



**Matthias Höhn**

Master of Law UZH,  
MAS FH in MWST/VAT/LL.M.  
Fineac Tax AG, Zug  
matthias.hoehn@fineac.ch



Dieser Fachbeitrag steht Ihnen auch als **Audiodatei** zur Verfügung: auf [www.trex.ch](http://www.trex.ch) gehen, direkt hören oder herunterladen.

## Mehrwertsteuer

# Mehrwertsteuerlicher Gestaltungsspielraum über den Zeitpunkt der Rechnungsstellung

Ob ein Steuerpflichtiger nach Saldosteuersätzen abrechnen darf und welche Steuersätze anzuwenden sind, hängt vom steuerbaren Umsatz ab. Der steuerbare Umsatz ist auch für die Befreiung von der Steuerpflicht massgebend. Vorliegend wird untersucht, inwiefern der Steuerpflichtige den massgebenden Umsatz über die Rechnungsstellung selbst beeinflussen kann.

### 1. Entstehung der Steuerforderung

Die Steuerpflicht entsteht bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich mit der Rechnungsstellung oder bei Vereinnahmung der Zahlung, wenn diese früher erfolgt. Bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten ist grundsätzlich die Vereinnahmung des Entgelts massgebend (vgl. Art. 40 MWSTG).

Neben diesem Grundsatz sind beispielsweise bei Tauschgeschäften oder Transaktionen zwischen Nahestehenden ohne Rechnungsstellung und Zahlungsfluss weitere Aspekte zu berücksichtigen.

Nachfolgend wird, soweit nicht etwas anderes explizit aufgeführt wird, von Transaktionen unter unabhängigen Dritten und einer Abrechnung nach vereinbarten Entgelten ausgegangen. Auch wird angenommen, dass Leistungsempfänger in der Regel erst nach Erhalt der Rechnung zahlen und der Leistungserbringer dadurch über die Rechnungsstellung zumindest indirekt den Zeitpunkt der Zahlung beeinflussen kann.

### 2. Befreiung von der Steuerpflicht

Unternehmen, die entweder ihren Sitz im Inland haben oder im Inland Leistungen erbringen, sind von der Steuerpflicht befreit, wenn der weltweite Jahresumsatz aus grundsätzlich steuerbaren Leistungen weniger als 100 000 Franken beträgt.

Für nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine und gemeinnützige Organisationen liegt die Grenze bei 250 000 Franken pro Jahr (vgl. Art. 10 Abs. 2 MWSTG).

Da mit der unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich die Steuerpflicht entsteht, handelt es sich bei der Befreiung von der Steuerpflicht um eine steuermindernde Tatsache, deren Nachweis dem potenziell Steuerpflichtigen obliegt.<sup>1</sup>

### 3. Massgebender Umsatz

Im Gesetz wird die Berechnung des massgebenden Umsatzes in Art. 10 Abs. 2<sup>bis</sup> MWSTG definiert: «Der Umsatz berechnet sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer.» Mit anderen Worten, er wird aus der Summe der in einem bestimmten Zeitraum in Rechnung gestellten Beträge ermittelt.

In welchen Fällen diese Definition entscheidend ist, wird nachfolgend in den konkreten Anwendungsfällen besprochen.

#### → Beispiel

Neben ihrer 50-Prozent-Anstellung in einem Treuhandbüro betreibt Frau Meier ein kleines Cateringbusiness, mit dem sie mehrere Zehntausend Franken im Jahr verdient. 2024 lief das Vorweihnachtsgeschäft besonders gut. In

der ruhigen Zeit zwischen Weihnachten und Neujahr stellt Frau Meier die letzten Rechnungen aus und sieht, dass sie 2024 auf einen Jahresumsatz von 102 000 Franken kommt. Damit wird sie auf den 1. Januar 2025 steuerpflichtig.

#### Variante 1

Frau Meier entscheidet sich, die letzte Rechnung an die Treuhand GmbH, die nicht nur ihr Kunde, sondern auch ihr Arbeitgeber ist, über 3000 Franken erst am 3. Januar 2025 zu erstellen und zu verschicken. Rechnungs- und Versanddatum liegen im Jahr 2025. Der massgebende Umsatz für 2024 beträgt 99 000 Franken. Frau Meier wird für 2025 grundsätzlich nicht steuerpflichtig.

#### Variante 2

Der Chef von Frau Meier und Geschäftsführer der Treuhand GmbH war so begeistert vom Catering, dass er beschliesst, umgehend auf das für die Lohnzahlungen bekannte Konto zu zahlen und den Betrag auf 3200 Franken aufzustocken. Das Geld geht am 30. Dezember 2024 auf dem Konto von Frau Meier ein. Der Jahresumsatz 2024, berechnet nach vereinbarten Entgelten, beträgt nun 102 200 Franken und Frau Meier wird per 1. Januar 2025 steuerpflichtig.

Die Beispiele zeigen den Gestaltungsspielraum des potenziell Steuerpflichtigen und seine Grenzen.

#### 4. Ausländische Unternehmen

Für ausländische Unternehmen beginnt die Steuerpflicht mit dem erstmaligen Erbringen einer Leistung im Inland (Art. 14 Abs. 1 Bst. b MWSTG), sofern keine Steuerbefreiung nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG greift (insbesondere Leistungen, für welche keine Steuer geschuldet ist) oder die Steuerschuld auf den Empfänger übergeht.

Für die ausländischen Unternehmen gilt ebenfalls die Umsatzgrenze aus Art. 10 Abs. 2 MWSTG, also in der Regel ein weltweiter Umsatz aus steuerbaren Leistungen von mindestens 100000 Franken. Wird diese Grenze überschritten, wird auch bei Kleinumsätzen im Inland die Steuerpflicht ausgelöst.

Das Gesetz knüpft für den Beginn der Steuerpflicht von ausländischen Unternehmen, zusätzlich zur unternehmerischen Tätigkeit und zum weltweiten Umsatz, an das erstmalige Erbringen einer Leistung im Inland an. Diese Leistungserbringung rückt in den Vordergrund, da die übrigen Voraussetzungen oftmals gegeben sind.

Die Anknüpfung an den Zeitpunkt der Leistung wird in der schriftlichen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) insofern relativiert, als dass in der MWST-Info 22, Ausländische Unternehmen, Ziff. 1.1.1, festgehalten wird, dass für den Beginn der Steuerpflicht, insbesondere bei Vorauszahlungen, auf das Rechnungsdatum und bei Leistungen ohne Rechnungsstellung auf die Vereinnahmung des Entgelts abgestützt wird.

##### → Beispiel

Die in Deutschland ansässige Maschinen AG verkauft im Januar 2025 erstmals eine Maschine im Wert von 1000000 Franken (inkl. Installation) an einen Kunden in der Schweiz.

Sie fährt am 17. Januar 2025 über die Grenze, zahlt die Einfuhrsteuer und installiert die Maschine im Verlauf der nächsten Woche beim Kunden vor Ort. Die Übergabe der installierten Maschine an den Kunden findet am 23. Januar 2025 statt. Die Rechnung über den Gesamtbetrag wird am nächsten Tag ausgestellt.

Die Steuerpflicht der Maschinen AG entsteht somit am 23. Januar 2025. Die angefallene Einfuhrsteuer kann sie, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, über das Vergütungsverfahren zur Rückerstattung beantragen. Dieses ist zusammen mit der ersten MWST-Abrechnung einzureichen (Art. 154 Abs. 2 MWSTV).

Die Steuer auf der Ausgangsleistung an den Kunden wird im Rahmen der MWST-Abrechnung für das erste Quartal 2025 zum 30. Mai 2025 fällig. Wird der vollständige Vergütungsantrag am 30. Mai 2025 eingereicht, kann die Auszahlung bis zum 30. August 2025 dauern, ohne dass die Maschinen AG einen Vergütungszins erhält. Damit entsteht auf einer grundsätzlich mehrwertsteuerlich neutralen Transaktion ein Cashflow-Nachteil bei der Maschinen AG.

##### Variante

Die Maschinen AG stellt am 6. Januar 2025 bei der ESTV einen Antrag auf Aufnahme ins Register der steuerpflichtigen Personen und stellt gleichentags eine Rechnung auf Vorauszahlung über 10 Prozent des Werts der Maschine an den Kunden. In der Rechnung stellt sie die schweizerische Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 8,1 Prozent in Rechnung und verweist darauf, dass die Registrierung beantragt wurde.

Die Steuerpflicht der Maschinen AG beginnt am 6. Januar 2025. Die Einfuhrsteuer auf der Einfuhr vom 17. Januar 2025 deklariert die Maschinen AG in der Abrechnung für das erste Quartal 2025. Damit gleichen sich die Umsatzsteuer in den Rechnungen an den Kunden und die Vorsteuer aus der Einfuhr in der Abrechnung aus. Es gibt diesbezüglich keine weitere Zahlungspflicht an die ESTV. Mit Blick auf die gezahlte Einfuhrsteuer sind die Auslagen rein finanziell mit der Zahlung der Schlussrechnung durch den Kunden wieder ausgeglichen.

#### 5. Abrechnung nach Saldosteuersätzen

##### Grundsatz

Saldosteuersätze haben grundsätzlich das Ziel, die Abrechnung für den Steuerpflichtigen administrativ hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung zu vereinfachen.<sup>2</sup> Über die Saldosteuersätze kann er einen Teil des vereinnahmten Steuerbetrags behalten, als Kompensation dafür, dass er keine Vorsteuern geltend machen kann. Über diesen Betrag ist der Vorsteuerabzug abgegolten.

Die Abrechnung nach Saldosteuersätzen steht nur Steuerpflichtigen offen, deren Umsatz aus steuerbaren Leistungen 5024000 Franken nicht überschreitet und die Steuer zum massgebenden Saldosteuersatz nicht mehr als 108000 Franken beträgt (vgl. Art. 37 Abs. 1 MWSTG).

Ob sich der Umsatz zur Feststellung, ob nach Saldosteuersätzen abgerechnet werden kann (wie für die Steuerpflicht), nach vereinbarten Entgelten berechnet, wird weder im Gesetz

noch in der Verordnung festgehalten. Auch nicht in der erst kürzlich neu erschienenen MWST-Info 12, Saldosteuersätze.

Bei Unternehmen, die bereits mehrwertsteuerlich registriert sind, erscheint es sinnvoll, auf die bereits eingereichten Abrechnungen abzustützen. Ansonsten müsste ein Steuerpflichtiger seinen Umsatz allenfalls nach zwei unterschiedlichen Abrechnungsarten (vereinbart vs. vereinnahmt) berechnen, um einerseits die Deklaration einzureichen und andererseits zu bestimmen, ob er die Saldosteuersatzmethode beibehalten kann respektive zu dieser wechseln darf.

Bei neuen Steuerpflichtigen handelt es sich beim massgebenden Umsatz ohnehin um eine Schätzung. Wenn sich der Steuerpflichtige dann für die Saldosteuersätze entscheidet, wäre sinnvollerweise wieder anhand der deklarierten Umsätze zu bestimmen, ob die Abrechnungsmethode beibehalten werden kann.

Diese Betrachtungsweise würde dazu führen, dass der massgebende Umsatz je nach gewählter Abrechnungsart unterschiedlich berechnet würde. Da dies auf einer Wahl des Steuerpflichtigen beruht und grundsätzlich vom Steuerpflichtigen frei gewählt werden kann, ist dies m.E. vertretbar.

Ein Wechsel auf die Saldosteuersatzmethode wird bewilligt, wenn der Umsatz in der vergangenen Periode die eingangs aufgeführten Limiten nicht überschreitet (Art. 79 Abs. 2 MWSTV), respektive die Methode kann beibehalten werden, wenn die Limiten nicht in drei aufeinanderfolgenden Steuerperioden überschritten werden.

Bis zum 31. Dezember 2024 führte gemäss Art. 81 Abs. 3 aMWSTV eine Überschreitung der Limiten um mehr als 50 Prozent zu einem zwangsläufigen Wechsel der Abrechnungsmethode auf effektiv in der folgenden Steuerperiode. Neuen Steuerpflichtigen wurde die Bewilligung zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen rückwirkend entzogen.

Seit dem 1. Januar 2025 wird betragsunabhängig auf das Überschreiten der Limiten in drei aufeinanderfolgenden Steuerperioden abgestellt.

Allenfalls könnte bei der Aufnahme einer neuen Tätigkeit oder der Ausweitung einer bestehenden Tätigkeit argumentiert werden, dass dies zu einer Neubeurteilung der Berechtigung zur Anwendung der Saldosteuersätze führt (analog zur Steuerpflicht). Dies basiert jedoch nicht auf konkreten Bestimmungen in Gesetz, Verordnung oder schriftlicher Praxis der ESTV (vgl. Art. 14 Abs. 3 MWSTG).

In jedem Fall kann die ESTV bei Falschangaben die Bewilligung rückwirkend bis auf den Zeitpunkt der Gewährung der Abrechnung nach Saldosteuersätzen entziehen (vgl. Art. 80 MWSTV, siehe auch Art. 77 Abs. 2 MWSTV).

→ **Beispiel**

Die seit 2018 nach vereinbarten Entgelten und zu Saldosteuersätzen abrechnende X GmbH handelt mit Fahrrädern und Motorrädern (Saldosteuersatz 1,3 Prozent). Bis und mit 2023 lag der Umsatz stets unter der Grenze von Art. 37 Abs. 1 MWSTG. Im Jahr 2024 (zu beurteilen nach altem Recht) beträgt der Umsatz 7 Millionen Franken, im Jahr 2025 beträgt er 10 Millionen Franken. 2026 werden weniger exklusive Fahrzeuge verkauft. Anfang Dezember beträgt der Umsatz des laufenden Jahrs 4,8 Millionen Franken. Um die Abrechnung nach Saldosteuersätzen beibehalten zu können, werden Rechnungen erst im Januar 2027 ausgestellt und verschickt.

Allenfalls wurden schon im Dezember 2025 möglichst viele Rechnungen ausgestellt, um mehr Umsätze aus mehrwertsteuerlicher Sicht noch ins Jahr 2025 zu ziehen.

Danach kann der Saldosteuersatz grundsätzlich weitere drei Jahre beibehalten werden, unter dem Vorbehalt der oben aufgeführten Argumentationslinie, dass eine Ausweitung der Geschäftstätigkeit stattgefunden haben könnte.

Das Beispiel ist absichtlich extrem gewählt. In der Regel kann die Rechnungsstellung, und damit die nachfolgende Vereinnahmung des Entgelts, in der Praxis nicht allein aufgrund mehrwertsteuerlicher Kriterien gewählt werden.

**Anzahl Steuersätze**

Seit dem Inkrafttreten der neuen Verordnung per 1. Januar 2025 muss für jede Tätigkeit, die mehr als 10 Prozent vom Gesamtumsatz ausmacht, ein eigener Saldosteuersatz beantragt werden.

Analog zur Unterstellung unter die Saldosteuersätze sind zur Bestimmung, für welche Tätigkeiten ein eigener Saldosteuersatz zu beantragen ist, grundsätzlich die Umsätze der letzten drei Jahre massgebend. Dies bedeutet, dass, wenn bei einem bereits seit mindestens drei Jahren nach Saldosteuersätzen abrechnenden Steuerpflichtigen der Umsatzanteil für eine Tätigkeit mit eigenem Saldosteuersatz 10 Prozent am Gesamtumsatz während dieser drei Jahre überschreitet, dieser Saldosteuersatz zusätzlich beantragt werden muss. Umgekehrt gilt, dass, wenn die 10 Prozent am Gesamtumsatz während dreier aufeinanderfolgender Jahre nicht mehr erreicht werden, der entsprechende Saldosteuersatz wegfällt und zum nächsthöheren Satz abgerechnet werden muss. Bei einem sprunghaften Anstieg eines Umsatzanteils von weniger als 10 Prozent auf voraussichtlich mindestens 25 Prozent kommen gemäss MWST-Info 12, Saldosteuersätze, Ziff. 15.6, die Regeln der Auf-

nahme einer neuen Tätigkeit zum Tragen und der entsprechende Steuersatz ist auf den Beginn der Steuerperiode anzuwenden.

Im Rahmen der Anpassungen in der neuen Verordnung wurden die Mischbranchen per 31. Dezember 2024 aufgehoben.

An einer Fachveranstaltung zur schweizerischen Mehrwertsteuer wurde in einer Präsentation unter Mitwirkung eines Vertreters der ESTV eine «Praktikerlösung» zur Ermittlung der anzuwendenden Steuersätze präsentiert. Im Sinne einer Erleichterung für Unternehmen, die in einer Mischbranche tätig waren, können diese ab 1. Januar 2025 alle ausgeübten Tätigkeiten mit dem entsprechenden Saldosteuersatz deklarieren. Überschreiten die Einnahmen aus einem Umsatz die 10-Prozent-Grenze nicht, ist der entsprechende Saldosteuersatz rückwirkend per 1. Januar 2025 zu löschen und vom betroffenen Steuerpflichtigen entweder in der Abrechnung S2/2025 oder in der Berichtigungsabrechnung 2025 zu korrigieren.

Dieses Vorgehen ist nicht allgemein in Schriftform zugänglich und kann gemäss mündlicher Auskunft der ESTV nur für das Jahr 2025 angewendet werden. Zudem soll dieses Vorgehen in weiteren Fällen zur Anwendung kommen können. Beispielsweise wenn ein Unternehmen nach altem Recht aufgrund der Überschreitung der Umsatzgrenze von 10 Prozent in zwei aufeinanderfolgenden Jahren einen zweiten Saldosteuersatz (oder nach neuem Recht mehrere) beantragen müsste. Der Steuerpflichtige könnte im Jahr 2025 ebenfalls vorerst mit dem zusätzlichen Saldosteuersatz abrechnen und müsste diesen dann nachträglich wieder korrigieren, wenn die 10-Prozent-Grenze nicht überschritten wird.

Umgekehrt könnte sich der Steuerpflichtige auch auf das neue Recht berufen und von der Anwendung des zusätzlichen Steuersatzes absehen, wenn die Umsatzgrenzen erst in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten wurden.

Wenn der Steuerpflichtige nach der «Praktikerlösung» vorgeht oder sich bezüglich des zweiten Steuersatzes auf das neue Recht berufen möchte, ist es empfehlenswert, dass er sich das Vorgehen für den konkreten Einzelfall von der ESTV schriftlich bestätigen lässt, insbesondere wenn es um signifikante Beträge geht.

Der Wegfall der Mischbranchensätze kann für die betroffenen Unternehmen dennoch einschneidende Konsequenzen haben.

→ **Beispiel (vgl. aMWST-Info 12, Saldosteuersätze, Ziff. 17.3, Beispiel 1)**

Das Sportgeschäft Superski in Mittelbergen hatte im Jahr 2024 folgende Nettoumsätze (in Franken):

- Handel mit Sportartikeln/-kleidern: 600 000
- Vermietung von Sportartikeln: 400 000
- Ski- und Snowboardservice: 500 000

Gemäss dem Beispiel in der alten MWST-Info 12 sind die Umsätze aus der Vermietung und den Serviceleistungen bei der Prüfung der 50-Prozent-Limite nicht zu addieren, da für die beiden Tätigkeiten unterschiedliche Steuersätze gelten.

Es wurde nur der Mischbranchensatz für Sportgeschäfte bewilligt (2,1% seit 1.1.2024).

Die Steuerzahllast 2024 betrug 34 052 Franken (CHF 1 500 000 × 108,1% × 2,1%).

Bei unveränderten Umsätzen im Jahr 2025 ist für jede der drei Tätigkeiten ein eigener Saldosteuersatz zu beantragen, da jede Tätigkeit mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes ausmacht. Da seit 2024 der Handel mit Sportartikeln einen anderen Steuersatz als der Handel mit Sportkleidern hat, ist grundsätzlich ein weiterer Satz zu beantragen (dazu unten mehr):

- Handel mit Sportartikeln mit Ausnahme von Bekleidung 2,1 Prozent
- Handel mit Sportartikeln Bekleidung 3 Prozent
- Sportartikelvermietung 3,7 Prozent
- Ski- und Snowboardservice 4,5 Prozent

**Berechnung Steuerbetrag**

Unter der Annahme, dass Sportartikel und Kleider je die Hälfte des Umsatzes aus Handel ausmachen (in der Praxis separat zu erfassen), berechnet sich die Steuerzahllast wie folgt:

- Handel mit Sportartikeln mit Ausnahme von Bekleidung 6810 Franken (CHF 300 000 × 108,1% × 2,1%)
- Handel mit Sportartikeln Bekleidung 9729 Franken (CHF 300 000 × 108,1% × 3%)
- Sportartikelvermietung 15 999 Franken (CHF 400 000 × 108,1% × 3,7%)
- Ski- und Snowboardservice 24 323 Franken (CHF 500 000 × 108,1% × 4,5%)

Total 56 861 Franken, also 22 809 Franken mehr als im Vorjahr!

Bis zum 28. Februar 2025 hätte das Sportgeschäft Superski die Möglichkeit gehabt, auf die effektive Abrechnungsmethode zu wechseln.

**Anzahl Steuersätze**

Grundsätzlich wäre für die vergangenen drei Jahre für jeden Saldosteuersatz zu ermitteln, ob er mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes ausgemacht hat, vorliegend insbesondere, ob sowohl der Handel mit Sportartikeln als auch der Handel mit Sportkleidern in dieser Zeit die 10-Prozent-Grenze überschritten haben.

Im Sinne der «Praktikerlösung» kann zunächst mit allen vier Steuersätzen abgerechnet werden und dann nachträglich eine Korrektur vorgenommen werden, wenn ein Umsatz die 10-Prozent-Grenze nicht überschreitet, wenn also beispielsweise der Handel mit Sportartikeln ohne Bekleidung nur 100 000 Franken ausmacht, dafür der Handel mit Sportartikeln Bekleidung 500 000 Franken.

In diesem Fall würde der Steuersatz von 2,1 Prozent für den Handel mit Sportartikeln dahinfallen. Die Umsätze wären mit dem nächsthöheren Steuersatz von 3 Prozent abzurechnen, also jenem für den Handel mit Sportartikeln. Die Korrektur wäre entweder in der Abrechnung S2/2025 oder in der Berichtigungsabrechnung 2025 vorzunehmen.

#### → Beispiel (vgl. MWST-Info 12, Saldosteuer-sätze, Ziff. 15.6, Beispiel 15)

Die Sportmassage GmbH erbringt Massageleistungen (Umsatzanteil zwischen 80 und 85%) und verkauft Massageöle und ähnliche Produkte (Umsatzanteil zwischen 15 und 20%).

Die Massageleistungen werden zum Saldosteuersatz von aktuell 6,2 Prozent, der Produktverkauf zu 2,1 Prozent («Kosmetische Produkte: Handel») abgerechnet. In den Jahren 2025 und 2026 sinkt der Anteil des Produktverkaufs auf knapp unter 10 Prozent.

Um den Saldosteuersatz von 2,1 Prozent langfristig beibehalten zu können, stellt die Sportmassage GmbH, soweit möglich, Rechnungen in Bezug auf Produktverkäufe Ende 2026 erst im Januar 2027 aus. Dafür werden möglichst viele Rechnungen zu Massagen noch im Jahr 2026 ausgestellt. Ende 2027 wird genau umgekehrt vorgegangen. Damit wird der Anteil der Produktverkäufe am Gesamtumsatz 2027 möglichst in die Höhe getrieben.

Der Umsatzanteil der Produktverkäufe kommt 2027 auf 10,2 Prozent zu liegen. Die Sportmassage GmbH hat die 3-Jahres-Serie im letzten Moment unterbrochen.

Bei einem Nettogesamtumsatz von 1,5 Millionen Franken würde der Umsatz aus Produktverkauf ca. 150 000 Franken (10%) betragen. Bei einer Versteuerung zum Saldosteuersatz von 6,2 Prozent wären diesbezüglich 100 533,30 Franken an die ESTV abzuliefern, beim Satz von 2,1 Prozent nur 34 051,50 Franken. Also ein Unterschied von 66 481,80 Franken pro Jahr.

#### Variante

In der Vergangenheit lag der Anteil der verkauften Produkte leicht unter 10 Prozent und übersteigt 2025 mit 10,2 Prozent erstmals

diesen Anteil. Damit die Produkte gegenüber der ESTV ab 2028 zum tieferen Saldosteuersatz von 2,1 Prozent abgerechnet werden dürfen, muss der Umsatzanteil auch in den Jahren 2026 und 2027 über 10 Prozent liegen (vgl. Art. 86 Abs. 2 Bst. b MWSTV).

Wie dieses Beispiel zeigt, hat die 3-Jahres-Regel die Tendenz, gegebene Umstände zu verfestigen. Die Beeinflussung des massgebenden Umsatzes über die Rechnungsstellung für eine einzelne Steuerperiode ist regelmässig einfacher, als diesen über drei Jahre zu etablieren. Denn der mittels Rechnungsstellung im Januar mehrwertsteuerlich aufs Folgejahr übertragene Umsatz fällt dann mehrwertsteuerlich auch im Folgejahr an und wird dem Vorjahr entzogen.

## 6. Jährliche Abrechnung

Steuerpflichtige, deren Umsatz aus steuerbaren Leistungen 5 005 000 Franken pro Kalenderjahr nicht übersteigt, können jährlich über die Mehrwertsteuer abrechnen (Art. 35 Abs. 1<sup>bis</sup> Bst. b MWSTG).

Um die jährliche Abrechnung anwenden zu können, darf der Steuerpflichtige, neben anderen Voraussetzungen, in der vergangenen Steuerperiode die oben aufgeführte gesetzliche Umsatzgrenze nicht überschritten haben (Art. 76b Abs. 2 Bst. a MWSTV).

Umgekehrt widerruft die ESTV die Bewilligung zur jährlichen Abrechnung, wenn der Steuerpflichtige die Umsatzgrenze in drei aufeinanderfolgenden Steuerperioden überschreitet (Art. 76c Abs. 2 Bst. a MWSTV).

Analog zu den Überlegungen zu den Saldosteuersätzen kann der Steuerpflichtige die Rechnungsstellung so gestalten, dass alle drei Jahre ein Jahr unter die Schwelle von 5 005 000 Franken fällt, indem er Rechnungen für das betroffene Jahr erst im Folgejahr stellt sowie im Vorjahr darauf achtet, dass Umsätze nicht aufgrund verspäteter Rechnungsstellung auf das Jahr fallen, in welchem die Limite eingehalten werden soll.

## 7. Exkurs: Keine Änderung der Qualifikation der Leistung durch den Zeitpunkt der Rechnungsstellung

In der Praxis ist immer wieder der Irrtum anzutreffen, dass der Zeitpunkt der Rechnungsstellung die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung oder den anwendbaren Steuersatz beeinflussen könne.

Betreffend den anwendbaren Steuersatz aktualisiert die ESTV bei Satzänderungen regelmässig die MWST-Info 19, Steuersatzerhöhung. In der Broschüre wird klargemacht, dass auf den Zeitpunkt der Leistung abzustellen ist. Mit Ausnahmeregelungen zu Sachverhalten, in denen der Zeitpunkt der Leistung nicht festgestellt werden kann (beispielsweise bei am Nutzungstag zu entwertenden Mehrfahrtenkarten für den öffentlichen Verkehr). Kann der Leistungszeitpunkt in den anderen Fällen nicht nachgewiesen werden, kommt der höhere Steuersatz zur Anwendung (vgl. MWST-Info 19, Steuersatzerhöhung, Ziff. 2.1).

Entsprechendes gilt auch bei Gesetzesänderungen, wie aktuell die neue, seit dem 1. Januar 2025 in Kraft getretene Steuerausnahme für bestimmte Leistungen an Anlagestiftungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. g MWSTG), insbesondere für den Vertrieb und die Verwaltung von Anlagegruppen (siehe auch MWST-Info 20, Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen, Ziff. 2.2.2).

#### → Beispiel

Die Asset Management GmbH verwaltet seit einigen Jahren die Anlagegruppen nach BVG einer Anlagestiftung.

Ende Januar 2025 stellt die Asset Management GmbH die Rechnung für die im vierten Quartal 2024 erbrachten Leistungen. Diese Rechnung ist mit Steuer zu stellen, da die Leistungen im Zeitpunkt des Erbringens steuerbar waren.

Zu beachten ist, dass die Steuerforderung dennoch erst mit Rechnungsstellung im Januar 2025 entsteht und entsprechend in der Abrechnung im ersten Quartal 2025 zu erfassen ist.

#### Variante

Die Asset Management GmbH stellt für die neu unter die Steuerausnahme fallenden Leistungen eine Rechnung im Dezember 2024 für das erste Quartal 2025. Die Rechnung ist ohne Steuer zu stellen, da im Zeitpunkt der Leistungserbringung die Steuerausnahme Anwendung findet.

Gestaltungsspielraum besteht in der Regel bei Praxisänderungen der ESTV und bei erstmaligen Praxisfestlegungen, die nicht auf einer Änderung von Gesetz oder Verordnung beruhen (vgl. MWST-Info 20, Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen, Ziff. 1).

Die neue Praxis gilt spätestens auf Beginn des Semesters nach der Publikation. Jedoch kann der Steuerpflichtige wählen, ob er die neue Praxis rückwirkend auf noch nicht rechtskräftige Perioden anwenden möchte.

Bereits ausgestellte Rechnungen wären dann zu korrigieren.

Kein Gestaltungsspielraum über die Rechnungsstellung besteht auch bei Leistungen rund um den Ein- oder Austritt aus einer Mehrwertsteuergruppe von Leistungserbringern und/oder -empfängern. Analog zum Beispiel zur Rechtsänderung unterliegen Leistungen, die erbracht wurden, bevor die Parteien Mitglied derselben Mehrwertsteuergruppe sind, gemäss der Art der Leistung der Steuer. Umgekehrt qualifizieren Leistungen, die erbracht wurden, als beide Parteien der Mehrwertsteuergruppe angehörten, weiterhin als Gruppeninnenumsatz, auch wenn sie erst in Rechnung gestellt werden, nachdem die Parteien nicht mehr in der gleichen Gruppe sind. Dasselbe Prinzip ist bei Eintritt in die Steuerpflicht und nach Ende der Steuerpflicht zu beachten. ■

#### → Fazit

Wie in diesem Beitrag dargelegt, kann der (potenziell) Steuerpflichtige über die Rechnungsstellung bis zu einem gewissen Grad den Beginn seiner obligatorischen Steuerpflicht, die Möglichkeit der Abrechnung nach Saldosteuersätzen sowie die Anwendbarkeit der Sätze und die Möglichkeit, jährlich abzurechnen, steuern.

Das heisst, die diesbezüglichen mehrwertsteuerlichen Konsequenzen können vom Datum der Rechnungsstellung respektive vom Zahlungseingang abhängen.

Dem mehrwertsteuerlichen Gestaltungsspielraum sind sicher wirtschaftliche, aber auch organisatorische Grenzen gesetzt. Wenn beispielsweise Rechnungen über einen längeren Zeitraum nicht ausgestellt werden, müssen sie in der Buchhaltung pendent gehalten werden und die Forderungen werden nicht fällig, was sich auf den Cashflow auswirkt.

Der Gesetzgeber könnte alternativ auf den Zeitpunkt der Leistung abstellen. In diesem Fall gäbe es aber ebenfalls Gestaltungsspielraum für die Steuerpflichtigen, einfach über die Leistungserbringung statt über die Rechnungsstellung. Wann die Leistung konkret erbracht wurde, ist in vielen Fällen komplexer zu verstehen als das Datum der Rechnungsstellung und insbesondere schwerer nachzuweisen. Das Datum ist bei einer Rechnung, welche die mehrwertsteuerlichen Anforderungen von Art. 26 MWSTG erfüllt, ersichtlich und die Einbuchung ins ERP wird in der Regel ebenfalls über einen Zeitstempel erfasst. Weiter sind durch den Steuerpflichtigen einschlägige

buchhalterische Vorschriften zu beachten, was ebenfalls zu einer besseren Überprüfbarkeit führt.

Insgesamt ist das Abstellen auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung respektive des Zahlungseingangs m.E. ein pragmatischer und letztendlich praktischer Ansatz. Dies zeigt auch die oben besprochene Thematik des Beginns der Steuerpflicht für ausländische Unternehmen, welche das Gesetz auf den Zeitpunkt der erstmaligen Leistungserbringung setzt, die aber von der ESTV aus praktischen Gründen in der Regel auf die Rechnungsstellung abgestellt wird.

Weiter relativiert der Gestaltungsspielraum auch die bis zu einem gewissen Grad willkürliche Festsetzung der massgebenden Umsatzgrenzen.<sup>3</sup>

Wichtig ist, dass sich Steuerpflichtige des Gestaltungsspielraums bewusst sind und diesen, sofern unter einer Gesamtbetrachtung für sie vorteilhaft, auch nutzen können.

<sup>1</sup> Vgl. Fischer, Claudio, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 14 N4.

<sup>2</sup> Vgl. BVGer A-904/2017.

<sup>3</sup> Vgl. May Canellas, Marie-Chantal, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 37 N9.