

EDITORIAL



Liebe Leserin, lieber Leser

In einem kürzlichen Entscheid des Bundesgerichts wurde festgestellt, dass ein Adventskalender als eine Gesamtleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn gilt. Wieso dieser Entscheid nicht nur eine Randnotiz wert, sondern zentral für die Beurteilung anderer mehrwertsteuerlichen Sachverhalte ist, erfahren Sie im Titelbeitrag dieser Ausgabe.

Bereits in der letzten Ausgabe wurden die wichtigsten Änderungen der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes thematisiert. Neben diesen gibt es noch weitere Bestimmungen, die sich ändern werden. Welche das sind – lesen Sie im zweiten Beitrag.

Exportierende Unternehmen werden täglich mit der Herausforderung konfrontiert, Waren mit der richtigen Zolltarifnummer anzumelden und die richtigen Zollsätze zu berechnen. In der Praxis ergeben sich dabei verschiedene Unklarheiten und Stolperfallen. Der dritte Beitrag gibt einen praxisnahen Überblick zur Thematik.

Firmenanlässe und Mitarbeitergeschenke sind bei der Belegschaft beliebt und sind ein Zeichen der Wertschätzung. Mit konkreten Beispielen zeigt der vierte Beitrag, worauf Sie mehrwertsteuerlich achten müssen.

Zum Schluss finden Sie noch Antworten von unseren Experten zu Fragen aus der Praxis.

Ich wünsche Ihnen eine spannende und aufschlussreiche Lektüre.

Sonnige Grüsse

Sabine Bernhard, Redaktorin

EINHEITLICHE GESAMTLEISTUNG, LEISTUNGSKOMBINATION ODER HAUPT- UND NEBENLEISTUNG?

Im Mehrwertsteuerrecht werden voneinander unabhängige Leistungen selbstständig behandelt; sie stellen ein selbstständiges Steuerobjekt dar. Doch so klar ist die Zuordnung in der Praxis nicht immer, wie der neueste BVGer-Entscheid zeigt.

■ Von Anita Machin und Florian Hanslik

Unabhängige Leistungen vs. Sachgesamtheit/Leistungskombination oder Haupt- und Nebenleistung

Unter bestimmten Voraussetzungen können gewisse voneinander unabhängige und/oder untergeordnete Leistungen das mehrwertsteuerliche Schicksal einer Sachgesamtheit/Leistungskombination bzw. Hauptleistung teilen. Bei der MWST-Qualifikation von solch einer Mehrheit von Leistungen sind sich ESTV und Steuerpflichtige nicht immer einig, wie der neueste Bundesverwaltungsgerichtsentscheid zu dieser Thematik aufzeigt.

Adventskalender kennen alle – vor allem Eltern mit kleinen Kindern, die sich an 24 Tagen im Dezember die Vorfreude auf Weihnachten mit dem Öffnen eines Adventskalendertürchens versüssen lassen. Früher befanden sich hinter den Türchen oftmals Bilder, wobei sich heute viele andere kleine Überraschungen darin verstecken können – von Schokolade über kleine Spielsachen bis Spirituosen (für Erwachsene) oder eben Müeslidosen. Bei Letzteren stellt sich die Frage, welcher MWST-Satz auf dem gesamten Müesli-Adventskalender anwendbar ist: Der Normalsatz von aktuell 7,7% oder der reduzierte Satz von 2,5% für Lebensmittel? Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) hat im Entscheid A-2686/2020 vom

15. Februar 2022 die Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) gestützt, dass es sich beim Müesli-Adventskalender um eine **Gesamtleistung** im mehrwertsteuerlichen Sinne handle, bei welcher der **Normalsatz** anwendbar sei. Im Folgenden werden die Argumente der Parteien näher erörtert.

Grundsatz: selbstständige Behandlung (Art. 19 Abs. 1 MWSTG)

Prinzipiell werden voneinander unabhängige Leistungen mehrwertsteuerlich selbstständig behandelt. Verkauft der Florist eine Rose und eine Glückwunschkarte, tätigt er zwei unabhängige Verkaufsgeschäfte, wobei der Verkauf der Rose grundsätzlich dem reduzierten MWST-Satz unterliegt und auf dem Verkauf der Karte der Normalsatz anwendbar ist.

Sachgesamtheit und Leistungskombination (Art. 19 Abs. 2 MWSTG)

Mehrere voneinander unabhängige Leistungen können zu einer Sachgesamtheit vereinigt – also einer Kombination von verschiedenen Gegenständen – oder als Leistungskombination, d.h. die Kombination von Gegenständen und Dienstleistungen oder die Kombination verschiedener Dienstleistungen, angeboten werden. Wird diese Sachgesamtheit

bzw. Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt erbracht, und macht die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70% des Gesamtentgelts aus (70/30%-Regel), dann können die enthaltenen Leistungen mehrwertsteuerlich einheitlich behandelt werden. Die mehrwertsteuerlichen Qualifikation wird dabei anhand der überwiegenden Leistung vorgenommen.

Die 70/30%-Regel kann sowohl zur Bestimmung des Leistungsorts als auch des Steuersatzes und der Steuerausnahmen angewendet werden. Die Regel ist bei Steuerausnahmen allerdings dann nicht anwendbar, wenn von der Steuer ausgenommene Leistungen, für welche nicht optiert werden kann, mit steuerbaren Leistungen kombiniert werden und die steuerbaren Leistungen wertmässig mindestens 70% ausmachen.

Zurück zum Floristen: Wenn dieser die Rose und die Glückwunschkarte in einer Leistungskombination zu einem Pauschalpreis anbietet, kann die 70/30%-Regel zur Anwendung kommen. Macht die Rose wertmässig mindestens 70% des Pauschalpreises aus, darf auf der Sachgesamtheit «Rose plus Glückwunschkarte» der reduzierte Satz fakturiert und abgerechnet werden.

Gesamtleistung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG)

Wenn miteinander verbundene Lieferungen und/oder Dienstleistungen wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Leistungseinheit), sind sie als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen und nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln. Die einzelnen Leistungen stehen gemäss Rechtsprechung sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbindung, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs ver-



körpern, der das gesamte Handeln umfasst. Das Leistungspaket kann nicht in Einzelleistungen zerlegt werden, die für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch die Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation erfolgt dabei nach der wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Für die einzelnen Leistungskomponenten gelten somit die gleichen Vorschriften bezüglich Steuersatz, Ort der Besteuerung und Steuerbefreiung.

Hauptleistung und Nebenleistung (Art. 19 Abs. 4 MWSTG)

Ebenfalls einheitlich zu beurteilen sind Leistungen, die zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter Nebenleistung stehen. Leistungen, welche im Vergleich zu einer Hauptleistung nebensächlich

sind, mit der Hauptleistung eng zusammenhängen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommen, qualifizieren als Nebenleistungen. Die Hauptleistung stellt den eigentlichen Kern dar und steht im Vordergrund. Als Nebenleistung zu einer Lieferung gilt beispielsweise die Abgabe von Umschliessungen, sofern diese für die verpackten Gegenstände üblich sind.

Welche Konstellation ist im Einzelfall anzunehmen?

Die Beurteilung des konkreten Einzelfalls erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die zivilrechtliche Beurteilung ist zweitrangig. Zudem ist die Frage primär aus Sicht des Verbrauchers bzw. Leistungsempfängers zu beantworten. Dabei ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer Verbrauchergruppe massgeblich und nicht die subjektive Meinung des konkreten Leistungsempfängers.

BVGer Entscheid A-2686/2020 vom 15. Februar 2022

Die steuerpflichtige Beschwerdeführerin bezweckt die Produktion und den Vertrieb von Müesli. Zum Jahresende vertreibt sie jeweils einen Adventskalender mit 24 Türchen, hinter welchen sich 24 unterschiedliche Geschmacksrichtungen von Müesli verstecken. Die Steuerpflichtige ist der Auffassung, dass beim Müesli-Adventskalender die Müeslidosen im Vordergrund stünden und daher der reduzierte Steuersatz von 2,5% für Nahrungsmittel anzuwenden sei. Dazu ergänzt der Vertreter der Steuerpflichtigen, dass hier eine Sachgesamtheit vorliege, die 70/30%-Regel angewendet werden dürfe und die Adventskalender somit nach der überwiegenden Leistung – dem Müesli – zum reduzierten Satz abgerechnet werden dürfen. Die beiden selbstständigen Leistungen «Adventskalender ohne Inhalt» und «Müeslidosen als Inhalt» würden nur aus Marketinggründen zusammen verkauft. In vielen Fällen würden leere Kalender verkauft, welche der Kunde dann individuell füllen könne. Deshalb habe die Trennung von Adventskalender und Müeslidosen keine Veränderung von diesen beiden Leistungen zur Folge. Da die Müeslidosen mehr als 70% des Gesamtentgelts ausmachen, seien die Umsätze aus dem Adventskalenderverkauf (Sachgesamtheit) zum reduzierten Steuersatz steuerbar.

Die ESTV hingegen sieht den Adventskalender als ein unteilbares Ganzes an, bei welchem der Kalender im Vordergrund stünde und dieser somit zum Normalsatz zu versteuern sei. Der Adventskalender mit einem Überraschungseffekt in Form von Müesli stelle eine Gesamtleistung dar. Trenne man die Müeslidosen und den aus Karton bestehenden Kalender voneinander, habe dies eine Veränderung des Wesens des gesamten Leistungsangebotes zur Folge. Ein leerer Adventskalender habe nicht mehr die

gleiche Bedeutung wie ein Kalender, welcher hinter jedem der 24 Türchen Müeslidosen enthalte.

Das BVGer teilt die Meinung der ESTV. Entgegen den Behauptungen der Steuerpflichtigen, der Adventskalender sei zwar für die Müeslidosen konzipiert worden, könne aber auch mit anderen Gegenständen gefüllt werden, führt das BVGer aus, dass man den aufgebrochenen Kalender nicht mehr einzeln verkaufen könne. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der Leistungsempfängergruppe (Konsumenten) würde das angebotene gesamte Leistungspaket «Müesli-Adventskalender» durch die Trennung zerstört. **Die einzelnen Teile stünden in einer engen Verbundenheit und verkörpern untrennbare Komponenten der Gesamtleistung.** Der weihnachtlich bedruckte Kartonkalender wie auch die 24 in einzelne Portionsbecher verpackten Müesli stellen unabdingbare Wesenbestandteile des «Müesli-Adventskalenders» dar. Würde einer der beiden Bestandteile fehlen, handle es sich nicht mehr um das Leistungspaket «Müesli-Adventskalender». Im Übrigen stelle die mit Motiven bedruckte Kartonschachtel mit 24 Türchen keine blosser Verpackung dar, welche als Nebenleistung qualifiziert werden könnte, sondern sei ein wesentlicher Bestandteil des Adventskalenders und seiner Bedeutung. Denn ein Adventskalender werde in erster Linie wegen der 24 Türchen mit Überraschungseffekt gekauft. Die Frage, womit der Adventskalender gefüllt sei, komme erst an zweiter Stelle. Massgebend sei die Sicht des Konsumenten. Wenn dieser im Laden nach dem steitbetroffenen Adventskalender greife, möchte er sich bewusst überraschen lassen oder jemandem die Adventszeit verschönern. Die Müeslidosen als Füllung stünden dabei erst an zweiter Stelle. Zusammenfassend würden die **Müesli-Adventskalender als Gesamtleistung qualifiziert werden.** Der weihnachtlich bedruckte Kartonkalender

nachtlich bedruckte Kartonkalender mit seinem Überraschungseffekt mache die wesentliche Eigenschaft der vorliegenden Gesamtleistung aus. Aus diesem Grund greife hier der für diese Lieferung anwendbare Normalsatz, und zwar für den gesamten Müesli-Adventskalender.

Hinweis für die Praxis

Dass ein Müesli-Adventskalender eine **Gesamtleistung** darstellt, können die meisten vermutlich noch nachvollziehen. Aber dass dieser – gestützt auf die weihnachtlich bemalte Kartonschachtel mit 24 Türchen – **zum Normalsatz steuerbar sein soll**, das mag einige in Erstaunen versetzen. Ein Müesli-Adventskalender besteht ja mehrheitlich aus Müesli und nicht aus Karton. Trotzdem ist gemäss Gerichts- und Verwaltungspraxis bei einer Gesamtleistung der Charakter eben dieser für die Mehrwertsteuerliche Beurteilung relevant und nicht die wertmässig überwiegende Leistung, wie dies bei der Leistungskombination der Fall wäre.

Ist sich ein Steuerpflichtiger bei der Mehrwertsteuerlichen Beurteilung seiner Produkte unsicher, kann im Zweifelsfall jederzeit ein **vorgängiges Ruling bei der ESTV** eingeholt werden. Dies schafft Rechtssicherheit über die MWST-Folgen und verhindert damit nachträgliche Aufrechnungen aufgrund einer MWST-Revision.

AUTOREN



Anita Machin Barroso, MLaw, dipl. Steuerexpertin, CAS FH in Zollrecht, ist seit über 15 Jahren in der Steuerberatung tätig und spezialisierte sich im Bereich der indirekten Steuern (MWST und Zollrecht). Sie ist Partnerin bei der VATastic AG in Zürich.



Dr. iur. Florian Hanslik, LL.M., DAS in MWST, war am Europa Institut an der Universität Zürich, im Europäischen Parlament in Brüssel (Belgien) und in der Österreichischen Wirtschaftskammer in Wien tätig, bevor er vor bald 20 Jahren in das Fachgebiet der indirekten Steuern wechselte. Er ist Partner bei der VATastic AG in Zürich.