolgen- und verzugszinsfrei mittels Jahresabstimmung (vgl. Abschnitt 2.2; Formulare 0550/0551) nachgemeldet werden.

¹¹ Zinssatz ist abhängig von der Periode: Vgl. Abschnitt 3.3.

3.2 Fälligkeiten der Abrechnungen bzw. der geschuldeten Mehrwertsteuer

Die nachfolgende Tabelle vermittelt einen Überblick über die Abrechnungen, deren Abrechnungsperioden und den entsprechenden Einreichungs- und Zahlungsterminen.

Abrechnung	Abrechnungsperiode	Einreichungs- und Zahlungstermin
1. Quartal	1. Januar bis 31. März	31. Mai
2. Quartal	1. April bis 30. Juni	31. August
3. Quartal	1. Juli bis 30. September	30. November
4. Quartal	1. Oktober bis 31. Dezember	28./29. Februar
Monatsabrechnung	1. Januar bis 31. Januar	31. März
1. Semester	1. Januar bis 30. Juni	31. August
2. Semester	1. Juli bis 31. Dezember	28./29. Februar
Korrekturen (gilt für alle Abrechnungsmethoden)	Geschäftsjahr z.B. 1. Januar bis 31. Dezember	180 Tage (z.B. spätestens mit 2. Quartal des darauffolgenden Jahres: z.B. August)

Anzumerken ist zudem, dass auch Teilzahlungen für die Mehrwertsteuerschuld möglich sind. Diese müssen mit der ESTV vereinbart werden. Zudem ist ein Verzugszins auf den verspätet geleisteten Zahlungen geschuldet – vgl. nachfolgenden Abschnitt.

3.3 Verzugszinsen und Vergütungszinsen

Die nachfolgende Auflistung vermittelt einen Überblick über die geschuldeten Verzugszinsen bzw. Vergütungszinsen. Erfolgt die Zahlung einer Mehrwertsteuerschuld nach den oben in Abschnitt 3.2 erwähnten Zahlungsterminen, ist neben der Mehrwertsteuer folgender Zins geschuldet:

- **Verzugszinsen:**
 - Ab 1. Januar 2012: 4,0%
 - 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011: 4,5%
 - 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2009: 5,0%
 - 1. Juli 1990 bis 31. Dezember 1994: 6,0%
 - bis 30. Juni 1990: 5,0%

Sollte die ESTV ein an den Steuerpflichtigen geschuldetes Guthaben nicht innerhalb von 60 Tagen ausbezahlt haben, so schuldet sie neben dem Guthaben folgender Zins:

- **Vergütungszinsen:**
 - Ab 1. Januar 2012: 4,0%
 - 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011: 4,5%
 - vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2009: 5,0%

Anzumerken ist ferner, dass Guthaben, welche durch Verschulden des Steuerpflichtigen entstehen, nicht verzinst werden.¹²

¹² So etwa, wenn der Steuerpflichtige eine Akontozahlung leistet, welche sich nach Einreichung einer verspäteten Abrechnung als zu hoch erwies oder der ESTV die Kontoangaben nicht übermittelt wurden.

3.4 Fristverlängerungen und Formularbestellungen

Mit dem Relaunch der Internetseite der ESTV wurden diverse Internetservices eingeführt. Insbesondere können Fristverlängerungen und Formularbestellungen teilweise via Internet bestellt bzw. direkt als PDF abgespeichert werden.

Abbildung 1 zeigt die Übersichtsseite (<http://www.estv.admin.ch/mwst/dienstleistungen/00229/index.html?lang=de>) für diese Services.

Seit geraumer Zeit können, wie schon seit längerer Zeit bei den meisten Kantonen hinsichtlich der direkten Steuern, Fristverlängerungen, elektronisch d.h. via Internet beantragt werden. Dabei ist neben der Mehrwertsteuernummer auch noch die von der Verlängerung betroffene Periode, Firmennamen und die Kontaktperson anzugeben. Wichtig zu wissen ist dabei, dass eine Verlängerung lediglich um 90 Tage – unabhängig davon, ob es sich um eine Abrechnung nach Semester oder Quartal handelt – beantragt werden kann.

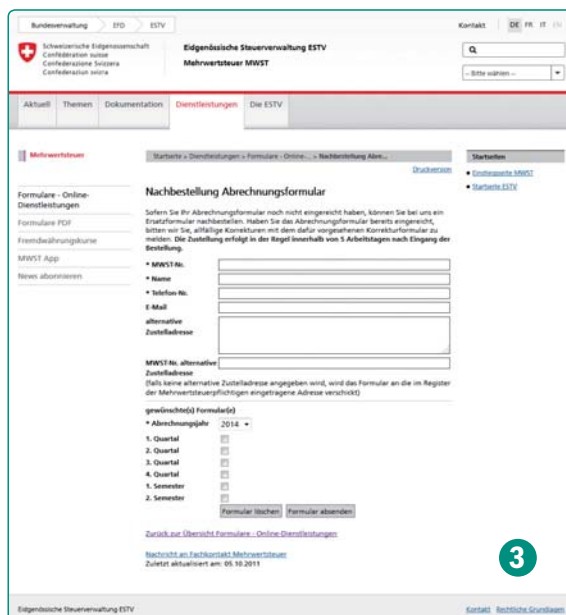
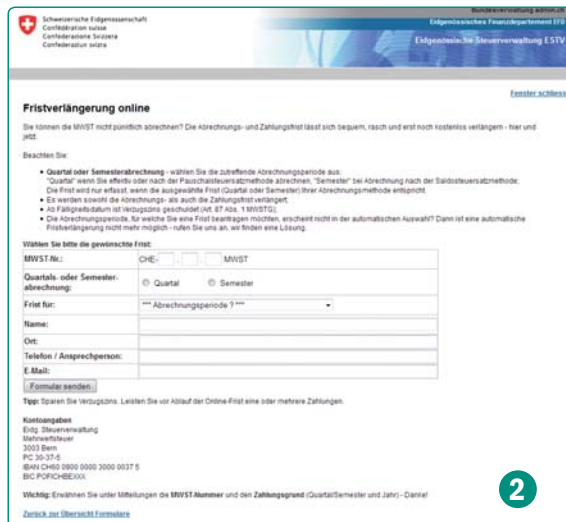
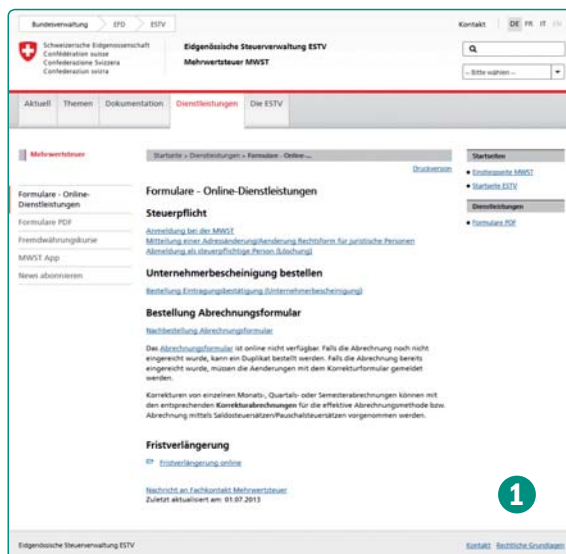
Sollte eine längere oder eine weitere Verlängerung notwendig sein, ist mit der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer Kontakt aufzunehmen. Anzumerken ist hierbei, dass sich die ESTV in der Regel mit einer weiteren Fristverlängerung kulant zeigt.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass nach der Fälligkeit der Abrechnung (vgl. Abschnitt 3.2) immer – das heisst unabhängig, ob eine Verlängerung beantragt wurde oder nicht – nach Art. 87 Abs. 1 MWSTG ein Verzugszins (vgl. Abschnitt 3.3) geschuldet ist.

Abbildung 2 zeigt auf, welche Verlängerungen beantragt werden können (https://www.estv2.admin.ch/mwst_frist/d/formular.php).

Falls die Abrechnung nicht mehr vorliegt, kann ein Duplikat bestellt werden. Wurde die Abrechnung bereits eingereicht, müssen die Änderungen mit dem Korrekturformular gemeldet werden. Für die Bestellung eines Duplikats ist neben der Mehrwertsteuernummer auch die von der Verlängerung betroffene Periode, der Firmennamen und die Kontaktperson anzugeben.

Abbildung 3 zeigt die Internetseite, auf welcher die Abrechnungsformulare nachbestellt werden können (<http://www.estv.admin.ch/mwst/dienstleistungen/00229/00700/index.html?lang=de>).



3.5 Abschliessende Hinweise

- Reichen Sie nur das Originalformular mit der richtigen Abrechnungsperiode ein.
- Prüfen Sie, dass nur Werte der aktuellen Abrechnungsperiode deklariert sind.
- Bei vereinnahmten Entgelte sind keine Entgeltminderungen (Rabatte, Skonti) zu deklarieren.
- Bei Ziffer 280 Textvermerk nicht vergessen.
- Stimmt Ziffer 299 mit Total von Ziffer 300–341 überein?
- Eigenverbrauch nicht vergessen!
- Prüfen, ob Vorsteuerkürzung bzw. -korrekturen vorgenommen wurden.
- Sind die Umsätze in Ziffer 900/910 erfasst?
- Keine Rechenfehler?
- Reichen Sie nur Beilagen ein, die auf dem MWST-Abrechnungsformular genannt sind oder von der ESTV verlangt wurden – etwa bei der Einlageentsteuerung.
- Vergessen Sie nicht, das MWST-Abrechnungsformular mit Ort und Datum, Telefonnummer, der für die MWST-Abrechnung zuständigen Person sowie der rechtsverbindlichen Unterschrift zu versehen.
- Im schriftlichen Verkehr mit der ESTV ist die Benennung der MWST-Nr. und Referenznummer (Ref.-Nr.) wichtig. Diese sind im Kopf des MWST-Abrechnungsformulars aufgedruckt.


DER AUTOR



Dr. oec. HSG Manuel Vogel, eidg. dipl. Steuerexperte/Mehrwertsteuerspezialist

Dr. Manuel Vogel ist Spezialist mit überwiegendem Tätigkeitsgebiet Mehrwertsteuer und internationalem Steuerrecht und verfügt über langjährige Beratungserfahrung in nationalen und internationalen MWST-Fragen. Nach seiner Diplomarbeit auf dem Gebiet des nationalen Mehrwertsteuerrechtes an der Universität St. Gallen hat er eine Dissertation an der Universität St. Gallen auf dem Gebiet des internationalen Mehrwertsteuerrechtes verfasst. Er ist Autor verschiedener Publikationen (etwa im Finanz-Dossier Mehrwertsteuer) und Referent an Fachveranstaltungen zur MWST sowie Prüfungsexperte an verschiedenen eidg. Prüfungen so etwa zum dipl. Steuerexperten. Dr. Manuel Vogel ist Verwaltungsrat und Partner bei der ACCTA ACCOUNTING & TAX AG, Baar (www.accta.ch).

Für Online-Abonnenten:

 Das Formular effektive Abrechnungsmethode können Sie im **Online-Modul «MehrwertsteuerPraxis»** mit Eingabe der **Index-Nummer 2249975** herunterladen und ausdrucken.