

# ZEITPUNKT DER ENTSTEHUNG DER STEUERFORDERUNG UND BESTEUERUNG DER LEISTUNG

Die Entstehung der Steuerforderung des Staats gegenüber den Unternehmen ist in Art. 40 MWSTG geregelt. Im Gesetz fehlt eine klare Bestimmung, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung keinen Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistung selbst hat.

■ Von Matthias Höhn

## Entstehung der Steuerforderung

Grundsätzlich entsteht die Steuerforderung bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, wie in Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWSTG aufgeführt, zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung, es sei denn, eine (Teil-)Zahlung erfolgt früher.

Unter dem bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Recht mussten gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 aMWSTG die Steuerpflichtigen eine Frist von drei Monaten einhalten, d.h. die Rechnungsstellung musste spätestens drei Monate nach Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung erfolgen. Im Entwurf zum ab 2010 geltenden MWSTG war diese dreimonatige Frist noch enthalten. Sie wurde jedoch im Rahmen der parlamentarischen Debatte gestrichen,<sup>1</sup> da sie eine unnötige Einschränkung der unternehmerischen Freiheit darstelle und weder Steuereinnahmen gewährleiste noch die Richtigkeit der Abrechnung unterstütze.<sup>2</sup>

Damit schuldet ein Leistungserbringer der ESTV grundsätzlich keine Steuer, solange er weder Rechnung stellt noch ein Entgelt erhält, auch



wenn eine Leistung erbracht wurde. Wird die Rechnung beispielsweise erst drei Jahre nach Leistungserbringung ausgestellt, entsteht die Steuerforderung zu diesem Zeitpunkt (Annahme keine vorgängige Zahlung).

Zu beachten ist, dass eine Rechnung oder Zahlung für eine steuerbare Leistung auch dann die Fälligkeit der Steuer auslöst, wenn die Rechnung ohne Steuer ausgestellt wird.

Weiter stellt bei einem Tauschverhältnis die Gegenleistung das Entgelt für die erhaltene Leistung dar. Das heisst, wenn Leistung und Gegenleistung erbracht werden, ist für beide Leistungen die Steuerforderung entstanden, auch wenn keine Rechnungsstellung erfolgt und kein Geld fliesst (Art. 41 Abs. 1 Bst. c MWSTG i. V. m. Art. 24 Abs. 3 MWSTG).

Auch sei darauf hingewiesen, dass die Steuerforderung ebenfalls zum

Zeitpunkt der Rechnungsstellung entsteht, wenn die Rechnungsstellung vor Leistungserbringung erfolgt. Dies könnte im Extremfall dazu führen, dass die Steuerforderung durch Verjährung rechtskräftig wird, sogar wenn die Leistung gar nie erbracht wird.<sup>3</sup>

Schliesslich ist ohne Rechnungsstellung und Vereinnahmung eines Entgelts zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer unentgeltlichen Leistung handelt und ob allenfalls eine Vorsteuerkorrektur auf den bezogenen Eingangsleistungen vorzunehmen ist.

## Spezialfall keine Zahlung und Rechnungsstellung unter eng verbundenen Personen

Bei Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Entgelt der Preis, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Weiter führt Art. 26 MWSTG aus, dass eine solche Leistung als entgeltlich erbracht gilt, auch wenn kein Entgelt gefordert wird.

Art. 40 MWSTG gibt keine Antwort darauf, wann die Steuerforderung über den Drittpreis entsteht, wenn unter Nahestehenden gar nicht beabsichtigt ist, jemals eine Rechnung zu stellen respektive ein Entgelt zu zahlen. Es könnte argumentiert wer-

<sup>3</sup> Vgl. BVerfG 14.1.2008, A-1490/2006, Sachverhalt A. ff. und E. 3.2.

<sup>1</sup> Parlamentsdienste, Nationalrat Frühjahrssession 2009 Vierzehnte Sitzung 18.3.09 15h00 08.053, abrufbar unter (besucht am 26.2.2025): <08.053 | Vereinfachung der Mehrwertsteuer | Amtliches Bulletin | Das Schweizer Parlamen

<sup>2</sup> Protokoll vom 12. und 13. Januar 2009 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zu Geschäftsnummer 08.053 Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 64 f.

den, dass die Gegenleistung der Leistungsempfängerin in der Nähe zur leistungserbringenden Gesellschaft steht. Nach dieser Argumentation wäre die Gegenleistung zum Zeitpunkt der Leistungserbringung somit bereits erbracht und die Steuerforderung bereits entstanden.

Eine andere Argumentationslinie wäre, dass analog zur Bemessungsgrundlage auch für die Entstehung der Steuerforderung das Arm's-length-Prinzip herangezogen wird und die Steuerforderung zu dem Zeitpunkt entsteht, zu welchem üblicherweise gegenüber einem Dritten Rechnung gestellt würde. Eine Deklaration im Rahmen der Mehrwertsteuerabrechnung ist auf jeden Fall vorzunehmen.

### Mehrwertsteuerlicher Gestaltungsspielraum über die Rechnungsstellung

Nachfolgend werden drei Konstellationen vorgestellt, in denen der Steuerpflichtige über die Rechnungsstellung die Möglichkeit hat, seine Abrechnungspflichten zu beeinflussen.

#### Befreiung von der Steuerpflicht

Unternehmen, welche die massgebende Umsatzgrenze von CHF 100'000.– p.a. nicht erreichen (CHF 250'000.– für nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen), sind nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit.

Da sich der Umsatz nach vereinbarten Entgelten berechnet (Art. 10 Abs. 2<sup>bis</sup> MWSTG), können Unternehmen das Erreichen dieser Grenze allenfalls hinauszögern. Ob eine solche Verschiebung der Steuerpflicht effektiv möglich (beispielsweise keine Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit) und im Sinne des betroffenen Unternehmens ist, muss im Einzelfall unter Berücksichtigung der Gesamtumstände bestimmt werden.

#### Beibehaltung der Abrechnung nach Saldosteuersätzen

Steuerpflichtige, deren Umsatz aus steuerbaren Leistungen nicht mehr als CHF 5'024'000.– p.a. beträgt und der Steuerbetrag im gleichen Zeitraum CHF 108'000.– nicht übersteigt, können nach Saldosteuersätzen (SSS) abrechnen. Art. 79 Abs. 2 MWSTG besagt, dass die ESTV die Abrechnung nach SSS bewilligt, wenn die oben genannten Grenzen in der vorangegangenen Steuerperiode nicht überschritten wurden.

Dies scheint zu implizieren, dass sich die ESTV auf die eingereichten Abrechnungen und damit auf die Berechnung nach der gewählten Abrechnungsart abstützt. Eine klare Vorgabe wie bei der Steuerpflicht, für die zeitliche Bestimmung, welche Umsätze einzubeziehen sind, ist weder Gesetz noch Verordnung oder der schriftlichen Praxis der ESTV zu entnehmen.

Entsprechend besteht bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten über die Rechnungsstellung ein gewisser Spielraum, relevante Limiten einzuhalten. Wie bei der Befreiung von der Steuerpflicht ist auch bei den SSS im Einzelfall zu prüfen, ob die Gestaltungsmöglichkeit über die Rechnungsstellung besteht und im Interesse des Steuerpflichtigen ist.

#### Bewirken einer (obligatorischen) Steuerpflicht

Unter Umständen kann es, insbesondere mit Blick auf den Vorsteuerabzug,<sup>4</sup> von Interesse sein, mit der Rechnungsstellung Sicherheit über die Steuerpflicht zu schaffen. In der Praxis wird beispielsweise ausländischen Unternehmen, die Werklieferungen in der Schweiz

<sup>4</sup> Inwieweit der Vorsteuerabzug an die Steuerpflicht geknüpft ist, ist unter Berücksichtigung von BGer 9C\_756/2023 und der zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Artikels noch ausstehenden Umsetzung durch die ESTV zu prüfen.

erbringen, empfohlen, vor der ersten Einfuhr von den benötigten Gegenständen, Rechnung zu stellen. Damit entsteht die Steuerschuld gegenüber der ESTV auf dieser Rechnung vor der Einfuhr und sollte damit den Interpretationsspielraum, ob die Einfuhrsteuer im Rahmen der normalen mehrwertsteuerlichen Abrechnung geltend gemacht werden kann, stark einschränken.

#### Anwendbarer Steuersatz

Für die mehrwertsteuerliche Qualifikation ist unabhängig von der Rechnungsstellung der Zeitpunkt der Leistungserbringung massgeblich. Mit Ausnahme des anwendbaren Steuersatzes bei Satzänderungen finden sich dazu in Gesetz, Verordnung und der schriftlichen Praxis kaum entsprechende Ausführungen. Deshalb hält sich der Irrtum hartnäckig, dass der Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder gar der Zahlung einen Einfluss auf die Qualifikation der Leistung haben könnte.

Nachfolgend werden einige Beispiele aufgeführt, in denen der Leistungszeitraum für die Qualifikation der Leistung massgebend ist, auch wenn die Rechnungsstellung unter mehrwertsteuerlich anderen Gegebenheiten stattfindet.

Sofern nichts Gegenteiliges erwähnt wird, wird bei den Beispielen davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtigen nach vereinbarten Entgelten gemäss Art. 39 Abs. 1 MWSTG abrechnen sowie dass es sich um grundsätzlich steuerbare Leistungen an Leistungsempfänger in der Schweiz handelt.

#### Anwendbarer Steuersatz bei Satzänderungen

Im Zusammenhang mit Änderungen der anwendbaren Steuersätze, wie beispielsweise bei der letzten Erhöhung per 1. Januar 2024, macht die ESTV detaillierte Ausführungen, ob der alte oder neue Steuersatz

anwendbar ist (vgl. MWST-Info 19 Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2024).

Der Normalsatz wurde von 7,7% auf 8,1% angehoben, der reduzierte Satz von 2,5% auf 2,6% und der Spezialsatz für die Hotellerie von 3,7% auf 3,8%. Hier bestand seitens der Steuerpflichtigen ein Interesse, noch zum alten Steuersatz zu fakturieren, da je nachdem, ob der höhere Steuersatz überwältigt werden kann, die Leistungen für die Leistungsempfänger günstiger sind oder der Gewinn der Leistungserbringer höher.

In ihrer Praxis führt die ESTV aus, dass für den anzuwendenden Steuersatz weder das Datum der Rechnungsstellung noch der Zahlung massgebend sind. Es wird auf den Zeitpunkt oder den Zeitraum der Leistungserbringung abgestellt: Leistungen, die vor dem 1. Januar 2024 erbracht wurden, sind zum alten Satz abzurechnen, Leistungen, die nach dem 1. Januar 2024 erbracht wurden, zum neuen. Leistungen, die über einen gewissen Zeitraum erfolgen und sowohl die Zeit vor als auch nach dem 1. Januar 2024 betreffen, sind pro rata temporis abzurechnen, sofern eine klare Abgrenzung ersichtlich ist. Andernfalls kommt der neue, höhere Steuersatz zur Anwendung.

In einem Beispiel wird aufgezeigt, wie der anwendbare Steuersatz vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und die Entstehung der Steuerforderung vom Zeitpunkt der Rechnungsstellung abhängt. Ein Schrank wird im Dezember 2023 geliefert und die Rechnung im Januar 2024 ausgestellt. Die Leistung ist mit dem alten Steuersatz von 7,7% in Rechnung zu stellen und gegenüber der ESTV im 1. Quartal 2024 abzurechnen.

In einigen Fällen kann der Leistungserbringer nicht wissen, in welchem Zeitraum die Leistungen konsumiert werden. Beispielsweise bei Mehr-

fahrtkarten des öffentlichen Verkehrs oder Mehrfacheintritten ins Hallenbad. Bei diesen Leistungen ist ausnahmsweise der Zeitpunkt des Verkaufs massgeblich. Eine Steuersatzänderung ist auch bei Vorauszahlungen zu berücksichtigen.



### Anwendbarer Steuersatz bei Rechtsänderungen

Aufgrund von Änderungen in Gesetz, Verordnung oder der schriftlichen Praxis der ESTV kann derselbe Sachverhalt zu unterschiedlichen Zeitpunkten anders beurteilt werden. Gesetzliche Änderungen sind per Datum des Inkrafttretens zu berücksichtigen. Beispielsweise bei der Verwaltung von Anlagegruppen nach BVG, die gemäss dem neuen Art. 21 Abs. 2 Bst. g MWSTG seit dem 1. Januar 2025 von der Steuer ausgenommen sind, ist eine zeitliche Abgrenzung durch den Steuerpflichtigen vorzunehmen. Entscheidend ist das Leistungsdatum. Wenn im Januar 2025 Rechnung für im Jahr 2024 erbrachte Leistungen gestellt wird, ist die Rechnung entsprechend dem zum Zeitpunkt der Leistungserbringung geltenden Recht mit Steuer auszustellen.

Praxisänderungen der ESTV, die auf einer Änderung eines Rechtssatzes, insbesondere des MWSTG oder der MWSTV erfolgen, sind ebenfalls ab Inkrafttreten dieser Norm gültig. Bei erstmaligen Praxisfestlegungen oder einer Änderung der bestehenden

Praxis aufgrund eines Gerichtsurteils oder der Beurteilung eines neuen Sachverhalts respektive der Überprüfung der Praxis durch die ESTV selbst ist für die Anwendbarkeit zu unterscheiden, ob diese zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen sind (vgl. MWST-Info 20, Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen, Ziff. 1):

- zugunsten des Steuerpflichtigen: anwendbar ab Publikationszeitpunkt, mit der Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden
- zulasten des Steuerpflichtigen: anwendbar ab Beginn des dem Publikationszeitpunkt folgenden Semesters

Soll die neue Praxis rückwirkend angewandt werden, hat für bereits fakturierte Leistungen, für welche die Steuer auf den Rechnungen ausgewiesen wurde, eine Korrektur nach Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG zu erfolgen. Auch bei einer Praxisänderung ist auf den Zeitpunkt der Leistung abzustellen. Ob eine Korrektur der Rechnung möglich und im Interesse des Steuerpflichtigen ist, ist wiederum im Einzelfall zu prüfen.

### Eintritt in oder Austritt aus eine(r) MWST-Gruppe

Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe werden als ein einziges Mehrwertsteuersubjekt behandelt. Durch den Eintritt in die Mehrwertsteuergruppe entfällt die Steuerpflicht der einzelnen Mitglieder während der Gruppenzugehörigkeit. Die zwischen den Gruppenmitgliedern erbrachten Leistungen sind keine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsverhältnisse. Die Umsätze innerhalb der Mehrwertsteuergruppe müssen daher nicht in der Abrechnung deklariert werden und unterliegen nicht der Steuer.

Ob Leistungen, die an andere Mitglieder der MWST-Gruppe erbracht wer-

den, als Gruppeninnenumsatz gelten und somit nicht der Steuer unterliegen, bestimmt die Gruppenzugehörigkeit zum Zeitpunkt der Leistung. Waren zum Zeitpunkt der Leistungserbringung sowohl Leistungserbringer als auch Leistungsempfänger Mitglied der gleichen MWST-Gruppe, sollte es sich um einen Gruppeninnenumsatz handeln. Dies auch dann, wenn die Rechnungsstellung erst nach Austritt einer der Parteien aus der MWST-Gruppe erfolgt.

Ebenso bei einer Vorauszahlung oder Rechnungsstellung vor Gruppeneintritt für eine Leistung, die als Gruppeninnenumsatz qualifiziert. Betreffend das abrechnungstechnische Vorgehen ist der konkrete Fall zu prüfen. Im Umkehrschluss sind Rechnungen für Leistungen, die vor Gruppeneintritt erbracht werden, mit Steuer auszustellen, auch wenn die Rechnungsstellung zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu welchem Leistungserbringer und Leistungsempfänger Mitglied derselben MWST-Gruppe sind.

### Leistungen vor Beginn oder nach Ende der Steuerpflicht

Auf Leistungen, die vor Eintritt in die Steuerpflicht erbracht wurden,

ist grundsätzlich keine Steuer abzurechnen. Denn diese Leistungen wurden von einer nichtsteuerpflichtigen Person erbracht. Dass diese Person bei Rechnungsstellung oder Zahlungseingang neu steuerpflichtig ist, ändert nichts an der Qualifikation der Leistung als nicht der Steuer unterliegend.

Zu beachten ist, dass eine ausgewiesene Steuer geschuldet ist. Führt die neu steuerpflichtige Person auf den Rechnungen, die Leistungen vor Eintritt in die Steuerpflicht betreffen, die Steuer auf, ist diese vorbehaltlich einer Korrektur auch geschuldet.

Bei den Leistungen, die vor dem Ausscheiden aus der Steuerpflicht erbracht wurden, handelt es sich um Leistungen von einer der Steuerpflicht unterstehenden Person. Die Steuerforderung entsteht zwar erst zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung, aber die Leistung unterliegt unabhängig davon der Steuer.

### Zusammenfassung

Die Steuerforderung entsteht bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung,

sofern keine Vorauszahlung erfolgt ist (Art. 40 MWSTG).

- Der Steuerpflichtige hat bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten einen Einfluss auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Dieser Einfluss kann in gewissen Fällen einen Gestaltungsspielraum bezüglich Steuerpflicht oder Beibehaltung von SSS schaffen.
- Wie eine Leistung mehrwertsteuerlich zu behandeln ist, bestimmt sich nach den Umständen zum Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld. Dies ist insbesondere dann bei der Rechnungsstellung zu berücksichtigen, wenn sich die mehrwertsteuerlich relevanten Umstände seit der Leistungserbringung geändert haben.



#### AUTOR

**Matthias Höhn** ist Mandatsleiter MWST bei der Fineac Tax AG und seit über zehn Jahren als MWST-Experte tätig. Er verfügt über BLaw/MLaw der Universität Zürich sowie den LL.M. MWST/VAT der Kalaidos FH.

## FINANZEN



### WEKA Praxis-Seminar

## Mehrwertsteuer Refresher

MWST-Kenntnisse auffrischen und häufige Stolperfallen vermeiden



In diesem Praxis-Seminar erhalten Sie einen Überblick über laufende und kommende Änderungen bei der Mehrwertsteuer und erfahren, wie Sie Stolperfallen bei der MWST-Abwicklung vermeiden.

#### Ihr Praxis-Nutzen

- Sie erhalten einen Überblick über laufende und kommende Änderungen im MWST-Bereich und wissen, welchen Einfluss diese auf Ihre Abrechnungspraxis haben.
- Sie können elektronische Dienstleistungen korrekt verrechnen.
- Sie lernen häufige Fehlerquellen bei der Vorsteuer zu vermeiden.
- Sie kennen die zentralen Gerichtsentscheide der letzten Monate und deren Bedeutung für Ihren Arbeitsalltag.

→ Seminarleitung: Dr. oec. HSG Manuel Vogel

SCANNEN UND MEHR ERFAHREN



**Jetzt informieren und anmelden: [www.praxisseminare.ch](http://www.praxisseminare.ch)**