

DEBITOREN UND ANGEFANGENE ARBEITEN ZU BEGINN UND AM ENDE DER STEUERPFLICHT

Welche Regeln gelten für die Abrechnung der Mehrwertsteuer?

Werden bestehende Unternehmen mehrwertsteuerpflichtig, ergeben sich regelmäßig Fragen zur Abrechnung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den vorbestandene Debitoren. Dies insbesondere, wenn die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten gewählt wird. Auch am Ende der Steuerpflicht müssen diese Fragen – spiegelbildlich – geklärt werden.

1. GESETZLICHE REGELUNG

Das aktuelle *Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)* enthält keine speziellen Bestimmungen zur Entstehung der Steuerforderung beim Ein- und Austritt aus der MWST-Pflicht. Demnach kommt Art. 40 MWSTG zum Zug, und es unterliegen der MWST:

- bei vereinbarter Abrechnung alle ab Beginn der Steuerpflicht ausgestellten Ausgangsrechnungen über steuerbare Leistungen und allfällige seit Beginn der Steuerpflicht eingegangene Vorauszahlungen für steuerbare Leistungen;
- bei vereinnahmter Abrechnung, unabhängig vom Rechnungsdatum, alle ab Beginn der Steuerpflicht vereinnahmten Zahlungen für steuerbare Leistungen.

Am Ende der Steuerpflicht unterliegen Art. 40 MWSTG zufolge der MWST:

- bei vereinbarter Abrechnung alle bis zum Ende der Steuerpflicht ausgestellten Ausgangsrechnungen über steuerbare Leistungen und allfällige bis zum Ende der Steuerpflicht erhaltene Vorauszahlungen für steuerbare Leistungen;
- bei vereinnahmter Abrechnung, unabhängig vom Rechnungsdatum, alle bis zum Ende der Steuerpflicht vereinnahmten Zahlungen für steuerbare Leistungen.

Darüber hinaus ist die in Rechnungen offen ausgewiesene MWST dem Bund gegenüber grundsätzlich geschuldet (Art. 27 MWSTG).



ESTHER HILTPOLD,
BETRIEBSÖKONOMIN FH,
MWST-EXPERTIN FH,
INHABERIN UND
GESCHÄFTSFÜHRERIN VAT
SUPPORT GMBH,
BIRMENSDORF/ZH

2. VERORDNUNGSBESTIMMUNG FÜR SALDO- UND PAUSCHALSTEUERSÄTZE

Unternehmen, die nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen, müssen – so sieht es zumindest die *Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)* vor – am Ende der Steuerpflicht die angefangenen Arbeiten und bei vereinnahmter Abrechnung auch die Debitoren versteuern. Dies bestimmt Art. 82 Abs. 1 MWSTV [1]. Wie aus den Erläuterungen zu Art. 82 MWSTV [2] hervorgeht, sollen alle Steuern, die in Rechnung gestellt werden und damit beim Empfänger unter Umständen zum Vorsteuerabzug berechtigen, auch dem Bund abgeliefert werden. Was die Debitoren angeht, kann Art. 82 Abs. 1 MWSTV somit als Ausführungsbestimmung zu Art. 27 MWSTG verstanden werden. Bezüglich der angefangenen Arbeiten dürfte es dieser Verordnungsbestimmung jedoch an einer gesetzlichen Grundlage fehlen.

3. PUBLIZIERTE VERWALTUNGSPRAXIS

3.1 Saldo- und Pauschalsteuersatzmethode. Die Praxispublikationen der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* geben Art. 82 Abs. 1 MWSTV nahezu wortgetreu wieder (MWST-Info 12 «Saldosteuersätze» Ziff. 3.1 sowie MWST-Info 13 «Pauschalsteuersätze», Ziff. 3.1). Zur Regelung beim Eintritt in die Steuerpflicht finden sich aber keine Angaben.

3.2 Effektive Abrechnung der MWST. Die Praxispublikationen der ESTV enthalten keinerlei Informationen dazu, wie effektiv abrechnende Unternehmen die vorbestandene Debitoren beim Eintritt in die Steuerpflicht zu behandeln haben. Auch fehlen Hinweise dazu, welche Umsätze am Ende der Steuerpflicht zu versteuern sind.

3.3 Formular Schlussabrechnung. In Übereinstimmung mit Art. 82 Abs. 1 MWSTV sieht das Formular «Schlussabrechnung» (Abrechnungsmethode: SSS/PSS) [3] die Versteuerung der ausgeführten, aber noch nicht fakturierten Leis-

Abbildung 1: **AUSZUG AUS DEM FORMULAR NR. 0538_01 «SCHLUSSABRECHNUNG»**
(Abrechnungsmethode: effektiv, Stand Juni 2014)

Debitoren per Lösungsdatum

Die Werte sind ohne MWST zu deklarieren

Deklaration nur bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten.

tungen und bei vereinnahmter Abrechnung zudem die Versteuerung der Debitoren per Lösungsdatum vor.

Die ESTV verlangt indessen auch von effektiv abrechnenden Unternehmen, dass diese bei vereinnahmter Abrechnung auf den Debitoren am Ende der Steuerpflicht die MWST abliefern. Dies zeigt die Schlussabrechnung für die effektive Abrechnungsmethode (vgl. *Abbildung 1*).

Die ESTV erwartet somit unabhängig von der Abrechnungsmethode [4], dass anlässlich der Löschung aus dem Register die MWST auf dem Debitorenbestand entrichtet wird,

«Die ESTV verlangt auch von effektiv abrechnenden Unternehmen, dass diese bei vereinnahmter Abrechnung auf den Debitoren am Ende der Steuerpflicht die MWST abliefern.»

sofern nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet worden ist. Rechtsgrundlage hierfür dürfte Art. 27 Abs. 2 MWSTG sein, wonach eine ausgewiesene Steuer dem Bund gegenüber geschuldet ist, solange die Rechnung nicht korrigiert wird.

Weiter sollen alle aus der Steuerpflicht ausscheidenden Unternehmen ihre angefangenen Arbeiten generell versteuern (vgl. *Abbildung 2*).

Art. 82 MWSTV betrifft die Abrechnung nach Saldo- und Pauschalsteuersätzen. Dass die ESTV auch von effektiv ab-

Abbildung 2: **AUSZUG AUS DEM FORMULAR NR. 0538_01 «SCHLUSSABRECHNUNG»**
(Abrechnungsmethode: effektiv, Stand Juni 2014)

Ausgeführte, noch nicht fakturierte Leistungen

Die Werte sind ohne MWST zu deklarieren.

rechnenden Unternehmen die Versteuerung der angefangenen Arbeiten verlangt, ist nachvollziehbar. Ohne diese Regelung blieben angefangene Arbeiten am Ende der Steuerpflicht mangels Rechnungsstellung unversteuert, obwohl das Steuerobjekt bereits entstanden ist. Die Steuerforderung könnte durch geschickte Terminierung der Rechnungsstellung bewusst umgangen werden.

Nichtsdestotrotz ist die Versteuerung noch nicht fakturierter Leistungen gesetzlich nicht vorgesehen. Zudem bewirkt sie eine systemwidrige Steuerbelastung [5].

4. FAZIT

Enthalten die Debitorenrechnungen keinen Steuerausweis, dann müssen sie von vereinnahmt abrechnenden Steuerpflichtigen per Lösungsdatum nicht versteuert werden. Unabhängig von der Abrechnungsmethode [4] ist noch keine Steuerforderung entstanden. Ist die Steuer in einer per Lösungsdatum unbezahlten Rechnung ausgewiesen, diese Rechnung aber nach Art. 27 Abs. 4 MWSTG korrigiert worden, dann muss die betreffende Rechnung ebenfalls nicht versteuert werden.

Auf den angefangenen Arbeiten ist aufgrund des Gesetzeswortlauts am Ende der Steuerpflicht weder bei vereinnahmter noch bei vereinbarter Abrechnung MWST geschuldet. Solange weder eine Rechnung ausgestellt noch ein Entgelt vereinnahmt worden ist, ist keine Umsatzsteuerschuld entstanden [6]. Dies gilt unabhängig davon, ob die MWST effektiv oder nach der Saldosteuersatzmethode abgerechnet worden ist.

Sollen angefangene Arbeiten am Ende der Steuerpflicht besteuert werden, müsste dazu eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden [7].

Davon abgesehen wäre es äusserst hilfreich, wenn die ESTV ihre Praxis zur Behandlung von Debitoren und angefangenen Arbeiten bei Beginn [8] und am Ende der Steuerpflicht transparent publizieren würde [9]. ■

Anmerkungen: 1) Art. 82 MWSTV ist gemäss Art. 100 MWSTV auch bei Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen anwendbar. 2) <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/17547.pdf>. 3) Formular Nr. 0539_01 «Schlussabrechnung, Abrechnungsmethode: SSS/PSS» (für Unternehmen, die nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen), Stand Juni 2014. 4) Effektive Abrechnungsmethode sowie Abrechnung nach Saldo- und nach Pauschalsteuersätzen. 5) Ohne Steuerausweis können die Leistungsempfänger keine Vorsteuer

geltend machen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 4 MWSTG). 6) Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2012, 3. Aufl., N 2009. 7) Das bis Ende 2009 gültige Mehrwertsteuergesetz enthielt die Bestimmung, dass die Rechnungsstellung spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 43 Abs. 1 Ziff. 1 aMWSTG). Diese Vorschrift wurde per 1. Januar 2010 ersatzlos gestri-

chen. Seither ist nicht geregelt, wann die Steuerforderung bei später Rechnungsstellung, so auch bei Beginn und am Ende der Steuerpflicht, entsteht. 8) Die MWST-Info 21 «Neue Steuerpflichtige» könnte um dieses Thema ergänzt werden. 9) Die ESTV ist gesetzlich dazu verpflichtet, alle Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben, ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen (Art. 65 Abs. 3 MWSTG).