

Mehrwertsteuerrecht

Diego Clavadetscher, Lehrbeauftragter
Institut für Steuerrecht
Universität Bern

Thema 7

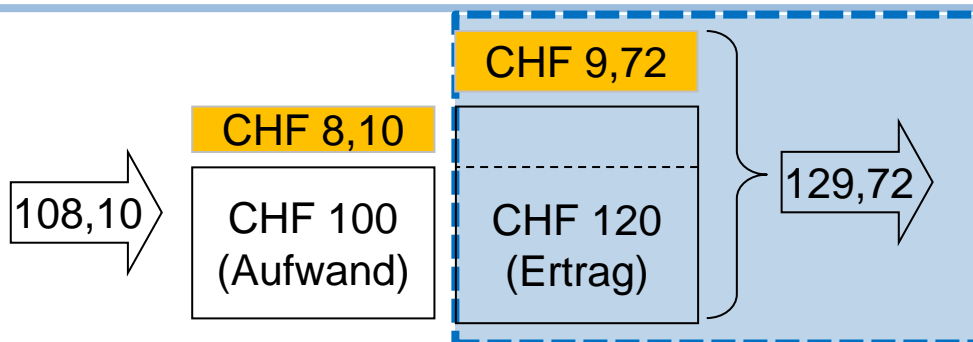
Überwälzung – Umsetzung der MWST über das Privatrecht

(Diese Vorlesung basiert in weiten Teilen auf einem Seminar, das zusammen mit Frau Dr. Tabea Lorenz für das St.Galler Seminar zur Mehrwertsteuer 2023 erarbeitet wurde.)

Worüber sprechen wir heute?

Steuerneutralität auf Unternehmensstufe

(MWSTG 1 I)



Händlerin

Ziel-Nettoerlös: CHF 20,00 «Mehrwert»

Verkaufspreis: CHF 129,72

Steuerzahllast: CHF 1,62 auf «Mehrwert»

Steuertragung: CHF 0,00

Vorsteuerabzug

CHF 8,10

Umsatzsteuerschuld

CHF 9,72

Steuerforderung

CHF 1,62

ESTV

Steuersatz: 8,1%

Wie wird eine **Steuertragung von CHF 0,00** erreicht?

- > Vorsteuerabzug (8,10)
- > Überwälzung (9,72)

→ **Steuerneutralität** auf Unternehmensstufe als **wichtigster** Beratungsfokus

Wir sprechen somit über

- > die Überwälzung der Mehrwertsteuer,
 - > ein zentrales Element für das Funktionieren des MWST-Systems,
 - > deren praktische Umsetzung zu einem grossen Teil nicht im MWST-Recht, sondern im Privatrecht erfolgt.
- heute bewegen wir uns oft im Privatrecht.

Einführungsbeispiel

Vertrag

1. Die **WoMo Handels AG** vermietet der **Bahnhofgarage GmbH** das Fahrzeug W-Bus vom **1.1.2020 bis 31.12.2024** zum Preis von **CHF 10'770 pro Jahr**.
2. Die Mieterin trägt alle Betriebs- und Unterhaltskosten.
3. Der jährliche Mietzins ist jeweils **vorschüssig am 15.12.** zu bezahlen.

Datum / Unterschrift



Rechnung vom 01.12.2022^o

Jahresmiete W-Bus pro 2023:	CHF	10'000,00
MWST 7,7%	CHF	<u>770,00</u>
Total (Zahlbar per 15.12.2022)	CHF	10'770,00

Übersicht

- > Was bedeutet Überwälzung der Mehrwertsteuer?
 - in der MWST-Dogmatik?
 - im MWST-Recht?
 - auf der Ebene des Privatrechts?
- > Drei-Ebenen-Verständnis
- > Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis
- > Ebene 2: Vertrag
- > Ebene 3: Rechnung
- > Zwischenfazit: Gegenüberstellung Rechnung / Vertrag
- > Privatrechtliche Ausgestaltung

Bedeutung der MWST-Überwälzung

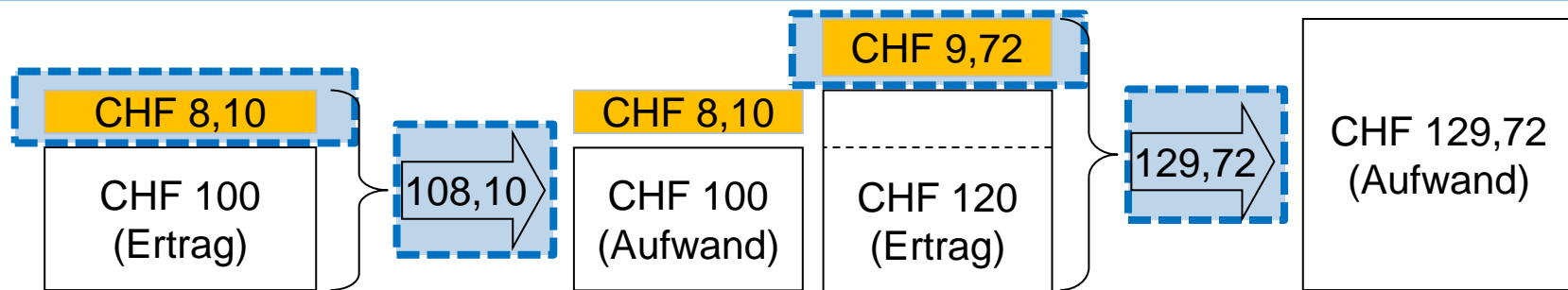
In der MWST Dogmatik

(1/2)

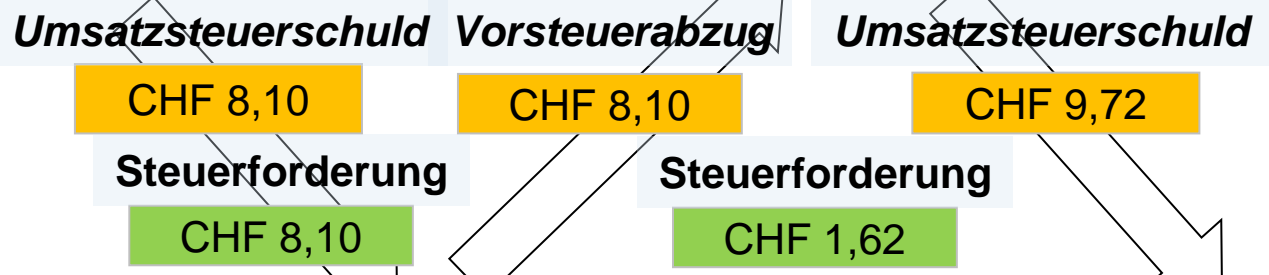
- > Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug (MWSTG 1 I; siehe nächste Folie)
- > **Grundsatz der Überwälzbarkeit (MWSTG 1 III.c)**
 - blosse Leitlinie für den Gesetzgeber und die rechtsanwendenden Behörden
 - kein justiziable Anspruch der steuerpflichtigen Personen
 - keine Grundlage, damit ESTV Steuerrückerstattung von privatrechtlicher Rückerstattung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger abhängig machen darf (BGer, 2.6.2003, 2A.320/2002 E. 5.4.1 und 5.4.2)
 - keine Rechtsgrundlage des Leistungsempfängers um zu viel bezahlte Steuer zurückzufordern
- Überwälzung als wesentlicher Bestandteil der Belastungs- und Erhebungskonzeption

Bedeutung der MWST-Überwälzung

In der MWST Dogmatik (2/2)



Produzentin	Händlerin	Endabnehmerin
Ziel-Nettoerlös: CHF 100,00	Ziel-Nettoerlös: CHF 20,00	
Verkaufspreis: CHF 108,10	Verkaufspreis: CHF 129,72	
Steuerzahllast: CHF 8,10	Steuerzahllast: CHF 1,62	Steuerzahllast: CHF 0,00
Steuertragung: CHF 0,00	Steuertragung: CHF 0,00	Steuertragung: CHF 9,72



Steuersatz: 8,1%

ESTV

Bedeutung der MWST-Überwälzung

Im MWST-Recht

(1/3)

- > MWSTG 6: «*Steuerüberwälzung*»
 - ¹ Die **Überwälzung** der Mehrwertsteuer richtet sich nach **privatrechtlichen Vereinbarungen**.
 - ² Zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung sind die **Zivilgerichte zuständig**.»
- > Weitere Bestimmungen mit Bezug zur Steuerüberwälzung:
 - MWSTG 22 I («*durch offenen Ausweis der Steuer*»)
 - MWSTG 27 II («*in einer Rechnung eine Steuer ausweist, [...] oder [...] eine zu hohe Steuer ausweist*»)
 - MWSTG 28 I.a («*die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer*»)
 - MWSTG 28a I.b («*keine MWST offen überwältzt wird*»)

Bedeutung der MWST-Überwälzung

Im MWST-Recht

(2/3)

- MWSTG 92 I.a («nicht in Rechnung gestellt [...] nachträgliche *Überwälzung nicht möglich oder nicht zumutbar*»)
- MWSTG 96 II («die *hinterzogene Steuer [...] in einer Form überwälzt wird, die zum VStA berechtigt*»)
- MWSTG 98.g («*in Rechnungen [...] eine MWST ausweist*»)
- MWSTV 59 I («*gilt als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer [...] für den Leistungsempfänger [...] erkennbar von diesem [...] die MWST eingefordert hat*»)
- MWSTV 59 II («*die MWST überwälzt hat*»)

Bedeutung der MWST-Überwälzung

Im MWST-Recht

(2/3)

> Zusammenfassung

— Die Überwälzung erweist sich im MWST-Recht als

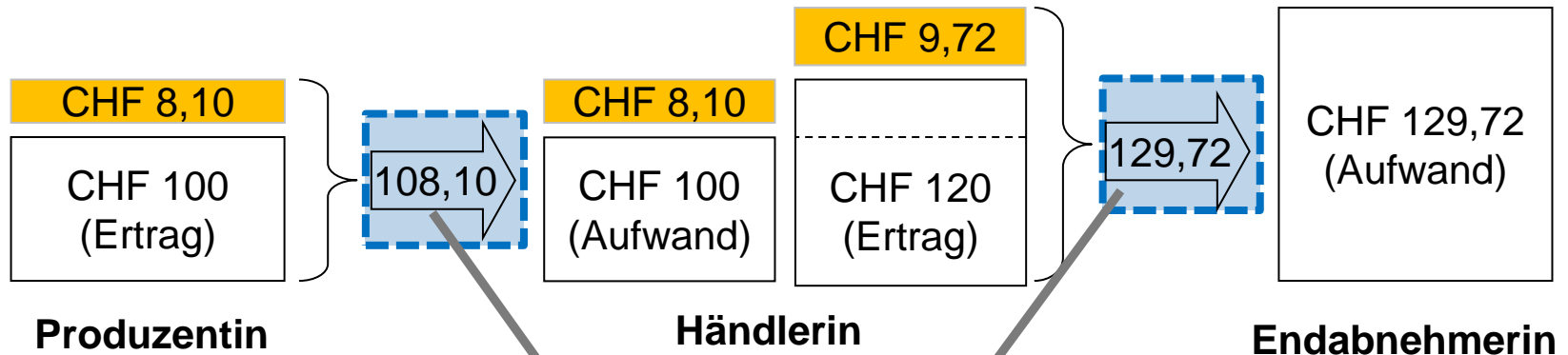
«**Chamäleon**»:

- «Überwälzung»
- «überwälzt»
- «offen überwälzt»
- «Ausweis»
- «ausweist»
- «offenen Ausweis»
- «in Rechnung gestellt»
- «erkennbar MWST eingefordert»

— Was ist denn nun «die» Überwälzung der MWST?



Bedeutung der MWST-Überwälzung Im Privatrecht



It's all about
money!

Drei-Ebenen-Verständnis

Übersicht

Das Chamäleon in den Griff bekommen:



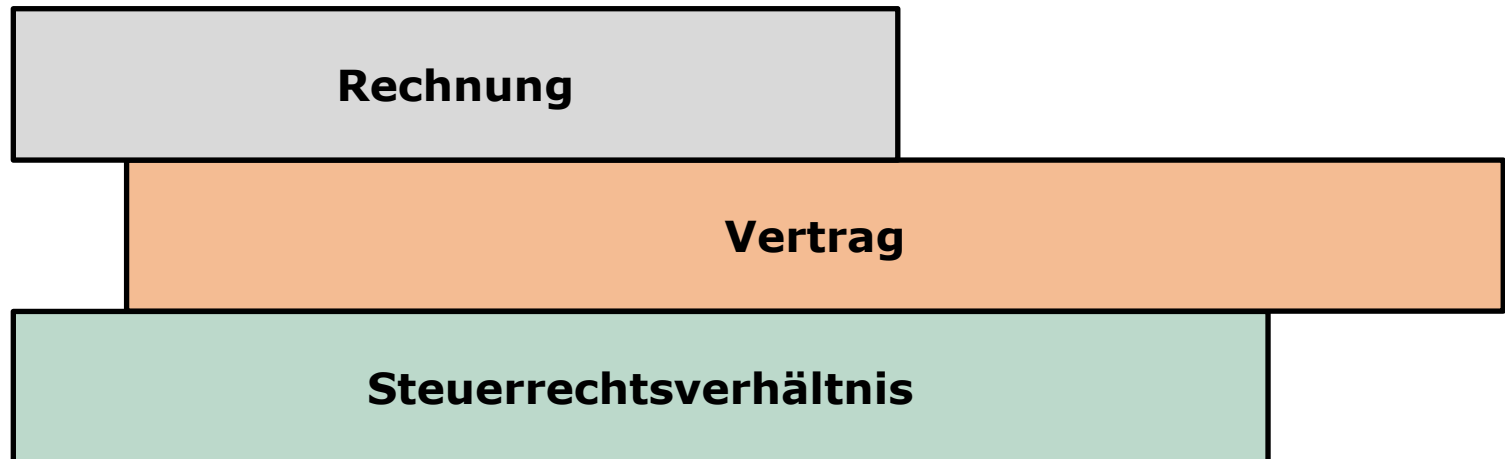
Bildquelle [Andreas Wershofen](#) auf [Pixabay](#)

→ Drei Ebenen unterscheiden und auseinanderhalten

Drei-Ebenen-Verständnis

Übersicht

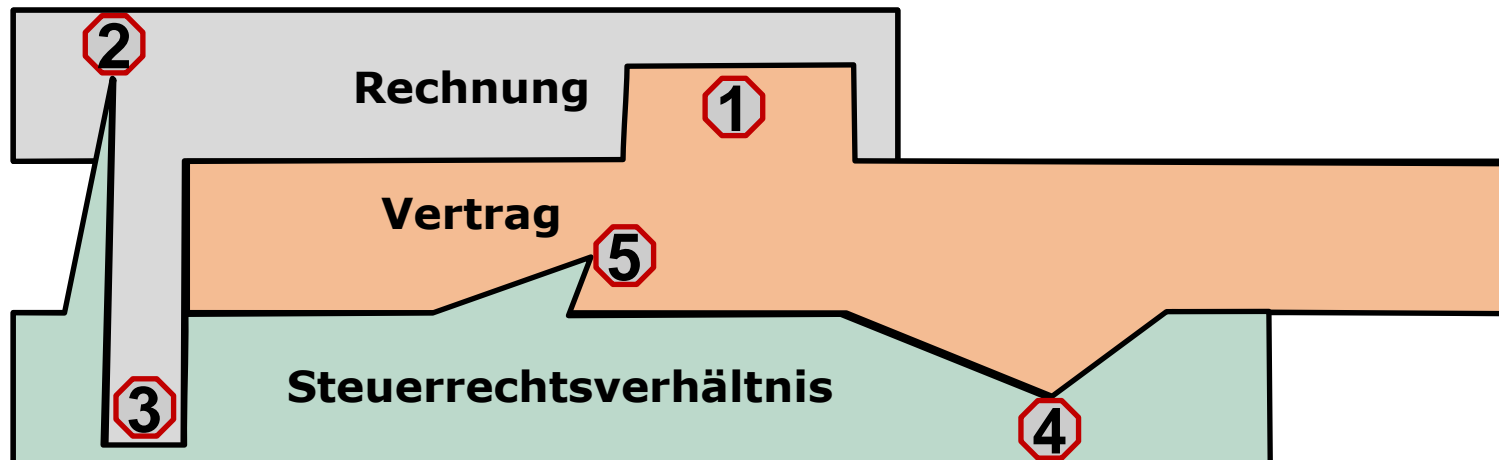
- Drei Ebenen unterscheiden und auseinanderhalten
- **Steuerrechtsverhältnis**
 - **Vertrag** (erste privatrechtliche Ebene)
 - **Rechnung** (zweite privatrechtliche Ebene mit unmittelbarer MWST-Reflexwirkung)



Drei-Ebenen-Verständnis

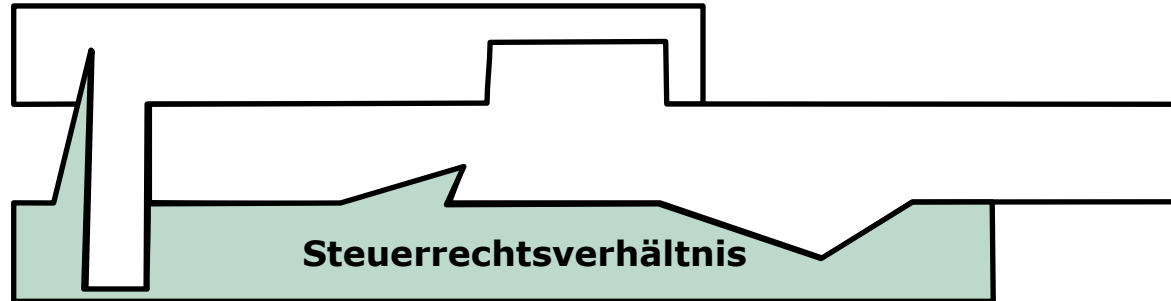
Detailkonzept

1. Vertrag steuert Inhalt der Rechnung
2. Privatrechtl. Anspruch aus MWSTG schreibt Rechnungsinhalt vor
3. Rechnung schafft ergänzendes Steuerobjekt und Rechnung als Basis für Vorsteuerabzug
4. Vertragsinhalt definiert Steuerrechtsverhältnis (!)
5. MWST-Recht beeinflusst Vertragsinhalt (!!)



Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Übersicht



1. Leistungsverhältnis als Hauptsteuerobjekt
2. Vorsteuerabzug
3. Steuerausweis als ergänzendes Steuerobjekt
4. Exkurs: Privatrechtliche Normen im MWSTG

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Leistungsverhältnis (Hauptsteuerobjekt)

- > MWSTG 24 I: Bemessungsgrundlage ist das «*tatsächlich empfangene Entgelt*»
 - > MWSTG 24 VI.a:
 - Die MWST wird nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.
 - tatsächlich empfangenes Entgelt «ins Hundert rechnen»
 - (effektive) Überwälzung spielt hinsichtlich der Steuerbemessung keine Rolle
 - m.a.W.: Gesetz geht von Überwälzung aus, einen privatrechtlichen Ausweis braucht es nicht;
 - der Fall, dass die MWST nicht überwält wurde, existiert aus Sicht des MWST-Rechts gar nicht.
-

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Vorsteuerabzug

- > MWSTG 28 I.a: *«die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer»*
 - MWSTV 59 I (*«gilt als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem die MWST eingefordert hat»*)

 - *«in Rechnung stellen»* von MWST als *«quasi-formelle»* Tatbestandsvoraussetzung
 - ohne *«in Rechnung stellen»* von MWST kein Vorsteuerabzug
 - m.a.W.: ohne privatrechtlichen Ausweis kein Vorsteuerabzug

 - **[Ausnahmen:**
 - Abzug fiktiver Vorsteuern (MWSTG 28 II und 28a)
 - Emissionsrechte: Verbot des Abzugs überwälzter Vorsteuer (MWSTV 111a II)
-

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Steuerausweis als ergänzendes Steuerobjekt (1/3)

> Worum geht es?

- Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug als Ausgangspunkt
 - fiskalischen Folgen des Vorsteuerabzugsrecht
 - gesetzgeberisches Bedürfnis, den Fiskus zu schützen
 - Umsetzung von früherem Richterrecht «*TVA facturée, TVA due*»

> MWSTG 27 I

- blosses Verbot, strafrechtlich sanktioniert in MWSTG 98 .g/.h
- materiellrechtliche Rechtsfolgen ergeben sich aus MWSTG 27 II

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Steuerausweis als ergänzendes Steuerobjekt (2/3)

> Tatbestandsvoraussetzungen von MWSTG 27 II

- Rechnung (Definition siehe MWSTG 3.k) mit
- «qualifiziertem Steuerausweis», d.h.
 - Angaben auf der Rechnung erlauben die Quantifizierung des Mehrwertsteuerbetrages
 - MWSTG 26 II.f als Massstab / Auslegungshilfe
 - «**verdeckter Ausweis**»: blosser Angabe des anwendbaren Steuersatzes, sofern das Entgelt die Steuer einschliesst («CHF 108,10 inkl. 8,1% MWST)
 - «**offener Ausweis**»: Angabe des anwendbaren Steuersatzes und des vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrags

(«	CHF 100,00
zzgl. 8,1% MWST	CHF 8,10
Total	CHF 108,10 »)
- [Hinweis: «verdeckter Ausweis» ≠ «verdeckte Überwälzung» / «offener Ausweis» ≠ «offene Überwälzung»]

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

Steuerausweis als ergänzendes Steuerobjekt (3/3)

> **Rechtsfolgen** von MWSTG 27 II

- Pflicht zur Entrichtung des ausgewiesenen Steuerbetrags
- Ausnahmen
 - Korrektur der Rechnung (s. MWSTG 27 IV, Details weiter unten)
oder
 - Glaubhaftmachung, dass Bund kein Steuerausfall entstanden ist

→ **Zusammenfassung:** privatrechtlicher Ausweis der MWST hat MWST-Folgen:

- ermöglicht den Vorsteuerabzug,
- führt zu einer MWST-Entrichtungspflicht (MWSTG 27),
- gestaltet das MWST-Rechtsverhältnis (Option, MWSTG 22).

Ebene 1: Steuerrechtsverhältnis

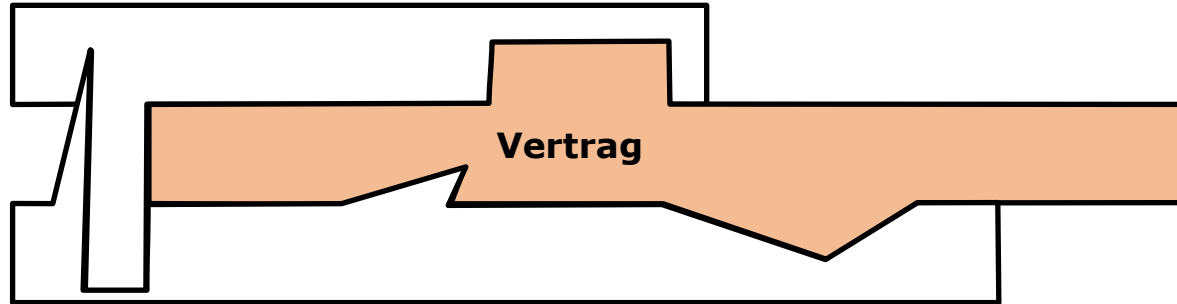
Exkurs: Privatrechtliche Regelungen im MWSTG

- > Leistungsverhältnis und vor allem Vorsteuerabzug basieren auf einer privatrechtlichen Grundlage
 - Bedarf für privatrechtliche Regelungen im MWSTG

 - > MWSTG 6: Überwälzung ist Sache des Privatrechts
 - inhaltlich: Privatautonomie → keine Vermutung einer privatrechtlichen Überwälzung **oder** Nicht-Überwälzung
 - prozessual: Zuständigkeit der Zivilgerichte
 - > MWSTG 26 I: Anspruch auf eine Rechnung
 - Kernelement dieser Norm ist der Steuerausweis (MWSTG 26 II.f)
 - > MWSTG 26 II: Inhaltselemente einer Rechnung als inhaltliche Konkretisierung von MWSTG 26 I
-

Ebene 2: Vertrag

Übersicht



1. Was ist ein Vertrag?
 2. Exkurs I: Abschluss und Inhalt eines Vertrags
 3. Exkurs II: Vorgehen bei unklarem Inhalt der Preisvereinbarung
 4. Konsequenzen hinsichtlich der Überwälzung
 5. Exkurs III: Weitere Vertragsinhalte aus MWST-Sicht
-

Ebene 2: Vertrag

Was ist ein Vertrag?

(1/2)

- > **Vertrag:** Zwei- oder mehrseitiges Rechtsgeschäft, das auf einer Einigung der Parteien beruht und ein oder mehrere Schuldverhältnisse (Obligationen) begründet, ändert oder aufhebt.
- > **Vertragsurkunde:** Wiedergabe der Einigung in einem Dokument
- > «**Vereinbarung**» (im Rahmen dieser Vorlesung): Inhalt der Einigung der Parteien hinsichtlich der wirtschaftlichen Überwälzung der MWST im Rahmen der Preisfestlegung (Vertragsbestandteil).

Ebene 2: Vertrag

Was ist ein Vertrag?

(2/2)

- > Beispiel:
 - A. und B. schliessen einen schriftlichen Kaufvertrag ab. Darin halten sie einen Kaufpreis in der Höhe von «CHF 60'000» fest. Beide Parteien gehen jedoch davon aus, dass der vereinbarte Kaufpreis zzgl. MWST zu verstehen ist und die MWST im vorliegenden Fall zusätzlich geschuldet ist. Aufgrund des übereinstimmenden wirklichen Parteiwillens ist vorliegend ein Vertrag über den Preis in der Höhe von «CHF 60'000 zzgl. MWST» zustande gekommen.
- Entscheidend ist grundsätzlich nicht der Wortlaut der Vertragsurkunde, sondern der tatsächliche Wille der Parteien

Ebene 2: Vertrag

Exkurs I: Abschluss und Inhalt eines Vertrags

- > OR 1 I: übereinstimmende gegenseitige Willensäußerung der Parteien, bedingt
 - Rechts- und Handlungsfähigkeit der Vertragsparteien
 - Rechtsbindungswille der Vertragsparteien
 - (gegenseitiger) Austausch der Willenserklärungen
 - (tatsächliche oder normative) Übereinstimmung der Willenserklärungen
 - > Inhaltlich sehr grosse Freiheit (Vertragsfreiheit)
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (1/6)

1. **Prüfschritt:** Ist überhaupt ein Vertrag zustande gekommen?
 2. **Prüfschritt:** Was ist der Inhalt der Preisvereinbarung?
 3. **Prüfschritt:** Wollten die Parteien, was sie vereinbarten (Willensmängel)?
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (2/6)

1. Prüfschritt: Ist überhaupt ein Vertrag zustande gekommen?
 - Tatsächlicher und normativer Konsens
 - Dissens
 - Wesentliche Vertragspunkte
 - objektiv wesentliche Vertragspunkte
 - subjektiv wesentliche Vertragspunkte
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (3/6)

> Beispiel:

- *Anna ist leidenschaftliche Hobby-Fotografin. Im Internet sieht sie ein Angebot für ein Objektiv zum Preis von CHF 2'000. Sie bestellt es umgehend und geht davon aus, dass der angegebene Preis inkl. MWST zu verstehen ist. Als sie einige Wochen später das Objektiv erhält, wird in der beiliegenden Rechnung ein Preis in der Höhe von total CHF 2'162 (CHF 2'000 zuzüglich 8,1% MWST) ausgewiesen.*
 - Ist ein Vertrag zustande gekommen (I/II)?
 - Der Wille der Parteien stimmt nicht überein → Erklärungen müssen nach dem Vertrauensprinzip ausgelegt werden
 - Auf das Angebot ist grundsätzlich die Preisbekanntgabeverordnung ([SR 942.211](#); **PBV**) anwendbar
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (4/6)

> Beispiel:

— Ist ein Vertrag zustande gekommen (II/II)?

- PBV 3 I: Bei Waren, die Konsumenten zum Kauf angeboten werden, muss stets der tatsächlich zu bezahlende Preis („Detailpreis“) bekanntgegeben werden
 - PBV 4 I: Die überwälzten öffentlichen Abgaben, zu welchen u.a. die MWST gehört, müssen im Detailpreis inbegriffen sein
 - PBV hat m.E. keine unmittelbare privatrechtliche Wirkung
 - Es ist m.E. jedoch denkbar, dass Anna in guten Treuen davon ausgehen konnte, dass die Anbieterin die Vorgaben der PBV entsprechend berücksichtigt und die MWST folglich im Preis des Angebotes inbegriffen ist
→ normativer Konsens in Bezug auf einen Preis von CHF 2'000, Vertrag ist zustande gekommen
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (5/6)

1. Prüfschritt: Ist überhaupt ein Vertrag zustande gekommen?
 2. Prüfschritt: Was ist der Inhalt der Preisvereinbarung?
 - Vertragsauslegung
 - Vertragsergänzung
 - Vertragsanpassung an veränderte Umstände
-

Ebene 2: Vertrag

Exkurs II: Unklarer Inhalt der Preisvereinbarung (6/6)

1. Prüfschritt: Ist überhaupt ein Vertrag zustande gekommen?
 2. Prüfschritt: Was ist der Inhalt der Preisvereinbarung?
 3. Prüfschritt: Wollten die Parteien, was sie vereinbarten (Willensmängel)?
 - Ein Vertrag kann ungültig sein, resp. werden, nicht nur wegen
 - Form- und
 - Inhaltsmängeln,
 - sondern auch wegen Willensmängeln (Irrtum).
-

Ebene 2: Vertrag

Konsequenzen auf Überwälzung

(1/3)

Vertrag

1. Die **WoMo Handels AG** vermietet der **Bahnhofgarage GmbH** das Fahrzeug W-Bus vom **1.1.2020 bis 31.12.2024** zum Preis von **CHF 10'770 pro Jahr**.
2. Die Mieterin trägt alle Betriebs- und Unterhaltskosten.
3. Der jährliche Mietzins ist jeweils **vorschüssig am 15.12.** zu bezahlen.

Datum / Unterschrift

Dez. **2023**

A: 10'770

B: 10'810

C: 10'790

Rechnung vom **01.12.2022**

Jahresmiete W-Bus pro 2023:	CHF	10'000,00
MWST 7,7%	CHF	770,00
Total (Zahlbar per 15.12.2022)	CHF	10'770,00

Ebene 2: Vertrag

Konsequenzen auf Überwälzung

(2/3)

- > Reminder aus MWST-Sicht: MWST ist immer im Preis enthalten
 - Fall, bei dem MWST nicht überwält wurde, existiert nicht
 - «MWST-Recht ist keine Hilfe bei der Vertragsauslegung»

- > MWST ist eine Preiskomponente
 - wirtschaftliche Frage, keine rechtliche («Wer trägt die MWST?») — «wirtschaftliche Überwälzung» der MWST

- > MWST hat Einfluss auf den Preis
 - Teilkomponente des Vertragspreises
 - Vertragspreis enthält idR weitere Teilkomponenten, wie Teuerung, Beschaffungskosten, Lohnkosten, etc.
 - Teilkomponente MWST hat keine eigenständige / besondere Bedeutung

Ebene 2: Vertrag

Konsequenzen auf Überwälzung

(3/3)

- > Der **Wortlaut** der Vertragsurkunde ist **grundsätzlich nicht massgebend**
- > Entscheidende Frage: **Was wurde vereinbart?**
 - fixer Preis?
 - variabler Preis (resp. Preis mit einer variablen Komponente)?
Falls ja, welche Komponente ist variabel?
 - (nur) Steuersatz
 - anderes Element des Steuerrechtsverhältnisses
 - gesamtes Steuerrechtsverhältnis

Ebene 2: Vertrag

Exkurs: Weitere Vertragsinhalte aus MWST-Sicht

- > In Bezug auf die Mehrwertsteuer sind weitere Vereinbarungen denkbar, bspw.:
 - Vereinbarung des Ausschluss des Anspruchs des Leistungsempfängers auf eine Rechnung;
 - Vereinbarung, dass Meldeverfahren angewendet wird; allenfalls verbunden mit Anspruch auf Preiserhöhung, falls dieses Meldeverfahren von der ESTV nicht akzeptiert würde;
 - Vereinbarung von Mitwirkungspflichten des Leistungsempfängers in einem allfälligen Mehrwertsterverfahren;
 - Vereinbarung einer Pflicht zur Aushändigung von für das Steuerrechtsverhältnis massgeblichen Beweismitteln.

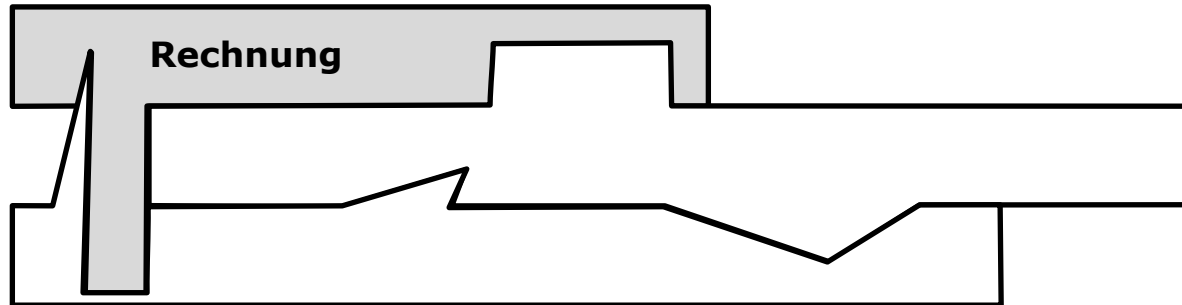
Ebene 2: Vertrag

Exkurs: Vertragsinhalt und Steuerrechtsverhältnis

- > Vertragsurkunde = mögliches Beweismittel in einem MWST-Verfahren → Vertragsinhalt kann Interpretation des MWST-Steuerrechtsverhältnis beeinflussen; bspw. sind zu bedenken
 - genaue Umschreibung des Inhalts einer Leistung, namentlich auch unter Berücksichtigung der mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkte;
 - klares Auseinanderhalten von Leistung und Gegenleistung, Vermeidung von unklaren «Verrechnungs- und/oder Tauschgeschäften»
 - unzweifelhaftes Festlegen der Parteien (namentlich, wenn mehrere Parteien involviert sind, klären wer Leistungserbringer ist (vgl. Skript IFF 2023, Fall 5 und dort insbesondere Ziff. 1.a);
 - Anwendung des Meldeverfahrens und der Folgen einer allfälligen Verweigerung durch die ESTV;
 - Zeitpunkt der Steuerentstehung (vgl. Skript IFF 2023, Fall 4).

Ebene 3: Rechnung

Übersicht



1. Was ist eine Rechnung? / Bedeutung einer Rechnung im Privatrecht / MWST-rtl. Definition einer Rechnung / Elemente einer Rechnung
 2. Mehrwertsteuerliche Bedeutung einer Rechnung
 3. Privatrechtlicher Anspruch auf eine Rechnung
 4. Nachträgliche Korrektur einer Rechnung
-

Ebene 3: Rechnung

Was ist eine Rechnung?

- > privatrechtlich keine (grosse) rechtliche Bedeutung
 - Einforderung / Fälligstellung einer Forderung
 - Buchungsbeleg
 - > Das MWST-Recht definiert die Rechnung (MWSTG 3.k)
 - Tatbestandselemente
 - Dokument (Bezeichnung irrelevant)
 - Abrechnung über das Entgelt einer Leistung gegenüber einer Drittperson
 - Definition «Gutschrift» (vgl. MWSTG 27 III)
 - «Rechnung», die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird
 - Achtung: aus Sicht der ESTV können auch Vertragsurkunden eine Rechnung darstellen (vgl. MWSTG 3.k)
 - Skript IFF 2023, Ziff. IV.D: Fall 4 «Bedingter Vertrag – unbedingte Steuerforderung»
-

Ebene 3: Rechnung

Elemente einer Rechnung (MWSTG 26 II/III)

- > privatrechtliche Norm: umschreibt den Umfang / Inhalt des Rechtsanspruchs aus MWSTG 26 I
- > Rechnungselemente («6-Punkte-Regel»):
 - 1) Name und Ort des Leistungserbringers sowie seine MWST-Registernummer
 - 2) Name und Ort des Empfängers der Leistung*
 - 3) Datum oder Zeitraum der Leistungserbringung
 - 4) Art, Gegenstand und Umfang der Leistung
 - 5) Entgelt für die Leistung
 - 6) «offener Steuerausweis», d.h. entweder
 - Steuersatz und Steuerbetrag
(«CHF 100,00 zzgl. 8,1% MWST CHF 8,10, total CHF 108,10») oder
 - nur Steuersatz unter Bezugnahme auf Gesamtentgelt
(«CHF 108,10 inkl. 8,1 % MWST»)
- * Ausnahme für Kassenzettel (MWSTG 27 III), sofern Betrag \leq CHF 400 (MWSTV 57)

Ebene 3: Rechnung

MWST-rechtliche Bedeutung einer Rechnung

Eine Rechnung löst unmittelbare MWST-Rechtsfolgen aus:

- > Vorsteuerabzug (MWSTG 28 I.a: «*die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer*»)
 - > Ergänzendes Steuerobjekt (MWSTG 27 II: «*in einer Rechnung eine Steuer ausweist, [...] oder eine zu hohe Steuer ausweist*»)
 - > Option (MWSTG 22 I: «*durch offenen Ausweis der Steuer*»)
 - > steuerauslösender Tatbestand für die zeitliche Bemessung (MWSTG 40 I)

 - > als Buchungsbeleg beweisrechtliche Bedeutung im Rahmen der betragsmässigen Bemessung
-

Ebene 3: Rechnung

Privatrechtlicher Anspruch auf eine Rechnung

- > MWSTG 26 I schafft privatrechtliche Anspruchsgrundlage des Leistungsempfängers gegenüber dem **steuerpflichtigen** Leistungserbringer
 - m.E. unbedingter Anspruch, somit spielt es keine Rolle, ob
 - Leistungsempfänger steuerpflichtig oder zum Vorsteuerabzug berechtigt
 - «Steuer überwältzt wurde» (in der Literatur tw. a. Meinungen)
 - > MWSTG 26 II/III definieren den inhaltlichen Umfang des Anspruchs
 - m.E. ist MWSTG 26 II.f («qualifizierter Ausweis») der wichtigste inhaltliche Teil des Anspruchs, weil unmittelbare Voraussetzung für einen (späteren) Vorsteuerabzug
-

Ebene 3: Rechnung

Nachträgliche Korrektur einer Rechnung

- > Voraussetzungen
 - > Rechtsfolgen auf
 - Vorsteuerabzug
 - Ergänzendes Steuerobjekt
 - Option
 - *Skript IFF 2023, Ziff. IV.C: Fall 3 «Rückwirkender Verzicht auf die Option als Option»*
 - > Wirtschaftliche Auswirkungen
 - Verschiebung der Steuerlast, je nach privatrechtlicher Ausgestaltung:
 - *Skript IFF 2023, Ziff. IV.E: Fall 5 «Tantrische Rechnungen»*
-

Zwischenfazit

Gegenüberstellung Rechnung / Vertrag

Rechnung



Bildquelle: [Ursula](#) auf [Pixabay](#)

Vertrag



Bildquelle: [Naomi Booth](#) auf [Pixabay](#)

Vertragstext

Vertragsinhalt
(Partei-
erklärung)

Privatrechtliche Ausgestaltung

Übersicht

1. Formulierung von Rechnungen
 2. Formulierung von Preisvereinbarungen
 3. Theoretische Erkenntnisse
 4. Praktische Erkenntnisse
-

Privatrechtliche Ausgestaltung Formulierung von Rechnungen

- > Varianten: «Der Preis beträgt
 - a. CHF 108,10»
 - b. CHF 108,10 inkl. MWST»
 - c. CHF 108,10 inkl. 8,1% MWST»
 - d.

CHF 100,00
zzgl. 8,1% MWST
CHF 8,10
CHF 108,10»

 - > Beurteilungskriterien:
 - Vorsteuerabzug möglich?
 - Ergänzendes Steuerobjekt (MWSTG 27 II) gegeben?
 - Ausübung der Option (MWSTG 22 I)?
 - Rückforderungsrecht des Leistungsempfängers gestützt auf OR 62 ff. (ungerechtfertigte Bereicherung)?

 - > **Ihre Antworten?** (Lösungsskizzen siehe Skript IFF 2023, Ziff. III.2.D)
-

Privatrechtliche Ausgestaltung Formulierung von Preisvereinbarungen (1/4)

- > Varianten 1-4
 - a. *«Der Preis beträgt CHF 108,10.»*
 - b. *«Der Preis beträgt CHF 108,10 inkl. MWST.»*
 - c. *«Der Preis beträgt CHF 100,00 zzgl. MWST.»*
 - d. *«Der Preis beträgt CHF 108,10 inkl. 8,1 % MWST.»*
- > Beurteilungskriterien
 1. Nachträgliche Preisanpassung möglich, wenn sich am Steuerrechtsverhältnis etwas ändert?
 2. Vertraglicher Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers, wenn sich der im Preis enthaltene Steuerbetrag nachträglich als zu hoch erweist?
 3. [Risiko einer objektiven Steuerpflicht gem. MWSTG 27 II?]
 4. [Ist die Formulierung PBV konform?]
- > **Ihre Antworten?** (Lösungsskizzen siehe Skript IFF 2023, Ziff. III.2.C)

Privatrechtliche Ausgestaltung

Formulierung von Preisvereinbarungen

(2/4)

- > Varianten 5-6
 - e. *«Der Preis beträgt CHF 100,00 zzgl. 8,1 % MWST.»*
 - f. *«Der Preis beträgt CHF 100,00 zzgl. MWST zum jeweils gesetzlich geschuldeten Satz, aktuell ausmachend CHF 108,10.»*
- > Beurteilungskriterien
 1. Nachträgliche Preisanpassung möglich, wenn sich am Steuerrechtsverhältnis etwas ändert?
 2. Vertraglicher Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers, wenn sich der im Preis enthaltene Steuerbetrag nachträglich als zu hoch erweist?
 3. [Risiko einer objektiven Steuerpflicht gem. MWSTG 27 II?]
 4. [Ist die Formulierung PBV konform?]
- > **Ihre Antworten?** (Lösungsskizzen siehe Skript IFF 2023, Ziff. III.2.C)

Privatrechtliche Ausgestaltung

Formulierung von Preisvereinbarungen

(3/4)

> Variante 7

g. *«Der Preis beträgt CHF 100,00 zzgl. der im massgeblichen Zeitpunkt vom Leistungserbringer geschuldeten MWST. Der Leistungserbringer ist berechtigt, Wahlrechte, die ihm das Mehrwertsteuerecht zur Verfügung stellt, ohne Rücksprache mit dem Vertragspartner in Anspruch zu nehmen. Damit führt bspw. die Ausübung einer Option gemäss Art. 22 MWSTG zu einer Erhöhung des Preises.»*

> Beurteilungskriterien

1. Nachträgliche Preisanpassung möglich, wenn sich am Steuerrechtsverhältnis etwas ändert?
2. Vertraglicher Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers, wenn sich der im Preis enthaltene Steuerbetrag nachträglich als zu hoch erweist?
3. [Risiko einer objektiven Steuerpflicht gem. MWSTG 27 II?]
4. [Ist die Formulierung PBV konform?]

> **Ihre Antwort?** (Lösungsskizzen siehe Skript IFF 2023, Ziff. III.2.C)

Privatrechtliche Ausgestaltung

Formulierung von Preisvereinbarungen

(4/4)

- > Variante 8
 - h. *«Der Preis beträgt CHF 100,00 zzgl. 8,1 % MWST. Im Falle einer Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes erhöht sich der Preis entsprechend.»*
- > Beurteilungskriterien
 1. Nachträgliche Preisanpassung möglich, wenn sich am Steuerrechtsverhältnis etwas ändert?
 2. Vertraglicher Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers, wenn sich der im Preis enthaltene Steuerbetrag nachträglich als zu hoch erweist?
 3. [Risiko einer objektiven Steuerpflicht gem. MWSTG 27 II?]
 4. [Ist die Formulierung PBV konform?]
- > **Ihre Antwort?** (Lösungsskizzen siehe Skript IFF 2023, Ziff. III.2.C)

Privatrechtliche Ausgestaltung

Theoretische Erkenntnisse

(1/2)

- > Unterschiedliche Funktionen
 - Rechnung:
 - Funktion: Einforderung eines Betrags
 - inhaltlicher Fokus: genaue Festlegung der Betragshöhe
 - mehrwertsteuerlicher Fokus: «qualifizierter Steuerausweis»
 - eher formelles Verständnis → hohe Bedeutung des Wortlauts
 - Vertragsurkunde:
 - Funktion: Wiedergabe der Einigung der Parteien
 - inhaltlicher Fokus: inhaltlicher Gehalt der Einigung
 - mehrwertsteuerlicher Fokus: primär keiner, sekundär sofern bewusst Inhalt des Steuerrechtsverhältnisses gesteuert werden soll
 - unterliegt der Auslegung → relative Bedeutung des Wortlauts
- Besser nicht gleiche Formulierungen verwenden!

Privatrechtliche Ausgestaltung

Theoretische Erkenntnisse



(2/2)

- > **Vertragsklauseln können unterschiedlich verstanden werden**
→ **den Willen ausführlich festhalten**

- > Rechtssicherheit durch ein neu zu schaffendes Normenwerk von standardisierten MWST-Klauseln (analog Incoterms)?
→ mögliches Thema einer wissenschaftlichen Arbeit

Privatrechtliche Ausgestaltung

Praktische Empfehlungen für Vertragsgestaltung

- > klarstellen, ob ein fixer oder ein variabler (anpassbarer) Preis vereinbart worden ist;
 - Lehre aus dem Vorstehenden: Formulierung «*inkl. 8,1% MWST*» kann als fixer Preisbestandteil oder als variabler Preisbestandteil verstanden werden.
 - > klarstellen, von welchen Faktoren die variable Preiskomponente abhängt;
 - > vorsichtigerweise PBV-Konformität beachten;
 - > vorsichtigerweise sicherstellen, dass Vertragsurkunde nicht MWSTG 3.k erfüllt.
 - > Exkurs: Überlegen, ob durch entsprechende Formulierungen Einfluss auf den Inhalt des Steuerrechtsverhältnis genommen werden kann.  
-

Zusammenfassung

- > «Überwälzung der MWST» ist kein klarer Begriff
 - > Unterscheidung zwischen
 - **Steuerrechtsverhältnis:** Steuerbemessung unabhängig von Überwälzung /// Vorsteuerabzug /// MWSTG 27 II
 - **Vertrag:** wirtschaftliche Frage / variable Preisfestlegung?
 - **Rechnung:** «qual. Steuerausweis» nach MWSTG 26 II.f
 - > Vertrag
 - nicht die für Rechnungen gebräuchlichen Formulierungen übernehmen → diese sind auf Ebene Vertrag unterschiedlich interpretierbar
 - sorgfältig gewünschte Rechtsfolgen definieren und formulieren
 - > Rückerstattungsstreitigkeiten sind vielschichtig + heikel und daher zu vermeiden
-