

Spezialbroschüre Nr. 06

# Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

## Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

## Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben!*

## Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

**Bundesamt für Bauten und Logistik BBL**  
**Vertrieb Publikationen**  
**Drucksachen Mehrwertsteuer**  
**3003 Bern**

zu senden.

Internet: [www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im September 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war. In Abweichung zur damaligen Fassung wird mit dem Kapitel „Überblick über die Problematik der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung“ ein Überblick über diesen Bereich vermittelt. Die seit 1. Januar 2001 gültigen Merkblätter „Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung“ und „Weitere Vereinfachungen für die Vorsteuerkorrektur bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen aus Nebentätigkeiten“ sind in die vorliegende Broschüre integriert worden. Zusätzlich wurde die Publikation mit dem Kapitel Pauschalvariante 4 „Saldosteuerersatz im Umkehrschluss“ ergänzt. Dies führt zu einem anderen Aufbau der Broschüre, d.h. die einzelnen Kapitel stimmen nicht mehr mit der Broschüre aus dem Jahre 2000 überein.

Die seit 1. Januar 2001 vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und -präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

**Abkürzungen**

ER	Erfolgsrechnung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
Überblick über die Problematik der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung	11
1. Allgemeines	13
1.1 Rechtliche Grundlagen	13
1.1.1 Vorsteuerabzug	13
1.1.2 Gemischte Verwendung	14
1.1.3 Spätere Änderung der Verhältnisse	15
1.1.3.1 Eigenverbrauch aufgrund einer Nutzungsänderung	15
1.1.3.2 Einlagesteuerung aufgrund einer Nutzungsänderung	15
1.1.4 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden	15
1.1.4.1 Objektbezogen ausgerichtete Subventionen usw., die zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen	16
1.1.4.2 Objektbezogen ausgerichtete Subventionen usw., die zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führen	16
1.1.4.3 Subventionen usw. zur Deckung des Betriebsdefizits	17
1.1.4.4 Eigene Erstellung von Bauwerken, für die Subventionen usw. ausgerichtet werden	17
1.1.4.5 Vorgehen bei Subventionen usw. bei Gemeinwesen und Transportunternehmen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs	18
1.1.4.6 Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland (Art. 38 Abs. 8 MWSTG)	18
1.1.4.7 Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit Subventionen usw.	18
1.1.5 Übersicht über die Zuweisung der Vorsteuer	18
1.1.6 Übersicht über die Umsatzarten aus mehrwertsteuerlicher Sicht	20
1.2 Massgebender Umsatz für die Vorsteuerabzugskürzung bei Anwendung des Umsatzschlüssels	21
1.2.1 Grundsätzliches	21
1.2.2 Vom Grundsatz abweichende Regelungen	21
1.2.2.1 Mieteinnahmen aus Immobilien	21
1.2.2.2 Ausgabe von Anleiheobligationen, Aktien usw., Sanierungs-, Stilllegungs- und Liquidationskosten	22
1.2.2.3 Gewährung von Krediten / Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren	23
1.2.2.4 Gewinnausschüttung durch einfache Gesellschaften	23
1.2.2.5 Verkauf von in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen	24
1.2.2.6 Echter Schadenersatz	25
1.2.2.7 Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen	25
1.2.3 Buchführung / Fakturierung	26
1.2.3.1 Aufwandminderungen	26
1.2.3.2 Verrechnung von Leistung und Gegenleistung	27
1.2.3.3 Leistungsaustausch unter Konzerngesellschaften usw.	27
1.2.3.4 Behandlung von Darlehen ohne oder zu einem reduzierten Zins und von erlassenen Darlehen	28
1.3 Vereinfachungen für die Vorsteuerabzugskürzung in speziellen Fällen	29

1.3.1	Grundsätzliches . . . . .	29
1.3.2	Gewährung von Krediten / Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren. . . . .	30
1.3.3	Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien . . . . .	31
1.3.4	Referentenleistungen . . . . .	31
1.3.5	Verwaltungsratsmandate, Stiftungsratsmandate und ähnliche Funktionen . . . . .	32
1.3.6	Nicht eingelöste Geschenkgutscheine. . . . .	33
1.4	Verbuchung der Vorsteuer . . . . .	33
1.5	Übersicht über die Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung; allgemeine Vorbemerkungen zu den einzelnen Varianten . . . . .	34
1.5.1	Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Anwendung der effektiven Methode . . . . .	35
1.5.2	Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Anwendung von Pauschalvarianten . . . . .	35
1.5.2.1	Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer. . . . .	35
1.5.2.2	Pauschalvariante 2: Umsatzschlüssel. . . . .	36
1.5.2.3	Pauschalvariante 3: Einheit der Leistung . . . . .	36
1.5.2.4	Pauschalvariante 4: Saldosteuersatz im Umkehrschluss . . . . .	36
1.6	Anwendungsmöglichkeit und -dauer der Vorgehensweisen zur Vorsteuerabzugskürzung . . . . .	37
1.7	Ermittlung der zu vergleichenden Verhältnisse für die Vorsteuerabzugskürzung. . . . .	37
2.	Effektive Methode . . . . .	37
2.1	Grundsätzliches . . . . .	37
2.2	Vorgehen. . . . .	37
2.3	Direkte Zuordnung. . . . .	38
2.4	Zuordnung mit Hilfe eines Schlüssels . . . . .	38
2.5	Beispiel „Effektive Methode“ . . . . .	40
2.5.1	Umschreibung des Betriebs . . . . .	40
2.5.2	Bemerkungen zu einzelnen Aufwendungen . . . . .	40
2.5.3	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung . . . . .	42
2.6	Vorsteuerabzugskürzung auf Investitionen . . . . .	43
2.6.1	Grundsätzliches . . . . .	43
2.6.2	Immobilien . . . . .	44
3.	Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer . . . . .	45
3.1	Grundsätzliches . . . . .	45
3.2	Vorgehen. . . . .	45
3.3	Beispiel „Teilzuordnung der Vorsteuer“ . . . . .	46
3.3.1	Umschreibung des Beispiels . . . . .	46
3.3.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung . . . . .	47
4.	Pauschalvariante 2: Umsatzschlüssel. . . . .	48
4.1	Grundsätzliches . . . . .	48
4.2	Vorgehen. . . . .	48
4.3	Beispiel „Umsatzschlüssel“ . . . . .	49
4.3.1	Umschreibung des Beispiels . . . . .	49
4.3.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung . . . . .	49

5.	Pauschalvariante 3: Einheit der Leistung . . . . .	50
5.1	Grundsätzliches . . . . .	50
5.2	Anwendungsbereich . . . . .	51
5.3	Vorgehen . . . . .	51
5.4	Beispiel „Einheit der Leistung“ . . . . .	51
5.4.1	Verwendete Bezeichnungen . . . . .	51
5.4.2	Umschreibung des Beispiels . . . . .	52
5.4.3	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	52
6.	Pauschalvariante 4: Saldosteuersatz im Umkehrschluss . . . . .	53
6.1	Grundsätzliches . . . . .	53
6.2	Funktionsweise samt praktischen Beispielen . . . . .	54
6.2.1	Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit einem von der MWST ausgenommenen Umsatz . . . . .	54
6.2.2	Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem steuerbaren Umsatz . . . . .	55
6.3	Pauschalvariante „Saldosteuersatz im Umkehrschluss“ als Mittel zur Überprüfung der Aussagekraft anderer Methoden . . . . .	57
7.	Spezielle Problemstellungen . . . . .	59
7.1	Banken . . . . .	59
7.2	Gemeinwesen . . . . .	59
7.3	Gruppenbesteuerung . . . . .	59
7.4	Holdinggesellschaften . . . . .	60
7.4.1	Vorsteuerabzug . . . . .	60
7.4.2	Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft . . . . .	61
7.4.3	Vorgehensweise zur annäherungsweise Ermittlung bestimmter Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft . . . . .	63
7.4.3.1	Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns (z.B. strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen) . . . . .	63
7.4.3.2	Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit den Managementdienstleistungen beziehungsweise Lizenzen (allgemeine Verwaltung sowie Erarbeitung des Know-hows) . . . . .	64
7.5	Luftverkehr . . . . .	64
7.6	Meldeverfahren . . . . .	65
7.7	Versteuerung ausgenommener Umsätze an Stelle einer Vorsteuerabzugskürzung (vereinfachte Methode) . . . . .	65
8.	Praktische Beispiele . . . . .	66
8.1	Immobilienvermietung . . . . .	67
8.1.1	Sachverhalt . . . . .	67
8.1.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	67
8.2	Immobilienverwaltung . . . . .	68
8.2.1	Sachverhalt . . . . .	68
8.2.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	69
8.2.2.1	Unsachgerechte Vorgehensweise . . . . .	69
8.2.2.2	Sachgerechte Vorgehensweise . . . . .	69

8.3	Gruppenbesteuerung . . . . .	71
8.3.1	Sachverhalt . . . . .	71
8.3.2	Umsätze (in Franken, exkl. MWST) und Umsatzverhältnisse der einzelnen Gruppengesellschaften im Jahre 2007 . . . . .	72
8.3.3	Berechnung der Vorsteuerabzugsquote beziehungsweise des Anspruchs auf Vorsteuerabzug der einzelnen Gruppengesellschaften und der Gruppe . . . . .	73
8.3.3.1	Grundsätzliches . . . . .	73
8.3.3.2	Ermittlung der Vorsteuerabzugsquoten und der Vorsteuer je Gruppenmitglied . . . . .	73
8.3.4	MWST-Abrechnung der Gruppe für das Jahr 2007 . . . . .	75
8.3.5	Annäherungsweise Ermittlung . . . . .	76
8.4	Gemischte Holding (Unternehmenszweck sowohl Produktionsbetrieb als auch Halten von Beteiligungen) . . . . .	76
8.4.1	Sachverhalt . . . . .	76
8.4.2	Vorsteuerabzugskürzung . . . . .	77
8.5	Holding, die das Holdingvermögen selbst verwaltet und die Managementdienstleistungen selbst erbringt . . . . .	79
8.5.1	Sachverhalt . . . . .	79
8.5.2	Berechnung des Vorsteuerabzugs . . . . .	79
8.6	Lehrwerkstätte . . . . .	79
8.6.1	Sachverhalt . . . . .	79
8.6.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	81
8.6.2.1	Lehrwerkstättenanbau 2007 . . . . .	81
8.6.2.2	Betrieb 2007 . . . . .	81
8.6.2.3	MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 . . . . .	82
8.6.2.4	Anmerkungen zum Vorgehen ab dem Jahre 2008 . . . . .	83
8.7	Kurhaus . . . . .	83
8.7.1	Sachverhalt . . . . .	83
8.7.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	84
8.7.2.1	Abziehbare Vorsteuer . . . . .	84
8.7.2.2	Zu entrichtende MWST . . . . .	85
8.8	Verband . . . . .	86
8.8.1	Sachverhalt . . . . .	86
8.8.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	87
8.8.2.1	Unsachgerechte Vorgehensweise . . . . .	87
8.8.2.2	Sachgerechte Vorgehensweise . . . . .	88
8.9	Bau und Betrieb einer Eissporthalle . . . . .	90
8.9.1	Sachverhalt . . . . .	90
8.9.1.1	Erstellung der Eissporthalle im Jahre 2006 . . . . .	90
8.9.1.2	Erstes Betriebsjahr 2007 . . . . .	91
8.9.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST . . . . .	91
8.9.2.1	Bau der Eissporthalle im Jahre 2006 . . . . .	91
8.9.2.2	Betriebsjahr 2007 . . . . .	92
8.9.2.3	MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 . . . . .	94
8.10	Stiftung mit Profit-Centern . . . . .	95
8.10.1	Sachverhalt . . . . .	95



8.10.2	Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST in den einzelnen Profit-Centern und in der „Allgemeinen Abteilung“	96
8.10.2.1	Profit-Center	96
8.10.2.2	„Allgemeine Abteilung“	97
8.10.2.3	MWST-Abrechnung der Stiftung.	98
8.11	Verband mit Mitgliederbeiträgen, Schulung, Verkauf von Fachliteratur	98
8.11.1	Sachverhalt	98
8.11.2	Buchhaltungszahlen für das Jahr 2007	99
8.11.3	Umsatzschlüssel.	100
8.11.4	Beurteilung des Vorsteuerabzugs der Profit-Center B und C sowie Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote des Profit-Centers A.	101
8.11.5	MWST-Abrechnung des Verbands	102

Gültig bis  
31. Dezember 2009

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## Überblick über die Problematik der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung

Gemäss Artikel 38 MWSTG hat die steuerpflichtige Person auf jenen Aufwendungen Anspruch auf Vorsteuerabzug, die im Zusammenhang mit den grundsätzlich steuerbaren Umsätzen stehen (sog. Steuerbereich). Demgegenüber besteht gemäss Artikel 17 MWSTG kein Anspruch auf Vorsteuerabzug auf jenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den von der MWST ausgenommenen Umsätzen – insbesondere den zahlreichen Steuerausnahmen von Artikel 18 MWSTG (sog. Nichtsteuerbereich) – stehen.

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen **sowohl für den Steuerbereich als auch den Nichtsteuerbereich**, liegt eine **gemischte Verwendung** vor.

Die Vorsteuer

- ist somit laufend nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG) beziehungsweise
- kann während des Jahres ungekürzt in Abzug gebracht und der Eigenverbrauch im Zusammenhang mit der Verwendung für den Nichtsteuerbereich jährlich einmal versteuert werden. Dies unter der Voraussetzung, dass der überwiegende Teil (d.h. mehr als 50%) der Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Umsätze verwendet wird (Art. 41 Abs. 2 MWSTG).

Ebenfalls eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung ist gemäss Artikel 38 Absatz 8 MWSTG bei Erhalt von **Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand** vorzunehmen (☞ Ziff. 1.1.4). Gleich zu behandeln sind in diesem Zusammenhang auch **Spenden**, sofern es sich dabei nicht um Entgelt des Leistungsempfängers oder eines Dritten für eine steuerbare Leistung (z.B. Sponsoring, Werbung) handelt.

Es besteht die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung entweder entsprechend dem Verhältnis der **effektiven Verwendung** (☞ Ziff. 1.5.1 und Ziff. 2) oder mit Hilfe von **Pauschalvarianten** (☞ Ziff. 1.5.2 und Ziff. 3 bis 6) vorzunehmen. Da es sich bei der MWST um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, ist die steuerpflichtige Person selbst für die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung verantwortlich. Wichtig ist, dass die gewählte Methode zu einem korrekten, **sachgerechten** Ergebnis führt.

### Beispiel

#### a) Sachverhalt

*Ein Garagist (Fahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte) betreibt unter anderem auch eine von der MWST ausgenommene Fahrschule für Personenwagen. Den Geschäftsunterlagen sind folgende Angaben für das Geschäftsjahr 2007 zu entnehmen:*

Umsätze:

Fahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte (= inkl. 7,6% MWST)	Fr. 7'000'000
Autofahrschule	Fr. 200'000

Direkt zuordenbare, mit 7,6% MWST belastete  
Aufwendungen (107,6%):

Fahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte	Fr. 5'500'000
Autofahrschule	Fr. 2'000

Nicht direkt zuordenbare, mit 7,6% MWST belastete  
Aufwendungen (107,6%):

Fahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte sowie Auto- fahrschule	Fr. 100'000
Gesamte Vorsteuern: Fr. 395'680 (= 7,6% von Fr. 5'602'000)	

### b) Unsachgerechte Lösung

Der Garagist entschliesst sich, die Vorsteuerabzugskürzung mit Hilfe des Um-  
satzschlüssels (☞ Pauschalvariante 2 gemäss Ziff. 1.5.2.2 und Ziff. 4) vorzu-  
nehmen. Demnach ergibt sich folgende Vorsteuerabzugskürzung:

Umsatz exklusive MWST:

Fahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte	Fr. 7'000'000	abzüglich 7,6% MWST =	Fr. 6'505'576	97%
Autofahrschule	Fr. 200'000		Fr. 200'000	3%
Total			Fr. 6'705'576	100%

3% Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 395'680 = Fr. 11'870

Umgerechnet auf den vorsteuerbelasteten Aufwand  
(107,6%): Fr. 168'054

### c) Sachgerechte Lösung

Hier kann es sinnvoll sein, die Vorsteuerabzugskürzung mit Hilfe des Saldo-  
steuersatzes im Umkehrschluss vorzunehmen (☞ Pauschalvariante 4 gemäss  
Ziff. 1.5.2.4 und Ziff. 6). Die Vorsteuerbelastung einer Autofahrschule ent-  
spricht in etwa jener eines Taxiunternehmens. Für den Betriebsteil Autofahr-  
schule kommt somit der Saldosteuersatz von 5,2% zur Anwendung. Daraus  
resultiert für das Jahr 2007 bei einem Fahrschulumsatz von 200'000 Franken  
eine Vorsteuerabzugskürzung von 3'726 Franken, wie folgende Berechnung  
zeigt:

Mit dem Normalsatz berechnete (theoretische) MWST auf dem Umsatz:  
 7,6% (Normalsatz) von (107,6%) Fr. 200'000 = Fr. 14'126

MWST bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode  
 (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteueranspruch):

5,2% (Saldosteuersatz) von (100,0%) Fr. 200'000 = Fr. 10'400

Differenz: Betrag der Vorsteuerabzugskürzung  
 im Jahre 2007

Fr. 3'726

Umgerechnet auf den vorsteuerbelasteten Aufwand  
 (107,6%):

Fr. 52'752

#### d) Schlussfolgerung

Werden die umgerechneten, vorsteuerbelasteten Aufwendungen gemäss den vorstehenden Berechnungen mit dem Umsatz von 200'000 Franken verglichen, zeigt sich, dass die Variante Vorsteuerabzugskürzung mit Hilfe des Umsatzschlüssels nicht zu einem korrekten Ergebnis führt (alleine der vorsteuerbelastete Aufwand müsste sich bei einem Umsatz von 200'000 Franken auf 168'054 Franken belaufen, was unrealistisch ist). Das Ergebnis gemäss der Variante Saldosteuersatz im Umkehrschluss dürfte hingegen den effektiven Verhältnissen sehr nahe kommen.

Mit verschiedenen zum Teil umfangreichen praktischen Beispielen werden unter Ziff. 8 Lösungsmöglichkeiten für Vorsteuerabzugskürzungen im Bereich der Immobilienvermietung/-verwaltung, Gruppenbesteuerung, Holdinggesellschaft usw. aufgezeigt.

In der Verwaltungspraxis werden auch Vereinfachungen für die Vorsteuerabzugskürzung in speziellen Fällen zugestanden (☞ Ziff. 1.3).

Speziell zu beachtende Probleme ergeben sich zudem in den Bereichen Banken, Gemeinwesen, Gruppenbesteuerung, Holdinggesellschaften, Luftverkehr und Meldeverfahren (☞ Ziff. 7).

## 1. Allgemeines

### 1.1 Rechtliche Grundlagen

#### 1.1.1 Vorsteuerabzug

Die steuerpflichtige Person kann die Vorsteuer auf dem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen, die sie für einen steuerbaren Unternehmenszweck gemäss Artikel 38 Absatz 2 MWSTG verwendet, in ihrer MWST-Abrechnung geltend machen. Die Rechnungen des Leistungserbringers haben mit Ausnahme von Artikel 38 Absatz 6 MWSTG den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG zu genügen beziehungsweise die steuerpflichtige Person kann belegen, dass die MWST auf der Einfuhr von Gegenständen oder dem Bezug von Dienstleistungen entrichtet worden ist (Art. 38 Abs. 1 MWSTG).

Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht ebenfalls auf den gemäss Artikel 19 Absatz 2 und 3 MWSTG von der MWST befreiten Umsätzen und den Ausland/Ausland-Umsätzen (☞ Z 579 und 826), die steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt würden (Art. 38 Abs. 3 MWSTG).

Zudem besteht auf jenen Umsätzen ein Anspruch auf Vorsteuerabzug, für deren Versteuerung die steuerpflichtige Person gemäss Artikel 26 MWSTG optiert hat.

Ein Vorsteuerabzug ist immer ausgeschlossen, wenn die bezogenen Leistungen

- für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit;
- zur Erzielung von steuerrechtlich nicht als Umsätze geltenden Einnahmen (z.B. Dividenden, Verwaltungsratshonorare);
- für private Zwecke oder
- zur Erzielung von Umsätzen in Ausübung hoheitlicher Gewalt

verwendet werden (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).

Gleiches gilt für bezogene Leistungen, die für Tätigkeiten eingesetzt werden, die im Rahmen einer Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht gemäss Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG erbracht werden.

Vollständig vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind geschäftlich nicht begründete Ausgaben (Art. 38 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerbeträge auf geschäftlich begründeten Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 Abs. 5 MWSTG) sind zu 50% vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Diese Ausführungen gelten sowohl für steuerpflichtige Personen, deren Steuerpflicht aufgrund von Artikel 21 MWSTG gegeben ist als auch für jene, die gestützt auf Artikel 27 MWSTG für die Steuerpflicht optiert haben.

### 1.1.2 Gemischte Verwendung

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände (auch Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl

- für Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch
- für andere Tätigkeiten (zur Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze oder von im Rahmen der Ausnahme von der Steuerpflicht realisierter Erlöse, zur Erzielung von steuerrechtlich nicht als Umsätze geltenden Einnahmen [z.B. Dividenden] oder für private Tätigkeiten sowie zur Erzielung von Umsätzen in Ausübung hoheitlicher Gewalt),

ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

Verwendet die steuerpflichtige Person mit Vorsteuer belastete Gegenstände oder Dienstleistungen zu einem überwiegenden Teil (d.h. mehr als 50%) für steuerbare Umsätze, kann sie die Vorsteuer ungekürzt abziehen. Folglich hat sie die Verwendung für Zwecke, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, einmal jährlich im Eigenverbrauch zu versteuern (Art. 41 Abs. 2 MWSTG).

### 1.1.3 **Spätere Änderung der Verhältnisse**

Für die Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug sind grundsätzlich die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Empfangs der Lieferung oder Dienstleistung massgebend. Bei einer Veränderung der Verhältnisse während der Nutzungsdauer der bezogenen Leistung ist der geltend gemachte Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren.

#### 1.1.3.1 **Eigenverbrauch aufgrund einer Nutzungsänderung**

Fällt die Nutzung für eine steuerbare Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise dahin, sind die bezogenen Leistungen im Sinne von Artikel 9 MWSTG wieder mit MWST zu belasten. Massgebend für die Eigenverbrauchsbesteuerung ist der bei Eintritt der Nutzungsänderung gültige Steuersatz (Art. 43 Abs. 2 MWSTG).

☞ Näheres dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

#### 1.1.3.2 **Einlageentsteuerung aufgrund einer Nutzungsänderung**

Waren die Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Empfang einer Leistung nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, kann der Vorsteuerabzug grundsätzlich nachträglich vorgenommen werden. Dies in der MWST-Abrechnung über jene Steuerperiode, in der die entsprechenden Voraussetzungen eingetreten sind (Art. 42 Abs. 1 MWSTG). Die Einlageentsteuerung erfolgt zu jenen Steuersätzen, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit belastet bezogen wurden (Art. 42 Abs. 2 MWSTG).

☞ Näheres dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

### 1.1.4 **Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden**

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand – auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden – gehören nicht zum Entgelt (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG) und können bei der steuerpflichtigen Person zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Gleich zu behandeln wie die Subventionen sind in diesem Zusammenhang auch Spenden, sofern es sich dabei nicht um Entgelt des Leistungsempfängers oder eines Dritten für eine steuerbare Leistung (z.B. Sponsoring, Werbung) handelt.



Je nachdem, auf welcher Grundlage Subventionen u.dgl. ausgerichtet werden, ist die Vorsteuerabzugskürzung **unterschiedlich** vorzunehmen.

Anstelle einer Kürzung des Vorsteuerabzuges besteht im Sinne einer Vereinfachung die Möglichkeit einer freiwilligen Versteuerung der Subventionen zum Normalsatz (☞ Ziff. 7.7).

Gestützt auf die anwendbaren gesetzlichen Grundlagen gewährte Steuererleichterungen oder ähnliche Privilegien bei den direkten Steuern führen in der Verwaltungspraxis nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.<sup>1</sup>

#### 1.1.4.1 **Objektbezogen ausgerichtete Subventionen usw., die zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen**

Soweit Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden einem bestimmten Objekt direkt zugewiesen werden können, ist nur die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesem Objekt zu kürzen. Die Vorsteuerabzugskürzungsquote ist im Verhältnis der erhaltenen Subventionen usw. zu den Objektkosten (inkl. MWST) zu ermitteln.

##### **Beispiel**

*Eine Behindertenwerkstätte erhält Subventionen im Zusammenhang mit dem Erweiterungsbau der Werkstatt.*

*Kosten des Erweiterungsbaus (inkl. MWST)*

*Fr. 1'068'000 100,00%*

*Erhaltene Subventionen*

*Fr. 600'000 56,18%*

*Die gesamte Vorsteuer im Zusammenhang mit dem Erweiterungsbau ist somit um 56,18% zu kürzen. Falls die Behindertenwerkstätte zusätzliche Subventionen usw. für die Deckung des Betriebsdefizits erhält oder von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt, ist eine zusätzliche Kürzung auf der verbleibenden Vorsteuer vorzunehmen (☞ Ziff. 1.1.4.3).*

☞ Weitere Beispiele dazu unter Ziff. 8.6 und 8.9.

#### 1.1.4.2 **Objektbezogen ausgerichtete Subventionen usw., die zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führen**

Sind die Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden einem Bereich zuzuordnen, für den keine Vorsteuer anfällt oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, erübrigt sich eine Vorsteuerabzugskürzung. Diese Zuordnung ist aus den Unterlagen im Zusammenhang mit der Ausrichtung der Subventionen usw. ersichtlich (z.B. Gesuch- und Genehmigungsschreiben, Verfügungen).



**Beispiel**

Die Löhne des Betreuungspersonals einer Behindertenwerkstätte werden zu 80% subventioniert. Da die Subvention den eigenen Lohnkosten zuzuordnen ist, wofür keine Vorsteuer anfällt, bedarf es hierfür auch keiner Vorsteuerabzugskürzung.

Werden jedoch die Löhne nur als Grundlage zur Berechnung der Subvention herangezogen und die Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichtet, ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung gemäss nachfolgender Ziff. 1.1.4.3 erforderlich.

☞ Weiteres Beispiel dazu unter Ziff. 8.6.

**1.1.4.3 Subventionen usw. zur Deckung des Betriebsdefizits**

Werden Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden zur Deckung eines Betriebsdefizits entrichtet, ist grundsätzlich die gesamte angefallene Vorsteuer zu kürzen (Aufwendungen und Investitionen).

Dabei ist die Vorsteuerabzugsquote im Verhältnis der Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden zum Gesamtumsatz (exkl. MWST) zu berechnen.

**Beispiel**

Eine Behindertenwerkstätte erhält Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits der Werkstatt.

Steuerbarer Werkstattumsatz (exkl. MWST)	Fr. 630'000	90,00%
Erhaltene Subventionen zur Betriebsdefizitdeckung	Fr. 70'000	10,00%
Gesamtumsatz	<u>Fr. 700'000</u>	<u>100,00%</u>

Die Behindertenwerkstätte hat die restliche objektbezogene Vorsteuer (abziehbare Vorsteuer nach der objektbezogenen Vorsteuerabzugskürzung gemäss Ziff. 1.1.4.1) sowie die Vorsteuer auf den übrigen Aufwendungen und Investitionen um 10% zu kürzen.

☞ Weitere Beispiele dazu unter Ziff. 8.6 und 8.9.

**1.1.4.4 Eigene Erstellung von Bauwerken, für die Subventionen usw. ausgerichtet werden**

Nimmt die steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken Arbeiten vor, hat sie hierfür die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten (Art. 9 MWSTG). Dies grundsätzlich unabhängig davon, ob sie die Bauwerke ganz oder teilweise für steuerbare Zwecke verwendet. Die entrichtete Eigenverbrauchssteuer kann allenfalls als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Der Vorsteuerabzug ist jedoch aufgrund der erhaltenen Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden entsprechend zu kürzen.

☞ Weiteres Beispiel dazu unter Ziff. 8.6.

#### 1.1.4.5 **Vorgehen bei Subventionen usw. bei Gemeinwesen und Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs**

Gemeinwesen beziehungsweise Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs haben die Vorsteuerabzugskürzung bei Erhalt von Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand und/oder Spenden unterschiedlich vorzunehmen.

☞ Mehr dazu in den Broschüren Gemeinwesen und Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs.

#### 1.1.4.6 **Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland (Art. 38 Abs. 8 MWSTG)**

Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, deren Umsätze nach Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG von der MWST befreit sind, gelten nicht als Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand und haben keine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

##### **Beispiel**

*Ein Schokoladeproduzent erhält Beiträge vom Bund für die Verwendung von Milchprodukten in den Erzeugnissen, die ins Ausland ausgeführt werden.*

#### 1.1.4.7 **Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit Subventionen usw.**

Über Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand orientiert die Broschüre Nutzungsänderungen.

#### 1.1.5 **Übersicht über die Zuweisung der Vorsteuer**

Werden sowohl steuerbare als auch nicht der MWST unterliegende Umsätze (insbesondere von der MWST ausgenommene Erlöse, Nicht-Umsätze, Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt oder Erlöse im Rahmen der Ausnahme von der Steuerpflicht) erzielt, ist die angefallene Vorsteuer grundsätzlich in die folgenden drei Kategorien aufzuteilen (sog. 3-Topf-Methode):

##### **Topf A**

Vorsteuer aus Leistungsbezügen, die vollumfänglich für die Erzielung steuerbarer Umsätze verwendet werden, und deshalb **voll** abziehbar ist;

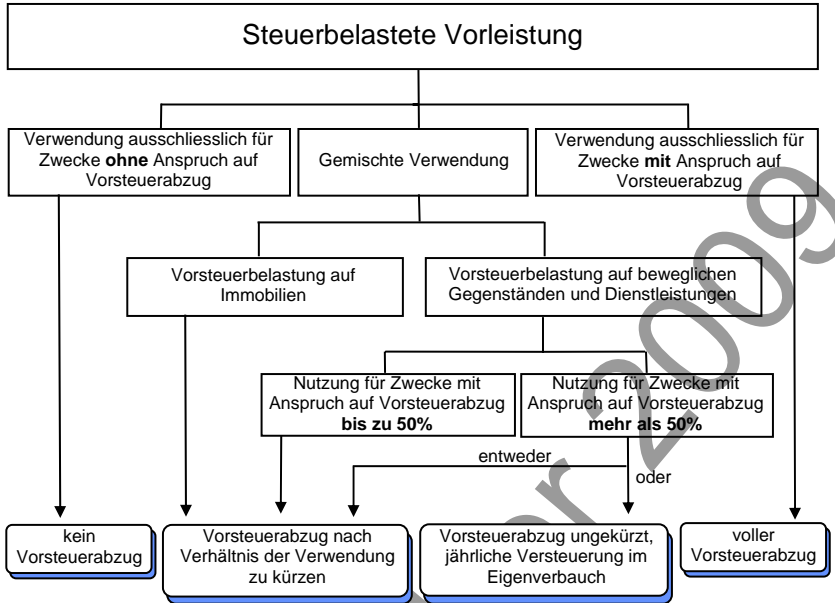
##### **Topf B**

Vorsteuer aus Leistungsbezügen, die vollumfänglich für die Erzielung nicht steuerbarer Umsätze verwendet werden, und daher generell **nicht** abziehbar ist;

##### **Topf C**

Vorsteuer aus Leistungsbezügen, die sowohl für die Erzielung von steuerbaren als auch nicht steuerbaren Umsätzen verwendet werden (**gemischte Verwendung**) und **deshalb lediglich im Verhältnis der steuerbaren Verwendung zur gesamten Verwendung** abziehbar ist.

## Schematische Übersicht:



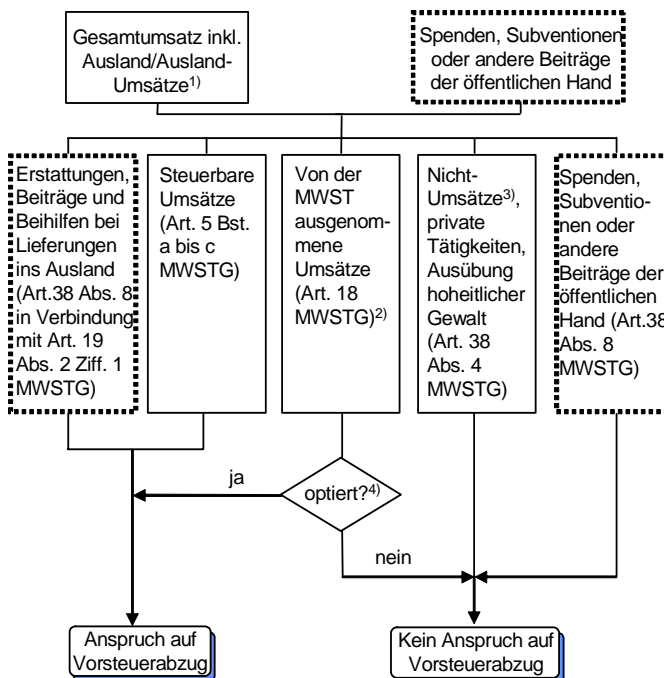
Auf diese ideale Weise wird die Vorsteuer selten aufgeteilt werden können. Die vorliegenden Publikation zeigt deshalb verschiedene Möglichkeiten auf, wie die Vorsteuerabzugskürzung annäherungsweise ermittelt werden kann.

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## 1.1.6

**Übersicht über die Umsatzarten aus mehrwertsteuerlicher Sicht**

Die nachfolgende Übersicht orientiert darüber, im Zusammenhang mit welchen Umsätzen und sonstigen Einnahmen ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht oder nicht:



<sup>1)</sup> Umsätze, bei denen der Ort der Lieferung oder Dienstleistung im Ausland liegt, sind in dieser Übersicht jener Kategorie zuzuordnen, der sie zuzuweisen wären, wenn die Umsätze im Inland bewirkt würden.

<sup>2)</sup> Gleich zu behandeln sind jene Umsätze, für die Unternehmen aufgrund von Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind (z.B. Gärtner für die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Gärtnerei).

<sup>3)</sup> Als Nicht-Umsätze gelten insbesondere:

- Dividendenerträge;
- ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben stammende Entgelte von Kur- und Verkehrsvereinen für Leistungen, die sie im Auftrag von Gemeinwesen zu Gunsten der Allgemeinheit erbringen (Art. 23 Abs. 1 MWSTG);
- Einnahmen aus Leistungen, die Verwaltungsräte, Stiftungsräte oder ähnliche Funktionsträger aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erbringen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG);
- Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen.

<sup>4)</sup> Inwieweit solche Nicht-Umsätze nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen orientiert Ziff. 1.2.2.

<sup>4)</sup> Gemäss Artikel 26 MWSTG ist es möglich, für gewisse von der MWST ausgenommene Umsätze zu optieren, d.h. diese freiwillig zu versteuern. In Bezug auf die Vorsteuerabzugskürzung werden solche optierten Umsätze wie steuerbare Umsätze behandelt. Für von der MWST ausgenommene Umsätze, die als im Ausland erbracht gelten, kann nicht optiert werden.

## 1.2 **Massgebender Umsatz für die Vorsteuerabzugskürzung bei Anwendung des Umsatzschlüssels**

### 1.2.1 **Grundsätzliches**

Sofern für die Vorsteuerabzugskürzung ganz (☞ Pauschalvariante 2 gemäss Ziff. 1.5.2.2 und Ziff. 4) oder teilweise (☞ Pauschalvariante 1 gemäss Ziff. 1.5.2.1 und Ziff. 3) auf das Umsatzverhältnis abgestellt werden kann, beinhaltet der für die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung massgebende Umsatz (exkl. MWST) grundsätzlich die **gesamten** Einnahmen der steuerpflichtigen Person (☞ Ziff. 1.1.6).

☞ Über die von diesem Grundsatz abweichende Regelungen orientiert Ziff. 1.2.2.

Die bisherigen Erfahrungen in der Praxis zeigen, dass die alleinige Anwendung eines Umsatzschlüssels (☞ Pauschalvariante 2 gemäss Ziff. 1.5.2.2 und Ziff. 4) für die Ermittlung des Vorsteuerabzugs nur in den seltensten Fällen sachgerecht ist.

Sofern die Vorsteuern hingegen mit Hilfe der 3-Topf-Methode (☞ Pauschalvariante 1 gemäss Ziff. 1.5.2.1 und Ziff. 3) aufgeteilt werden und für die Zuordnung der Vorsteuern im Topf C der Umsatzschlüssel herangezogen wird, führt dies in zahlreichen Fällen zu einem sachgerechten Ergebnis.

### 1.2.2 **Vom Grundsatz abweichende Regelungen**

Die nachstehenden beispielhaft erwähnten Einnahmen sind bei Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung **nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen**. Vielmehr sind die abziehbaren beziehungsweise nicht abziehbaren Vorsteuern auf den diesbezüglichen Aufwendungen direkt oder mit einem geeigneten Schlüssel separat zu ermitteln.

#### 1.2.2.1 **Mieteinnahmen aus Immobilien**

Für Aufwendungen im Zusammenhang mit Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten), die gemäss Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG von der MWST ausgenommen sind und für die nicht optiert wurde, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Bei optierten Mietverhältnissen sind die diesbezüglichen Aufwendungen hingegen zum Vorsteuerabzug zugelassen. Die abziehbaren Vorsteuern werden am besten mit Hilfe der Drei-Topf-Methode ermittelt (☞ Ziff. 1.5.1 bzw. 2).

Sofern die Verwaltung der eigenen Liegenschaften durch die steuerpflichtige Person selbst vorgenommen wird und die entsprechenden Mieteinnahmen von der MWST ausgenommen sind, darf die Vorsteuerabzugskürzung **für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur** anhand der vereinfachten Methode vorgenommen werden (☞ Ziff. 1.3.3).

### 1.2.2.2 Ausgabe von Anleiensobligationen, Aktien usw., Sanierungs-, Stille- gungs- und Liquidationskosten

Für Aufwendungen im Zusammenhang mit **Gründungen**, beispielsweise Auslagen für die öffentliche Beurkundung der Beschlüsse der konstituierenden Generalversammlung, Eintrag ins Handelsregister, Organisation (z.B. Marktanalysen, Werbefeldzüge usw.), besteht im Rahmen der steuerbaren Verwendung abgesehen von nachstehend erwähnten Ausnahmen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug beziehungsweise ist keine Einlageentsteuerung möglich.

Erfolgen die Gründung und die Eintragung ins MWST-Register zeitgleich, besteht für die verbuchten Kosten in der Verwaltungspraxis ein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Dies unabhängig davon, ob die Kosten aktiviert werden oder nicht. Darunter fallen auch jene Kosten, die vor der Gründung beziehungsweise der Eintragung ins Handelsregister angefallen sind.

Erfolgt die Eintragung ins MWST-Register nicht auf den Zeitpunkt der Gründung – sondern beispielsweise zwei Jahre später, weil aufgrund der bisher erzielten Umsätze die Steuerpflicht nicht gegeben war – kann allenfalls eine Einlageentsteuerung auf das Datum der Eintragung vorgenommen werden. Dabei ist zu beachten, dass die Einlageentsteuerung auf Dienstleistungen nur soweit möglich ist, wie diese im Zeitpunkt der Eintragung ins MWST-Register bilanziert sind.

Ebenfalls Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht für die im Rahmen einer steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallenden Vorsteuern auf den Kosten bei **Kapitalerhöhungen / Fremdkapitalbeschaffung** (z.B. Ausgabe von Aktien, Anleiensobligationen, Beschaffung von Darlehen). So ist insbesondere die im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere anfallende Vorsteuer für Beratung, Druck der Emissionsprospekte, Druck der Obligationen und Aktien, den Gang an die Börse, die Kurspflege usw. zum Vorsteuerabzug zugelassen.

Dasselbe gilt auch für die Kosten im Zusammenhang mit **Sanierungsfällen** sowie für **Stilllegungs- und Liquidationskosten** (☞ Merkblatt Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall).<sup>2</sup>

Erfolgt aufgrund der Ausgabe von Aktien eine **Dividendenausschüttung**, ist der Aufwand dem Unternehmenszweck zuzuordnen. Die im Zusammenhang mit der Ausschüttung angefallene Vorsteuer kann, soweit steuerbare Umsätze erzielt werden, in Abzug gebracht werden. Dies gilt ebenfalls für die Vorsteuer auf der Durchführung der Generalversammlung (mit Ausnahme von 50% auf Verpflegung und Getränke), für das Führen des Aktienregisters usw.

**Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht** hingegen auf Aufwendungen im Zusammenhang mit Kreditgewährungen, Zinsen und Umsätzen aus dem Handel mit Wertpapieren (☞ Ziff. 1.2.2.3).

### 1.2.2.3 **Gewährung von Krediten / Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren**

Die Gewährung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber sowie die Umsätze, einschliesslich die Vermittlung, von Wertpapieren usw. sind von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 19 Bst. a und e MWSTG). Auf Aufwendungen in diesem Zusammenhang **besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug**.

Viele steuerpflichtige Personen weisen solche Einnahmen auf, selbst wenn sie nicht im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs tätig sind. Damit insbesondere jene, die nur über sehr geringe Einnahmen aus Zinsen und Wertpapierverkäufen verfügen, ihren Vorsteuerabzug nach einer vereinfachten Methode kürzen können, sieht die ESTV folgende Grundsätze und Vereinfachungen vor:

- Die **direkt zuordenbare** Vorsteuer im Zusammenhang mit den Aufwendungen, die beim Erwerb und Verkauf von Wertpapieren (z.B. Aktien, Obligationen), Darlehen usw. anfallen, ist nicht abziehbar (z.B. Anlageberatung, Zeichnung, Depotgebühren, Inkasso der Zinsen bzw. Dividenden).
- Erfolgt die Verwaltung der Wertpapiere, Darlehen usw. durch die steuerpflichtige Person selbst, ist die in diesem Zusammenhang anfallende, nicht abziehbare Vorsteuer für die **gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur** grundsätzlich sachgerecht zu ermitteln.
  - ☞ Die steuerpflichtige Person kann ebenfalls die Vereinfachung gemäss Ziff. 1.3.2 anwenden.
  - ☞ Über die Verwaltung, den Kauf und Verkauf von Beteiligungen durch Holdinggesellschaften orientiert Ziff. 7.4.

### 1.2.2.4 **Gewinnausschüttung durch einfache Gesellschaften**

Einfache Gesellschaften nach Artikel 530 ff. OR, die nach aussen unter einer gemeinsamen Firma in Erscheinung treten und Leistungen erbringen, sind unbesehen ihrer rechtlichen Struktur mehrwertsteuerpflichtig, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Höhe und Zusammensetzung des Umsatzes erfüllt sind (z.B. Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe).

Die einzelnen Partner haben dabei ihre Leistungen an die einfache Gesellschaft zu Marktpreisen (d.h. Preis wie für einen unabhängigen Dritten) zu fakturieren und gegebenenfalls zum entsprechenden Steuersatz zu versteuern.

Die allenfalls von der einfachen Gesellschaft an die Gesellschafter überwiesene Gewinnbeteiligung stellt bei den Empfängern nicht steuerbaren Umsatz dar. Der Erhalt einer solchen Gewinnbeteiligung führt nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Die einfache Gesellschaft kann entsprechend auch keinen Vorsteuerabzug

vornehmen (§ Z 942). Der Beleg für die Gewinnausschüttung trägt deshalb keinen Hinweis auf die MWST.

Resultiert dagegen aus der Tätigkeit der einfachen Gesellschaft ein Verlust, gilt das Vorgesagte sinngemäss. Die von den Gesellschaftern an die einfache Gesellschaft überwiesenen Beträge zwecks Deckung des Verlustes sind durch die einfache Gesellschaft nicht zu versteuern und führen auch nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Die Belege tragen ebenfalls keinen Hinweis auf die MWST. Ein entsprechender Vorsteuerabzug ist bei den Gesellschaftern nicht möglich.

### **Beispiel**

*Die steuerpflichtigen Bauunternehmen A und B bilden zusammen eine einfache Gesellschaft zur Ausführung eines Grossauftrages. Die einfache Gesellschaft wird ebenfalls steuerpflichtig. Die beiden Partner fakturieren die erbrachten Leistungen an die einfache Gesellschaft, die ihrerseits dem Bauherrn die Gesamtleistung (d.h. Arbeiten der beiden Partner sowie allfällige Drittleistungen) in Rechnung stellt. Nach Abschluss der Arbeiten wird eine Abrechnung erstellt. Der resultierende Gewinn der einfachen Gesellschaft wird an die beiden Partner überwiesen. Die Gewinnanteile unterliegen nicht der MWST und führen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.*

#### **1.2.2.5 Verkauf von in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen**

Der Verkauf von in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen ist grundsätzlich steuerbar. Sofern solche Gegenstände gemischt verwendet wurden, kann infolge des Verkaufs eine steuerlich relevante Nutzungsänderung ausgelöst werden (Einlageentsteuerung auf dem Zeitwert, sofern bisher nur ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich war). Die Vorsteuer auf den diesbezüglichen Aufwendungen (z.B. Inserate für Käufersuche) kann in Abzug gebracht werden.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

Der Verkauf ist nur dann gemäss Artikel 18 Ziffer 24 MWSTG von der MWST ausgenommen, sofern

- die gebrauchten Gegenstände ausschliesslich für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, oder
- der Bezug dieser Gegenstände vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen war und/oder deren Unterhalt nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte.

Die Vorsteuer auf den Aufwendungen, die ausschliesslich im Zusammenhang mit von der MWST ausgenommenen Verkäufen von in Gebrauch genommenen Gegenständen anfallen (z.B. Inserate), kann nicht in Abzug gebracht werden.



### 1.2.2.6 Echter Schadenersatz

Echter Schadenersatz liegt vor, wenn der Haftpflichtige nach Gesetz oder Vertrag verpflichtet ist, den Schaden zu ersetzen, den er oder eine Person, für die er verantwortlich ist, verursacht hat. Der Schädiger leistet, weil er den Schaden verursacht und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat.

Auf die Form der Entschädigung kommt es nicht an. Der echte Schadenersatz kann sowohl in Form von Geld als auch in Naturalleistungen oder in beiden Formen geleistet werden.

Echte Schadenersatzleistungen stellen somit nicht Entgelt nach Artikel 33 Absatz 2 MWSTG dar und sind vom Empfänger nicht zu versteuern.

Echte Schadenersatzleistungen haben beim steuerpflichtigen Empfänger grundsätzlich keine Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug, d.h. er kann den Vorsteuerabzug vornehmen, sofern diese Leistungen für einen Zweck mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bestimmt waren.

#### **Beispiel**

*Ein Transportunternehmen, das nur steuerbare Umsätze erzielt, erleidet an einem Lastwagen einen Totalschaden. Das Transportunternehmen kauft daraufhin einen neuen Lastwagen. Bei dem von der Versicherungsgesellschaft geleisteten Schadenersatz handelt es sich nicht um (steuerbares) Entgelt. Das Transportunternehmen kann die gesamte, beim Kauf des neuen Lastwagens anfallende Vorsteuer geltend machen, da es den Lastwagen ausschliesslich zur Erzielung steuerbarer Umsätze verwendet.*

Wird jedoch eine Aufwendung oder Investition, die zur Erzielung eines von der MWST ausgenommenen Umsatzes benötigt wird, durch eine Schadenersatzleistung abgegolten, kann die auf dieser Aufwendung oder Investition lastende Vorsteuer nicht geltend gemacht werden.

#### **Beispiel**

*Eine steuerpflichtige Person betreibt eine Garage mit angegliederter Autofahrschule. Für die Versteuerung der Umsätze aus der Autofahrschule hat sie nicht optiert. Erleidet ihr Schulungsfahrzeug einen Totalschaden, hat sie keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug beim Bezug eines neuen Fahrzeuges, da sie mit diesem Fahrzeug ausschliesslich von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt.*

☞ Mehr dazu unter Z 403 - 406 sowie im Merkblatt Schadenersatzleistungen.

### 1.2.2.7 Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen

Nicht als steuerbarer Umsatz betrachtet werden die kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen an Arbeitgeber ausgerichteten Rückvergütungen oder Entschädi-

gungen für deren Umtriebe, die ihnen aus der Stellung als Arbeitgeber entstanden sind.

Darunter fallen:

- Rückvergütungen oder Entschädigungen der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) oder einer privatrechtlichen Versicherungsanstalt für Taggeldauszahlungen gemäss dem Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung (UVG, SR 832.20);
- durch die Steuerverwaltung den Arbeitgebern ausgerichtete Bezugsprovisionen für das Inkasso der Quellensteuer;
- Vergütungen der Arbeitgeberbeiträge AHV/IV/EO/ALV aufgrund der Erwerbsersatzordnung (EO).

Solche Einnahmen führen in der Verwaltungspraxis nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.

### 1.2.3 Buchführung / Fakturierung

Die steuerpflichtige Person führt ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss und richtet sie so ein, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der MWST auf dem Umsatz und der abziehbaren Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 MWSTG).

In der ER sind deshalb die gesamten Umsätze (brutto, d.h. inkl. allfälliger Verrechnungen gemäss nachfolgenden Beispielen) zu erfassen.

☞ Über die korrekte Ermittlung des für die Vorsteuerabzugskürzung massgebenden Umsatzes orientieren die Ziff. 1.2.3.1 - 1.2.3.4.

#### 1.2.3.1 Aufwandminderungen

Werden bezogene Leistungen an Dritte weiterfakturiert, unterliegen diese Entgelte der MWST. Dies selbst dann, wenn die Weiterverrechnung ohne Zuschlag erfolgt. Solche weiterverrechneten Kosten sind auf Ertragskonti zu verbuchen.

##### **Beispiel 1**

*Die drei Fernsehgeschäfte A, B und C beschliessen, gemeinsam Werbeprospekte zu drucken und die anfallenden Kosten gleichmässig aufzuteilen. Der gesamte Vorgang wird durch das Fernsehgeschäft A koordiniert, das auch die anfallenden Rechnungen bezahlt. Die den Fernsehgeschäften B und C ohne Zuschlag weiterverrechneten Kosten dürfen nicht als Aufwandminderung verbucht werden und sind zum Normalsatz steuerbar. Somit hat das Fernsehgeschäft A grundsätzlich auch Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug.*

**Beispiel 2**

*In der Empfangshalle eines grossen Industrieunternehmens befindet sich eine Telefonzelle mit Münzautomat. Die angefallenen Gesprächskosten werden von der Telefongesellschaft in Rechnung gestellt und vom Industrieunternehmen bezahlt. Auf den Gesprächskosten hat das Industrieunternehmen grundsätzlich Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug, muss jedoch die Einnahmen aus dem Münzautomaten als Umsatz verbuchen und zum Normalsatz versteuern. Die Verbuchung als Aufwandminderung ist nicht möglich.*

**1.2.3.2 Verrechnung von Leistung und Gegenleistung**

Die Gegenleistung eines Leistungsempfängers braucht nicht in einer Geldzahlung zu erfolgen. Auch jede andere geldwerte Leistung ist Entgelt, so beispielsweise die Hingabe von Gegenständen oder die Verrechnung mit einer Gegenforderung. Sofern Lieferungen oder Dienstleistungen in Verrechnung mit Gegenleistungen (Lieferungen/Dienstleistungen) abgegolten werden, verbuchen und versteuern beide Vertragspartner den vollen Wert der erbrachten Leistung.

Die korrekte steuerliche Behandlung lässt sich am besten erzielen, wenn für Leistung und Gegenleistung separate Belege erstellt werden (z.B. gegenseitige Fakturierung). Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (§ Z 816 ff.), können beide Geschäftspartner die auf der Gegenleistung lastende MWST als Vorsteuer in Abzug bringen.

**Beispiel**

*Der Ausrüster-Club wirbt auf dem Dress für den Materiallieferanten. Gemäss Ausrüstervertrag erhält der Eishockey-Club vom Materiallieferanten für seine Werbeleistung Materiallieferungen im Wert von 50'000 Franken. Obwohl kein Geldfluss stattfindet, hat der Eishockey-Club 50'000 Franken als Werbeeinnahme zu verbuchen und zum Normalsatz zu versteuern. Andererseits kann er auf der Materiallieferung (Verbuchung als Materialaufwand aufgrund einer vorliegenden Rechnung nach Art. 37 MWSTG) einen teilweisen Vorsteuerabzug (unter Berücksichtigung einer allfälligen Vorsteuerabzugskürzung) vornehmen.*

*Der Ausrüster hat die Lieferung von 50'000 Franken als Materialverkauf zu verbuchen und zum Normalsatz zu versteuern. Andererseits kann er für die Werbeleistung des Eishockey-Clubs den ihm zustehenden Vorsteuerabzug vornehmen, sofern eine Rechnung im Sinne von Artikel 37 MWSTG vorliegt.*

**1.2.3.3 Leistungsaustausch unter Konzerngesellschaften usw.**

Leistungen zwischen nahestehenden Personen (z.B. Unternehmen eines Konzerns) sind immer zu fakturieren und gegebenenfalls zu versteuern. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist aufgrund seiner erzielten Umsätze zu beurteilen.

**Beispiel 1**

*Innerhalb des nicht als Gruppe im MWST-Register eingetragenen Alpha-Konzerns führt die steuerpflichtige Alpha Produktions AG für die steuerpflichtige Alpha Holding AG diverse Verwaltungsarbeiten aus. Bei diesen Dienstleistungen handelt es sich um Leistungen an eine nahestehende Person im Sinne von Artikel 33 Absatz 2 MWSTG. Die Alpha Produktions AG stellt diese Dienstleistungen der Alpha Holding AG in Rechnung und versteuert sie zum Normalsatz. Als steuerbares Entgelt gilt dabei der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Die Alpha Holding AG kann den Vorsteuerabzug vornehmen, soweit die bezogenen Leistungen zur Erzielung steuerbarer Umsätze dienen.*

*Ist der Alpha-Konzern jedoch als Gruppe im MWST-Register eingetragen und handelt es sich bei den beiden genannten Betrieben um Gruppenmitglieder, stellen die erbrachten Verwaltungsarbeiten Innenumsätze dar, die nicht der MWST unterliegen. Bei der Alpha Produktions AG ist jedoch eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen, soweit die erbrachten Verwaltungsleistungen bei der Alpha Holding AG für Zwecke verwendet werden, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.*

☞ Mehr dazu unter Ziff. 7.3.

**Beispiel 2**

*Die Delta AG führt für die rechtlich selbständige, nicht steuerpflichtige Personalfürsorgestiftung Delta laufend Verwaltungsarbeiten aus (Führung der Buchhaltung, Verwaltung der Liegenschaften usw.). Gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG handelt es sich dabei um Dienstleistungen an eine nahestehende Person. Die Verwaltungsarbeiten sind von der Delta AG der Personalfürsorgestiftung in Rechnung zu stellen und zum Normalsatz zu versteuern. Als steuerbares Entgelt gilt dabei der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Da die Personalfürsorgestiftung Delta nicht steuerpflichtig ist, kann sie keinen Vorsteuerabzug vornehmen.*

### **1.2.3.4 Behandlung von Darlehen ohne oder zu einem reduzierten Zins und von erlassenen Darlehen**

Erhält eine steuerpflichtige Person Darlehen ohne oder zu einem reduzierten Zins (z.B. Einräumung eines Baurechts ohne Baurechtzinsen) handelt es sich je nach Darlehensgeber um eine entsprechend zu verbuchende Verrechnung des Zinsaufwandes mit Subventionen oder Spenden, sofern der Darlehensnehmer dafür keine Gegenleistung erbringt. Die derart erhaltenen Subventionen beziehungsweise Spenden sind bei einer Vorsteuerabzugskürzung anteilmässig zu berücksichtigen (☞ Ziff. 1.1.4). Die Höhe des dabei aufzurechnenden Zinses bemisst sich anhand des Zinssatzes für Hypotheken des ersten Ranges bei derjenigen Bank, mit welcher der Empfänger (Darlehensnehmer) in regelmässiger Geschäftsbeziehung steht oder bei der er allenfalls Hypothekarschuldner ist.

Ebenso stellt der Erlass eines Darlehens nach steuerlichen Gesichtspunkten eine Subvention beziehungsweise Spende dar, sofern dafür keine Gegenleistung erbracht wird. Allein durch einen solchen Erlass kann im Jahr des Erlasses der Anteil der Einnahmen, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen derart stark zunehmen, dass die Eigenverbrauchssteuer aufgrund einer Nutzungsänderung (☞ Broschüre Nutzungsänderungen) ausgelöst wird. Im Folgejahr kann allenfalls wieder eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.

Die Subvention beziehungsweise Spende ist gemäss Ziff. 1.1.4 grundsätzlich danach zu beurteilen, ob sie objektbezogen oder zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichtet wurde.

Bei objektbezogenen Subventionen/Spenden lässt die ESTV aus Vereinfachungsgründen (Art. 58 Abs. 3 MWSTG) folgendes Vorgehen zu:

Die Vorsteuerabzugskürzung wird ermittelt, indem die geschuldete MWST aufgrund der Höhe des erlassenen Darlehens zum Normalsatz berechnet wird (z.B. Darlehenserlass 100'000 Franken [107,6%], davon 7,6% = Fr. 7'063.20). Der so ermittelte Betrag ist unter Ziffer 130 der MWST-Abrechnung als Vorsteuerabzugskürzung zu deklarieren.

☞ Über die Behandlung von Beiträgen, die von Gesellschaftern und/oder Gläubigern an ein Unternehmen geleistet werden und der Sanierung dienen, orientiert das Merkblatt Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall.

### 1.3 Vereinfachungen für die Vorsteuerabzugskürzung in speziellen Fällen

#### 1.3.1 Grundsätzliches

Soweit eine mehrheitlich für die Erzielung steuerbarer Umsätze eingesetzte **Verwaltungsinfrastruktur** für eine (Neben-)Tätigkeit ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug verwendet wird (**gemischte Verwendung**), kann die auf den entsprechenden Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung im Sinne der nachstehend beschriebenen Vereinfachungen vorgenommen werden.

Dies gilt selbst dann, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes (exkl. MWST) ausmachen. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vereinfachungen ist einzig, dass sich daraus kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil ergibt.<sup>3</sup>

Die Vorsteuerabzugskürzung ist **einmal jährlich** in der MWST-Abrechnung unter der Ziffer 130 zu deklarieren.



Für Aufwendungen, die **direkt** dem nicht der MWST unterliegenden Umsatz zuordenbar sind, **besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug** (z.B. kein Vorsteuerabzug auf den direkt dem Inkasso von Dividenden zuordenbaren Aufwendungen).

### 1.3.2 Gewährung von Krediten / Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren

Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung wie folgt berechnet werden:<sup>4</sup>

**Schritt 1:** Ermitteln des durchschnittlichen, selbst verwalteten Vermögens aus Wertschriften, Darlehen usw. (aufgrund der Bilanzen zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres).

**Schritt 2:** Berechnen der eigenen Vermögensverwaltungsleistungen mit grundsätzlich 3% des gemäss Schritt 1 ermittelten, durchschnittlichen Vermögens.

**Schritt 3:** Ermitteln des vorsteuerbelasteten Anteils mit grundsätzlich 15% (Erfahrungswert der ESTV) der gemäss Schritt 2 bestimmten Vermögensverwaltungsleistungen.

**Schritt 4:** Berechnen der Vorsteuerabzugskürzung zum Normalsatz vom Wert gemäss Schritt 3. Die Deklaration der Vorsteuerabzugskürzung ist mindestens einmal jährlich vorzunehmen, spätestens in der MWST-Abrechnung für die letzte Periode des Geschäftsjahres.

Es besteht aber auch folgende Möglichkeit der Vorsteuerabzugskürzung, sofern sich daraus kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil ergibt:

Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur **pauschal mit 0,02% der von der MWST ausgenommenen Umsätze wie Zinseinnahmen, Verkauf von Wertpapieren usw.**

#### **Beispiel**

Zinseinnahmen	Fr. 50'000.00
Verkauf von Wertpapieren	Fr. 575'000.00
Total von der MWST ausgenommener Umsatz	Fr. 625'000.00

**0,02% Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 625'000.00 Fr. 125.00**

<sup>4</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung.

### 1.3.3 Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien

Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann **pauschal mit 0,07%** der von der MWST ausgenommenen **Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten)** erfolgen.

#### Beispiel

Total von der MWST ausgenommene

Brutto-Mieteinnahmen

Fr. 200'000.00

**0,07% Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 200'000.00**

**Fr. 140.00**

### 1.3.4 Referentenleistungen

Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann **pauschal mit 1,0%** der von der MWST ausgenommenen **Brutto-Referentenhonorare (inkl. Nebenkosten)** erfolgen.

#### Beispiel

Total von der MWST ausgenommene

Brutto-Referentenhonorare

Fr. 20'000.00

**1,0% Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 20'000.00**

**Fr. 200.00**



Diese Vereinfachung ist für die allgemeine Schulung wie beispielsweise Softwareschulung am Computer, Fahr-/Flugschule, Fallschirmschulung, Kochkurs, Schreinerkurs nicht anwendbar.

Benutzt nicht der Geschäftsinhaber einer Einzelfirma die Betriebsinfrastruktur für ausgenommene Tätigkeiten, sondern der Mitarbeiter einer Einzelfirma, Personen- oder Kapitalgesellschaft für seine private Referententätigkeit, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Mitarbeiter und dem Unternehmen vor. Die MWST auf diesem Leistungsaustausch ist auf dem tatsächlich bezahlten Entgelt, mindestens jedoch auf dem Wert geschuldet, der sich aus der Anwendung der pauschalen Vorsteuerabzugskürzung von 1,0% ergibt.

#### Beispiel

Die Huber AG stellt einem Mitarbeiter Rechnung für die Benützung der Geschäftsinfrastruktur für seine private Referententätigkeit (z.B. Vortrag über Steuern) in der Höhe von 10% des Brutto-Referentenhonorars.

Total von der MWST ausgenommene

Brutto-Referentenhonorare

Fr. 12'000.00

10% für die Benützung der

Infrastruktur (exkl. MWST)

Fr. 1'200.00

Umsatzsteuer von 7,6% auf Fr. 1'200.00

Fr. 91.20

**Geschuldete MWST laut Vereinfachung:**

**1,0% von Fr. 12'000.00**

**Fr. 120.00**

Massgebend ist somit die sich aus der Anwendung der pauschalen Vorsteuerabzugskürzung von 1,0% ergebende MWST von 120 Franken.

### 1.3.5 **Verwaltungsratsmandate, Stiftungsratsmandate und ähnliche Funktionen**

Sofern das Honorar zwar an den Verwaltungs- oder Stiftungsrat ausgeschüttet wird, dieser jedoch

- einen Teil- oder den Gesamtbetrag an seinen Arbeitgeber abgeben muss (möglicherweise durch Lohnabzug) beziehungsweise
- als Einzelunternehmer oder
- als Gesellschafter in einer Personengesellschaft tätig ist,

unterliegt das Entgelt (Honorar) beziehungsweise der abgegebene Betrag beim Arbeitgeber nicht der MWST, da es sich mehrwertsteuerrechtlich nicht um einen Umsatz handelt. Demgegenüber ist eine entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann **pauschal mit 1,0%** der nicht steuerbaren **Brutto-Verwaltungsratshonorare (inkl. Nebenkosten)** erfolgen.

#### **Beispiel**

Anwalts honorare Fr. 200'000.00

Nicht steuerbare Brutto-Verwaltungsratshonorare Fr. 15'000.00

**1,0% Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 15'000.00 Fr. 150.00**

Benutzt nicht der Geschäftsinhaber einer Einzelfirma oder ein Gesellschafter einer Personengesellschaft die Geschäftsinfrastruktur für private Tätigkeiten, sondern der Mitarbeiter einer Einzelfirma, Personen- oder Kapitalgesellschaft für seine Verwaltungsratstätigkeit, und wird das Verwaltungsratshonorar dem Mitarbeiter persönlich entrichtet, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Mitarbeiter und dem Unternehmen vor. Die MWST auf diesem Leistungsaustausch ist auf dem tatsächlich bezahlten Entgelt, mindestens jedoch auf dem Wert geschuldet, der sich aus der Anwendung der pauschalen Vorsteuerabzugskürzung von 1,0% ergibt.

#### **Beispiel**

Eine Anwaltspraxis stellt einem Mitarbeiter Rechnung für die Benützung der Geschäftsinfrastruktur für seine persönlichen Verwaltungsratsmandate in der Höhe von 5% des Brutto-Verwaltungsratshonorars.



Total Verwaltungsrats honorare	Fr.	40'000.00
5% für die Benützung der Infrastruktur (exkl. MWST)	Fr.	2'000.00
Umsatzsteuer von 7,6% auf Fr. 2'000.00	Fr.	152.00

**Geschuldete MWST laut Vereinfachung:**

**1,0% von Fr. 40'000.00** **Fr. 400.00**

Massgebend ist somit die sich aus der Anwendung der pauschalen Vorsteuerabzugskürzung von 1,0% ergebende MWST von 400 Franken.



Wird das Honorar für die Verwaltungsrats-, Stiftungsrats- oder ähnliche Tätigkeit nicht an den betreffenden Funktionsträger ausgeschüttet, sondern an das Unternehmen, bei dem er angestellt ist, handelt es sich beim Honorar um das Entgelt für eine zum **Normalsatz steuerbare Dienstleistung**, sofern der Leistungsempfänger seinen Geschäftssitz im Inland hat. Befindet sich der Geschäftssitz des Leistungsempfängers im Ausland, unterliegt das Honorar nicht der MWST. In beiden Fällen entfällt die pauschale Vorsteuerabzugskürzung.

### 1.3.6 Nicht eingelöste Geschenkgutscheine

Die Verkäufe von Geschenkgutscheinen gelten im Sinne von Artikel 18 Ziffer 19 MWSTG als von der MWST ausgenommene Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Zahlungsmittel). Es empfiehlt sich, solche Umsätze nicht in der ER, sondern auf einem Passivkonto zu verbuchen.

Unabhängig von der Abrechnungsart wird das Entgelt im Zeitpunkt der Einlösung des Geschenkgutscheines (bei der Lieferung eines Gegenstandes oder beim Erbringen einer Dienstleistung) zum massgebenden Steuersatz versteuert. Als Entgelt gilt der Gegenwert des verkauften Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung (☞ Z 396).

Die Vorsteuerabzugskürzung für nicht eingelöste Gutscheine kann **pauschal mit 0,02%** der von der MWST ausgenommenen ausserordentlichen Erträge aus ausgebuchten Gutscheinen erfolgen.

### 1.4 Verbuchung der Vorsteuer

Die Bezeichnung der Kontenklassen stützt sich in dieser Publikation auf den Kontenrahmen KMU nach Sterchi.

Der buchhalterische Charakter der MWST als durchlaufender Posten bedingt, dass die beim Einkauf an Lieferanten und Dienstleistungserbringer zu bezahlen-

de oder bezahlte MWST grundsätzlich auf separate Konti „Vorsteuer“ zu verbuchen ist.

Die auf die Vorsteuerkonti gebuchte, aufgrund einer Vorsteuerabzugskürzung allerdings in der MWST-Abrechnung nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer ist auf ein Aufwandkonto umzubuchen. Diese Umbuchung erfolgt jeweils spätestens am Ende des Geschäfts- oder Kalenderjahres.

Für die MWST-Abrechnung ist die Vorsteuer aufzuteilen in:

- Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen;
- Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand.

Als **Investitionen** gelten jene Leistungen, die aktiviert, d.h. auf Kontenklasse 1 verbucht werden. Leistungen, die auf Kontenklasse 4, 5 oder 6 verbucht werden, gelten als **Aufwendungen**.

Die folgenden Ausführungen gehen davon aus, dass das **Konto 1170** die Vorsteuer aus der Kontenklasse 4 (d.h. Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen) und das **Konto 1171** jene aus den Kontenklassen 1, 5 und 6 (d.h. Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand) aufnimmt.



Bei besonderen Verhältnissen – beispielsweise bei Verwendung von unterschiedlichen Vorsteuerabzugskürzungsschlüsseln für die einzelnen Tätigkeitsgebiete eines Unternehmens – sind die Vorsteuerkonti je Tätigkeitsgebiet zu führen.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 1.5 sowie im Beispiel unter Ziff. 8.10.

### 1.5 Übersicht über die Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung; allgemeine Vorbemerkungen zu den einzelnen Varianten

Die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung nach dem **effektiven** Verwendungszweck kann für die steuerpflichtige Person sehr aufwendig und aufgrund der Vielzahl und Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen sehr komplex sein (☞ Ziff. 1.5.1 und Ziff. 2).

Nachstehend werden deshalb mögliche – selbstverständlich nicht abschliessend aufgezählte – Varianten zur **pauschalen** Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise der Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug aufgezeigt (☞ Ziff. 1.5.2 und Ziff. 3 bis 6).



Die steuerpflichtige Person kann die für sie **sachgerechte Variante beziehungsweise Kombination von Varianten** wählen. Aus der gewählten Variante beziehungsweise Kombination von Varianten der Vorsteuerabzugskürzung darf **kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil** resultieren.

### 1.5.1 **Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Anwendung der effektiven Methode**

Steuerpflichtige Personen, die bei gemischter Verwendung die Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise die Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug nicht nach einer der Pauschalvarianten (☞ Ziff. 1.5.2) vornehmen, wenden die effektive Methode an, d.h. die Kürzung ist nach dem **Verhältnis der effektiven Verwendung** durchzuführen.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 2.

### 1.5.2 **Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Anwendung von Pauschalvarianten**

Es ist durchaus möglich, dass eine steuerpflichtige Person die Pauschalvarianten gemäss den nachstehenden Ziff. 1.5.2.1 ff. nicht anwenden will oder kann, da sie nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen und/oder dass die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung nach dem effektiven Verwendungszweck aufgrund der Komplexität zu einem unverhältnismässigen Aufwand führt.

Da es sich bei der MWST um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, ist die steuerpflichtige Person selbst für die Vornahme einer korrekten, sachgerechten Vorsteuerabzugskürzung verantwortlich.

Wird die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund anderer Berechnungen als der effektiven Methode oder der hier aufgezeigten Pauschalvarianten vorgenommen, sind detaillierte Unterlagen der ihr zugrunde liegenden Sachverhalte sowie die Durchführung von Plausibilitätsprüfungen unerlässlich. Dies deshalb, weil die Überprüfbarkeit der vorgenommenen Berechnungen zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung – speziell bei Revisionen durch die ESTV oder die Kontrollstelle – zu gewährleisten ist.

#### 1.5.2.1 **Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer<sup>5</sup>**

Bei dieser Variante werden sämtliche Vorsteuerbeträge

- **direkt** dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Bereich zugeordnet, soweit dies möglich ist;

<sup>5</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung.

- **anteilmässig** aufgrund der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes, d.h. anhand des Umsatzschlüssels auf den steuerbaren und den nicht steuerbaren Bereich aufgeteilt, soweit es sich um nicht direkt zuordenbare Vorsteuerbeträge handelt.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 3.

### 1.5.2.2 Pauschalvariante 2: Umsatzschlüssel

Bei dieser Variante wird die Vorsteuerabzugskürzung auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der **Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes** vorgenommen.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 4.

### 1.5.2.3 Pauschalvariante 3: Einheit der Leistung

Die Vorsteuer auf den gesamten Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen,

- die den **steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, kann voll in Abzug gebracht werden;
- die den **nicht steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, kann generell nicht in Abzug gebracht werden;
- die **nicht direkt** den steuerbaren oder den nicht steuerbaren Umsätzen zuordenbar sind, wird buchmässig gesondert erfasst. Diese Vorsteuer kann nur entsprechend der Zusammensetzung des korrigierten, d.h. um die direkt zugeordneten **Aufwendungen** gekürzten Gesamtumsatzes in Abzug gebracht werden.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 5.

### 1.5.2.4 Pauschalvariante 4: Saldosteuersatz im Umkehrschluss<sup>6</sup>

Sofern die vorstehend erwähnten Methoden (kombiniert oder einzeln) zu keinem sachgerechten Ergebnis führen, kann die effektiv abrechnende steuerpflichtige Person die Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise den Anspruch auf Vorsteuerabzug **mit Hilfe von Saldosteuersätzen** ermitteln (sog. Saldosteuersatz im Umkehrschluss).

Steuerpflichtige Personen, die diese Pauschalvariante anwenden möchten, haben sich mit der ESTV in Verbindung zu setzen, damit eine auf sie zugeschnittene Pauschale bewilligt werden kann.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 6.

<sup>6</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung.

## 1.6 Anwendungsmöglichkeit und -dauer der Vorgehensweisen zur Vorsteuerabzugskürzung

Ein Methodenwechsel für die Pauschalvarianten 1 bis 3 ist grundsätzlich jederzeit möglich. Die minimale Anwendungsdauer der Pauschalvariante 4 beträgt drei volle Kalender- beziehungsweise Geschäftsjahre. In den meisten Fällen dürfte es ratsam sein, einen Wechsel auf Beginn des neuen Geschäftsjahres vorzunehmen. Dabei ist eine allfällige Nutzungsänderung (Einlageentsteuerung oder Eigenverbrauchsbesteuerung) infolge Änderung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels zu berücksichtigen.

- ☞ Entsprechende Ausführungen zur Problematik Nutzungsänderungen in der Broschüre Nutzungsänderungen.

## 1.7 Ermittlung der zu vergleichenden Verhältnisse für die Vorsteuerabzugskürzung

Unabhängig davon, welche Methode die steuerpflichtige Person zur Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung anwendet, wird bei der Ermittlung der zu vergleichenden Verhältnisse nach dem Gesetz der Rundung entweder in ganzen Prozenten oder mit gleich bleibender Anzahl Kommastellen gerechnet. Es ist immer dieselbe Rundungsmethode anzuwenden und die sich ergebenden Werte sind für die Berechnung einer allfälligen Nutzungsänderung zu berücksichtigen.

- ☞ Näheres dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

## 2. Effektive Methode

### 2.1 Grundsätzliches

Zur Berechnung der Vorsteuer mit der effektiven Methode sind folgende Grundsätze massgebend:

Die Vorsteuern auf den gesamten Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen,

- die den **steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, kann voll in Abzug gebracht werden (Topf A);
- die den **nicht steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, kann generell nicht in Abzug gebracht werden (Topf B);
- die **sowohl zur Erzielung von steuerbaren als auch nicht steuerbaren** Umsätzen dienen, ist sachgerecht (d.h. mit Hilfe geeigneter Schlüssel) zu kürzen (Topf C).

### 2.2 Vorgehen

Bei gemischter Verwendung ist die Vorsteuer nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Dabei sind sämtliche Aufwendungen und Investitionen auf-

grund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den nicht steuerbaren Tätigkeiten zuzuordnen. Diese Zuordnung erfolgt soweit als möglich für jeden einzelnen Gegenstand und jede einzelne Dienstleistung aufgrund von betriebswirtschaftlich sachgerechten Kriterien.

- ☞ Bei Erhalt von Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand und/oder Spenden orientiert Ziff. 1.1.4.

Die Zuordnung der Aufwendungen und Investitionen, die nicht direkt möglich ist, erfolgt mit Hilfe von Schlüsseln. In der Praxis ist die Kostenrechnung, sofern eine solche geführt wird, ein geeignetes Hilfsmittel, um die Zuordnung aufgrund der Verwendung (Verursacherprinzip) sachgerecht vorzunehmen.

Speziell auf dem Gebiet des Sports und der Kultur, jedoch auch bei steuerpflichtigen Personen aus anderen Bereichen kann es vorkommen, dass die Zuordnung der Aufwendungen und Investitionen nach dem Verhältnis der Verwendung nicht möglich ist.

- ☞ Über Vorgehensweisen, die in einem solchen Fall anstelle der effektiven Methode zur Anwendung gelangen können, orientiert Ziff. 5.

## 2.3 Direkte Zuordnung

Alle Aufwendungen und Investitionen, die ausschliesslich einem steuerbaren oder einem nicht steuerbaren Umsatz direkt zuordenbar sind, werden dem entsprechenden Umsatz zugewiesen.

### **Beispiel**

*Eine steuerpflichtige Person betreibt ein Computerfachgeschäft und bietet daneben auch noch öffentliche Computerkurse an. Die Aufwendungen der zugekauften, für den Wiederverkauf bestimmten Computer werden dem steuerbaren Umsatz des Fachgeschäfts zugeordnet. Die Aufwendungen der Computer, die im Rahmen der Computerkurse verwendet beziehungsweise abgegeben werden, sind hingegen vollumfänglich den von der MWST ausgenommenen Umsätzen aus der Schulungstätigkeit zuzuweisen.*

## 2.4 Zuordnung mit Hilfe eines Schlüssels

In vielen Fällen ist eine direkte Zuordnung nicht möglich. Dies kann sowohl in der Natur der Sache (z.B. Wasser und Energie für den gesamten Betrieb) als auch an fehlenden Aufzeichnungen (z.B. Hilfsmaterialverbrauch) liegen.

Die Verteilung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen und Investitionen auf die einzelnen Tätigkeiten ist nach betrieblich-objektiven Kriterien vorzunehmen. Dazu sind Schlüssel zu erarbeiten, die beispielsweise anhand folgender Kriterien ermittelt werden können:

- Fläche (m<sup>2</sup>);
- Volumen (m<sup>3</sup>);
- Arbeits-/Betriebszeit des Personals oder von Anlagen;
- Lohnsumme;
- Anzahl Angestellte;
- gefahrene Kilometer;
- Maschinenstunden;
- Materialverbrauch;
- Umsätze;
- Bruttogewinne.

### **Beispiel 1**

*Die Privatschule XY erwirtschaftet im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit sowohl Umsätze aus Schulungsleistungen, die von der MWST ausgenommen sind, als auch aus steuerbaren Leistungen (Verlag zwecks Verkauf eigener Lehrmittel). Im Schulgeld sind keine eigenen Lehrmittel enthalten, da diese immer separat fakturiert werden. Die zentrale EDV-Anlage wird durch beide Abteilungen (Privatschule und Verlag) genutzt. In der Kostenstellenrechnung werden die Benützungzeiten der EDV-Anlage den beiden Abteilungen belastet. Die auf den Aufwendungen für den Unterhalt und Betrieb dieser EDV-Anlage lastende MWST kann den steuerbaren und von der MWST ausgenommenen Umsätzen anhand der erfassten, von den beiden Abteilungen in Anspruch genommenen Benützungzeiten zugeordnet werden.*

*Anstelle der Verteilung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen und Investitionen anhand eines oben erwähnten Schlüssels besteht die Möglichkeit, die Soll-Umsätze einer nicht steuerbaren Dienstleistung – da für den eigenen Bedarf erbracht – für die Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung heranzuziehen. Unter Soll-Umsatz wird in diesem Zusammenhang der Wert verstanden, der für die selbst erbrachte Leistung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.*

### **Beispiel 2**

*Ein Vermögensverwalter tätigt auch im grösseren Umfang eigene Wertpapiergeschäfte aufgrund seines privaten Vermögens. Für die im Rahmen der Verwaltung des eigenen Vermögens genutzten Betriebsmittel und entstandenen Aufwendungen kann der Vermögensverwalter keinen Vorsteuerabzug vornehmen.*

*Die Vorsteuerabzugskürzung auf den Aufwendungen und Betriebsmitteln, die sowohl für die Verwaltung der eigenen Vermögensmittel als auch für jene von Dritten anfallen beziehungsweise eingesetzt werden, kann im Verhältnis der steuerbaren Umsätze aus der Vermögensverwaltung für Dritte und der nicht steuerbaren Soll-Umsätze für die eigene Vermögensverwaltung vorgenommen werden.*

- ☞ Weiteres Beispiel dazu unter Ziff. 8.2 (Immobilienverwaltungsunternehmen, das sowohl Liegenschaften für Dritte als auch eigene Liegenschaften verwaltet).
- ☞ Über die Zuordnung von Aufwendungen mit Hilfe von Schlüsseln bei Immobilien orientiert Ziff. 2.6.2 sowie die Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

## 2.5 Beispiel „Effektive Methode“

### 2.5.1 Umschreibung des Betriebs

Die EDV AG erzielt sowohl steuerbare Umsätze (Handel mit Hard- und Software sowie Reparaturen aller Art) als auch von der MWST ausgenommene Umsätze (nicht optierte Schulungsleistungen auf dem Gebiet der EDV).

Die ER der EDV AG präsentiert sich für das Geschäftsjahr 2007 wie folgt (sämtliche Beträge verstehen sich exkl. MWST):

Aufwand	Fr.	Ertrag	Fr.
Hard- und Software	600'000	Ertrag Hard- und Software	800'000
Reparaturmaterial	100'000	Ertrag Reparaturen	400'000
Schulungsmaterial	60'000	Ertrag Schulungsleistungen	300'000
Löhne und Gehälter	400'000	Zinsertrag	<u>20'000</u>
Energieaufwand	50'000		
Übriger Betriebsaufwand	200'000		
Finanzaufwand	40'000		
Abschreibungen	60'000		
Erfolg	<u>10'000</u>		
Total	<u>1'520'000</u>	Total	<u>1'520'000</u>

#### Vorsteuerbelasteter Aufwand

Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass durch die Leistungserbringer in sämtlichen Fällen 7,6% MWST belastet wurde mit Ausnahme folgender Aufwendungen:

– Löhne und Gehälter	Fr. 340'000
– Finanzaufwand	Fr. 40'000
– Abschreibungen	Fr. 60'000

#### Aktivierete Investitionen (Erweiterung Verkaufsraum)

In der vorstehenden ER nicht enthaltene, mit 7,6% vorsteuerbelastete Investitionen: 75'000 Franken (= exkl. 7,6% MWST)

### 2.5.2 Bemerkungen zu einzelnen Aufwendungen

Für die Zuordnung der vorsteuerbelasteten Aufwendungen sind aufgrund der durch die steuerpflichtige Person geführten Aufzeichnungen folgende Angaben bekannt:



**Schulungsmaterial**

Die für Schulungszwecke verwendete Hard- und Software ist im Aufwand Schulungsmaterial enthalten.

**Aufwand Reparaturmaterial**

Das gesamte Reparaturmaterial wird für die steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet.

**Löhne und Gehälter**

Im genannten Posten ist temporäres Verkaufspersonal im Umfang von 60'000 Franken enthalten (zugemietete Arbeitskräfte).

**Energieaufwand**

Diese fallen zu 30% für die von der MWST ausgenommene Tätigkeit an.

**Übriger Betriebsaufwand**

Der Anteil der Verwendung entspricht dem Verhältnis der massgebenden Umsätze.

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## 2.5.3 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung

Text	Topf A	Topf B	Topf C	Vorsteuer- abzug
<b>Vorsteuer auf Aufwendungen, die den steuerbaren Umsätzen direkt zuordenbar ist:</b>				
Hard- und Software 7,6% von Fr. 600'000 =	45'600			45'600
Reparaturmaterial 7,6% von Fr. 100'000 =	7'600			7'600
Temporäres Verkaufspersonal 7,6% von Fr. 60'000 =	4'560			4'560
Aktivierte Investitionen Verkaufsraum 7,6% von Fr. 75'000 =	5'700			5'700
<b>Vorsteuer auf Aufwendungen, die den ausgenommenen Umsätzen direkt zuordenbar ist:</b>				
Schulungsmaterial 7,6% von Fr. 60'000 =		4'560		0
<b>Nicht direkt zuordenbare Vorsteuer, die mit Hilfe sachgerechter Schlüssel zuzuordnen ist:</b>				
Energieaufwand 7,6% von Fr. 50'000 =			3'800	
Davon entfällt auf abziehbare Vorsteuer 7,6% von Fr. 35'000 (70% von Fr. 50'000) =			<u>- 2'660</u>	2'660
Übriger Betriebsaufwand 7,6% von Fr. 200'000 =			15'200	
Davon entfällt auf abziehbare Vorsteuer 7,6% von Fr. 160'000 (80%* von Fr. 200'000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
<b>Total der abzehbaren Vorsteuer:</b>				<u><u>78'280</u></u>
<b>*) Verhältnis der massgebenden Umsätze:</b>				
Steuerbarer Umsatzanteil				
- Ertrag Hard- und Software	800'000			
- Ertrag Reparaturen	<u>400'000</u>	1'200'000	80%	
Ausgenommener Umsatzanteil				
- Ertrag Schulungsleistungen		<u>300'000</u>	<u>20%</u>	
Zwischentotal		1'500'000	100%	
Zinsertrag		<u>20'000</u> <sup>7</sup>		
Total		<u><u>1'520'000</u></u>		

7 Näheres zur Vorsteuerabzugskürzung betreffend Zinseinnahmen unter Ziff. 1.2.2.3 und Ziff. 1.3.2.

## 2.6 Vorsteuerabzugskürzung auf Investitionen

### 2.6.1 Grundsätzliches

Die Vorsteuer auf Investitionen, die **ausschliesslich für steuerbare Unternehmenszwecke** verwendet werden, kann von der steuerpflichtigen Person bei Anwendung der effektiven Methode vollständig in Abzug gebracht werden. Eine Vorsteuerabzugskürzung aufgrund des Erhalts von Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand und/oder Spenden bleibt hingegen vorbehalten (☞ Ziff. 1.1.4).

Die Vorsteuer auf Investitionen, die **ausschliesslich für von der MWST ausgenommene Zwecke** verwendet werden, kann nicht in Abzug gebracht werden.

Werden Investitionen **gemischt verwendet**, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Dabei stehen der steuerpflichtigen Person grundsätzlich zwei Varianten zur Verfügung:

#### a) Direkte Kürzung des Vorsteuerabzugs

Bereits beim Bezug einer Leistung wird der Vorsteuerabzug aufgrund der Verwendung gekürzt. Als Vorsteuer wird somit nur jener Anteil in Abzug gebracht, der auf die Verwendung entfällt für die Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. In den nachfolgenden Jahren ist eine allfällige Nutzungsänderung zu berücksichtigen (☞ Broschüre Nutzungsänderungen).

#### b) Voller Vorsteuerabzug mit anschliessender Eigenverbrauchsbesteuerung

Werden Gegenstände oder auch Teile davon zu einem überwiegenden Teil (d.h. mehr als 50%) für Zwecke mit Anspruch auf Vorsteuerabzug verwendet, kann die Vorsteuer ungekürzt in Abzug gebracht werden. Die Verwendung für andere Zwecke ist jährlich einmal im Eigenverbrauch zu versteuern.

Massgebender Betrag für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer ist der Mietpreis wie für einen unabhängigen Dritten (Marktpreis), d.h. inklusive Amortisations-, Zins- und Gewinnzuschläge.

☞ Über die Berechnung orientiert die Broschüre Eigenverbrauch.

Bei einer allfälligen Nutzungsänderung ist die Eigenverbrauchssteuer vom massgebenden Zeitwert zu entrichten. Die auf dem Mietwert für eine andere Verwendung entrichtete Eigenverbrauchssteuer ist in Bezug auf eine Nutzungsänderung nicht relevant.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

Die steuerpflichtige Person kann bei jedem einzelnen, gemischt verwendeten beweglichen Gegenstand, den sie überwiegend für Zwecke mit Anspruch auf Vorsteuerabzug verwendet, frei entscheiden, nach welcher Variante sie vorgehen will.

- ☞ Näheres zum Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung von Immobilien unter Ziff. 2.6.2.
- ☞ Anstelle der effektiven Methode können auch die Pauschalvarianten gemäss Ziff. 1.5.2 angewendet werden.

## 2.6.2 Immobilien

Die meisten Umsätze im Zusammenhang mit Immobilien sind gemäss Artikel 18 Ziffer 20 und 21 MWSTG von der MWST ausgenommen, was die Vornahme des Vorsteuerabzugs ausschliesst.

Es ist jedoch möglich, für deren Versteuerung zu optieren, sofern es sich bei den Mietern/Stockwerkeigentümern/Käufern um steuerpflichtige Personen handelt und das Objekt ganz oder teilweise für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wird. Die Option, die den Anspruch auf die Vornahme des Vorsteuerabzugs begründet, kann für jeden Teilbereich eines Gebäudes gewählt werden.

Die Option bedarf eines schriftlichen Antrages bei der ESTV. Dabei gilt es zu beachten, dass für jedes Objekt (ganze Liegenschaft oder Teile davon) und je Mieter ein Gesuch auf amtlichem Formular (Nr. 760) eingereicht wird.



Für die Berechnung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung von Immobilien muss nach Buchstabe a der vorstehenden Ziff. 2.6.1 vorgegangen werden (direkte Kürzung). Die Anwendung der Variante unter Buchstabe b der genannten Ziffer ist bei Immobilien nur für die Nebenkosten möglich.

- ☞ Mehr dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.
- ☞ Im Zusammenhang mit der Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien orientieren zudem Ziff. 1.3.3. und die Beispiele unter Ziff. 8.1 und 8.2.

### 3. Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer<sup>8</sup>

#### 3.1 Grundsätzliches

Zur Berechnung der Vorsteuer mit der Pauschalvariante 1 sind folgende Grundsätze massgebend:

Die Vorsteuern auf den gesamten Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen,

- die den **steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, können voll in Abzug gebracht werden (Topf A);
- die den **nicht steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, können generell nicht in Abzug gebracht werden (Topf B);
- die **sowohl zur Erzielung von steuerbaren als auch nicht steuerbaren** Umsätzen dienen, sind aufgrund der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes (d.h. anhand des Umsatzschlüssels) zu kürzen (Topf C).

#### 3.2 Vorgehen

##### Direkt zuordenbare Vorsteuerbeträge

Die den **steuerbaren Umsätzen** und den im steuerbaren Bereich angefallenen Nichtumsätzen (z.B. echter Schadenersatz)<sup>9</sup> direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge auf Materialaufwand, Dienstleistungen, Investitionen und übrigem Betriebsaufwand können vollumfänglich in Abzug gebracht werden. Vorbehalten bleibt eine Vorsteuerabzugskürzung infolge Subventionen und Spenden (<sup>☞</sup> Ziff. 1.1.4).

Die den **nicht steuerbaren Umsätzen und gewissen Nichtumsätzen** (z.B. Dividendenerträge) direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge auf Materialaufwand, Dienstleistungen, Investitionen und übrigem Betriebsaufwand können hingegen nicht in Abzug gebracht werden.

##### Nicht direkt zuordenbare Vorsteuerbeträge

Die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge können nur anteilmässig aufgrund der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes, d.h. anhand des **Umsatzschlüssels** in Abzug gebracht werden.

<sup>8</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung.

<sup>9</sup> **Beispiel**

*X betreibt eine Garage und eine Autofahrschule. Infolge eines Unwetters erleiden die ausgestellten Fahrzeuge sowie das für die Autofahrschule verwendete Fahrzeug Totalschaden. Die Versicherung zahlt den entstandenen Schaden (= Nichtumsatz für X). Die bei der Ersatzbeschaffung der Ausstellungsfahrzeuge angefallene MWST kann als Vorsteuer geltend gemacht werden, nicht jedoch jene auf dem Schulungsfahrzeug.*

### **Buchführung**

Es empfiehlt sich, die einzelnen Kategorien der Vorsteuerbeträge buchmässig gesondert nach der sogenannten Drei-Topf-Methode festzuhalten; demnach:

- **Topf A**  
die den steuerbaren Umsätzen direkt zuordenbare, vollumfänglich abziehbare Vorsteuer;
- **Topf B**  
die den nicht steuerbaren Umsätzen oder den Nichtumsätzen direkt zuordenbare, nicht abziehbare Vorsteuer;
- **Topf C**  
die nicht direkt zuordenbare Vorsteuer (teilweise abziehbar aufgrund des Umsatzschlüssels).

## **3.3**

### **3.3.1**

#### **Beispiel „Teilzuordnung der Vorsteuer“**

##### **Umschreibung des Beispiels**

*Zur Darstellung der Pauschalvariante 1 wird – wie bei der effektiven Methode – das Beispiel der EDV AG verwendet.*

☞ *Die Umschreibung des Unternehmens und seiner ER sowie die Informationen zu den einzelnen Aufwendungen gemäss Ziff. 2.5.1 und 2.5.2 gelten hier sinngemäss.*

Gültig bis  
31. Dezember

## 3.3.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung

Text	Topf A	Topf B	Topf C	Vorsteuer- abzug
<b>Vorsteuer auf Aufwendungen, die den steuerbaren Umsätzen direkt zuordenbar ist:</b>				
Hard- und Software 7,6% von Fr. 600'000 =	45'600			45'600
Reparaturmaterial 7,6% von Fr. 100'000 =	7'600			7'600
Temporäres Verkaufspersonal 7,6% von Fr. 60'000 =	4'560			4'560
Aktivierete Investitionen Verkaufsraum 7,6% von Fr. 75'000 =	5'700			5'700
<b>Vorsteuer auf Aufwendungen, die den ausgenommenen Umsätzen direkt zuordenbar ist:</b>				
Schulungsmaterial 7,6% von Fr. 60'000 =		4'560		0
<b>Nicht direkt zuordenbare Vorsteuer, die anhand des Umsatzschlüssels zuzuordnen ist:</b>				
Energieaufwand 7,6% von Fr. 50'000 =			3'800	
Davon entfällt auf abziehbare Vorsteuer 7,6% von Fr. 40'000 (80%* von Fr. 50'000) =			<u>- 3'040</u>	3'040
Übriger Betriebsaufwand 7,6% von Fr. 200'000 =			15'200	
Davon entfällt auf abziehbare Vorsteuer 7,6% von Fr. 160'000 (80%* von Fr. 200'000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
<b>Total der abzehbaren Vorsteuer:</b>				<u>78'660</u>
<b>*) Verhältnis der massgebenden Umsätze:</b>				
Steuerbarer Umsatzanteil				
- Ertrag Hard- und Software	800'000			
- Ertrag Reparaturen	<u>400'000</u>	1'200'000	80%	
Ausgenommener Umsatzanteil				
- Ertrag Schulungsleistungen		<u>300'000</u>	<u>20%</u>	
Zwischentotal		1'500'000	100%	
Zinsertrag		<u>20'000</u> <sup>10</sup>		
Total		<u>1'520'000</u>		

10 Näheres zur Vorsteuerabzugskürzung betreffend Zinseinnahmen unter Ziff. 1.2.2.3 und Ziff. 1.3.2.

## 4. Pauschalvariante 2: Umsatzschlüssel

### 4.1 Grundsätzliches

Zur Berechnung der Vorsteuer mit der Pauschalvariante 2 sind folgende Grundsätze massgebend:

- Die Vorsteuer auf sämtlichen Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen ist auf den Vorsteuerkonti zu erfassen und
- entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes (sog. Umsatzschlüssel) zu kürzen.

### 4.2 Vorgehen

Bei dieser Variante wird die Vorsteuerabzugskürzung auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen.

#### Beispiel

Das steuerpflichtige Einzelunternehmen Pius Meier erbringt steuerbare Übersetzungsleistungen und betreibt eine von der MWST ausgenommene Sprachschule.

Vom Einzelunternehmen Pius Meier sind für das Jahr 2007 folgende Zahlen bekannt:

Umsatz:		
– Steuerbare Umsätze (Übersetzungen)	Fr. 270'000	60%
– Ausgenommene Umsätze (Sprachschule)	Fr. 180'000	40%
Total Umsatz	Fr. 450'000	100%

#### Vorsteuerbeträge gemäss Lieferantenrechnungen:

Materialien für Sprachschule und Übersetzungen	Fr. 684	
Energiekosten	Fr. 1'140	
Allgemeine Kosten	Fr. 2'280	
Total angefallene Vorsteuer	Fr. 4'104	
Total Vorsteuer	Fr. 4'104	
Vorsteuerabzugskürzung gemäss Umsatzschlüssel		
Kürzung somit 40% von Fr. 4'104	Fr. - 1'642	
Total Vorsteuerabzug Pius Meier	Fr. 2'462	

In vielen Fällen dürfte jedoch die Anwendung dieser Variante zu keinem sachgerechten Ergebnis führen. Dies trifft zu, wenn sich die vorsteuerbelasteten Aufwendungen in keiner Weise proportional zu den erzielten Umsätzen verhalten. In diesem Fall kann die Variante von der steuerpflichtigen Person nicht angewendet werden.





Die Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ ist nur geeignet und somit für eine Aufteilung der Vorsteuer sachgerecht, sofern sich die vorsteuerbelasteten Aufwendungen in etwa proportional zu den erzielten Umsätzen verhalten.

### 4.3 Beispiel „Umsatzschlüssel“

#### 4.3.1 Umschreibung des Beispiels

Zur Darstellung der Pauschalvariante 2 wird – wie bei der effektiven Methode und der Pauschalvariante 1 – das Beispiel der EDV AG verwendet.

☞ Die Umschreibung des Unternehmens und seiner ER sowie die Informationen zu den einzelnen Aufwendungen gemäss Ziff. 2.5.1 und 2.5.2 gelten hier sinngemäss.

#### 4.3.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung

Vorsteuerbelastete Aufwendungen:

a) Gemäss ER:	
Gesamter Aufwand gemäss ER	Fr. 1'510'000
Davon entfallen auf Aufwendungen, die nicht mit MWST belastet sind:	
- Löhne und Gehälter	Fr. - 340'000
- Finanzaufwand	Fr. - 40'000
- Abschreibungen	Fr. - 60'000
b) Aktivierte Investitionen:	
Erweiterung Verkaufsraum	Fr. 75'000
Total	<u>Fr. 1'145'000</u>
Gesamte Vorsteuer	
7,6% von (100%) Fr. 1'145'000 =	Fr. 87'020
<b>Abzugsberechtigt aufgrund des Umsatzschlüssels:</b>	
80%* von Fr. 87'020 =	<u>Fr. 69'616</u>

**\*) Umsatzschlüssel (Verhältnis der massgebenden Umsätze):**

<i>Steuerbarer Umsatzanteil</i>			
- Ertrag Hard- und Software	800'000		
- Ertrag Reparaturen	<u>400'000</u>	1'200'000	80%
 <i>Ausgenommener Umsatzanteil</i>			
- Ertrag Schulungsleistungen		<u>300'000</u>	<u>20%</u>
Zwischentotal		1'500'000	100%
 <i>Zinsertrag</i>			
		<u>20'000</u> <sup>11</sup>	
Total		<u>1'520'000</u>	

**Bemerkungen:**

Am Beispiel der EDV AG ist ersichtlich, dass die Vorsteuerabzugskürzung mit dieser Variante zu **keinem sachgerechten Ergebnis** führt. Die Vorsteuerintensität, d.h. die Vorsteuerbelastung der direkt zuordenbaren Aufwände ist bei den steuerbaren Handelsumsätzen um ein Vielfaches höher als bei den von der MWST ausgenommenen Schulungsleistungen. Die vorsteuerbelasteten Aufwendungen verhalten sich also in keiner Weise proportional zu den erzielten, als Grundlage für die Aufteilung dienenden Umsätzen.

**5. Pauschalvariante 3: Einheit der Leistung**  
**5.1 Grundsätzliches**

Zur Berechnung der Vorsteuer mit der Pauschalvariante 3 sind folgende Grundsätze massgebend:

Die Vorsteuern auf den gesamten Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen,

- die den **steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, können voll in Abzug gebracht werden (Topf A);
- die den **nicht steuerbaren** Umsätzen direkt zuordenbar sind, können generell nicht in Abzug gebracht werden (Topf B);
- die **nicht direkt** den steuerbaren oder den nicht steuerbaren Umsätzen zuordenbar sind, werden buchmässig gesondert erfasst (z.B. auf dem Vorsteuerkonto Nr. 1171). Diese Vorsteuern können nur entsprechend der Zusammensetzung des korrigierten, d.h. um die direkt zugeordneten **Aufwendungen** gekürzten Gesamtumsatzes in Abzug gebracht werden (Topf C).

11 Näheres zur Vorsteuerabzugskürzung betreffend Zinseinnahmen unter Ziff. 1.2.2.3 und Ziff. 1.3.2.

## 5.2 Anwendungsbereich

Je nach den Verhältnissen bei der steuerpflichtigen Person können unter Umständen alle oder zumindest ein Teil der bezogenen Leistungen nicht nach betrieblich-objektiven Kriterien aufgrund der Verwendung einer einzelnen Tätigkeit zugeordnet werden.

Speziell auf dem Gebiet des Sports und der Kultur kann sich bei der Vorgehensweise nach der Pauschalvariante 3 „Einheit der Leistung“ eine sachgerechte Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung ergeben.

## 5.3 Vorgehen

Alle zuordenbaren Bezüge (Aufwendungen und Investitionen) – unabhängig davon, ob vorsteuerbelastet oder nicht – sind den steuerbaren und den nicht steuerbaren Umsätzen zuzuweisen. Die allenfalls auf den Bezügen, für die Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, lastende Vorsteuer kann geltend gemacht werden.

Für die Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug auf den nicht zuordenbaren Aufwendungen und Investitionen ist ein Jahresschlüssel zu ermitteln. Zu seiner Berechnung dient als Basis (100%) der Gesamtumsatz abzüglich der bereits direkt oder allenfalls mit Hilfe von Schlüsseln aufgrund betrieblich-objektiver Kriterien zugeordneten **Aufwendungen**.

Bei Erhalt von Subventionen, anderen Beiträgen der öffentlichen Hand und/oder Spenden sind diese Gelder bei der Ermittlung der Umsatzverhältnisse den nicht der MWST unterliegenden und somit zu einer Vorsteuerabzugskürzung führenden Umsätzen zuzuordnen.

## 5.4 Beispiel „Einheit der Leistung“

### 5.4.1 Verwendete Bezeichnungen

*Im folgenden Beispiel werden nachstehende Kontenbezeichnungen verwendet:*

#### **Aufwandskonti**

Steuerbar	7,6%	Mit 7,6% belasteter Aufwand, der einer steuerbaren Tätigkeit zugeordnet werden kann;
Allgemein	7,6%	Mit 7,6% belasteter allgemeiner Betriebsaufwand (somit nicht direkt zuordenbar);
Allgemein	0%	Allgemeiner (nicht direkt zuordenbarer) Betriebsaufwand ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug. Ein allfälliger Erfolg ist im genannten Betrag enthalten.

#### **Ertragskonti**

Umsätze	7,6%	Zu 7,6% steuerbare Umsätze;
Eintritte	0%	Gemäss Artikel 18 Ziffer 15 MWSTG von der MWST ausgenommener Umsatz;
Beiträge	0%	Gemäss Artikel 18 Ziffer 13 MWSTG von der MWST ausgenommener Umsatz.

Aus Vereinfachungsgründen werden alle Beträge (in Franken) immer als exklusive MWST und die Vorsteuerbelastung mit 7,6% angenommen.

#### 5.4.2 Umschreibung des Beispiels

Ein Fussballclub geht seinem statutarisch festgesetzten Vereinszweck nach. Um die dabei anfallenden Kosten zu decken, werden sowohl von der MWST ausgenommene Umsätze (Mitgliederbeiträge und Eintrittsbillette) als auch steuerbare Umsätze (gastgewerbliche Leistungen, Werbeeinnahmen) erzielt. Ohne die Umsätze aus steuerbaren Leistungen könnte der Club den Spiel- und Trainingsbetrieb nicht finanzieren. Umgekehrt ist die Erzielung der Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen und Werbung nur dank der Ausübung des Vereinszwecks (z.B. Meisterschaftsspiele) möglich.

Die ER des Fussballclubs und die Aufteilung des Umsatzes präsentiert sich wie folgt:

<i>ER vor Zuordnung des Aufwandes</i>			<i>in %</i>			
Allgemein	0%	140'000	Eintritte	0%	30'000	10,71%
Allgemein	7,6%	60'000	Beiträge	0%	50'000	17,86%
Steuerbar	7,6%	<u>80'000</u>	Umsätze	7,6%	<u>200'000</u>	71,43%
<b>Total Aufwand</b>		<b><u>280'000</u></b>	<b>Total Ertrag</b>		<b><u>280'000</u></b>	<b>100,00%</b>

In den vorsteuerbelasteten allgemeinen Aufwendungen sind die Bezüge von Material zur Erfüllung des Vereinszwecks (z.B. Bälle für Training und Meisterschaftsspiele, Dresses) enthalten. Es ist jedoch nicht möglich, beispielsweise die Verwendung der Bälle den steuerbaren und den von der MWST ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Es ist unmöglich zu bestimmen, zu welchem Teil die eingesetzten Bälle zur Erzielung der steuerbaren und zu welchem Teil zur Erzielung der von der MWST ausgenommenen Umsätze eingesetzt werden.

Die Aufwendungen von 80'000 Franken, die den steuerbaren Umsätzen zugeordnet werden können, umfassen Bezüge für das Erbringen von gastgewerblichen Leistungen.

#### 5.4.3 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

Nach der bei Anwendung der Pauschalvariante 3 „Einheit der Leistung“ vorzunehmenden Zuordnung der direkt zuordenbaren Aufwendungen und entsprechenden Kürzung des Umsatzes präsentiert sich die ausschliesslich zur Berechnung der prozentualen Umsatzaufteilung erforderliche ER sowie die Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug wie folgt:

<i>ER nach Zuordnung des Aufwandes</i>			<i>in %</i>			
Allgemein	0%	140'000	Eintritte	0%	30'000	15,00%
Allgemein	7,6%	60'000	Beiträge	0%	50'000	25,00%
Steuerbar	7,6%	<u>0</u>	Umsätze	7,6% *)	<u>120'000</u>	<b>60,00%</b>
<b>Total Aufwand</b>		<b><u>200'000</u></b>	<b>Total Ertrag</b>		<b><u>200'000</u></b>	<b>100,00%</b>

\*) „Umsätze 7,6%“ von 200'000 Franken abzüglich direkt zuordenbarer Aufwand „Steuerbar 7,6%“ von 80'000 Franken.

Direkt zuordenbare Aufwendungen zu 7,6% gemäss ER	Fr. 80'000
+ <b>60%</b> von Fr. 60'000 (allgemeiner Aufwand zu 7,6% gemäss ER)	Fr. 36'000
Aufwendungen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug:	Fr. 116'000
davon 7,6% MWST	Fr. 8'816

Somit ergibt sich für den Fussballclub folgende zu entrichtende MWST:

	Umsatz	MWST
Zu 7,6% steuerbarer Umsatz	Fr. 200'000	Fr. 15'200
Vorsteuerabzug gemäss obiger Berechnung		Fr. 8'816
Total zu entrichtende MWST		Fr. 6'384

## 6. 6.1

### Pauschalvariante 4: Saldosteuersatz im Umkehrschluss<sup>12</sup> Grundsätzliches

Sofern die vorstehend erwähnten Methoden (kombiniert oder einzeln) zu keinem sachgerechten Ergebnis führen, kann die effektiv abrechnende steuerpflichtige Person die Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise den Anspruch auf Vorsteuerabzug **mit Hilfe von Saldosteuersätzen** ermitteln (sog. Saldosteuersatz im Umkehrschluss).

**Ungeachtet ihrer Umsatzhöhe und ihrer Steuerzahllast** können effektiv abrechnende steuerpflichtige Personen (dies im Gegensatz zu jenen steuerpflichtigen Personen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen)

- **die Vorsteuerabzugskürzung**  
im Zusammenhang mit einem von der MWST ausgenommenen Umsatz (☞ Ziff. 6.2.1) beziehungsweise
- **den Anspruch auf Vorsteuerabzug**  
im Zusammenhang mit einem steuerbaren Umsatz (☞ Ziff. 6.2.2)

mit Hilfe von Saldosteuersätzen ermitteln.

Bei dieser pauschalen Ermittlung wird grundsätzlich immer jene Tätigkeit herangezogen, auf die der **kleinere Umsatzanteil** entfällt. Die Fehlerquote kann dadurch verringert werden.

Steuerpflichtige Personen, die diese Pauschalvariante anwenden möchten, haben sich **mit der ESTV in Verbindung zu setzen**, damit eine auf sie zugeschnittene Pauschale bewilligt werden kann.

<sup>12</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung.

Die **minimale Anwendungsdauer** dieser pauschalen Ermittlung beträgt **drei volle Kalender- beziehungsweise Geschäftsjahre**. Bei Anwendung des Saldosteuerersatzes im Umkehrschluss wird von der steuerlichen Berücksichtigung von Nutzungsänderungen grundsätzlich abgesehen.

## 6.2 Funktionsweise samt praktischen Beispielen

### 6.2.1 Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit einem von der MWST ausgenommenen Umsatz

#### Funktionsweise

Zunächst wird die mit dem **Normalsatz** berechnete (theoretische) MWST auf dem von der MWST ausgenommenen Umsatz ermittelt. Anschliessend wird die MWST berechnet, die sich bei Anwendung des Saldosteuerersatzes ergeben würde. Die Differenz entspricht dem Betrag, um den der Vorsteuerabzug zu kürzen ist.

#### Verbuchung der Vorsteuer

Bei dieser Variante ist die gesamte angefallene Vorsteuer (im Zusammenhang mit den steuerbaren und den von der MWST ausgenommenen Umsätzen) buchmässig zu erfassen. Ausgehend von dieser gesamten Vorsteuer wird der Anspruch auf Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung der vorstehend erwähnten Vorsteuerabzugskürzung ermittelt.

#### Beispiel 1

*Das effektiv abrechnende Einzelunternehmen M. Lauper betreibt ein Treuhandbüro und bietet alljährlich Kurse für angehende Treuhänder an. Die Einnahmen aus den Kursen belaufen sich jährlich auf rund 50'000 Franken. Für die Schulungstätigkeit wird nicht optiert. Die vorsteuerbelasteten Aufwendungen aus den beiden Tätigkeiten verhalten sich keineswegs proportional zu den erzielten Umsätzen, so dass eine Vorsteuerabzugskürzung anhand der Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ nicht sachgerecht wäre.*

*Aufgrund der eingereichten Unterlagen bewilligt die ESTV zur Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung auf der Schulungstätigkeit mit Hilfe des Saldosteuerersatzes im Umkehrschluss eine Pauschale von 5,2%.*

*Das Einzelunternehmen Lauper erfasst nun die gesamte angefallene Vorsteuer (im Zusammenhang mit den steuerbaren und den von der MWST ausgenommenen Umsätzen) buchmässig und nimmt die Vorsteuerabzugskürzung auf dem von der MWST ausgenommenen Umsatzanteil Schulungstätigkeit wie folgt vor:*

*Vorsteuerabzugskürzung bei einem im Jahre 2007 erzielten Umsatz von 52'000 Franken aus der Schulungstätigkeit:*

Mit dem Normalsatz berechnete (theoretische) MWST auf dem Umsatz:

7,6% (Normalsatz) von (107,6%) Fr. 52'000 = Fr. 3'673

MWST bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode

(Umsatzsteuer abzüglich Vorsteueranspruch):

5,2% (Saldosteuersatz) von (100,0%) Fr. 52'000 = Fr. 2'704

Differenz: Betrag der Vorsteuerabzugskürzung im Jahre 2007 Fr. 969

### Beispiel 2

Die effektiv abrechnende steuerpflichtige Person A betreibt eine Autogarage samt Fahrzeughandel. Zudem werden im Ausmass von jährlich rund 100'000 Franken von der MWST ausgenommene Umsätze aus der Autofahrschule für Personenwagen erzielt. Für die Ausübung dieser Tätigkeit verwendet A gemischt verwendete Fahrzeuge. Der Theorieunterricht wird in Räumlichkeiten durchgeführt, die auch für Zwecke des Fahrzeughandels verwendet werden. Die gesamten angefallenen Vorsteuern (Autogarage, Fahrzeughandel und Autofahrschule) werden auf das Konto „rückforderbare Vorsteuer“ gebucht.

Im Zusammenhang mit der von der MWST ausgenommenen Autofahrschule ist nun eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Hier kann es sinnvoll sein, die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung basierend auf einem mit der Tätigkeit als Autofahrschule vergleichbaren Saldosteuersatz vorzunehmen.

Die Vorsteuerbelastung einer Autofahrschule entspricht in etwa jener eines Taxiunternehmens. Für den Betriebsteil Autofahrschule kommt demzufolge der Saldosteuersatz von 5,2% zur Anwendung. Somit ergibt sich bei einem Fahrschulumsatz von 100'000 Franken für das Jahr 2007 eine Vorsteuerabzugskürzung im Ausmass von 1'863 Franken, wie folgende Berechnung zeigt:

Mit dem Normalsatz berechnete (theoretische) MWST auf dem Umsatz:

7,6% (Normalsatz) von (107,6%) Fr. 100'000 = Fr. 7'063

MWST bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode

(Umsatzsteuer abzüglich Vorsteueranspruch):

5,2% (Saldosteuersatz) von (100,0%) Fr. 100'000 = Fr. 5'200

Differenz: Betrag der Vorsteuerabzugskürzung im Jahre 2007 Fr. 1'863

## 6.2.2 Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem steuerbaren Umsatz

### Funktionsweise

Zunächst wird mit Hilfe des entsprechenden gesetzlichen Steuersatzes die auf diesem Umsatz geschuldete MWST berechnet. Anschliessend wird die MWST berechnet, die bei Anwendung des Saldosteuersatzes geschuldet wäre. Die Differenz der beiden Beträge ergibt den Anspruch auf Vorsteuerabzug.

### **Verbuchung der Vorsteuer**

Bei dieser Variante erübrigt es sich, die angefallene Vorsteuer buchmässig zu erfassen, denn der Vorsteuerabzug wird einzig mit Hilfe des Saldosteuersatzes ermittelt.

#### **Beispiel**

Die effektiv abrechnende steuerpflichtige Person B erzielt im Jahre 2007 folgende Umsätze (inkl. allfällige MWST):

Landwirtschaftsbetrieb	Fr. 1'125'000
aus maschinellen Lohnarbeiten	Fr. 125'000
Gesamtumsatz	<u>Fr. 1'250'000</u>

Der Umsatz von 125'000 Franken aus Lohnarbeiten setzt sich wie folgt zusammen:

Erdbewegungsarbeiten	Fr. 90'000
Erntearbeiten für Dritte	Fr. 35'000

Die landwirtschaftlichen Lohnarbeiten (Erntearbeiten) werden mit eigenen Maschinen vorgenommen.

Während die Landwirte für die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft von der Steuerpflicht ausgenommen sind (Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG) und demzufolge für die in diesem Zusammenhang anfallenden Aufwendungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, sind die Lohnarbeiten steuerlich wie folgt zu behandeln:

- Erdbewegungsarbeiten:  
steuerbar zum Normalsatz mit Anspruch auf Vorsteuerabzug;
- Erntearbeiten für Dritte:  
steuerbar zum reduzierten Satz mit Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Insbesondere die gemischt verwendeten Gegenstände, beispielsweise die Liegenschaft oder die Hilfsmittel (Erdbewegungs-, Erntemaschinen usw.) verursachen im vorliegenden Fall Probleme, das Ausmass des Anspruchs auf Vorsteuerabzug zu ermitteln.

Eine Möglichkeit besteht nun darin, den Anspruch auf Vorsteuerabzug mit Hilfe der Saldosteuersätze für die Lohnarbeiten zu berechnen. Die Saldosteuersätze belaufen sich für die von B ausgeführten Lohnarbeiten auf:

- 4,6% für Umsätze aus Erdbewegungen;
- 0,6% für Umsätze aus Erntearbeiten.



Demzufolge kann der Anspruch auf Vorsteuerabzug für das Jahr 2007 durch Umkehrschluss wie folgt ermittelt werden:

- *Erdbewegungsarbeiten:*  
 Geschuldete MWST auf dem Umsatz bei effektiver Abrechnungsweise:  
 7,6% (Normalsatz) von (107,6%) Fr. 90'000 = Fr. 6'357  
 MWST bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode  
 (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteueranspruch):  
 4,6% (Saldosteuersatz) von (100,0%) Fr. 90'000 = Fr. 4'140  
 Differenz: Anspruch auf Vorsteuerabzug im Jahre 2007 Fr. 2'217
  
- *Erntearbeiten für Dritte:*  
 Geschuldete MWST auf dem Umsatz bei effektiver Abrechnungsweise:  
 2,4% (reduzierter Satz) von (102,4%) Fr. 35'000 = Fr. 820  
 MWST bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode  
 (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteueranspruch):  
 0,6% (Saldosteuersatz) von (100,0%) Fr. 35'000 = Fr. 210  
 Differenz: Anspruch auf Vorsteuerabzug im Jahre 2007 Fr. 610

Für das Jahr 2007 kann durch die steuerpflichtige Person B eine Vorsteuer von insgesamt 2'827 Franken (Fr. 2'217 + Fr. 610) geltend gemacht werden.

**Bemerkungen:**

Solange B an die effektive Abrechnungsweise gebunden ist, mag die annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuer noch sinnvoll sein. Angesichts der vorliegenden Umsatzkonstellation wäre B jedoch zu empfehlen, sich auf den nächstmöglichen Zeitpunkt der Saldosteuersatzmethode zu unterstellen.

### 6.3 Pauschalvariante „Saldosteuersatz im Umkehrschluss“ als Mittel zur Überprüfung der Aussagekraft anderer Methoden

Die vorstehend beschriebene Möglichkeit der Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug mit Hilfe von Saldosteuersätzen kann jedoch auch dazu dienen, die Aussagekraft einer herkömmlichen Methode zu überprüfen (z.B. Pauschalvariante 2), allenfalls das Ganze zu überdenken und entsprechende Massnahmen einzuleiten.

**Beispiel**

**a) Sachverhalt**

Die Schulungs- und Beratungs-GmbH in St. Gallen (MWST-pflichtig ab 1.1.2004, effektive Abrechnungsmethode) ist auf dem Gebiet Schulungen und Beratungen tätig und hat gemäss Buchhaltung folgende Umsätze erzielt:

Jahr	Gesamtumsatz		Steuerbarer Umsatz (exkl. MWST)		Ausgenommener Umsatz	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
2004	1'500'000	100	300'000	20	1'200'000	80
2005	1'600'000	100	400'000	25	1'200'000	75
2006	1'800'000	100	700'000	39	1'100'000	61
2007	2'200'000	100	300'000	14	1'900'000	86

Die Räumlichkeiten sowie die übrigen Aufwendungen werden in etwa gleichmässig für steuerbare und von der MWST ausgenommene Zwecke genutzt.

Die steuerpflichtige Person hat für die Schulungsumsätze nicht optiert und die Vorsteuerabzugskürzung anhand der Pauschalvariante 2 (Vorsteuerabzugskürzung anhand des Gesamtumsatzes) wie folgt vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerbelastete Rechnungen Fr.	Vorsteuern Fr.	Kürzung		Vorsteuerabzug Fr.
			in %	Fr.	
2004	480'000	33'903	80	27'122	6'781
2005	220'000	15'539	75	11'654	3'885
2006	270'000	19'071	61	11'633	7'438
2007	280'000	19'777	86	17'008	2'769
Total Vorsteuerabzug					20'873

**b) Überprüfung der angewandten Methode (Pauschalvariante 2) mit Hilfe des Saldosteuersatzes im Umkehrschluss**

Als Überprüfungsinstrument, ob die von der Schulungs- und Beratungs-GmbH gewählte Kürzungsmethode sachgerecht ist, ist der **Saldosteuersatz im Umkehrschluss** geradezu bestens geeignet.

Wie nachstehender Übersicht zu entnehmen ist, hätte sich mit Hilfe des Saldosteuersatzes von 6,0% auf dem Beratungsumsatz für die Jahre 2004 bis 2007 ein Vorsteueranspruch von insgesamt 19'448 Franken ergeben.

Jahr	Steuerbare Umsätze (inkl. 7,6%)	Umsatzsteuer 7,6%	Saldosteuersatz 6,0%	Vorsteuer- anspruch Fr.
	Fr.	Fr.	Fr.	
2004	322'800	22'800	19'368	3'432
2005	430'400	30'400	25'824	4'576
2006	753'200	53'200	45'192	8'008
2007	322'800	22'800	19'368	3'432
Total Vorsteuerabzug				19'448

**c) Schlussfolgerung**

Stellt man die Vorsteuer, die sich aus Anwendung des Saldosteuersatzes im Umkehrschluss ergibt, demjenigen Betrag gegenüber, der aus der Anwendung der Pauschalvariante 2 resultiert, ergibt sich folgende Abweichung:

Vorsteuer bei Anwendung

– der Pauschalvariante 2 (☞ Bst. a):	Fr. 20'873	100%
– des Saldosteuersatzes im Umkehrschluss (☞ Bst. b):	Fr. 19'448	93%
Abweichung:	Fr. 1'425	7%

Die von der steuerpflichtigen Person angewandte Methode zur annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise des Anspruchs auf Vorsteuerabzug kann demnach als sachgerecht bezeichnet werden.

**7. Spezielle Problemstellungen****7.1 Banken**

Steuerpflichtige Banken haben in Bezug auf die Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung die Möglichkeit, die branchenspezifische Vorsteuerpauschale für Banken anzuwenden.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Vorsteuerpauschale für Banken.

**7.2 Gemeinwesen**

Das Rechnungswesen bei den Gemeinwesen (z.B. Bund, Kantone, Gemeinden) ist grundsätzlich anders aufgebaut als bei den übrigen steuerpflichtigen Personen. Deshalb wird die Vorsteuerabzugskürzung im genannten Bereich zwar aufgrund der selben Grundsätze, jedoch teilweise mit Hilfe spezieller Berechnungen vorgenommen.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Gemeinwesen.

**7.3 Gruppenbesteuerung**

Artikel 22 MWSTG sieht eine spezielle Regelung für die Steuerpflicht von Unternehmensgruppen vor. Gemäss dieser Bestimmung können juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die eng miteinander verbunden sind, auf Antrag gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden (Gruppenbesteuerung).

☞ Näheres dazu im Merkblatt Gruppenbesteuerung.

Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze beschränkt.

Jedes Gruppenunternehmen erstellt eine (interne) MWST-Abrechnung. Bei der Gruppenträgerin erfolgt durch Zusammenfassung der Umsätze und Vorsteuern die Erstellung einer einzigen MWST-Abrechnung, die der ESTV eingereicht wird.

Daraus ist ersichtlich, dass jedes Gruppenmitglied auch die eigene Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise Vorsteuerabzugsquote berechnet, die sich aufgrund der selbst erzielten Umsätze ergibt.

Die erzielten Innenumsätze unterliegen nicht der MWST. Sie sind jedoch bei der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Verwendung dieser Umsätze beim die entsprechende Leistung empfangenden Gruppenmitglied zu berücksichtigen.

### **Beispiel**

*Das Gruppenmitglied A, das aufgrund der selbst erzielten, ausschliesslich steuerbaren Umsätze keine Vorsteuerabzugskürzung vornehmen muss, kauft einen PC für 10'760 Franken (inkl. 7,6% MWST). Dieser PC ist für das Gruppenmitglied B bestimmt, das seine Vorsteuer aufgrund der von ihm selbst erzielten Erlöse um 40% kürzen muss.*

*Der Vorsteuerabzug des Gruppenmitglieds A berechnet sich wie folgt:*

Vorsteuerbelastung auf dem Bezug des PC:	
7,6% MWST von Fr. 10'760.00 (107,6%)	Fr. 760.00
Vorsteuerabzugskürzung um 40% gemäss Vorsteuerabzugsquote des Gruppenmitglieds B:	
40% von Fr. 760.00	Fr. - 304.00
Zum Abzug zugelassene Vorsteuer:	<u>Fr. 456.00</u>

☞ Ein umfangreicheres Beispiel dazu unter Ziff. 8.3.

## **7.4 Holdinggesellschaften<sup>13</sup>**

Im Folgenden werden die Probleme behandelt, die sich insbesondere bei Holdinggesellschaften im Zusammenhang mit

- dem Vorsteuerabzug;
- dem Halten beziehungsweise Kauf und Verkauf von Beteiligungen;
- der Erzielung von Dividenden sowie
- der sachgerechten Verrechnung von Leistungen zwischen den Tochtergesellschaften und der Holdinggesellschaft

ergeben.

### **7.4.1 Vorsteuerabzug**

Holdinggesellschaften, die lediglich Beteiligungen halten und keine steuerbaren Leistungen erzielen, werden nicht steuerpflichtig und können daher auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

<sup>13</sup> Praxispräzisierung (Aufgrund der besseren Lesbarkeit wurde ausnahmsweise die gesamte Ziff. grau hinterlegt.)

Von einer unternehmerischen Tätigkeit kann ausgegangen werden, wenn Holdinggesellschaften gegenüber den Konzerngesellschaften oder anderen Dritten Leistungen erbringen. Erzielt eine Holdinggesellschaft steuerbare Einnahmen, beispielsweise aus Managementdienstleistungen („Management fees“) oder aus der Vergabe von Lizenzen, wird sie grundsätzlich steuerpflichtig. Dabei stellt sich die Frage, in welchem Umfang sie die angefallene Vorsteuer abziehen kann.

In Artikel 38 Absatz 2 und 3 MWSTG sind die Zwecke abschliessend aufgezählt, für die der Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. In Absatz 4 dieses Artikels erfolgt eine nicht abschliessende Aufzählung jener Tatbestände, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, wie beispielsweise von der MWST ausgenommene Umsätze und nicht als Umsätze geltende Einnahmen.

Verkauft die Holdinggesellschaft beispielsweise eine Beteiligung an einer Gesellschaft, erzielt sie einen von der MWST ausgenommenen Umsatz nach Artikel 18 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG. Beim Erzielen von Dividendenerträgen handelt es sich um Nicht-Umsätze im Sinne des MWSTG.

Deshalb kann die Vorsteuer auf Aufwendungen, die vollumfänglich den von der MWST ausgenommenen Umsätzen beziehungsweise Nicht-Umsätzen direkt zuordenbar sind, generell nie in Abzug gebracht werden. Dies gilt beispielsweise für

- Beratungsleistungen (Due Diligence), die im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf von Anteilen an Gesellschaften stehen oder für
- die Verwaltung des Vermögens der Holdinggesellschaft.

Die erforderliche Vorsteuerabzugskürzung für die **gemischt** verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen kann grundsätzlich mit **0,02%** dieser von der MWST ausgenommenen Umsätze beziehungsweise nicht als Umsätze geltenden Einnahmen vorgenommen werden. Voraussetzung dafür ist, dass sich daraus kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil ergibt. Für die direkt zuordenbaren Aufwendungen besteht jedoch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.<sup>14</sup>

#### 7.4.2

#### **Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft**

Reine Holdinggesellschaften verfügen oft über kein eigenes Personal. Leistungen, die eine Holding als Umsatz ausweist, werden in solchen Fällen teilweise von konzernfremden Dritten, sehr oft jedoch vom Personal einer ihrer Tochtergesellschaften (z.B. Managementgesellschaft, Produktionsunternehmen) erbracht.

Es handelt sich dabei um

- Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns; Darunter fallen beispielsweise
  - die Gesamtführung des Konzerns, insbesondere die Aufbereitung der Entscheidungsgrundlagen (m.a.W. Controlling) für den Verwaltungsrat;
  - die Aufbereitung der Kontrolle und Überwachung der Gesellschaften für den Verwaltungsrat;
  - das Cashmanagement, d.h. insbesondere die Aufbereitung der Finanzsteuerung für den Verwaltungsrat;
  - die Aufbereitung der Investitionsvorhaben für den Verwaltungsrat;
- die Erstellung der Konzernrechnung;
- die Buchführung für die Holdinggesellschaft.

Bei solchen Leistungen, die von einer Konzerngesellschaft für eine andere Konzerngesellschaft erbracht werden, handelt es sich um Leistungen an nahestehende Personen. Gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG gilt als zu verbuchendes und zu deklarierendes Entgelt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, also der Marktpreis.

### **Beispiel 1**

*Eine Holdinggesellschaft verfügt über kein eigenes Personal. Die Führung des Konzerns (strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen bzw. des Vermögens der Holdinggesellschaft usw.) erfolgt deshalb durch eine Tochtergesellschaft. Die dazu benötigten Aufwendungen (Personal und Sachaufwand) fallen somit bei dieser Tochtergesellschaft und nicht bei der Holdinggesellschaft an.*

### **Beispiel 2**

*Eine Holdinggesellschaft erzielt steuerbare Einnahmen aus Managementdienstleistungen („Management fees“) beziehungsweise Lizenzen. Die Leistungserbringung erfolgt, da die Holdinggesellschaft über kein eigenes Personal verfügt, durch eine Tochtergesellschaft. Dies bedeutet, dass sowohl die Managementdienstleistungen als auch das Erarbeiten des Know-hows durch die Tochtergesellschaft erfolgt.*

### 7.4.3 Vorgehensweise zur annäherungsweise Ermittlung bestimmter Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft

#### 7.4.3.1 Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns (z.B. strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen)

Über solche Leistungen der Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft fehlen oft detaillierte Aufzeichnungen.

Im Sinne von Artikel 58 Absatz 3 MWSTG können die steuerlich relevanten Leistungen unter der Voraussetzung, dass

- die Holdinggesellschaft über kein eigenes Personal verfügt oder
- das eigene Personal die Leistungen nicht selbst erbringt;
- dadurch kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil resultiert;

wie folgt annäherungsweise ermittelt werden:

3‰<sup>15</sup> des durchschnittlichen Vermögens der Holdinggesellschaft (Total Aktiven) abzüglich von konzernfremden Unternehmen bezogene Verwaltungsleistungen **a)**  
= durch die Tochtergesellschaft erbrachte Dienstleistungen **b)**

- a)** Hier werden nur die regelmässigen, ordentlichen Leistungen von konzernfremden Unternehmen für die Konzernführung berücksichtigt, die bei der Holdinggesellschaft direkt anfallen.

Demnach sind Eliminierungen der von konzernfremden Unternehmen bezogenen Verwaltungsleistungen insbesondere in folgenden Fällen

**zulässig (da sie in der Pauschale von 3‰ enthalten sind):**

- normale Buchführungsleistungen;
- Konzernrechnungslegung;
- Führen des Aktienregisters;
- Verwalten der Beteiligungen;
- Aufbereitungsarbeiten, die der Entscheidungsfindung (für den Verwaltungsrat) dienen;
- Organisationsleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Generalversammlung;

<sup>15</sup> In begründeten Fällen kann nach oben oder nach unten abgewichen werden (z.B. wird bei Familiengesellschaften häufig eine Pauschale von 2‰ angewendet, da der Aufwand verglichen mit Publikumsgesellschaften normalerweise wesentlich geringer ist).

**nicht zulässig (da sie in der Pauschale von 3‰ nicht enthalten sind):**

- Revision der Rechnung der Holding;
- Abklärungen im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Beteiligungen;
- Raummiete/Infrastruktur inklusive Getränke/Verpflegung im Zusammenhang mit der Durchführung der Generalversammlung;
- Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren betreffend das Wertschriftenvermögen;
- Cash-Management für Konzerngesellschaften;<sup>16</sup>
- Verwaltungsratshonorare.

**b)** Wert, der bei der Tochtergesellschaft zum Normalsatz steuerbar ist. Die Holdinggesellschaft hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug, da die Leistungen für Zwecke verwendet werden, die nicht der MWST unterliegen.

Mit der Pauschale von 3‰ werden nur die regelmässigen, ordentlichen Leistungen für die Konzernführung berücksichtigt. Ausserordentliche Leistungen wie beispielsweise eine Due Diligence<sup>17</sup> im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf einer Beteiligung sind nicht enthalten und somit zusätzlich zu berücksichtigen.

#### 7.4.3.2 Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit den Managementdienstleistungen beziehungsweise Lizenzen (allgemeine Verwaltung sowie Erarbeitung des Know-hows)

Werden derartige Leistungen zwischen nahestehenden Personen (z.B. Konzerngesellschaften) erbracht, müssen diese Leistungen fakturiert und gegebenenfalls versteuert werden. Bei Leistungen an nahestehende Personen gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, also der Marktpreis.

Sofern ein Drittvergleich nicht möglich ist, weil keine ähnlichen Leistungen an Dritte erbracht werden, muss die steuerpflichtige Person den entsprechenden Wert (Preis wie für unabhängige Dritte, d.h. Material-, Personal-, Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag) mit geeigneten Unterlagen dokumentieren (z.B. Kalkulationen, Kostenrechnung).<sup>18</sup>

### 7.5 Luftverkehr

Über die Problematik der gemischten Verwendung im Bereich des Luftverkehrs aufgrund steuerfreier Leistungsbezüge nach Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 7 MWSTG

<sup>16</sup> In der Pauschale von 3‰ sind grundsätzlich jene Aufwendungen enthalten, welche die Holding zu tragen hat und nicht ihren Tochtergesellschaften weiterbelasten darf. Beim Cash-Management für Konzerngesellschaften handelt es sich um eine steuerbare Dienstleistung, die mit der Pauschale von 3‰ nicht abgedeckt ist. Derartige Aufwendungen dürfen durch die Holding auch an die Konzerngesellschaften weiterbelastet werden.

<sup>17</sup> Detaillierte Bewertung von möglichen Übernahmekandidaten als Grundlage für einen Kaufentscheid.

<sup>18</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005



sowie steuerfreier Einfuhren (Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr) nach Artikel 74 Ziffer 11 MWSTG orientiert die Broschüre Luftverkehr.

## 7.6 Meldeverfahren

Unter gewissen Voraussetzungen wird die Steuerpflicht statt durch Entrichtung der MWST durch Meldung des steuerbaren Umsatzes erfüllt.

Sofern eine steuerpflichtige Person das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen teilweise für Zwecke verwendet, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, liegt eine gemischte Verwendung vor.

Sofern die steuerpflichtige Person nicht belegen kann, dass für die ehemalige Nutzung durch den Übertragenden im selben oder grösseren Umfang kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, ist eine Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Nimmt hingegen die Verwendung für steuerbare Zwecke zu, ist eine Einlagebesteuerung möglich.

☞ Näheres dazu im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren und in der Broschüre Nutzungsänderungen.

## 7.7 Versteuerung ausgenommener Umsätze an Stelle einer Vorsteuerabzugskürzung (vereinfachte Methode)<sup>19</sup>

Steuerpflichtige Personen, die Gegenstände und Dienstleistungen **gemischt** verwenden, d.h. sowohl für die Erzielung steuerbarer Umsätze (z.B. Beratungsleistungen) – auch mit Option nach Artikel 26 MWSTG – als auch für von der MWST ausgenommene Umsätze (z.B. Schulungsleistungen), haben den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen die Vorsteuerabzugskürzung so vornehmen, indem sie **die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätze versteuern**. Dabei unterliegt die Versteuerung in jedem Falle dem **Normalsatz** – auch wenn die einzelne Leistung bei bewilligter Option zum reduzierten Satz steuerbar wäre –, da für die Umsätze nicht optiert wurde. Im Bereich von Immobilien ist diese Vereinfachung auf jenen Liegenschaftsteilen nicht anwendbar,

- für welche im Sinne von Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG optiert werden kann;
- welche zu Wohnzwecken (ausgenommen Hauswartwohnung) genutzt werden.

Für die Steuerberechnung gelten die Umsätze als solche **inklusive** MWST (Normalsatz).

<sup>19</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

Ein **offener Ausweis der MWST** in der Rechnung ist **nicht zulässig**. Wird in der Rechnung dennoch auf die MWST hingewiesen, fällt die vereinfachte Methode dahin. In diesem Fall ist durch den Leistungserbringer – **ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug** – die MWST zu entrichten.

Diese Vereinfachung kann bei Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand sowie bei Spenden analog angewendet werden.

Für die Anwendung dieser Vereinfachung bedarf es keiner Bewilligung der ESTV; die Anwendungsdauer beträgt jedoch mindestens ein Jahr (Kalender- bzw. Geschäftsjahr).

Bei Beginn und bei Beendigung der Anwendung der Vereinfachung kann es zu einer **Steuerkorrektur** im Sinne einer Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung kommen, indem auf dem Zeitwert der **wertvermehrenden** Investitionen bei Beginn eine Steuergutschrift möglich ist und bei Beendigung eine Steuerbelastung eintreten kann.

☞ Dabei gelangen analog jene Regelungen zur Anwendung, die in der Broschüre Nutzungsänderungen beschrieben sind.

## 8. Praktische Beispiele

Aufgrund der Vielfalt der in der Praxis anzutreffenden Erscheinungsformen der gemischten Verwendung sind hinsichtlich der Vorsteuerabzugskürzung spezielle Lösungen aufgrund der effektiven Verhältnisse bei der einzelnen steuerpflichtigen Person zu ermitteln und anzuwenden.

Damit ein **sachgerechtes** Ergebnis erzielt werden kann, ist es in der Praxis oft erforderlich, zusätzlich spezielle Schlüssel zur Vorsteuerabzugskürzung zu verwenden beziehungsweise Kürzungen unter Anwendung mehrerer Schlüssel vorzunehmen. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Logik des verwendeten Schlüssels zu belegen.

Die nachfolgenden Beispiele beziehen sich auf spezifische Problemstellungen, die durch die ESTV in der Praxis festgestellt wurden und **basieren auf detaillierten Kenntnissen der jeweiligen Hintergründe**. Sie dürfen deshalb nicht ohne Prüfung der effektiven Sachverhalte von der steuerpflichtigen Person übernommen werden. Sie sollen der steuerpflichtigen Person jedoch erleichtern, eine für sie sachgerechte Methode der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund gemischter Verwendung zu finden, falls die vorgeschlagenen Möglichkeiten gemäss Ziff. 1.5 nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

Durch das Abweichen von den „Standardmethoden“ und die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse ergeben sich zwangsläufig komplexere Berechnungen. Aus diesem Grund sind die nachfolgenden Beispiele teilweise sehr umfangreich.

## 8.1 Immobilienvermietung

### 8.1.1 Sachverhalt

Das Immobilienunternehmen Shopping-Park besitzt eine Überbauung mit Ladengeschäften, Büros und Wohnungen. Die Ladengeschäfte und Büros werden an steuerpflichtige Firmen vermietet. Für die Versteuerung der Erlöse aus der Vermietung der Ladengeschäfte und Büros hat Shopping-Park optiert. Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnungen sind von der MWST ausgenommen. Die Verwaltung wird von einem externen Verwaltungsunternehmen ausgeführt. Die Entschädigung dafür bemisst sich in Prozenten der Mieteinnahmen.

Folgende Zahlen aus der Buchhaltung des Jahres 2007 sind bekannt (alle Angaben in Franken):

#### Einnahmen (exkl. MWST) und Umsatzverhältnis:

Mieteinnahmen, für deren Versteuerung optiert wurde:

Ladengeschäfte	3'000'000	
Büros	<u>1'500'000</u>	
Total optierte Mieteinnahmen	4'500'000	81,82%

Von der MWST ausgenommene Mieteinnahmen:

Wohnungen	1'000'000	18,18%
Gesamtumsatz	<u>5'500'000</u>	<u>100,00%</u>

#### Aufwendungen (exkl. MWST) und angefallene Vorsteuer:

	Aufwand	Vorsteuer
Aufwand für Unterhalt und Reparaturen	1'000'000	76'000
Entschädigung an das Verwaltungsunternehmen	<u>200'000</u>	<u>15'200</u>
Total steuerbelastete Aufwendungen	<u>1'200'000</u>	<u>91'200</u>

### 8.1.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

Zur Vornahme der erforderlichen Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Liegenschaft muss ein Schlüssel erarbeitet werden. Im vorliegenden Beispiel werden zwei unterschiedliche Schlüssel angewendet; einer nach Kubikmetern (infolge der unterschiedlichen Raumhöhe der einzelnen Gebäudeteile) und einer nach dem Umsatzverhältnis (Verwaltungsentschädigung).

Die folgenden Kubikmeterzahlen sind bekannt:

Gebäudeteile für die Vermietung mit Option:

Ladengeschäfte	10'000 m <sup>3</sup>	
Büros	<u>8'000 m<sup>3</sup></u>	
	18'000 m <sup>3</sup>	75,00%

Gebäudeteile, für deren Vermietung  
die Option nicht möglich ist:

Wohnungen	<u>6'000 m<sup>3</sup></u>	<u>25,00%</u>
Total	<u>24'000 m<sup>3</sup></u>	<u>100,00%</u>

Die MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 sieht wie folgt aus:

Umsatzsteuer:

7,6% MWST auf den Mieteinnahmen von  
4'500'000 für die Ladengeschäfte und Büros 342'000

Vorsteuer:

– Total Vorsteuer auf dem Aufwand für Unterhalt und Reparaturen	76'000		
Vorsteuerabzugskürzung um 25% (entsprechend des Raumanteils der für ausgenommene Zwecke verwendeten Räumlichkeiten gemessen an der ges- amten Überbauung)	- 19'000	57'000	
– Total Vorsteuer auf der Entschädigung an das Verwaltungsunternehmen	15'200		
Vorsteuerabzugskürzung um 18,18% (aufgrund des Umsatzverhältnisses, da die Verwaltungsentschädigung in Prozenten der Mieteinnahmen be- rechnet wird)	- 2'763	12'437	- 69'437
Total zu entrichtende MWST			<u>272'563</u>

## 8.2 Immobilienverwaltung

### 8.2.1 Sachverhalt

Die Firma Ramseier AG, die im Bereich der Immobilienverwaltung für Dritte tätig ist, besitzt und verwaltet auch eigene Liegenschaften. Als Verwaltungshonorar für die Immobilienverwaltung verlangt sie von Dritten jeweils 5% der Mieteinnahmen. Zusätzlich erzielt sie weitere steuerbare Einnahmen (z.B. Vermittlungsprovisionen). Für die Versteuerung der Einnahmen aus den eigenen Liegenschaften kann sie nicht optieren, da die Liegenschaften ausschliesslich Wohnungen umfassen, die an Privatpersonen vermietet werden.

Aus dem Jahre 2007 sind folgende Umsatzzahlen (in Franken, exkl. MWST) und Vorsteuerbeträge (in Franken) bekannt:

Mieteinnahmen aus eigenen Liegenschaften	3'000'000		50,00%
Honorare aus der Verwaltung von Immobilien (Inland)	2'000'000	33,33%	
Übrige steuerbare Einnahmen (Inland)	<u>1'000'000</u>	<u>16,67%</u>	<u>50,00%</u>
Total Einnahmen	<u>6'000'000</u>		<u>100,00%</u>

Den eigenen Liegenschaften zuordenbare Vorsteuer aus Unterhalts- und Reparaturrechnungen	110'000
Nicht zuordenbare Vorsteuer, vorwiegend aus der allgemeinen Verwaltungstätigkeit	<u>40'000</u>
Gesamthaft aus sämtlichen Tätigkeiten angefallene Vorsteuer	<u>150'000</u>

## 8.2.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

### 8.2.2.1 Unsachgerechte Vorgehensweise

Würde die Vorsteuerabzugskürzung anhand der Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ vorgenommen, ergäbe sich folgendes Resultat:

	Einnahmen	MWST
Honorare aus der Verwaltung von Immobilien (Inland), steuerbar zu 7,6%	2'000'000	152'000
Übrige zu 7,6% steuerbare Einnahmen (Inland)	1'000'000	<u>76'000</u>
Total Umsatzsteuer		228'000
Total angefallene Vorsteuer	150'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 50% aufgrund des Anteils der von der MWST ausgenommenen Umsätze am Gesamt- umsatz (☞ Ziff. 8.2.1)	<u>- 75'000</u>	<u>- 75'000</u>
Total zu entrichtende MWST		<u>153'000</u>

#### Bemerkungen:

Die Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ ist nicht anwendbar, da sie zu keinem sachgerechten Ergebnis führt. Es resultiert ein offensichtlicher Steuervorteil für die Ramseier AG. Die vorsteuerbelasteten Aufwendungen im Zusammenhang mit der von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung (Lieferung) sind wesentlich grösser als diejenigen im Zusammenhang mit der Erbringung der steuerbaren Immobilienverwaltung (Dienstleistung).

### 8.2.2.2 Sachgerechte Vorgehensweise

#### a) Grundlagen

Dank der Aufteilung der Vorsteuer nach betriebsgerechten Kriterien (☞ Ziff. 8.2.1) kann eine sachgerechte Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden.

Eine Vorsteuerabzugskürzung anhand der Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ (☞ Ziff. 8.2.2.1) führt zu einem Ergebnis, das im Missverhältnis zur tatsächlichen Verwendung der effektiv angefallenen Aufwendungen steht. Es gilt daher, die Umsätze auf eine gemeinsame Basis zu stellen, damit sie miteinander vergleichbar sind.

Im vorliegenden Beispiel stellt sich das Problem in Bezug auf die Mieteinnahmen aus eigenen Liegenschaften, die nicht direkt mit den Honoraren aus der Verwaltung von Fremdimmobilien vergleichbar sind. Die gemeinsame Basis lässt sich allerdings dadurch finden, dass zur Bestimmung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels anstelle der Mieteinnahmen jene Verwaltungsschädigung einbezogen wird, welche die Ramseier AG in Rechnung stellen würde, wenn sie die eigenen Liegenschaften für Dritte zu verwalten hätte.

Diese Verwaltungsentschädigung beträgt im vorliegenden Beispiel 5% der Mieteinnahmen. Bei Mieteinnahmen im Umfang von 3'000'000 Franken ergibt dies ein Verwaltungshonorar von 150'000 Franken.

### b) Berechnung des Schlüssels für die Vorsteuerabzugskürzung

Die korrigierten und für den Schlüssel zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung massgebenden Zahlen sehen nun wie folgt aus:

Mieteinnahmen eigene Liegenschaften:

Kalkulation der Verwaltungsentschädigung wie für Fremdliegenschaften (von der MWST ausgenommen)	150'000	4,76%
---	---------	-------

Honorare aus der Verwaltung von

Fremdimmobilien (Inland)	2'000'000	
--------------------------	-----------	--

Übrige steuerbare Einnahmen (Inland)	1'000'000	3'000'000	95,24%
		<u>3'150'000</u>	<u>100,00%</u>

### c) Ermittlung der zu entrichtenden MWST

Die direkt zuordenbare Vorsteuer aus Unterhalts- und Reparaturrechnungen für die eigenen Liegenschaften kann selbstverständlich nicht in Abzug gebracht werden, da sie ausschliesslich für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit anfällt.

Die nicht zuordenbare Vorsteuer, die vorwiegend aus der allgemeinen Verwaltungstätigkeit anfällt, ist um 4,76% gemäss obigem Schlüssel zu kürzen.

Die MWST-Abrechnung der Ramseier AG für das Jahr 2007 sieht somit wie folgt aus:

	Einnahmen	MWST
Honorare aus der Verwaltung von Immobilien (Inland), steuerbar zu 7,6%	2'000'000	152'000
Übrige zu 7,6% steuerbare Einnahmen (Inland)	1'000'000	<u>76'000</u>
Total Umsatzsteuer		228'000

Nicht zuordenbare Vorsteuer	40'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 4,76% gemäss Schlüssel (☞ Bst. b)		- 1'904
Total zu entrichtende MWST		<u>- 38'096</u>
		<u>189'904</u>

Bei der Anwendung der Vereinfachung für die Vorsteuerabzugskürzung (☞ Ziff. 1.3.3) ergäbe sich folgende Berechnung:

Total von der MWST ausgenommenen Brutto-Mieteinnahmen	3'000'000
0,07% Vorsteuerabzugskürzung von 3'000'000 Franken	2'100

Beide im genannten Beispiel angewandten Methoden zur annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung sind sachgerecht.

### Bemerkungen:

Obige Ausführungen zeigen sehr deutlich die Bedeutung einer nach betrieblich objektiven Kriterien vorgenommenen Aufteilung der Vorsteuer.



Je genauer die steuerpflichtige Person ihre Vorsteuer auf verschiedene Vorsteuerkonti aufteilt, desto genauer kann der korrekte Vorsteuerabzug ermittelt werden.

## 8.3

### 8.3.1

### Gruppenbesteuerung

#### Sachverhalt

Die Paro AG und ihre beiden Tochtergesellschaften (Paro Management AG und Inter-Paro AG), die sich zu 100% in ihrem Besitz befinden, bilden zusammen eine MWST-Gruppe. Alle drei Gruppenmitglieder erbringen sowohl steuerbare, ausschliesslich im Inland dem Normalsatz unterliegende als auch von der MWST ausgenommene Leistungen an Unternehmen, die nicht der MWST-Gruppe angehören. Die Gruppenmitglieder erbringen teilweise auch untereinander Dienstleistungen (Gruppeninnumsätze). Alle Gruppenmitglieder nehmen die Vorsteuerabzugskürzung anhand der Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ vor. Leistungen, die eine Gruppengesellschaft bei den anderen Gruppenmitgliedern bezieht, werden sowohl für eigene Innen- als auch für Aussenumsätze verwendet. Bezüge von Leistungen bei Dritten, die von einem Gruppenmitglied unmittelbar an ein anderes Gruppenmitglied weitergeliefert werden, liegen nicht vor.

### 8.3.2 Umsätze (in Franken, exkl. MWST) und Umsatzverhältnisse der einzelnen Gruppengesellschaften im Jahre 2007

#### a) Paro AG

Verhältnis der steuerbaren und von der MWST ausgenommenen Aussenumsätze:

Steuerbare Umsätze	1'200'000	60,00%
Von der MWST ausgenommene Umsätze	<u>800'000</u>	<u>40,00%</u>
Total Aussenumsätze	<u>2'000'000</u>	<u>100,00%</u>

Die Paro AG erzielt keine Gruppeninnenumsätze.

#### b) Paro Management AG

Verhältnis der steuerbaren und von der MWST ausgenommenen Aussenumsätze:

Steuerbare Umsätze	360'000	40,00%
Von der MWST ausgenommene Umsätze	<u>540'000</u>	<u>60,00%</u>
Total Aussenumsätze	<u>900'000</u>	<u>100,00%</u>

Verhältnis der Aussenumsätze und der einzelnen Innenumsätze zum Gesamtumsatz:

Aussenumsätze	900'000	50,00%
Innenumsatz für Paro AG	<u>900'000</u>	<u>50,00%</u>
Gesamtumsatz	<u>1'800'000</u>	<u>100,00%</u>

#### c) Inter-Paro AG

Verhältnis der steuerbaren und von der MWST ausgenommenen Aussenumsätze:

Steuerbare Umsätze	480'000	33,33%
Von der MWST ausgenommene Umsätze	<u>960'000</u>	<u>66,67%</u>
Total Aussenumsätze	<u>1'440'000</u>	<u>100,00%</u>

Verhältnis der Aussenumsätze und der einzelnen Innenumsätze zum Gesamtumsatz:

Aussenumsätze	1'440'000	60,00%
Innenumsatz für Paro AG	480'000	20,00%
Paro Management AG	<u>480'000</u>	<u>20,00%</u>
Gesamtumsatz	<u>2'400'000</u>	<u>100,00%</u>

Die vorstehend je Gruppenmitglied dargestellten Zahlen bilden die Grundlage für die Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote je Gruppenmitglied.



### 8.3.3 Berechnung der Vorsteuerabzugsquote beziehungsweise des Anspruchs auf Vorsteuerabzug der einzelnen Gruppengesellschaften und der Gruppe

#### 8.3.3.1 Grundsätzliches

Die angefallene Vorsteuer kann aufgrund der vorliegenden Angaben nicht direkt einzelnen Umsätzen zugeordnet werden. Für die Berechnung der Steuerzahllast der ganzen Gruppe (☞ Ziff. 8.3.4) muss deshalb zuerst die anrechenbare Vorsteuer mit der zu berechnenden Vorsteuerabzugsquote bei den einzelnen Gruppenmitgliedern ermittelt werden.

Zur Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote je Gruppenmitglied ist wie folgt vorzugehen:

#### 1. Schritt: Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze

Vorsteuerabzugsquote aufgrund der steuerbaren Aussenumsätze an den gesamten Aussenumsätzen unter Berücksichtigung des Anteils der gesamten Aussenumsätze am Gesamtumsatz x%

#### 2. Schritt: Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze

Gesamte Vorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft unter Beachtung des Anteils, der bei der leistungserbringenden Gruppengesellschaft die an die leistungsempfangende Gesellschaft erbrachten Innenumsätze am Gesamtumsatz ausmacht y%

#### 3. Schritt: Ermittlung der gesamten Vorsteuerabzugsquote

Summe aus Schritt 1 und Schritt 2 z%

Das einzelne Gruppenmitglied darf die bei ihm angefallene Vorsteuer aufgrund der Vorsteuerabzugsquote gemäss Schritt 3 abziehen.

☞ Über mögliche Probleme bei der Bestimmung der Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze (Schritt 2) orientiert Ziff. 8.3.5.

#### 8.3.3.2 Ermittlung der Vorsteuerabzugsquoten und der Vorsteuer je Gruppenmitglied

Bei den einzelnen Gruppenmitgliedern ist folgende Vorsteuer angefallen (alle Beträge in Franken):

Paro AG	9'300
Paro Management AG	19'800
Inter-Paro AG	36'000

**a) Paro AG**

Die Paro AG erzielt nur Aussenumsätze. Aufgrund der steuerbaren Umsätze ist sie somit berechtigt, 60% der bei ihr angefallenen Vorsteuer geltend zu machen.

**Gesamte Vorsteuerabzugsquote 60%**

Abziehbare Vorsteuer 60% von 9'300 =

5'580

**b) Paro Management AG**

Die abziehbare Vorsteuer wird wie folgt ermittelt:

– Gesamte Vorsteuerabzugsquote:

**1. Schritt:****Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze**

Vorsteuerabzugsquote aufgrund der steuerbaren Aussenumsätze an den gesamten Aussenumsätzen (40%) unter Berücksichtigung des Anteils der gesamten Aussenumsätze am Gesamtumsatz (50%):

40% von 50% =

20,00%

**2. Schritt:****Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze**

Gesamte Vorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft (60%) unter Beachtung des Anteils, der bei der leistungserbringenden Gruppengesellschaft die an die leistungsempfangende Gesellschaft erbrachten Innenumsätze am Gesamtumsatz ausmacht (50%):

Erbrachte Innenumsätze für Paro AG:

60% von 50% =

30,00%**3. Schritt:****Gesamte Vorsteuerabzugsquote****50,00%**

– Abziehbare Vorsteuer:

50% von 19'800

9'900

**c) Inter-Paro AG**

Die abziehbare Vorsteuer wird wie folgt ermittelt:

- Gesamte Vorsteuerabzugsquote:

**1. Schritt:****Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze**

Vorsteuerabzugsquote aufgrund der steuerbaren Aussenumsätze an den gesamten Aussenumsätzen (33,33%) unter Berücksichtigung des Anteils der gesamten Aussenumsätze am Gesamtumsatz (60%):

$$33,33\% \text{ von } 60\% = 20,00\%$$

**2. Schritt:****Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze**

Gesamte Vorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft (→ Schritt 3 Ziff. 8.3.3.1) unter Beachtung des Anteils, der bei der leistungserbringenden Gruppengesellschaft die an die leistungsempfangende Gesellschaft erbrachten Innenumsätze am Gesamtumsatz ausmacht:

$$\begin{array}{l} \text{Erbrachte Innenumsätze für Paro AG:} \\ 60\% \text{ von } 20\% = \end{array} \quad 12,00\%$$

$$\begin{array}{l} \text{Erbrachte Innenumsätze für Paro Management AG:} \\ 50\% \text{ von } 20\% = \end{array} \quad \underline{10,00\%}$$

**3. Schritt:****Gesamte Vorsteuerabzugsquote 42,00%**

- Abziehbare Vorsteuer: 15'120

**d) Total Vorsteuerabzug der MWST-Gruppe**30'600**8.3.4 MWST-Abrechnung der Gruppe für das Jahr 2007**

Die MWST-Abrechnung der Gruppe für das Jahr 2007 sieht wie folgt aus:

	Umsatz	MWST
Zu 7,6% steuerbarer Aussenumsatz Paro AG	1'200'000	91'200
Zu 7,6% steuerbarer Aussenumsatz Paro Management AG	360'000	27'360
Zu 7,6% steuerbarer Aussenumsatz Inter-Paro AG	480'000	<u>36'480</u>
Total MWST		155'040

Anrechenbare Vorsteuer gemäss Berechnung (☞ Ziff. 8.3.3.2)		
Paro AG	5'580	
Paro Management AG	9'900	
Inter-Paro AG	<u>15'120</u>	
Total anrechenbare Vorsteuer	30'600	- 30'600
Total zu entrichtende MWST		<u>124'440</u>

### 8.3.5 Annäherungsweise Ermittlung

Je nach den Verhältnissen bei der einzelnen MWST-Gruppe können sich in Schritt 2 der in Ziff. 8.3.3.1 erläuterten Vorgehensweise unter Umständen Probleme bei der Bestimmung der Gesamtvorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft ergeben.

Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die leistungsempfangende Gruppengesellschaft ihrerseits Leistungen an die leistungserbringende Gruppengesellschaft erbringt. In solchen Fällen kann im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung (Art. 58 Abs. 3 MWSTG) anstelle der gesamten Vorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft deren Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze (☞ Schritt 1 Ziff. 8.3.3.1) herangezogen werden.

Voraussetzung dafür ist, dass diese annäherungsweise Ermittlung

- zu einem sachgerechten Ergebnis führt und damit kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil für die steuerpflichtige Person resultiert und
- von allen Gruppengesellschaften angewendet wird.

Sofern sich die MWST-Gruppe für diese annäherungsweise Ermittlung entscheidet, ist diese Vorgehensweise für mindestens ein ganzes Geschäfts- oder Kalenderjahr beizubehalten. Ein Wechsel zu einer anderen Vorgehensweise ist jeweils nur auf Ende des Geschäfts- oder Kalenderjahres möglich.

## 8.4 Gemischte Holding (Unternehmenszweck sowohl Produktionsbetrieb als auch Halten von Beteiligungen)

### 8.4.1 Sachverhalt

Die Gamma AG ist eine sogenannte gemischte Holding. Sie besitzt im Ausland verschiedene Tochtergesellschaften. In der Schweiz produziert sie hauptsächlich für den inländischen Markt. Das Fabrikations-Know-how stellt sie mit Lizenzverträgen und technischen Unterstützungsverträgen den ausländischen Tochtergesellschaften zur Verfügung. Auch in allen Belangen der Geschäftsführung werden die Tochtergesellschaften unterstützt.

Angaben der Gamma AG zu den Umsätzen (in Franken, exkl. MWST) sowie zur Vorsteuer und zum Vermögen (in Franken) für das Jahr 2007:

Lizeneinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	3'000'000	
„Management fees“ Tochtergesellschaften Ausland	7'000'000	
Lieferung von Gegenständen	<u>390'000'000</u>	
Total steuerbare Umsätze	400'000'000	80%
Dividendeneinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	44'000'000	
Verkauf Beteiligung Ausland (Verkaufspreis)	45'000'000	
Zinseinnahmen und Dividenden (konzernfremd)	4'000'000	
Zinseinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	<u>7'000'000</u>	
Total ausgenommene Umsätze bzw. Nicht-Umsätze	100'000'000	<u>20%</u>
Gesamtumsatz	<u>500'000'000</u>	<u>100%</u>
Vorsteuer auf den gesamten Aufwendungen (Materialaufwand, Dienstleistungen, übriger Betriebsaufwand) und Investitionen,		
– die den steuerbaren Umsätze direkt zuordenbar ist	1'200'000	
– die sowohl zur Erzielung von steuerbaren als auch nicht der MWST unterliegenden Umsätzen dient	1'800'000	
Vermögen der Gamma AG, das im Zusammenhang mit den nicht der MWST unterliegenden Umsätzen steht (z.B. flüssige Mittel, Festgelder, Darlehen, Beteiligungen):		
01.01.2007	400'000'000	
31.12.2007	300'000'000	

#### 8.4.2 Vorsteuerabzugskürzung

Bei Anwendung der Pauschalvariante 1 „Teilzuordnung der Vorsteuer“ könnte von der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuer 360'000 Franken (20% von 1'800'000 Franken) nicht in Abzug gebracht werden. Dies wäre nicht sachgerecht, weil dadurch sämtliche Vorsteuer auf Investitionen und übrigen Betriebsaufwand, die für den steuerbaren Produktionsbetrieb anfällt, ebenfalls um 20% gekürzt würde.

Die ESTV lässt daher bei der gemischten Holding folgende annäherungsweise Ermittlung für die Vorsteuerabzugskürzung zu:

- Die den von der MWST ausgenommenen Umsätzen direkt zuordenbare Vorsteuer kann generell nicht in Abzug gebracht werden.

- b) Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen kann im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung (Art. 58 Abs. 3 MWSTG) wie folgt berechnet werden:

- 1. Schritt:** Ermitteln des durchschnittlichen Vermögens (aufgrund der Bilanzen zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres), das für das Halten von Beteiligungen, die Gewährung von Krediten usw. eingesetzt wird.
- 2. Schritt:** Berechnen der eigenen Vermögensverwaltungsleistungen der Holding mit grundsätzlich 3% des gemäss Schritt 1 ermittelten, durchschnittlichen Vermögens.
- 3. Schritt:** Ermitteln des vorsteuerbelasteten Anteils mit grundsätzlich 15% (Erfahrungswert der ESTV) der gemäss Schritt 2 bestimmten Vermögensverwaltungsleistungen.
- 4. Schritt:** Berechnen der Vorsteuerabzugskürzung zum Normalsatz vom Wert gemäss Schritt 3. Die Deklaration der Vorsteuerabzugskürzung ist mindestens einmal jährlich vorzunehmen, spätestens in der MWST-Abrechnung für die letzte Periode des Geschäftsjahres.

Für die Gamma AG berechnet sich die Vorsteuerabzugskürzung wie folgt:

<b>1. Schritt:</b>	
relevantes Vermögen 01.01.2007	400'000'000
relevantes Vermögen 31.12.2007	<u>300'000'000</u>
Total	700'000'000
Relevantes durchschnittliches Vermögen (700'000'000 : 2) =	<b>350'000'000</b>
<b>2. Schritt:</b>	
3% für eigene Verwaltungsleistung von 350'000'000 =	<b>1'050'000</b>
<b>3. Schritt:</b>	
15% vorsteuerbelasteter Anteil von 1'050'000 =	<b>157'500</b>
<b>4. Schritt:</b>	
7,6% Vorsteuerabzugskürzung auf 157'500	<b>11'970</b>

Der Betrag von 11'970 Franken ist als Vorsteuerabzugskürzung in der periodischen MWST-Abrechnung unter Ziffer 130 zu deklarieren.

- ☞ Eine weitere annäherungsweise Ermittlung für die Vorsteuerabzugskürzung kann gemäss Ziff. 7.4.1 vorgenommen werden, sofern sich daraus kein offensichtlichlicher Steuervor- oder -nachteil ergibt.

## 8.5 Holding, die das Holdingvermögen selbst verwaltet und die Managementdienstleistungen selbst erbringt

### 8.5.1 Sachverhalt

Die Beta-Holding AG ist in der Schweiz domiziliert. Sie beschäftigt 20 Personen und besitzt im Ausland mehrere Tochtergesellschaften. Das Personal der Beta-Holding AG verwaltet das Holdingvermögen, beschafft die finanziellen Mittel für den Gesamtkonzern und unterstützt die ausländischen Tochtergesellschaften in ihrer Geschäftsführung. Die Beta-Holding AG verlangt für ihre Dienstleistungen von den Tochtergesellschaften „Management fees“.

Angaben der Beta-Holding AG zum Umsatz (in Franken, exkl. MWST) und zur Vorsteuer (in Franken) für das Jahr 2007:

„Management fees“	2'000'000	2%
Dividendeneinnahmen, Zinseinnahmen	<u>98'000'000</u>	<u>98%</u>
Total Umsatz	<u>100'000'000</u>	<u>100%</u>
Total angefallene Vorsteuer	70'000	

### 8.5.2 Berechnung des Vorsteuerabzugs

Bei Anwendung der Pauschalvariante 2 „Umsatzschlüssel“ könnte die Beta-Holding AG lediglich einen Vorsteuerabzug von 1'400 Franken (2% von 70'000 Franken) vornehmen. Da dieses Ergebnis nicht sachgerecht ist, lässt die ESTV im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung folgende Lösung zu:

Steuerbare Dienstleistungen (nicht der MWST unterliegend)	2'000'000
Annäherungsweise Ermittlung des vorsteuerbelasteten Aufwandes gemäss Erfahrungswert der ESTV:	
15% von 2'000'000 =	300'000
Anspruch auf Vorsteuerabzug 7,6% von 300'000 (= 100%)	22'800

Die Beta-Holding AG kann somit für das Jahr 2007 gesamthaft einen Vorsteuerabzug von 22'800 Franken vornehmen.

## 8.6 Lehrwerkstätte

### 8.6.1 Sachverhalt

Die Schreinerlehrwerkstätte „Holzwurm“ erweitert im Jahre 2007 ihr bestehendes Werkstattgebäude. Sowohl für den Anbau als auch für den Betrieb der Lehrwerkstätte erhält sie Subventionen von Bund und Kanton. Die Schreinerarbeiten

im Zusammenhang mit dem Anbau führt sie selbst aus. Ein Teil des Anbaus wird nach dessen Fertigstellung an eine nicht steuerpflichtige Elektronikerlehrwerkstätte vermietet (Mietbeginn 1. Januar 2008).

Aus der Buchhaltung sind folgende Zahlen für den Anbau und den Betrieb der Lehrwerkstätte im Jahr 2007 bekannt (alle Angaben in Franken, sofern nicht anders bezeichnet):

#### **Angaben zum Anbau 2007**

Total Baukosten (inkl. MWST)	4'278'000	100,00%
Für den Anbau erhaltene objektbezogene Subventionen von Bund und Kanton	2'500'000	58,44%
Gesamtfläche des Anbaus (in m <sup>2</sup> )	2'000	100,00%
Vermietete Fläche an Elektronikerlehrwerkstätte (in m <sup>2</sup> )	500	25,00%

Im Total der Baukosten sind selbst ausgeführte Schreinerarbeiten im Wert von 500'000 Franken (exkl. MWST) zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten enthalten. Dieser Wert wurde im Eigenverbrauch versteuert. Die Lehrwerkstätte erhält die obgenannten Subventionen für den gesamten Anbau, d.h. auch für den zur Vermietung bestimmten Teil.

Die auf den von Dritten ausgeführten Arbeiten angefallene Vorsteuer (exkl. Material für die selbst ausgeführten Schreinerarbeiten) beläuft sich auf 240'000 Franken.

#### **Angaben zum Betrieb 2007**

##### **Einnahmen:**

Steuerbare Erlöse aus Schreinerarbeiten (exkl. MWST) (inkl. Eigenleistungen Werkstattanbau)	990'000
Subventionen von Bund und Kanton, zweckbestimmt für die nicht vorsteuerbelasteten Löhne des Lehrpersonals (nicht der MWST unterliegend)	400'000
Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits (nicht der MWST unterliegend)	110'000
Subvention für den Kauf einer computergesteuerten Hobelmaschine zum Preis von 107'600 Franken (inkl. MWST) (nicht der MWST unterliegend)	90'000



**Vorsteuer:**

Auf dem Material für Schreinerarbeiten	23'000
Auf dem Kauf der computergesteuerten Hobelmaschine	7'600
Übrige, nicht direkt zuordenbare Vorsteuer	15'000

**8.6.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST****8.6.2.1 Lehrwerkstättenanbau 2007**

Die Ermittlung der für den **Lehrwerkstättenanbau abziehbaren Vorsteuer** erfolgt mit einer **mehrstufigen** Vorsteuerabzugskürzung. Dies aufgrund der Tatsache, dass für den Anbau einerseits Subventionen vereinnahmt wurden und andererseits ein Teil des Gebäudeanbaus für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet wird (Vermietung an eine nicht steuerpflichtige Elektronikerlehrwerkstätte).

In einem **ersten Schritt** wird die Vorsteuer um jenen Anteil gekürzt, der auf die erhaltenen Subventionen entfällt und daher nicht in Abzug gebracht werden kann.

Vorsteuer auf den von Dritten ausgeführten Arbeiten	240'000
Vorsteuer auf der Eigenleistung (Wert der eigenen Arbeiten zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten): 7,6% von 500'000	<u>38'000</u>
Total Vorsteuer ungekürzt	278'000

Kürzung aufgrund der erhaltenen Subventionen um 58,44% (☞ Ziff. 8.6.1)	<u>- 162'463</u>
Verbleibende Vorsteuer	115'537

In einem **zweiten Schritt** ist die Vorsteuer um denjenigen Anteil zu kürzen, der auf den zur Vermietung an die nicht steuerpflichtige Elektronikerlehrwerkstätte bestimmten Teil des Gebäudes entfällt (Verwendung für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit):

Vorsteuerabzugskürzung für den für die Vermietung bestimmten Teil des Gebäudes um 25% (☞ Ziff. 8.6.1)	<u>- 28'884</u>
Restliche Vorsteuer aus dem Anbau der Lehrwerkstätte (☞ Ziff. 8.6.2.2)	<u>86'653</u>

**8.6.2.2 Betrieb 2007**

Bei der Ermittlung der für den Betrieb im Jahre 2007 vorzunehmenden Vorsteuerabzugskürzung ist zu berücksichtigen, dass die Subventionen von Bund und Kanton nicht der MWST unterliegen.

Da die Lehrwerkstätte für den Kauf der Hobelmaschine eine **objektbezogene Subvention** erhält, ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen:

Anschaffungspreis der computergesteuerten Hobelmaschine (inkl. MWST)	107'600	100,00%
Subvention für diese Maschine (nicht der MWST unterliegend)	90'000	83,64%

Im Weiteren ist auch aufgrund der erhaltenen **Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits** eine Vorsteuerabzugskürzung auf den Investitionen und übrigen Aufwendungen (z.B. auch auf der restlichen Vorsteuer aus dem Anbau der Lehrwerkstätte) vorzunehmen:

Steuerbarer Umsatz (exkl. MWST):

Wert der im Eigenverbrauch versteuerten, selbst ausgeführten Schreinerarbeiten beim Werkstattanbau	500'000	
Schreinerarbeiten für Dritte	<u>490'000</u>	
Total steuerbare Schreinerarbeiten	990'000	90,00%

Nicht der MWST unterliegende Einnahmen:

Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits	<u>110'000</u>	<u>10,00%</u>
Total	<u>1'100'000</u>	<u>100,00%</u>

Für die objektbezogene Subventionierung der nicht vorsteuerbelasteten Löhne des Ausbildungspersonals entfällt eine Vorsteuerabzugskürzung.

Die Vorsteuer im Zusammenhang mit den Materialbezügen für die Ausführung der zu Marktpreisen (Konkurrenzpreisen) verrechneten steuerbaren Schreinerarbeiten kann voll in Abzug gebracht werden.

### 8.6.2.3 MWST-Abrechnung für das Jahr 2007

MWST auf dem Umsatz (exkl. MWST):

Zu 7,6% steuerbare Schreinerarbeiten von 990'000 (inkl. Eigenleistungen Werkstattanbau)	75'240
---	--------

Vorsteuer:

– Bereinigte Vorsteuer auf dem Anbau der Lehrwerkstätte (☞ Ziff. 8.6.2.1)	86'653
– Vorsteuer auf dem Kauf der Hobelmaschine: 7,6% von 107'600 (107,6%)	7'600
Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der erhaltenen Subvention um 83,64% (☞ Ziff. 8.6.2.2):	<u>-6'357</u> 1'243

- Vorsteuer auf dem Material für Schreinerarbeiten (Drittarbeiten inkl. Eigenleistungen) 23'000
- Vorsteuer auf übrigen, nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen 15'000
- Aufgrund der Subventionen für die Deckung des Betriebsdefizits ist die Vorsteuer auf den Investitionen sowie den übrigen nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen zusätzlich um 10% zu kürzen (☞ Ziff. 8.6.2.2):

Restliche Vorsteuer Anbau Lehrwerkstätte	86'653	
Restliche Vorsteuer computergesteuerte Hobelmaschine	1'243	
Übrige, nicht direkt zuordenbare Vorsteuer	<u>15'000</u>	
	102'896	
Vorsteuerabzugskürzung um 10%	10'290	<u>- 10'290</u>
Total abziehbare Vorsteuer	115'606	<u>- 115'606</u>
<b>Vorsteuerüberhang</b> für das Jahr 2007		<u><u>40'366</u></u>

#### 8.6.2.4 Anmerkungen zum Vorgehen ab dem Jahre 2008

Die direkt zuordenbare Vorsteuer, die für Unterhalt und Reparaturen am vermieteten Teil der Liegenschaft anfällt, kann nicht in Abzug gebracht werden. Die nicht direkt zuordenbare Vorsteuer, die für Nebenkosten sowie Unterhalt und Reparaturen (z.B. Dach- und Fassadenreparaturen) anfällt, wird nach dem Quadratmeterschlüssel um 25% gekürzt (☞ Ziff. 8.6.1).

Die Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur in Bezug auf die Verwaltung der eigenen, nicht optierten Immobilien kann pauschal mit 0,07% der von der MWST ausgenommenen Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) vorgenommen werden (☞ Ziff. 1.3.3).

Falls sich die Betriebsdefizitdeckungen durch Subventionen in den folgenden Jahren in Prozenten des Gesamtumsatzes verändern, kann eine steuerlich relevante partielle Nutzungsänderung eintreten.

☞ Näheres dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

## 8.7 Kurhaus

### 8.7.1 Sachverhalt

Beim Kurhaus „Sonnenschein“ handelt es sich um einen Kurbetrieb mit angegliedertem Hotel und einer Residenz. Als Kurgäste werden nur Patienten behandelt, für die eine ärztliche Einweisung vorliegt. Ist keine Einweisung vorhanden, werden die Gäste als Hotelgäste betrachtet.

Weiter werden Leistungen an die Bewohner der Residenz erbracht. Diese bezahlen Miete für ihr Appartement und einen separaten Betrag für Mahlzeiten, die sie im Kurhaus einnehmen. Der Preis für die Verpflegung der Hotelgäste (Vollpension) und Residenzbewohner wird aufgrund der effektiv anfallenden Kosten zuzüglich eines Gewinnzuschlags berechnet. Die Kurgäste erhalten ebenfalls dieselben Mahlzeiten, d.h. die Kosten der Mahlzeiten sind bei allen gleich hoch. Bei den Kurgästen sind die Mahlzeiten jedoch in der Behandlungspauschale enthalten.

Für das Jahr 2007 sind die folgenden Zahlen aus der Buchhaltung bekannt (alle Angaben in Franken):

### Umsätze (exkl. MWST):

Von der MWST ausgenommene Umsätze:

Entgelt der Kurgäste mit ärztlicher Einweisung und Mieteinnahmen der Residenzbewohner, die Wohnsitz im Kurhaus begründen	1'800'000	72%
--	-----------	-----

Steuerbare Umsätze:

Hotelgäste, Übernachtung und Frühstück	250'000		
Mahlzeiten der Residenzbewohner und Hotelgäste sowie übrige steuerbare Umsätze	450'000	700'000	28%
Total Umsätze		<u>2'500'000</u>	<u>100%</u>

Weiter sind die im obigen Umsatz enthaltenen Erlöse für die Verpflegung der Kur- und Hotelgäste sowie der Residenzbewohner bekannt:

Kurgäste (von der MWST ausgenommen)	600'000	60%
Hotelgäste/Residenzbewohner (steuerbar)	<u>400'000</u>	<u>40%</u>
Total	<u>1'000'000</u>	<u>100%</u>

### Vorsteuer:

– Auf Verpflegung (Küche und Getränke)	12'000
– Auf Medikamenten für Kurgäste	5'000
– Auf übrigen Aufwendungen (nicht direkt zuordenbar)	<u>20'000</u>
Total	<u>37'000</u>

## 8.7.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

### 8.7.2.1 Abziehbare Vorsteuer

Im vorliegenden Beispiel geht es darum, die Vorsteuerabzugskürzung für die folgenden zwei Bereiche zu bestimmen:

- a) Verpflegung der Kurgäste (von der MWST ausgenommen) und der Hotelgäste/Residenzbewohner (steuerbar).

Dafür ist der Umsatzschlüssel des Restaurantbetriebes sachgerecht. Die Vorsteuerabzugskürzung beträgt 60% (☞ Ziff. 8.7.1);

- b) Übrige Aufwendungen (Gebäude, Verwaltung usw.), die sowohl für den von der MWST ausgenommenen Kurbereich (ärztliche Betreuung und Pension der Kurgäste) als auch für den steuerbaren Hotelbereich (Übernachtung/Verpflegung der Hotelgäste) anfallen.

Da es sich in beiden Bereichen (Kur- bzw. Hotelgäste) um gleichartige Leistungen handelt, kann diese Vorsteuerabzugskürzung aufgrund des Gesamtumsatzschlüssels mit 72% vorgenommen werden (☞ Ziff. 8.7.1).

Berechnung der abziehbaren Vorsteuer:

– Vorsteuer Verpflegung (Küche und Getränke)	12'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 60% (☞ Bst. a)	<u>- 7'200</u>	4'800
– (Nicht direkt zuordenbare) Vorsteuer Gesamtbetrieb	20'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 72% (☞ Bst. b)	<u>- 14'400</u>	5'600
Total abziehbare Vorsteuer		<u>10'400</u>

Die Vorsteuer auf den Medikamenten für Kurgäste kann nicht in Abzug gebracht werden, da diese der von der MWST ausgenommenen Kurbehandlung direkt zuordenbar ist.

### 8.7.2.2 Zu entrichtende MWST

Somit ergibt sich für das Jahr 2007 folgende MWST-Abrechnung:

	Umsatz	MWST
Umsätze aus der Beherbergung von Hotelgästen, steuerbar zu 3,6%	250'000	9'000
Mahlzeiten Residenzbewohner, Vollpension Hotelgäste und übrige steuerbare Leistungen zu 7,6%	450'000	<u>34'200</u>
Total Umsatzsteuer		43'200
Total abziehbare Vorsteuer (☞ Ziff. 8.7.2.1)		<u>10'400</u>
Total zu entrichtende MWST		<u>32'800</u>



Je genauer die steuerpflichtige Person ihre Vorsteuer auf verschiedene Vorsteuerkonti aufteilt, desto genauer kann der korrekte Vorsteuerabzug ermittelt werden.

## 8.8 Verband

### 8.8.1 Sachverhalt

Der Berufsverband „Detailhändler“ erbringt seinen Mitgliedern steuerbare Beratungsleistungen im Bereich „Verkauf“. Einen beachtlichen Teil dieser Beratungen erbringt der Verband nicht selbst, sondern engagiert dafür externe Berater. Zudem wird das Verbandssekretariat, das sich in gemieteten Räumlichkeiten befindet, nur teilweise selbst geführt. Ein Teil dieser Arbeiten wird durch ein Treuhandunternehmen erledigt. Zusätzlich zu den Umsätzen aus Beratungsleistungen erhält der Verband von der MWST ausgenommene Mitgliederbeiträge.

Weiter besitzt der Verband Liegenschaften, die alle vermietet sind (ohne Option für die Versteuerung der Mieteinnahmen) und die er selbst verwaltet. Der Verband erzielt ebenfalls Umsätze aus Zinsen und dem Handel mit Wertpapieren.

Die **Umsatzzahlen** (in Franken, exkl. MWST) für das Jahr 2007 sehen wie folgt aus:

Steuerbare Beratungsleistungen	7'200'000	60,0%
Von der MWST ausgenommene Mitgliederbeiträge	<u>4'800'000</u>	<u>40,0%</u>
Umsatz aus Haupttätigkeiten	12'000'000	100,0%
Umsatz aus Haupttätigkeiten	12'000'000	89,5%
Einnahmen aus Immobilienvermietung	600'000	4,5%
Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren	<u>800'000</u>	<u>6,0%</u>
Total Umsatz	<u>13'400'000</u>	<u>100,0%</u>

Weiter sind die folgenden direkt zuordenbaren **Aufwendungen** (in Franken) zu den Haupttätigkeiten bekannt:

Aufwendungen für die steuerbaren Beratungsleistungen (exkl. MWST):	6'600'000
Aufwendungen für die von der MWST ausgenommenen Mitgliederbeiträge (inkl. MWST):	300'000

Die angefallene **Vorsteuer** (in Franken) für das Geschäftsjahr 2007 wurde soweit als möglich direkt einer Tätigkeit zugeordnet und dadurch wie folgt gebucht:

Direkt zuordenbar:

– Vorsteuer auf den Aufwendungen für die steuerbaren Beratungsleistungen	480'000
– Vorsteuer aus dem Unterhalt der Liegenschaften	10'000

- Vorsteuer im Zusammenhang mit der Erzielung der Zinserträge und dem Handel mit Wertpapieren (Depotgebühren usw.) 2'000
- Vorsteuer des Treuhandbüros für die Fakturierung und das Inkasso der Mitgliederbeiträge 12'000

Nicht direkt zuordenbar:

- Vorsteuer auf übrigen Aufwendungen und Investitionen 130'000

## 8.8.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

### 8.8.2.1 Unsachgerechte Vorgehensweise

Der Verband will seine Vorsteuer nach der Pauschalvariante 1 kürzen. Er verzichtet auf die Vereinfachungen für die Vorsteuerabzugskürzung bei Umsätzen ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (☞ Ziff. 1.3.2 und 1.3.3).

Aufgrund der aufgeführten Zahlen ergibt sich folgender Schlüssel für die Kürzung der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuer:

Steuerbare Beratungsleistungen	7'200'000	53,73%
--------------------------------	-----------	--------

Von der MWST ausgenommene:

– Mitgliederbeiträge	4'800'000		
– Einnahmen aus Immobilienvermietung	600'000		
– Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren	800'000	6'200'000	46,27%
Total Umsatz		<u>13'400'000</u>	<u>100,00%</u>

Die den steuerbaren Beratungsleistungen direkt zuordenbare Vorsteuer wird voll in Abzug gebracht. Jene Vorsteuer, die den von der MWST ausgenommenen Leistungen (Mitgliederbeiträge, Mieteinnahmen, Umsätze aus Zinsen und Wertpapierhandel) zugeordnet werden kann, wird hingegen nicht in Abzug gebracht.

Damit sieht die MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 wie folgt aus:

Umsatz aus Beratungsleistungen steuerbar zu 7,6%	Umsatz	MWST
	7'200'000	547'200

Vorsteuer:

– Auf den Aufwendungen für die steuerbaren Beratungsleistungen (direkt zuordenbar)	480'000	
– Auf den nicht direkt zuordenbaren übrigen Aufwendungen und Investitionen:	130'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 46,27%	- 60'151	<u>69'849</u>
Total abziehbare Vorsteuer	549'849	- 549'849
Vorsteuerüberhang		<u><u>2'649</u></u>

Für den Verband ergibt sich aus dieser Berechnung ein offensichtlicher Steuervorteil. Addiert man zu den Aufwendungen für die steuerbaren Beratungsleistungen (6'600'000 Franken) übrige Aufwendungen und Investitionen im Umfang von 919'066 Franken (resultierend aus der Kapitalisierung des in Abzug gebrachten Anteils der auf den übrigen Aufwendungen und Investitionen lastenden Vorsteuer [Fr. 69'849]), ergibt sich ein Aufwand exklusive MWST von 7'519'066 Franken. Dieser steht einem steuerbaren Umsatz exklusive MWST von 7'200'000 Franken gegenüber. Diese Methode ist somit nicht sachgerecht und kann nicht angewendet werden.

### 8.8.2.2 Sachgerechte Vorgehensweise

Die Ermittlung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug muss sachgerecht vorgenommen werden. Ein solches Vorgehen sieht wie folgt aus:

Die den steuerbaren Beratungsleistungen direkt zuordenbare Vorsteuer ist voll abziehbar. Hingegen kann die Vorsteuer, die den von der MWST ausgenommenen Tätigkeiten (Mieteinnahmen aus Immobilien und Zinserträgen/Handel mit Wertpapieren) sowie den ebenfalls von der MWST ausgenommenen Mitgliederbeiträgen direkt zuordenbar ist, nicht in Abzug gebracht werden.

Was die nicht direkt zuordenbare Vorsteuer anbelangt, ist eine Vorsteuerabzugskürzung notwendig.

#### a) Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der von der MWST ausgenommenen Umsätze im Bereich Mieteinnahmen aus Immobilien und Handel mit Wertpapieren

In Bezug auf die Mieteinnahmen aus Immobilien sowie auf den Handel mit Wertpapieren ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. In beiden Fällen kann die Vorsteuerabzugskürzung anhand der vereinfachten Methode vorgenommen werden (→ Ziff. 1.3.2 und 1.3.3).

#### b) Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der von der MWST ausgenommenen Umsätze im Bereich Mitgliederbeiträge

Für die vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung wird ein sachgerechter Schlüssel ermittelt. Dabei werden die direkt zuordenbaren Aufwendungen – unabhängig davon, ob sie vorsteuerbelastet sind oder nicht – vom massgebenden Umsatz in Abzug gebracht:

Steuerbarer Umsatz	7'200'000		
abzüglich direkt zuordenbare Aufwendungen	<u>6'600'000</u>	600'000	11,76%
Von der MWST ausgenommener Umsatz	4'800'000		
abzüglich direkt zuordenbare Aufwendungen	<u>300'000</u>	<u>4'500'000</u>	<u>88,24%</u>
Total Umsatz (bereinigt)		<u>5'100'000</u>	<u>100,00%</u>



Im genannten Beispiel können also die Vereinfachungen zur Vorsteuerabzugskürzung neben einem separat ermittelten, sachgerechten Schlüssel zur Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der von der MWST ausgenommenen Erlöse aus der Haupttätigkeit angewendet werden. Dabei ist zu beachten, dass die nicht zuordenbare Vorsteuer, die aufgrund dieses separat ermittelten, sachgerechten Schlüssels zu kürzen ist, zuvor um den Betrag der Vorsteuerabzugskürzung reduziert werden kann, der durch Anwendung der Vereinfachungen zur Vorsteuerabzugskürzung ermittelt wurde.

Damit sieht die MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 wie folgt aus:

	Umsatz	MWST
Umsatz aus Beratungsleistungen steuerbar zu 7,6%	7'200'000	547'200

Vorsteuer:

- Auf den Aufwendungen für die steuerbaren Beratungsleistungen (direkt zuordenbar) 480'000
- Auf den nicht direkt zuordenbaren übrigen Aufwendungen und Investitionen 130'000
  - Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Vereinfachungen:
    - Mieteinnahmen aus Immobilien: Kürzung um 0,07% basierend auf den Mieteinnahmen von 600'000 Franken - 420
    - Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren: Kürzung im Sinne von Ziff. 1.3.2 - 500

Gültig bis 31. Dezember 2009

• Vorsteuerabzugskürzung der verbleibenden, nicht direkt zuordenbaren Vorsteuer:	130'000	
	- 420	
	<u>- 500</u>	
verbleibende, nicht direkt zuordenbare Vorsteuer	129'080	
 Kürzung gemäss Schlüssel um 88,24%		<u>- 113'900</u>
 Abziehbare, nicht direkt zuordenbare Vorsteuer auf den übrigen Aufwendungen und Investitionen:	15'180	<u>15'180</u>
– Total abziehbare Vorsteuer		<u>495'180 - 495'180</u>
Zu entrichtende MWST		<u><u>52'020</u></u>

## 8.9 Bau und Betrieb einer Eissporthalle

### 8.9.1 Sachverhalt

#### 8.9.1.1 Erstellung der Eissporthalle im Jahre 2006

Die Genossenschaft „Hockey“ baute im Jahre 2006 eine Eissporthalle mit Restaurant. Sie hat auf den Baubeginn für die Steuerpflicht nach Artikel 27 Absatz 2 MWSTG optiert. Die Eissporthalle wird von der Genossenschaft selbst betrieben, das Restaurant jedoch verpachtet (ohne Option für die Versteuerung der Pachtzinsen). Die Eissporthalle wird im Winter an Eissportvereine (Hockeyclubs, Eiskunstlaufvereine usw.) vermietet und in der übrigen Zeit für den freien Eislauf verwendet. Im Sommer wird die Halle zum Inlineskating benutzt (Inlineskatingvereine und freies Inlineskating). Zudem wird noch ein kleiner Verkaufshop/Kiosk betrieben. Der gesamte Unterhalt der Eissporthalle (Reinigung, Reparaturen usw.) wird durch steuerpflichtige Dritte erbracht.

Die Aufstellung über die Finanzierung und den Bau der Halle sieht wie folgt aus (alle Angaben in Franken [sofern nicht anders bezeichnet], Baukosten und Finanzierungszahlen exkl. MWST):

Total der Baukosten	6'100'000
Total Vorsteuer auf den Baukosten	400'000
Finanzierung:	
Genossenschaftskapital	5'000'000
Zinsloses Darlehen der öffentlichen Hand (Gemeinde)	500'000
Subventionen von Kanton/Bund (nicht der MWST unterliegend)	800'000
Spenden	<u>200'000</u>
Total	<u><u>6'500'000</u></u>

Grösse der Halle gesamt	40'000 m <sup>3</sup>
Anteil Restaurant	2'000 m <sup>3</sup>

### 8.9.1.2 Erstes Betriebsjahr 2007

Aus dem ersten Betriebsjahr 2007 sind die folgenden Zahlen aus der Buchhaltung bekannt (alle Angaben in Franken):

#### Umsätze (exkl. MWST):

Zu 7,6% steuerbarer Umsatz aus den Eintritten für den freien Eislauf/das freie Inlineskating	200'000
Erlöse aus dem Verkaufsshop/Kiosk, steuerbar zu 7,6%	50'000
Erlöse aus dem Verkaufsshop/Kiosk, steuerbar zu 2,4%	50'000
Von der MWST ausgenommener Umsatz aus der Vermietung der Halle an verschiedene Eissport-/Inlineskatingvereine	665'000
Von der MWST ausgenommener Pachtzins Restaurant (nicht optiert)	<u>10'000</u>
Total Umsatz	<u>975'000</u>

#### Aufwand (exkl. MWST):

Einkäufe für Verkaufsshop/Kiosk	70'000
---------------------------------	--------

#### Vorsteuer:

Direkt zuordenbare Vorsteuer für Verkaufsshop/Kiosk	3'500
Übrige, nicht direkt zuordenbare Vorsteuer (Unterhalt, Elektrizität, Wasser und administrative Kosten)	25'000

### 8.9.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST

#### 8.9.2.1 Bau der Eissporthalle im Jahre 2006

In einem **ersten Schritt** muss die auf den Bau der Halle entfallende Vorsteuer aufgrund der erhaltenen Subventionen und Spenden gekürzt werden. Der Vorsteuerabzug ist dabei nach Massgabe der zu erwartenden oder bereits bezahlten Subventionen und Spenden zu kürzen.

Total Baukosten (inkl. MWST)	6'500'000	100,00%
Erhaltene Subventionen / Spenden	1'000'000	15,38%

Als **zweiter Schritt** muss für den das Restaurant betreffenden Teil der Halle eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden, da für die Vermietung des Restaurants nicht optiert wurde.

Grösse der Halle gesamt	40'000 m <sup>3</sup>	100,00%
Anteil Restaurant	2'000 m <sup>3</sup>	5,00%

Die Berechnung aufgrund des Zahlenbeispiels sieht wie folgt aus:

Total Vorsteuer auf den Baukosten	400'000	
Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Subventionen und Spenden um 15,38%	<u>- 61'520</u>	
Rest	338'480	
Vorsteuerabzugskürzung um 5% für den Anteil Restaurant	<u>- 16'924</u>	
Verbleibende Vorsteuer	<u>321'556</u>	

Da mit dem Betrieb der Eissporthalle sowohl steuerbare Erlöse (Eintritte, Verkaufshop/Kiosk) als auch von der MWST ausgenommene Umsätze (Vermietung an Vereine) erzielt werden, muss in einem **dritten Schritt** eine nochmalige Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der zukünftigen Nutzung der Halle vorgenommen werden. Diese Kürzung kann provisorisch anhand des budgetierten Gesamtumsatzes (exkl. Umsätze aus der Restaurantverpachtung) vorgenommen werden.

Die Genossenschaft hat für das erste Betriebsjahr 2007 ein **Budget** erstellt; dieses weist die folgenden Umsatzzahlen aus (in Franken, exkl. MWST):

Steuerbare Umsätze:

Eintritte für freien Eislauf/freies Inlineskating	150'000		
Einnahmen Verkaufshop/Kiosk	<u>80'000</u>	230'000	31,50%

Von der MWST ausgenommene Umsätze:

Vermietung an Eissport-/Inlineskatingvereine	<u>500'000</u>	<u>68,50%</u>
Total	<u>730'000</u>	<u>100,00%</u>

Die verbleibende Vorsteuer ist somit nochmals aufgrund des Umsatzschlüssels des Budgets zu korrigieren.

Verbleibende Vorsteuer	321'556
Vorsteuerabzugskürzung um 68,50%	<u>- 220'266</u>
Total abziehbare Vorsteuer 2006	<u>101'290</u>

### 8.9.2.2 Betriebsjahr 2007

Bei der Ermittlung der im Betriebsjahr 2007 abzehbaren Vorsteuer muss berücksichtigt werden, dass die Gemeinde (öffentliche Hand) der Genossenschaft ein zinsloses Darlehen gewährt hat. Der Erlass des Darlehenszinses stellt in diesem Fall eine Subvention oder Spende dar, die in den Schlüssel für die Vorsteuerabzugskürzung miteinbezogen werden muss (☞ Ziff. 1.2.3.4). Die Höhe des massgebenden Zinssatzes für Hypotheken des ersten Ranges beträgt in diesem Fall 5%.

Für die Berechnung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug ist wie folgt vorzugehen:

Steuerbare Umsätze:

– Eintritte aus freiem Eislauf/ freiem Inlineskating	200'000			
– Einnahmen aus dem Verkaufsshop/Kiosk	100'000			
abzüglich Einkäufe für den Verkaufsshop/Kiosk	<u>- 70'000</u>	<u>30'000</u>	<u>230'000</u>	<u>24,73%</u>

Von der MWST ausgenommene Umsätze:

– Vermietung der Halle an verschiedene Eis- sport- und Inlineskatingvereine	665'000			
– Pachtzins Restaurant (nicht optiert)	10'000			
– Massgebender Darlehenszins für das zinslose Darlehen der Gemeinde (5% von 500'000)	<u>25'000</u>	<u>700'000</u>	<u>75,27%</u>	
Total Umsatz		<u>930'000</u>	<u>100,00%</u>	

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug für das Betriebsjahr 2007 lässt sich nun wie folgt ermitteln:

Nicht direkt zuordenbare Vorsteuer	25'000
Vorsteuerabzugskürzung um 75,27%	<u>- 18'817</u>
Abziehbare Vorsteuer	6'183
Direkt zuordenbare Vorsteuer Verkaufsshop/Kiosk	<u>3'500</u>
Total Anspruch auf Vorsteuerabzug für den Betrieb 2007	<u>9'683</u>

Es ist zu beachten, dass die anfallende Vorsteuer auf verschiedene Vorsteuerkonti zu verbuchen ist. Die Vorsteuer, die vollumfänglich in Abzug gebracht werden kann (Verkaufsshop/Kiosk), wird auf ein separates Konto verbucht. Gleiches gilt für die nicht direkt zuordenbare Vorsteuer.

Im Weiteren ist ebenfalls eine Korrektur der im Jahre 2006 aufgrund der Budgetzahlen 2007 ermittelten Vorsteuerabzugskürzung für den Hallenbau vorzunehmen, weil die effektiven Zahlen für den Betrieb nun vorhanden sind. Da die Vorsteuer des Hallenbaus jedoch bereits um den das Restaurant betreffenden Anteil gekürzt wurde, muss der aus der Vermietung des Restaurants erzielte Umsatz ausgeschrieben werden.

Steuerbare Umsätze:

– Eintritte aus dem freien Eislauf/ freien Inlineskating	200'000			
– Einnahmen aus dem Verkaufsshop/Kiosk	100'000			
abzüglich Einkäufe für den Verkaufsshop/Kiosk	<u>- 70'000</u>	<u>30'000</u>	<u>230'000</u>	<u>25,00%</u>

Von der MWST ausgenommene Umsätze:

– Vermietung der Halle an verschiedene Eis-sport- und Inlineskatingvereine	665'000		
– Massgebender Darlehenszins für das zinslose Darlehen der Gemeinde (5% von 500'000)	<u>25'000</u>	<u>690'000</u>	<u>75,00%</u>
Total Umsatz		<u>920'000</u>	<u>100,00%</u>

Gemäss Ziff. 8.9.2.1 beläuft sich die verbleibende Vorsteuer vor Kürzung aufgrund des Schlüssels gemäss Budget auf 321'556 Franken. Diese Vorsteuer muss nun mit dem effektiven Schlüssel gekürzt werden:

Verbleibende Vorsteuer (☞ Ziff. 8.9.2.1)	321'556
Vorsteuerabzugskürzung um 75,00%	<u>- 241'167</u>
Effektiver Anspruch auf Vorsteuerabzug für den Bau	80'389

Im Jahr 2006 geltend gemachte Vorsteuer 101'290

Somit im Jahre 2006 zuviel geltend gemachte Vorsteuer, die im Betriebsjahr 2007 zu korrigieren ist 20'901

Der Betrag von 20'901 Franken ist als Vorsteuerabzugskürzung in der periodischen MWST-Abrechnung unter Ziffer 130 zu deklarieren.

### 8.9.2.3 MWST-Abrechnung für das Jahr 2007

Die MWST-Abrechnung für das Jahr 2007 sieht somit wie folgt aus:

	Umsatz	MWST
Eintritte aus freiem Eislauf/freiem Inlineskating, steuerbar zu 7,6%	200'000	15'200
Einnahmen Verkaufsshop/Kiosk, steuerbar zu 7,6%	50'000	3'800
Einnahmen Verkaufsshop/Kiosk, steuerbar zu 2,4%	50'000	<u>1'200</u>
Total Umsatzsteuer		20'200

#### **Vorsteuer:**

Vorsteuer für den Betrieb (☞ Ziff. 8.9.2.2)	- 9'683
Korrektur für im Jahr 2006 zuviel geltend gemachte Vorsteuer für den Bau der Eissporthalle (☞ Ziff. 8.9.2.2)	<u>+ 20'901</u>
Total zu entrichtende MWST	<u>31'418</u>

Die Nebenkosten bei Immobilien sind normalerweise nach den in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien beschriebenen Grundsätzen aufzuteilen. Eine solche Aufteilung ist im genannten Beispiel nicht möglich, da die gemischt verwendeten Räumlichkeiten in kurzen zeitlichen Abständen sowohl zur Erzielung steuerbarer (Eintritte für freien Eislauf/freies Inli-

neskating) als auch von der MWST ausgenommener Umsätze (Vermietung an Eissport- und Inlineskatingvereine) verwendet werden. Deshalb kann im vorliegenden Beispiel nur ein Schlüssel aufgrund des Umsatzes angewendet werden.

- ☞ Über das vereinfachte steuerliche Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und Sportanlagen orientieren die Broschüren Sport und Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

## 8.10 Stiftung mit Profit-Centern

### 8.10.1 Sachverhalt

Die Stiftung „Country“ besitzt grosse Ländereien. Auf einem Teil davon führt sie einen Gutsbetrieb, der von Bund und Kanton subventioniert wird. Ein grosser Teil der Ländereien ist mit Wohnliegenschaften überbaut. Für die Verwaltung dieser Liegenschaften betreibt die Stiftung eine eigene Immobilienabteilung. Diese Abteilung ist zudem für den Betrieb des der Stiftung gehörenden Blockheizkraftwerks zuständig. Dieses Kraftwerk produziert Strom, welcher der örtlichen Stromversorgung zugeführt und verkauft wird. Zusätzlich betreibt die Stiftung einen Verlag, der verschiedene Bücher herausgibt. Diese Bücher werden zum Teil subventioniert.

Die Stiftung gliedert ihre Buchhaltung in drei Profit-Center sowie eine „Allgemeine Abteilung“ auf. In dieser „Allgemeinen Abteilung“ werden nur die nicht einem einzelnen Profit-Center zuordenbaren Aufwendungen belastet und gebucht. Die drei Profit-Center weisen im Jahre 2007 folgende Zahlen aus (alle Angaben in Franken, Einnahmen exkl. MWST):

#### Profit-Center „Gutsbetrieb“

Für die Versteuerung der Entgelte aus dem Verkauf der selbst produzierten Produkte hat die Stiftung aus Vereinfachungsgründen optiert, weil sie daneben noch Umsätze von über 100'000 Franken aus zugekauften Produkten erzielt.

Umsätze „Gutsbetrieb“	1'500'000
Subventionen von Bund und Kanton	300'000
Vorsteuer	25'000

#### Profit-Center „Immobilien“

Umsatz aus der Vermietung von Wohnungen (nur an Nichtsteuerpflichtige inkl. Gutsverwalter)	15'000'000
Vorsteuer auf Reparatur- und Unterhaltsarbeiten an den Wohnliegenschaften	300'000
Umsatz Blockheizkraftwerk aus dem Verkauf von Strom	500'000
Vorsteuer Blockheizkraftwerk (z.B. auf dem Einkauf von Energie zur Stromerzeugung und dem Unterhalt)	20'000

**Profit-Center „Verlag“**

Umsatz aus dem Verkauf von Büchern	200'000
Subventionen an die Produktion der Bücher	100'000

Vorsteuer auf Aufwendungen des Verlags	4'500
--	-------

**„Allgemeine Abteilung“**

Nicht direkt den Profit-Centern zuordenbare Vorsteuer	10'000
---	--------

## 8.10.2 Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung und der zu entrichtenden MWST in den einzelnen Profit-Centern und in der „Allgemeinen Abteilung“

### 8.10.2.1 Profit-Center

Um eine sachgerechte Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Verhältnisse am effektiven Ort der Verwendung vornehmen zu können, ist die angefallene Vorsteuer aufgrund der Verhältnisse in den einzelnen Profit-Centern zu kürzen. Deshalb wird die angefallene Vorsteuer getrennt nach Profit-Centern erfasst. Dies bedeutet, dass bei solchen komplexen Verhältnissen in der Buchhaltung pro Profit-Center ein oder sogar mehrere Vorsteuerkonti geführt werden müssen. Eine Aufschlüsselung in den einzelnen Profit-Centern ist sonst nicht möglich.

Die Stiftung hat die entsprechenden Vorkehrungen getroffen, so dass für die einzelnen Profit-Center die Vorsteuerabzugskürzung beziehungsweise die abzugsfähige Vorsteuer und die geschuldete MWST wie folgt berechnet werden kann:

#### a) Profit-Center „Gutsbetrieb“

Der Gutsbetrieb erzielt steuerbare Umsätze aus dem Verkauf von Vieh, Fleisch, Gemüse, Getreide und Obst. Diese Umsätze sind zum reduzierten Satz steuerbar. Da Bund und Kanton den Gutsbetrieb mit nicht der MWST unterliegenden Subventionen unterstützen, ist die für den Gutsbetrieb anfallende Vorsteuer nach dem Verhältnis dieser erhaltenen Subventionen zu den gesamten Einnahmen zu kürzen.

Schlüssel für die Vorsteuerabzugskürzung:

Steuerbarer Umsatz „Gutsbetrieb“ (optiert)	1'500'000	83,33%
Subventionen (nicht der MWST unterliegend)	<u>300'000</u>	<u>16,67%</u>
Total	<u>1'800'000</u>	<u>100,00%</u>

MWST-Abrechnung „Gutsbetrieb“:

	Umsatz	MWST
Steuerbarer Umsatz zu 2,4%	1'500'000	36'000

Vorsteuer „Gutsbetrieb“	25'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 16,67%	<u>-4'167</u>	<u>-20'833</u>
Zu entrichtende MWST „Gutsbetrieb“		<u>15'167</u>



**b) Profit-Center „Immobilien“**

Der Umsatz aus der Vermietung von Wohnungen an Nichtsteuerpflichtige ist von der MWST ausgenommen. Aus diesem Grund kann die Vorsteuer auf den Reparatur- und Unterhaltsarbeiten an den Wohnliegenschaften nicht in Abzug gebracht werden.

Da es sich beim Betrieb des Blockheizkraftwerks um eine steuerbare Tätigkeit handelt, kann die diesem Betriebsteil zuordenbare Vorsteuer vollumfänglich geltend gemacht werden.

MWST-Abrechnung „Immobilien“:

	Umsatz	MWST
Umsatz aus dem Verkauf von Strom, steuerbar zu 7,6%	500'000	38'000
Vorsteuer Betrieb Blockheizkraftwerk		- 20'000
Zu entrichtende MWST „Immobilien“		<u>18'000</u>

**c) Profit-Center „Verlag“**

Der Verlag erzielt steuerbare Umsätze auf dem Verkauf von Büchern. Da er unter anderem auch Lehrbücher herausgibt, erhält die Stiftung zudem vom Kanton nicht der MWST unterliegende Subventionen. Die auf den Aufwendungen des Verlags lastende Vorsteuer ist somit nach dem Verhältnis der erhaltenen Subventionen an den gesamten Einnahmen zu kürzen.

Schlüssel für die Vorsteuerabzugskürzung:

Steuerbarer Umsatz „Verlag“	200'000	66,67%
Subventionen (nicht der MWST unterliegend)	100'000	<u>33,33%</u>
Total	<u>300'000</u>	<u>100,00%</u>

MWST-Abrechnung „Verlag“:

	Umsatz	MWST
Steuerbarer Umsatz zu 2,4%	200'000	4'800
Vorsteuer „Verlag“	4'500	
Vorsteuerabzugskürzung um 33,33%	- 1'500	- 3'000
Zu entrichtende MWST „Verlag“		<u>1'800</u>

**8.10.2.2 „Allgemeine Abteilung“**

Es ist ein Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel anhand der Umsatzverhältnisse zu ermitteln. Dabei stellt sich das Problem, dass der Umsatz aus der Vermietung der Wohnungen nicht als Basis herangezogen werden kann, weil dadurch ein nicht sachgerechtes Verhältnis zu den anderen Umsätzen hergestellt würde. Die Mieteinnahmen werden daher in jene Verwaltungsentschädigung umgerechnet, die einem unabhängigen Dritten für die Verwaltung dieser Wohnungen in Rech-

nung gestellt würde. Im vorliegenden Beispiel beträgt die Verwaltungsgebühr gemäss Usanz 5% der Mieteinnahmen.

Umgerechneter, von der MWST ausgenommener Umsatz sowie der MWST nicht unterliegende Umsätze:

– Subventionen für den Gutsbetrieb	300'000		
– Umsatz aus Vermietung von Wohnungen			
5% der Mieteinnahmen von 15'000'000	750'000		
– Subventionen an die Produktion der Bücher	<u>100'000</u>	1'150'000	34,33%

Steuerbare Umsätze:

– Umsatz Gutsbetrieb steuerbar	1'500'000		
– Umsatz Verkauf Strom	500'000		
– Umsatz Verkauf Bücher	<u>200'000</u>	<u>2'200'000</u>	65,67%
Total Umsätze		<u>3'350'000</u>	<u>100,00%</u>

Vorsteuer „Allgemeine Abteilung“	10'000	
Vorsteuerabzugskürzung um 34,33%	<u>- 3'433</u>	6'567

### 8.10.2.3 MWST-Abrechnung der Stiftung

Für das Jahr 2007 ergibt sich somit folgende MWST-Abrechnung:

	Umsatz	MWST
Steuerbare Umsätze:		
– Gutsbetrieb, steuerbar zu 2,4%	1'500'000	36'000
– Stromverkauf, steuerbar zu 7,6%	500'000	38'000
– Verlag, steuerbar zu 2,4%	200'000	<u>4'800</u>
Total Umsatzsteuer		78'800
Vorsteuer:		
– Gutsbetrieb (☞ Ziff. 8.10.2.1 Bst. a)	20'833	
– Immobilien (☞ Ziff. 8.10.2.1 Bst. b)	20'000	
– Verlag (☞ Ziff. 8.10.2.1 Bst. c)	3'000	
– Allgemeine Abteilung (☞ Ziff. 8.10.2.2)	<u>6'567</u>	
Total Vorsteuer	50'400	- 50'400
Total zu entrichtende MWST		<u>28'400</u>

## 8.11 Verband mit Mitgliederbeiträgen, Schulung, Verkauf von Fachliteratur

### 8.11.1 Sachverhalt

Der Verband Alpha ist eine Berufsorganisation, die in verschiedene Profit-Center eingeteilt ist. Die Aufwendungen des Verbandssekretariats sollen mit folgenden Einnahmen finanziert werden:

Ertragsart:	Profit-Center:
– Mitgliederbeiträge	A
– Abonnements- sowie Inserateeinnahmen Verbandszeitschrift (die Mitglieder erhalten diese gratis)	A
– Schulungsveranstaltungen	B
– Verkauf von Fachliteratur	C

Den Profit-Centern B und C werden alle direkten Aufwendungen belastet, beispielsweise dem Profit-Center B die Referentenhonorare, Druckkosten der Schulungsunterlagen, Verpflegungskosten für Referenten und Teilnehmer.

Die allgemeinen Kosten (z.B. allgemeiner Verwaltungsaufwand) des Verbandssekretariats sowie sämtliche Saläre werden dem Profit-Center A belastet.

### 8.11.2 Buchhaltungszahlen für das Jahr 2007

Vom Verband Alpha sind für das Jahr 2007 folgende Buchhaltungszahlen bekannt (alle Angaben in 1'000 Franken, Erlöse und Aufwendungen exkl. MWST).

Der Erlös abzüglich direkter Drittaufwand ergibt den Deckungsbeitrag je Profit-Center.

Profit-Center	Art der Erlöse	Erlöse	Drittaufwand	Deckungsbeitrag
A	Mitgliederbeiträge	1'100		
A	Abonnement Verbandszeitschrift	100		
A	Inserate Verbandszeitschrift	300		
A	Aufwand (Kosten Verbandszeitschrift; Saläre und Unkosten des Verbandssekretariats)		1'700	
	Subtotal	1'500	1'700	- 200
B	Schulung (Teilnehmergebühren)	500	350	150
B	Schulung (Einnahmen für Verpflegung und Getränke)	100	80	20
C	Verkauf Fachliteratur	800	650	150
Total		<u>2'900</u>	<u>2'780</u>	<u>120</u>

#### Angaben zu den einzelnen Umsätzen:

##### Mitgliederbeiträge

Die Mitgliederbeiträge sind grundsätzlich von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 13 MWSTG).

### Abonnementseinnahmen Verbandszeitschrift

Die Abonnementseinnahmen für die jährlich mehrmals erscheinende Zeitschrift sind zum reduzierten Satz steuerbar.

### Inserateeinnahmen Verbandszeitschrift

Die Inserateeinnahmen sind zum Normalsatz steuerbar.

### Teilnehmergebühren für die Schulung

Die Schulungen sind grundsätzlich von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

### Einnahmen für Verpflegung und Getränke im Zusammenhang mit der Schulung

Die im Zusammenhang mit der Schulung separat fakturierten gastgewerblichen Leistungen sind zum Normalsatz steuerbar.

### Fachliteratur

Die Erlöse aus dem Verkauf von Büchern und Broschüren sind zum reduzierten Satz steuerbar, sofern gewisse Bedingungen erfüllt sind (z. B. Broschüre Druckerzeugnisse).

In der Buchhaltung wird folgende **angefallene Vorsteuer** (in 1'000 Franken) ausgewiesen:

Schulung (Verpflegung und Getränke)	6.0
Fachliteratur	7.5
Verbandszeitschrift, Verbandssekretariat	27.0

### 8.11.3 Umsatzschlüssel

Die Berechnung des Umsatzschlüssels (Anteil steuerbare bzw. von der MWST ausgenommene Umsätze am Gesamtumsatz) ergibt folgendes Verhältnis:

Umsatzart	Steuerbar	Von der MWST ausgenommen	Gesamtumsatz
Mitgliederbeiträge		1'100	1'100
Verbandszeitschrift:			
– Abonnementeinnahmen	100		100
– Inserateeinnahmen	300		300
Schulung:			
– Teilnehmergebühren		500	500
– Einnahmen für Verpflegung und Getränke	100		100
Fachliteratur	<u>800</u>		<u>800</u>
Total	<u>1'300</u>	<u>1'600</u>	<u>2'900</u>
Total in Prozenten	<u>44,83%</u>	<u>55,17%</u>	<u>100,00%</u>

### 8.11.4 Beurteilung des Vorsteuerabzugs der Profit-Center B und C sowie Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote des Profit-Centers A

#### Profit-Center B Schulung

Für die von der MWST ausgenommenen Schulungsleistungen kann keine Vorsteuer geltend gemacht werden. Für die separat fakturierten steuerbaren gastgewerblichen Leistungen im Zusammenhang mit den Schulungsleistungen hingegen kann die Vorsteuer voll in Abzug gebracht werden. Zu beachten ist, dass für die Verpflegung der Referenten und allfälliger Gratisteilnehmer kein Vorsteuerabzug möglich ist.

#### Profit-Center C Fachliteratur

Für den steuerbaren Verkauf der Fachliteratur kann die Vorsteuer voll in Abzug gebracht werden. Zu beachten ist, dass bei Gratisabgaben im Umfang von mehr als 300 Franken pro Person und Jahr die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten ist.

#### Profit-Center A Allgemeine Verwaltung, Mitgliederbetreuung, Verbandszeitschrift

Mit dem Verkauf der Verbandszeitschrift und den Inseraten verfügt der Verband über eine wesentliche Finanzierungsquelle. Die Verbandsmitglieder erhalten aufgrund des Mitgliederbeitrags die Zeitschrift ohne weitere Gegenleistung. Somit ist die Zeitschrift mit folgenden Einnahmen finanziert:

- Abonnements- und Inserateeinnahmen (steuerbar);
- Teile der Mitgliederbeiträge (von der MWST ausgenommen).

Die Verbandstätigkeit (inkl. Zeitschrift) wird zudem auch mit den Deckungsbeiträgen aus den übrigen Profit-Centern finanziert. Da auf den direkten Aufwendungen der Profit-Center der volle Vorsteuerabzug möglich ist, sofern sie zur Erzielung steuerbarer Umsätze eingesetzt werden, dürfen für die Vorsteuerschlüsselung der gemischt verwendeten Aufwendungen des Profit-Centers A nur noch die **Deckungsbeiträge** der übrigen Profit-Center berücksichtigt werden. Mit anderen Worten sind anteilige vorsteuerbelastete Aufwendungen des Profit-Centers A den übrigen Profit-Centern nur noch in der Höhe deren Deckungsbeiträge (☞ Ziff. 8.11.2) zuordenbar.

Aufgrund dieses Sachverhalts ergibt sich für das Profit-Center A – gemäss nachfolgenden Berechnungen – eine Vorsteuerabzugsquote von 31,32%:

Abonnementeinnahmen	100	
Inserateinnahmen	300	
<b>Deckungsbeitrag</b> Schulung (Verpflegung und Getränke)	20	
<b>Deckungsbeitrag</b> Fachliteratur	150	
Total massgebliche steuerbare Anteile	570	31,32%

Mitgliederbeiträge	1'100	
<b>Deckungsbeitrag</b> Schulung (Teilnehmergebühren)	<u>150</u>	
Total massgebliche von der MWST ausgenommene Umsatzanteile	<u>1'250</u>	<u>68,68%</u>
Total massgebliche Umsatzanteile für die Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote des Profit-Centers A	<u>1'820</u>	<u>100,00%</u>

Nicht sachgerecht wäre es, wenn der Vorsteuerabzug des Profit-Centers aufgrund des Gesamtumsatzschlüssels von 44,83% (Ziff. 8.11.3) erfolgen würde.

Im ersten bis dritten Quartal können die Vorsteuerabzüge für die gemischt verwendeten Leistungen jeweils aufgrund der Vorjahresquote vorgenommen werden. Am Jahresende ist die Quote neu zu ermitteln und die aufgrund der Vorjahresquote provisorisch vorgenommenen Abzüge im ersten bis dritten Quartal sind zu berichtigen.

### 8.11.5 MWST-Abrechnung des Verbands

Die MWST-Abrechnung des Verbands für das Jahr 2007 sieht wie folgt aus:

	Umsatz	MWST
Steuerbare Umsätze:		
– Abonnement Verbandszeitschrift, steuerbar zu 2,4%	100	2.4
– Inserate Verbandszeitschrift, steuerbar zu 7,6%	300	22.8
– Schulung (Verpflegung und Getränke), steuerbar zu 7,6%	100	7.6
– Fachliteratur, steuerbar zu 2,4%	800	<u>19.2</u>
Total Umsatzsteuer		52.0
Vorsteuer:		
– Schulung (Verpflegung und Getränke)	6.0	
– Fachliteratur	7.5	
– Verbandszeitschrift, Verbandssekretariat, 31,32% von 27.0	<u>8.5</u>	
Total Vorsteuer	22.0	- 22.0
Total zu entrichtende MWST		<u>30.0</u>