

Mehrwertsteuer

Martin Grüninger

Partner
MAS FH in MWST / LL.M. VAT
Dipl. Wirtschaftsprüfer
Dipl. Betriebsökonom FH



Steuersatzerhöhung bei der Mehrwertsteuer (MWST)

Ausgangslage

Am 25. September 2022 haben Volk und Stände die Reform AHV 21 angenommen und damit die Finanzierung der AHV bis 2030 gesichert. Angenommen wurden sowohl die Änderung des AHV-Gesetzes als auch der Bundesbeschluss über die Zusatzfinanzierung der AHV durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer. Der Volksentscheid führt dazu, dass die MWST-Sätze ab 1. Januar 2024 erhöht werden.

Effektive Abrechnungsmethode

Ab dem **1. Januar 2024** gelten neu folgende MWST-Sätze:

- Normalsatz: bisher 7.7%, neu **8.1%**
- Sondersatz für Beherbergungsleistungen: bisher 3.7%, neu **3.8%**
- Reduzierter Satz: bisher 2.5%, neu **2.6%**

Saldo- und Pauschalsteuersätze

Die Erhöhung der Steuersätze führt zu einer entsprechenden Anpassung der Saldo- und Pauschalsteuersätze.

Saldosteuersatz in % bis 31.12.2023	0.1	0.6	1.2	2.0	2.8	3.5	4.3	5.1	5.9	6.5
Saldosteuersatz in % ab 1.1.2024	0.1	0.6	1.3	2.1	3.0	3.7	4.5	5.3	6.2	6.8

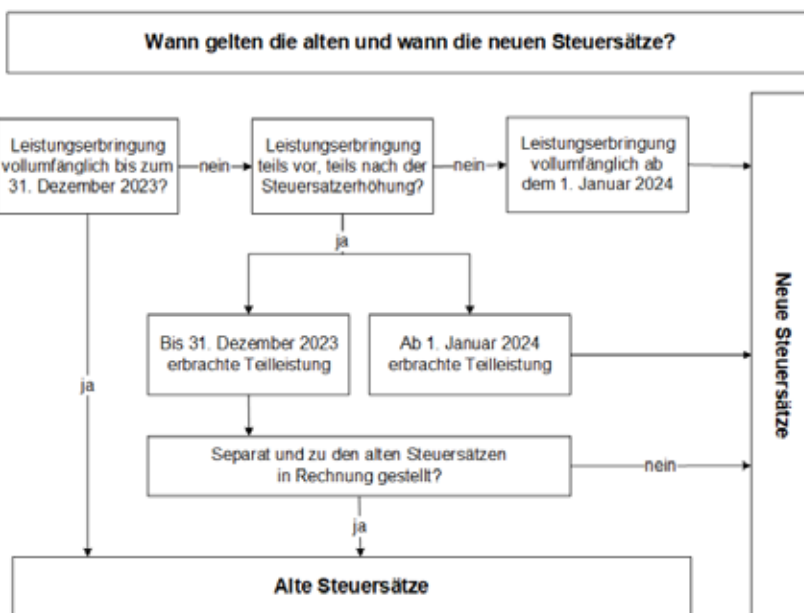
Infolge der Steuersatzerhöhung werden zudem die in Art. 37 Abs. 1 MWSTG aufgeführten Frankenbeträge angepasst. Die Umsatzlimite für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode beträgt neu CHF 5'024'000 (bisher: CHF 5'005'000), die Steuerlimite für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode neu CHF 108'000 (bisher: CHF 103'000).

Anwendbarer Steuersatz, Rechnungsstellung und Steuerausweis

Massgebend für den anzuwendenden Steuersatz ist einzig und allein der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Rechnungsdatum und/oder Zahlungsdatum

spielen keine Rolle. Alle Leistungen, die bis zum 31. Dezember 2023 erbracht werden, unterliegen somit noch den bisherigen Steuersätzen, alle Leistungen ab dem 1. Januar 2024 unterliegen den neuen Steuersätzen. Werden Leistungen, die aufgrund des Zeitraumes ihrer Erbringung sowohl den bisherigen als auch den neuen Steuersätzen unterliegen (jahresübergreifende oder periodische Leistungen), auf derselben Rechnung aufgeführt, sind das Datum oder der Zeitraum der Leistungserbringung und der jeweils darauf entfallende Betragsanteil getrennt auszuweisen. Ist dies nicht der Fall, sind die gesamten fakturierten Leistungen mit den neuen Steuersätzen abzurechnen. Weitere detaillierte Informationen zur Vorgehensweise bei Teilzahlungen und Teilzahlungsrechnungen, Teilzahlungsgesuche und Situationsetats im Baugewerbe, Vorauszahlungen und Vorauszahlungsrechnungen oder periodischen Leistung, die teilweise nach der Steuersatzerhöhung erbracht werden sowie Entgeltsminderungen, Umsatzbonifikationen, Retouren und Rückgängigmachung der Leistung sind in der **MWST-Info 19** zu finden.

(www.estv.admin.ch > Mehrwertsteuer > Mehrwertsteuer Fachinformationen > Webbasierte Publikationen > MWST-Infos > 19 Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2024).



Quelle (Abbildung): MWST-Info 19

Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)

Im Abrechnungsformular für das 3. Quartal 2023 (bei effektiver Abrechnungsmethode oder bei Abrechnung nach der Pauschalsteuersatzmethode) bzw. im Abrechnungsformular für das 2. Semester 2023 (bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode) können die Umsätze erstmals sowohl zu den bisherigen als auch zu den neuen Steuersätzen deklariert werden. Entgelte, die

vorher zu deklarieren sind, aber Leistungen betreffen, die nach dem 1. Januar 2024 erbracht werden, müssen in einem ersten Schritt zu den bisherigen Steuersätzen abgerechnet werden. Die Berichtigung kann in einem 2. Schritt frühestens mit der MWST-Abrechnung Q03/2023 bzw. S02/2023 vorgenommen werden. Der spätmöglichste Zeitpunkt der Berichtigung besteht mit der Jahresabstimmung 2023.

Fazit

Unternehmen, die jahresübergreifende Leistungen erbringen und im Jahr 2023 in Rechnung stellen, sollten ihren Fakturierungsprozess umgehend anpassen und die notwendigen Implementierungen der neuen Steuersätze in den Buchhaltungs- und Abrechnungssystemen vornehmen.

Empfehlungen:

- Zeitnahes Einpflegen der neuen Steuersätze in der Buchhaltungs- / ERP-Software.
- Prüfung sämtlicher MWST-Codes, ob diese noch aktuell sind und den Gegebenheiten des Unternehmens entsprechen, sowohl umsatz- als auch vorsteuerseitig.
- Anpassung der neuen Steuersätze in den vertraglichen Regelungen und weiteren MWST-relevanten Dokumente (bspw. Preislisten, Offerten, Honorarordnungen, Mietverträgen, Kassenquittungen von Registrierungskassen etc.)
- Analyse und gegebenenfalls auch Korrektur bisher ausgestellter (jahresübergreifender) Rechnungen hinsichtlich korrektem Ausweis der Steuer und korrekter Deklaration.
- Abrechnung und Fakturierung der nicht fakturierten Dienstleistungen / angefangenen Arbeiten vor dem Jahresende 2023.
- Kontrolle der (jahresübergreifenden) Eingangsrechnungen in Bezug auf den ausgewiesenen MWST-Satz, so dass die korrekten Vorsteuerabzüge geltend gemacht werden

Anmelden und Abrechnen bei der MWST nur noch elektronisch möglich

Das Anmelden und Abrechnen bei der Mehrwertsteuer muss künftig ausschliesslich elektronisch erfolgen. Dies hat der Bundesrat an seiner Sitzung vom 16. Juni 2023 beschlossen. Die Änderung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) wird am **1. Januar 2024** in Kraft treten.

Am 1. Januar 2022 ist Artikel 65a Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) in Kraft getreten. Die Bestimmung sieht vor, dass der Bundesrat die elektronische Durchführung von Verfahren nach dem MWSTG vorschreiben kann.



Die überwiegende Mehrheit der Unternehmen verkehrt schon heute elektronisch mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Stand Ende 2022 erfolgten bei der Mehrwertsteuer die Anmeldungen praktisch zu 100%, die Abrechnungen zu rund 96% und die Korrekturen der Abrechnungen zu rund 70% elektronisch. Das zeigt, dass die Nutzung des Portals vorteilhafter ist als die Anmeldung oder Abrechnung auf Papier. Daher hat der Bundesrat entschieden, die Änderung der MWSTV (Art. 123 MWSTV) betreffend elektronische Verfahren per 1. Januar 2024 in Kraft zu setzen.

Art. 166 c MWSTV sieht vor, dass jenen Unternehmen, die ihre Eingaben an die ESTV nach wie vor in Papierform erledigen, **eine Übergangsfrist von einem Jahr** gewährt wird, damit sie die Umstellung auf die elektronische Abwicklung an die Hand nehmen können. Für diese Unternehmen wird Art. 123 MWSTV bezüglich der Abrechnungen und deren Korrekturen daher **erst ab dem 1. Januar 2025** zur Anwendung gelangen.

Neue Vergütungs- und Verzugszinssätze ab 2024

Die Zinssatzverordnung des Bundes (SR 631.014) über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze sieht eine jährliche Überprüfung der Zinssätze im Bereich der Bundessteuern vor, um sie nötigenfalls an das aktuelle Zinsniveau anzupassen. **Ab dem 1. Januar 2024 betragen** der Verzugszinssatz und der Vergütungszinssatz auf Rückerstattungen aufgrund des gestiegenen Zinsniveaus **neu 4,75%** (bisher jeweils 4%). Der Vergütungszinssatz auf freiwillige Vorauszahlungen bei der direkten Bundessteuer steigt auf 1,25 % (bisher 0 Prozent). Im Gegensatz zur direkten Bundessteuer wird auf freiwilligen Vorauszahlungen bei der Mehrwertsteuer kein Vergütungszins ausgerichtet. Gemäss Medienmitteilung der ESTV resultieren aufgrund des Anstiegs der Zinssätze für den Bund geschätzte Mehreinnahmen von 30 Millionen Franken und für die Kantone infolge ihres Anteils an der direkten Bundessteuer und der Verrechnungssteuer geschätzte Mehreinnahmen von 4 Millionen Franken. Die Zinssätze betreffen Mehrwertsteuer, direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Tabaksteuer, Biersteuer, Automobilsteuer, Mineralölsteuer, Steuer auf gebrannten Wassern, Zoll, Stempelabgaben und leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe.

MWST-Vorsteuerabzug bei Abbruch und Rückbau von Liegenschaften

Der Lebenszyklus einer Liegenschaft wird durch diverse mehrwertsteuerlichen Fragen begleitet. Für den Kauf, die Realisation und für Nutzungsänderungen bestehen umfangreiche Theorien und Gerichtspraxis. In jüngster Zeit ist der





Abbruch resp. der Rückbau von Liegenschaften in den Fokus gerückt. Die Herausforderungen stellen sich insbesondere dort, wo das Grundstück vor dem Rückbau an den Käufer veräussert wird.

Rechtliche Grundlagen

Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der MWST-Abrechnung kann die steuerpflichtige Person gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen freiwillig versteuern (sog. Option). Ausgeschlossen ist eine Option auf den ausgenommenen Leistungen, wenn Gebäude oder Gebäudeteile vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Auf den entsprechenden Aufwendungen sind die Vorsteuern abzugsfähig, soweit die steuerpflichtige Person diese im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit bezieht. Kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde oder nicht optiert werden kann. Vorsteuern auf Gegenständen und Dienstleistungen während der Projektierungs- und Bauphase sind insoweit abzugsfähig, als das Bauwerk im Hinblick auf steuerbare Leistungen erstellt wird. Wobei aber die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung von nicht optierbaren Leistungen anfallen, von vornherein nicht bzw. nie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Sollte das Gebäude zu einem späteren Zeitpunkt nicht dem geplanten Zweck zugeführt werden, ist der Vorsteuerabzug auf der Erstellung des Bauwerks nachträglich zu korrigieren.

Vorsteuerabzug auf Rückbaukosten

Gemäss Darlegung des Bundesgerichts (BGer) ist für die Beurteilung, ob die Vorsteuern auf Abbruch- resp. Rückbaukosten abzugsfähig sind, der Lebenszyklus des Gebäudes zu berücksichtigen. Dabei durchläuft ein Gebäude bei einer unternehmerischen Tätigkeit verschiedene Phasen, und zwar abhängig davon, ob es für unterschiedliche Zwecke oder von mehreren Eigentümern verwendet wurde (BGE_2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017, Ziff. 5.3).

Der Lebenszyklus eines Gebäudes besteht aus drei Phasen:

1. Erwerb, Planung und Realisierung
2. Betrieb
3. Abbruch resp. Rückbau

Gemäss Ansicht des BGer muss somit bei jedem Sachverhalt beurteilt werden, auf welche Phase sich dieser bezieht. Entscheidend ist immer die Sicht des aktuellen Eigentümers.

Beispiel 1: Abbruch resp. Rückbau durch den bisherigen Eigentümer

Die im MWST-Register eingetragene Immo AG erwirtschaftet ihre Umsätze hauptsächlich mit der Vermietung von Liegenschaften an Privatpersonen und Unternehmen. Es sollte eine Betriebsliegenschaft, auf welcher optiert wurde, abgebrochen und anschliessend eine neue Überbauung (Wohnbauten) erstellt werden. Die Immo AG wollte auf den im Zusammenhang mit den Abbrucharbeiten anfallenden, steuerbelasteten Aufwendungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) liess den Abzug nicht zu mit der Begründung, dass die Eingangsleistungen (Abbruch) für zukünftig von der Steuer ausgenommenen Ausgangsleistungen (Mieteträge Wohnbauten) bezogen wurden. Die künftige Nutzung dieser Liegenschaft sollte folglich ausschliesslich für Wohnzwecke vorgesehen sein. Ergänzend zum Sachverhalt kommt dazu, dass nicht das gesamte Gelände für die geplante Neuüberbauung benutzt wurde. Ein Teil davon floss in ein Renaturierungsprojekt der Gemeinde ein.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) stützte die Argumente der Immo AG, indem es ausführte, dass es zwischen dem für den Abbruch der Altliegenschaft bezogenen Leistungen und der Erbringung von Leistungen für den noch zu erstellenden Neubau an der erforderlichen zeitlichen und sachlichen (bzw. räumlichen) Nähe fehle (BVGE A-5099/2015 Ziff. 3.5). Das Bundesgericht seinerseits stützte zwar den Entscheid der Vorinstanz, jedoch mit einer ganz anderen Begründung. Das Bundesgericht befand, dass sich das Bundesverwaltungsgericht sowie auch die ESTV fälschlicherweise auf die zukünftige Leistungserbringung konzentriert haben, statt sich an das Prinzip der drei Phasen des Lebenszyklus zu halten. Es sei vielmehr so, dass sich die Liegenschaft im dritten Lebenszyklus des Abbruchs resp. Rückbaus befunden habe. Der Abbau-, Rückbau- oder die Aufräumarbeiten stellen gemäss Bundesgericht unternehmerische Tätigkeiten dar, selbst wenn in dieser Phase keine Einnahmen erzielt würden. In Übereinstimmung mit einem Teil der Literatur befand das Bundesgericht, dass, wenn die Immo AG das Betriebsgebäude in seinen natürlichen Zustand zurückversetzen und anschliessend verkaufen würde, die angefallenen Aufwendungen ohne Weiteres zum Vorsteuerabzug berechtigt wären.



Quelle (Abbildung): www.t-r.ch

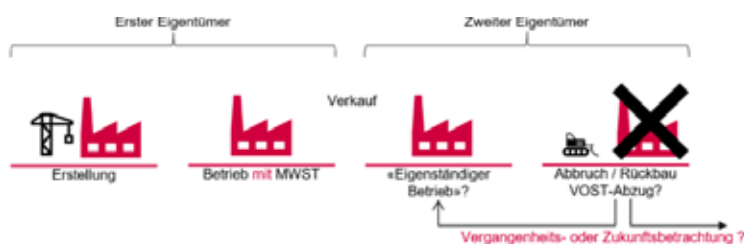


Beispiel 2: Abbruch resp. Rückbau durch den neuen Eigentümer

Bei diesem zweiten Beispiel sollte der Abbruch einer Liegenschaft, welche der MWST unterstellt war, nicht durch den Verkäufer (bisheriger Eigentümer), sondern durch den Käufer (neuer Eigentümer) vorgenommen werden. Auch in diesem Beispiel sollten aus einer Betriebsliegenschaft zukünftig Wohnbauten entstehen. Während der Planungsperiode bestanden für die Liegenschaft optierte Mietverhältnisse im Sinne einer Zwischennutzung. Die Käuferschaft war aufgrund der bestehenden Mietverhältnisse der Ansicht, dass der Sachverhalt mit dem vorangehenden Beispiel 1 identisch ist, womit ihr auch der volle Vorsteuerabzug zu gewähren sein. Gemäss Argumentation der Käuferschaft sei wesentlich, wie das Gebäude vor dem Abbruch genutzt wurde. Die Käuferschaft beruft sich auf das vom Bundesgericht aufgestellte Prinzip des Lebenszyklus eines Gebäudes und legt dar, dass sie die Liegenschaft in der «Betriebsphase» erworben hat und sie auch weiterhin betriebe. Während das Bundesverwaltungsgericht diese Ansicht teilte (BVGE A-1436/2020 vom 22. September 2020), kam das Bundesgericht zu einem anderen Schluss. Es befand, dass es sich bei der Zwischennutzung nicht um eine unternehmerische Tätigkeit handle (BGE 2C_876/2020 vom 13. September 2022), weshalb sich die Käuferschaft im ersten Abschnitt des Lebenszyklus befindet, nämlich in der Phase der «Erstellung» des Gebäudes. Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG ist die Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer ausgenommen. Eine Option (freiwillige Versteuerung) kommt in diesem Sachverhalt nicht infrage, da diese von den Empfängern der Leistung (Mieter) ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Wohnzwecke). Abschliessend kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass die ESTV den Vorsteuerabzug korrekterweise versagt hat.



Quelle (Abbildungen): www.t-r.ch



Fazit

Die beiden Gerichtsurteile zeigen, dass die mehrwertsteuerliche Behandlung von Rückbaukosten sehr komplexe Fragestellungen beinhaltet. Im Hinblick darauf, dass das Bundesgericht in beiden Fällen die Argumente der Vorinstanz verworfen hat, zeigt, dass selbst eine Einzelfallprüfung nicht immer zum gewünschten Resultat führt. Trotz allem lassen sich zwei Schlussfolgerungen daraus ziehen:

1. Aus Sicht der MWST sollte in den vorangehend beschriebenen Sachverhalten in jedem Fall ein Rückbau durch den bisherigen Eigentümer vorgenommen werden.
2. Sollte der Käufer die Liegenschaft einer Zwischennutzung zuführen, ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese Phase dem Zyklus «Rückbau» oder dem Zyklus «Erstellung» zuzuordnen ist. Das Bundesgericht wird bei kommenden Urteilen gefordert sein, die Thematik der «Zwischennutzung» zu präzisieren, weil sonst zukünftig sinnvolle Zwischennutzungen von Liegenschaften verunmöglicht würden.

Generell ist bei der Beurteilung des Vorsteuerabzugsrechts im Zusammenhang mit Immobilien primär auf deren mehrwertsteuerliche Nutzung abzustellen. Wie sich herausgestellt hat, ist gerade im Hinblick auf die Entsteuerung von Abbruch- und Rückbaukosten zusätzlich die Immobilien-Lebensphase aus Sicht des jeweiligen Eigentümers entscheidend.

Liegt kein Eigentümerwechsel vor, genügt der Blick in die Vergangenheit, um das Vorsteuerabzugsrecht zu bestimmen. Im Falle eines Eigentümerwechsels beantwortet sich die Frage des Vorsteuerabzugs aus Sicht des Käufers nicht so einfach. Der Sachverhalt und der Grund sowie die Art des Rückbaus sind vertieft zu prüfen. Ist bereits beim Kauf einer vom Vorgänger im vorsteuerabzugsberechtigenden Bereich genutzten Immobilie klar, dass der Käufer die Immobilie künftig für steuerausgenommene oder nicht optierte Zwecke nutzen wird, ist das Vorsteuerabzugsrecht auch bei längerer steuerbarer Zwischennutzung nicht garantiert.

