

Steuerrecht

Neue Mehrwertsteuersätze – letzte Hürden vor dem Jahreswechsel

Ab dem 1.1.2024 gelten in der Schweiz und Liechtenstein neue Mehrwertsteuersätze. Diese Änderung wirft für die mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen verschiedene Fragen auf, die im vorliegenden Artikel beantwortet werden.

› Thomas Patt, Eva Maissen, Karin Steiner

Ob ein Unternehmen mehrwertsteuerpflichtig ist, hängt zum einen vom Jahresumsatz und zum anderen von der Art der erbrachten Leistungen ab. Unternehmen, die einen jährlichen steuerbaren Umsatz von mindestens CHF 100 000 erzielen, unterliegen obligatorisch der Mehrwertsteuerpflicht. Diese Regel gilt nicht nur für inländische, sondern auch für ausländische Unternehmen, die in der Schweiz oder Liechtenstein Leistungen erbringen. Liegt der steuerbare Umsatz unter CHF 100 000, besteht die Möglichkeit, sich freiwillig der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Für gemeinnützige Institutionen oder nicht gewinnorientierte, ehrenamtlich geführte Vereine ist die Grenze zur Anmeldung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erhöht und liegt bei einem steuerbaren Jahresumsatz von CHF 250 000. Von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist beispielsweise die Erbringung von Leistungen in den Bereichen Gesundheit, Bildung, Kultur sowie die Vermietung von Immobilien.

Die neuen Mehrwertsteuersätze

Ab dem 1. Januar 2024 gelten die in Abbildung 1 aufgeführten neuen Steuersätze. Die Steuersatzerhöhung hat auch Auswirkungen auf die Saldo- und Pauschalsteu-

ersätze, welche ebenfalls erhöht werden. Als solche werden durchschnittliche Branchensätze bezeichnet, die eine Abrechnung der Mehrwertsteuer mit der ESTV massiv vereinfachen, weil keine Vorsteuern ermittelt werden müssen. Bei dieser Abrechnungsmethode wird durch Multiplikation des Bruttoumsatzes die geschuldete Steuer mit dem von der ESTV festgelegten pauschalen Steuersatz berechnet.

Regelung in Verträgen

Ein häufig unterschätztes Thema ist die Regelung der Mehrwertsteuer in Ver-

trägen. Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich um eine Steuer, die dem Sinne nach vom Endverbraucher zu tragen ist. Damit die beim Unternehmen erhobene Steuer aber auch beim Endverbraucher zu Buche schlägt, muss sich das Unternehmen darum bemühen. Die Überwälzung der Mehrwertsteuer ist also ein zivilrechtliches Thema und kann zwischen zwei Vertragsparteien individuell geregelt werden (so ausdrücklich Art. 6 MWSTG). Eine Regelung der Mehrwertsteuer in Verträgen ist immer angezeigt, insbesondere, wenn es sich um eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung handelt.

Um Rechtsstreitigkeiten über den Vertragsinhalt zu vermeiden, sollte stets geregelt sein, ob die Mehrwertsteuer im Entgelt entweder bereits inkludiert ist («inkl. MwSt.») oder ob sie zum jeweiligen Satz zusätzlich zum Entgelt verrechnet werden soll («exkl. MwSt.»). Ist der Leistungsbezieher berechtigt, die ihm überwältzte Mehrwertsteuer wiederum via Vorsteuerabzug selbst von der ESTV zurückzufordern, ist eine Entgeltsvereinbarung «exkl. MwSt.» für beide Parteien sinnvoll. Der Leistungserbringer hat hingegen nie Interesse an einer Preisvereinbarung «inkl. MwSt.», weil er dann das Risiko einer Steuersatzerhöhung trägt.

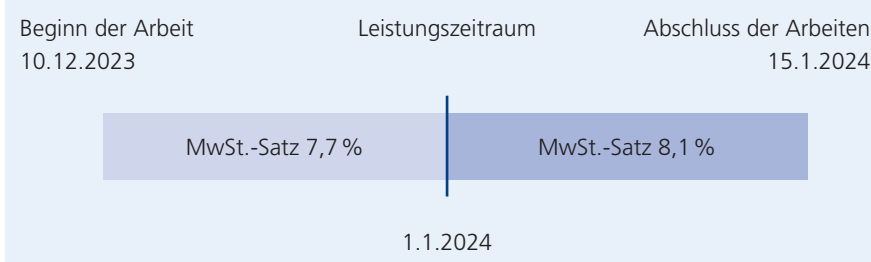


kurz & bündig

- › Ab dem 1.1.2024 gelten in der Schweiz und Liechtenstein neue Mehrwertsteuersätze.
- › Stellen Sie sicher, dass das Thema Mehrwertsteuer in Ihren Verträgen explizit geregelt ist.
- › Für die Anwendung des korrekten Mehrwertsteuersatzes ist auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abzustellen (vor beziehungsweise nach 31.12.2023).

Abb. 1: Die neuen Mehrwertsteuersätze

Normalsatz	Sondersatz	Reduzierter Satz
bisher: 7,7 % ab 1.1.24: 8,1 %	bisher: 3,7 % ab 1.1.24: 3,8 %	bisher: 2,5 % ab 1.1.24: 2,6 %
bspw. <ul style="list-style-type: none"> › Beratungsleistungen › IT-Dienstleistungen › Autos › Alkohol, Tabakwaren › Uhren, Schmuck 	› Beherbergungen inklusive allfälligem Frühstück	bspw. <ul style="list-style-type: none"> › Nahrungsmittel › Medikamente › Zeitungen

Abb. 2: Beispiel 1

Erhöht sich der Mehrwertsteuersatz, geht dies zulasten seiner Marge, da sich das Entgelt für seine Leistung reduziert.

Der relevante Zeitpunkt

Der Zeitpunkt, auf welchen der anzuwendende Mehrwertsteuersatz bestimmt wird, ist für die folgenden Fragestellungen von Relevanz. Weder das Datum einer Rechnungsstellung oder einer allfälligen Mahnung oder gar das Datum der Zahlung selbst spielen eine Rolle. Für die Bestimmung des Steuersatzes wird einzig und allein auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abgestellt. Dies bedeutet, dass bei Rechnungen, die Leistungen sowohl des alten als auch des neuen Jahres betreffen, Vorsicht geboten ist. Sowohl Rechnungssteller als auch Rechnungsempfänger sollten genau prüfen, wann die entsprechenden Leistungen, die in Rechnung gestellt werden, erbracht wurden.

Es empfiehlt sich daher, sämtliche Rechnungen, bei denen die Leistungserbringung ganz oder auch teilweise nach dem 1.1.2024 ergeht, einer genauen Kontrolle zu unterziehen, um falsche Mehrwertsteuersatzbestimmungen und in der Folge Nachzahlungen oder Nachforderungen zu vermeiden.

Der Leistungszeitpunkt

Die Feststellung des Zeitpunkts, wann eine Leistung als erbracht gilt, ist nicht nur für die korrekte Versteuerung von Umsätzen durch ein Unternehmen relevant. Der Leistungszeitpunkt beziehungsweise Leistungszeitraum ist auch für die richtige Versteuerung von Leistungen durch den inländischen Leistungsempfänger ausschlaggebend, welche von ausländischen Leistungserbringern bezogen wurden (sogenannte Bezugsteuer).

Der Zeitpunkt beziehungsweise Zeitraum der Leistungserbringung ist bei Lieferungen und Dienstleistungen unterschiedlich:

Bei Lieferungen

Für Mehrwertsteuerzwecke gelten als «Lieferungen» nicht nur die klassischen Lieferungen von Gegenständen, sondern auch Bearbeitungen von Gegenständen (zum Beispiel Montage, Versetzen etc.) und Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen (zum Beispiel Miete und Leasing).

Bei Lieferungen von Gegenständen ist dies der Zeitpunkt, in welchem der Lieferungsempfänger in der Lage ist, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Dies ist einfach gesagt zum Beispiel der Moment, in dem ihm der Gegenstand (oder zum Beispiel der Schlüssel dazu) übergeben wurde.

Für Bearbeitungen von Gegenständen ist der massgebliche Zeitpunkt jener, in dem der Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird (zum Beispiel die Montage, das Versetzen oder das Anschlagen bei einem Bauwerk).

Bei Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen, zum Beispiel Leasing/Vermietung von Gegenständen, handelt es sich immer um Dauerschuldverhältnisse. Diese gelten grundsätzlich erst dann als erbracht, wenn das Vertragsverhältnis beendet wird, zum Beispiel mittels Kündigung oder Ablauf. Dennoch ist eine zeitanteilige Aufteilung des Entgelts auf den bisherigen und neuen Steuersatz vorzunehmen. Wer nun zum Beispiel ein Leasingverhältnis im Juni 2024 kündigt, welches bereits im Juni 2023 begonnen hat zu laufen, der muss das Entgelt dementsprechend auf zwei Leistungsperioden aufgliedern (siehe dazu auch die Beispiele unten).

Bei Dienstleistungen

Eine Dienstleistung (z. B. alle Arten von Beratungsleistungen oder IT-Dienstleistungen) gilt grundsätzlich als dann erbracht, wenn diese effektiv ausgeübt

wurde. Das kann eine Aufteilung der Leistungen und des Entgelts in vor und nach der Steuersatzerhöhung bedeuten.

Die Rechnungsstellung

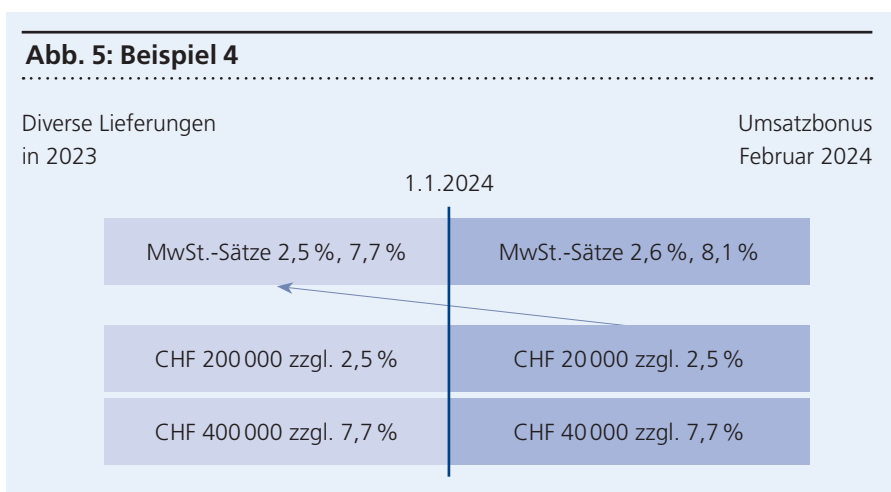
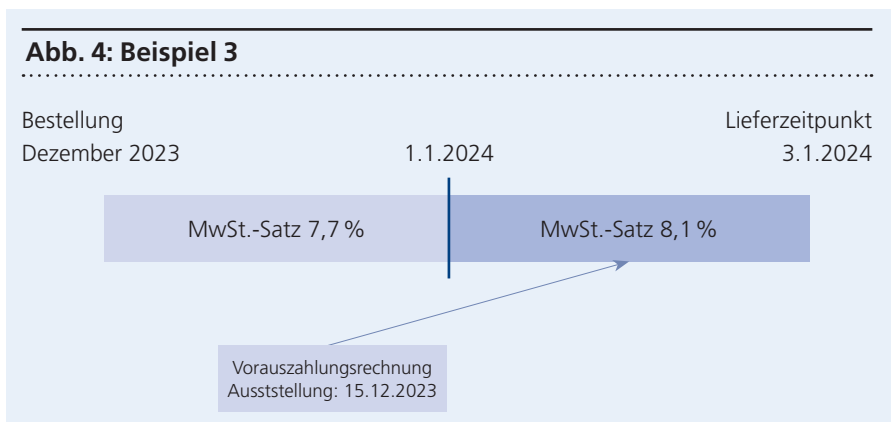
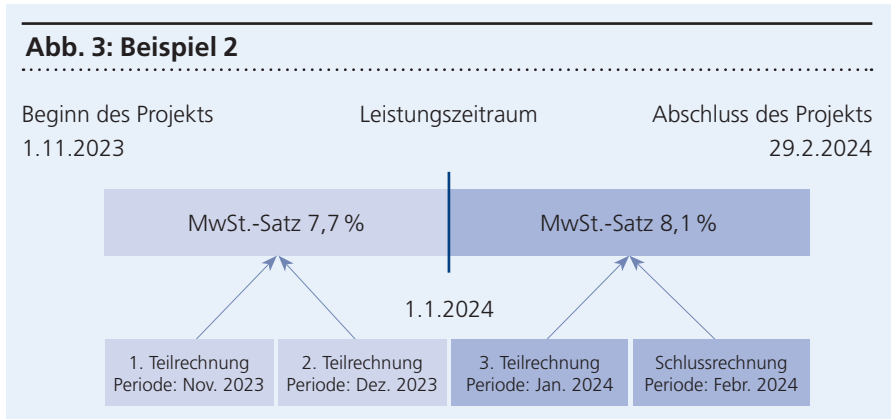
Sollen Rechnungen Leistungen beinhalten, die sowohl vor als auch nach der Steuersatzänderung erbracht wurden, müssen in der Rechnung der jeweilige Zeitpunkt/-raum der Leistungserbringung und auch die jeweilige Vergütung hierfür klar aufgezeigt werden.

Beispiel 1 (siehe Abbildung 2): Verrichtet ein Unternehmer Mauerarbeiten, die am 10.12.2023 beginnen, aber erst am 15.1.2024 abgeschlossen sind, sind das Entgelt und die MwSt. auf der Rechnung getrennt auszuweisen. Das bedeutet für die Rechnungsstellung Folgendes:

- › Mauerarbeiten, die vom 10.12.2023 bis 31.12.2023 erbracht wurden, sind zum bisherigen Steuersatz von 7,7 Prozent abzurechnen und auch klar als solche separat auszuweisen.
- › Mauerarbeiten, die vom 1.1.2024 bis 15.1.2024 erbracht wurden, sind zum neuen Steuersatz von 8,1 Prozent abzurechnen und auch klar als solche separat auszuweisen.

Kann diese Aufteilung nicht genügend nachgewiesen werden, geht dies zulasten des Leistungserbringers. Die ESTV würde im Fall einer Kontrolle den neuen Steuersatz auf das Gesamtentgelt anwenden und die Steuersatzdifferenz nachbelasten.

Die korrekte Zuteilung der Leistungen auf den bisherigen und den neuen Steuersatz kann auch auf andere Art als nur mittels der Rechnung nachgewiesen werden, zum Beispiel anhand des zugrunde liegenden Vertrags, sofern dieser Informationen zur Bestimmung des Leistungszeitpunkts/-zeitraums sowie der Entgeltaufteilung enthält. Denkbar ist auch die Einreichung von Arbeitsrapporten oder Lieferscheinen. Dies gilt auch für die Abrechnung der Bezugsteuer, sofern der



ausländische Leistungserbringer in seiner Rechnung keine Aufteilung der Leistungen vorgenommen hat, welche bis Ende 2023 sowie ab 1.1.2024 erbracht wurden. Ist der Nachweis beispielsweise anhand des Vertrags nicht möglich, muss der ausländische Rechnungssteller um Ausstellung einer korrigierten Rechnung gebeten werden. Wird keine Aufteilung der Leistungen und

des Entgelts auf den bisherigen und neuen Steuersatz vorgenommen, muss das gesamte Entgelt zum neuen Steuersatz mit der ESTV abgerechnet werden.

Bei periodischen Leistungen

Periodische Leistungen wie zum Beispiel Service-, Wartungs-, Lizenzverträge und dergleichen wie auch Abonnements für

Was zu tun ist

- Schulung der Mitarbeiter in der Finanzabteilung sowie im Ein- und Verkauf
- Anpassung Preislisten, Offerten, Vertragsvorlagen oder auch Quittungen
- Anpassung Rechnungsstellungsprozesse (automatisierte Rechnungsstellung wie auch manuelle Rechnungsvorlagen)
- Anpassung Buchhaltungssysteme, Implementierung neuer MwSt.- und Vorsteuer-codes
- Feststellung von Leistungen, die über den Jahreswechsel 2023/24 erbracht werden, für Zwecke der korrekten Rechnungsstellung
- Prüfung von Rechnungen, die allenfalls bereits bezahlt/gestellt wurden, auf Korrektheit des angewendeten Mehrwertsteuersatzes
- Allfällige Korrektur von Umsätzen, die den neuen Steuersätzen unterliegen, jedoch bereits zu den bisherigen Steuersätzen mit der ESTV abgerechnet wurden, im 2. Halbjahr 2023 zur Vermeidung von Verzugszinsen

zum Beispiel Zeitschriften sind in der Regel im Voraus zu bezahlen. Erstreckt sich ein solcher Vertrag oder ein solches Abonnement über den 31.12.2023 hinaus, ist bei der Rechnungsstellung eine zeitanteilige Aufteilung des Entgelts auf den bisherigen und neuen Steuersatz vorzunehmen.

Bei Teilzahlungen und Teilrechnungen

Eine Teilzahlung liegt vor, wenn eine Leistung noch nicht vollständig erbracht wurde, die bisherigen Arbeiten jedoch schon in Rechnung gestellt werden. Teilzahlungen für Leistungen, die bis zum 31.12.2023 erbracht werden, sind zu den bisherigen Steuersätzen in Rechnung zu stellen. Wohingegen Teilzahlungen für Leistungen, die ab dem 1.1.2024 erbracht werden, zu den neuen Steuersätzen in Rechnung zu stellen sind.

Beispiel 2 (siehe Abbildung 3): Ein IT-Projekt erstreckt sich vom 1.11.2023 bis zum 29.2.2024. Es wurde zwischen den Parteien vereinbart, dass bis zum 10. Arbeitstag des Folgemonats monatlich eine Teilrechnung gestellt wird. Das bedeutet für die Rechnungsstellung Folgendes:

- › Die Teilrechnungen 1 und 2 sind zum bisherigen Steuersatz von 7,7 Prozent

auszustellen. Auch wenn die 2. Teilrechnung erst im Januar 2024 ausgestellt wird, ist sie ebenfalls zum bisherigen MwSt.-Satz von 7,7 Prozent auszustellen, da der Leistungszeitraum den Dezember 2023 betrifft.

- › Die 3. Teilrechnung sowie die Schlussrechnung sind zum neuen Steuersatz von 8,1 Prozent auszustellen.
- › Wäre im vorliegenden Beispiel die Rechnungsperiode von Mitte zu Mitte des nächsten Monats, müsste in der Rechnung für den Zeitraum 15.12.2023 bis 14.1.2024 eine Aufteilung der Leistungen vor und nach Jahreswechsel klar und separat aufgelistet werden.

Empfehlung der ESTV: Die ESTV empfiehlt, Aufträge, die bis zum 31.12.2023 noch nicht abgeschlossen sind, per Ende des Jahres bereits in Teilrechnungen und Situationsetats korrekt abzugrenzen (zum Beispiel in der Baubranche). Darin sind die angefangenen Leistungen in Bezug auf Art, Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt (beziehungsweise Zeitraum) detailliert aufzuführen.

Bei Vorauszahlungen und Vorauszahlungsrechnungen

Eine Vorauszahlung liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Rechnungsstellung die vereinbarte Leistung noch nicht erbracht

wurde. Ist im Zeitpunkt der Vorauszahlung beziehungsweise Vorauszahlungsrechnung bekannt, dass die Leistung ganz oder teilweise nach dem 31.12.2023 erfolgt, kann der auf die Zeit ab dem 1.1.2024 entfallende Teil der Leistung sowohl in der Kundenrechnung als auch in der Abrechnung mit der ESTV bereits zum neuen Steuersatz aufgeführt werden.

Beispiel 3 (siehe Abbildung 4): Ein Baustoffhandel vereinbart die Lieferung von Baumaterialien am 3.1.2024 im Wert von CHF 100 000 gegen Vorauskasse. Die Vorauszahlungsrechnung wird am 15.12.2023 gestellt. Das bedeutet für die Rechnungsstellung Folgendes:

- › Da die Vorauszahlungsrechnung eine Lieferung am 3.1.2024 betrifft, ist sie bereits zum neuen Steuersatz von 8,1% auszustellen.

Bei Entgeltsminderungen

Sofern sich das vereinbarte Entgelt im Nachhinein reduziert, z. B. aufgrund von Skonti, Rabatten, Folgen von Mängeln bei der Erfüllung, Retouren von Gegenständen etc., ist grundsätzlich der Steuersatz anzuwenden, der seinerzeit auf die zugrunde liegende Leistung anwendbar war.

Beispiel 4 (siehe Abbildung 5): Ein Grosshändler beliefert einen Retailer im Jahr 2023 mit diversen Waren (Gesamtwert Waren zum Steuersatz 7,7 Prozent CHF 400 000, Waren zum Steuersatz von 2,5 Prozent CHF 200 000). Aufgrund erreichter Umsatzschwellen entrichtet der Grosshändler im Februar 2024 dem Retailer einen Umsatzbonus von 10 Prozent (exkl. MwSt.) auf den im Jahr 2023 erzielten Jahresumsätzen.

- › Da die im Jahr 2024 entrichteten Umsatzboni im Zusammenhang mit Lieferungen im Jahr 2023 stehen, sind die jeweiligen bisherigen Steuersätze anwendbar.
- › Der Grosshändler muss beispielsweise anhand des Vertrags nachweisen können, dass die Umsatzboni Lieferungen

im Jahr 2023 betreffen, damit die bisherigen Steuersätze zur Anwendung kommen können.

Folgen falscher Steuersätze

Wer in einer Rechnung für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, weil er fälschlicherweise bereits den neuen Steuersatz anwendet, schuldet diese falsch ausgewiesene Steuer. Der Rechnungssteller kann jedoch nachträglich die Steuer berichtigen, wenn er nachweisen kann, dass die Leistung zum bisherigen Satz abzurechnen war. Hierzu muss er eine korrigierte Rechnung ausstellen, dem Leistungsempfänger zukommen lassen und den steuerpflichtigen Umsatz in seiner aktuellen MwSt.-Abrechnung korrigieren. Eine Rechnungskorrektur ist innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist möglich, sofern zwischenzeitlich die Steuerforderung nicht durch Abschluss einer MwSt.-Kontrolle der ESTV rechtskräftig wurde. Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem die steuerpflichtige Leistung erbracht wurde.

Der Rechnungsempfänger auf der anderen Seite kann auch eine fälschlicherweise zu hoch ausgewiesene Steuer im Vorsteuerabzug (sofern ihm ein solcher zusteht) geltend machen. Wird die Rechnung durch den Leistungserbringer jedoch später korrigiert, hat der Rechnungsempfänger die geltend gemachten Vorsteuern entsprechend in seiner aktuellen MwSt.-Abrechnung anzupassen.

Die ESTV-Abrechnung

Erst ab der MwSt.-Abrechnung für das 3. Quartal 2023 (bei monatlicher Abrechnung in der Abrechnung für den Monat Juli 2023 sowie bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode in der MwSt.-Abrechnung für das 2. Semester 2023) können Umsätze sowohl zu den bisherigen als auch zu den neuen Steuersätzen mit der ESTV abgerechnet werden.

Wurden Entgelte für Leistungen, die eigentlich den neuen Steuersätzen unter-

liegen, bereits in einer früheren Abrechnung zu den bisherigen Steuersätzen deklariert, sind diese Umsätze in einer Abrechnung des zweiten Halbjahrs 2023 zu korrigieren. Die ESTV erhebt dann keinen Verzugszins, sofern der zusätzliche Steuerbetrag fristgerecht bezahlt wird. Erfolgt die Berichtigung jedoch

erst später, zum Beispiel Ende August 2024 mit der Berichtigungsabrechnung im Rahmen der Finalisierung der Steuerperiode 2023, ist ein Verzugszins geschuldet. Sofern der Verzugszins jedoch weniger als CHF 100 beträgt, wird er durch die ESTV grundsätzlich nicht erhoben. ‹‹



Porträt



Thomas Patt

Berater, WeTrust Tax AG

Thomas Patt ist Mehrwertsteuerberater mit rund 20-jähriger Berufserfahrung und seit August 2023 bei der WeTrust Tax AG in Schaan/Liechtenstein tätig. Er ist spezialisiert auf die umfassende Beratung von Unternehmen verschiedener Branchen in nationalen und internationalen

Mehrwertsteuerfragen. Thomas Patt ist Dozent sowie Modulverantwortlicher für das CAS FH in Swiss VAT/MwSt. an der Kalaidos Fachhochschule Schweiz.



Dr. Eva Maissen

Rechtsanwältin, versaLex AG

Eva Maissen hat die letzten Jahre in einer Rechtsabteilung eines grossen Baustoffherstellers gearbeitet und hat im Frühjahr 2023 die versaLex AG gegründet, ein Rechtsberatungsunternehmen, das sich auf die Anliegen von KMU ausgerichtet hat. Sie doziert an der

Hochschule Luzern Vertragsmanagement und ist Vorständin des Dachverbandes Diabetes Schweiz.



Karin Steiner

Rechtsanwältin, versaLex AG

Karin Steiner hat in den letzten Jahren Rechtsabteilungen in verschiedenen Unternehmen sowie eine Marktregion eines grossen Baustoffherstellers geleitet.

Im Frühjahr 2023 hat sie die versaLex AG gegründet, ein Rechtsberatungsunternehmen, das sich auf die

Anliegen von KMU ausgerichtet hat. Karin Steiner verfügt über grosse Erfahrung in Verwaltungs- und Stiftungsräten.



Kontakt

thomas.patt@wetrust.li
www.wetrust.li

kontakt@versalex.ch
www.versalex.ch