

## MWST-Info 09

# Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen



## Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

## Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)
Ziff.	Ziffer

### **Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:**

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

### **Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:**

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

## **Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Info**

Die gesetzlichen Grundlagen lauten wie folgt:

Artikel 28 - 30 und 80 MWSTG sowie Artikel 9 und 58 - 68 MWSTV.

Die steuerpflichtige Person kann die im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit angefallene MWST grundsätzlich als Vorsteuer in Abzug bringen, sofern sie nachweist, dass sie die entsprechende Vorsteuer bezahlt hat.

Dieser Grundsatz erfährt folgende Einschränkungen:

- Aufwendungen zur Erzielung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, berechnen sich nicht zum Vorsteuerabzug;
- im Falle einer gemischten Verwendung ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren;
- im Falle von Eigenverbrauch ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren;
- im Falle einer Einlagesteuerung ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren;
- bei Vereinnahmung von Geldern gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a - c MWSTG ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen.

Wo immer möglich erfolgt die Korrektur des Vorsteuerabzugs nach dem effektiven Verwendungszweck. Daneben bietet Artikel 65 MWSTV Vorsteuerkorrekturen mittels Pauschalen oder gemäss eigenen Berechnungen an. Als Beispiel für eine eigene Berechnung kann die 3-Topf-Methode dienen (☞ Ziff. 4.5.1).

Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen gemäss Artikel 29 Absatz 2 und 3 MWSTG stellt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Artikel 10 Absatz 1 MWSTG dar. Somit können sich Holdinggesellschaften ab dem 1. Januar 2010 ins MWST-Register eintragen lassen. Sie können die Vorsteuer, welche im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit anfällt, geltend machen (☞ Ziff. 9).

Gültig mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) vom 12. Juni 2009 per 1. Januar 2010.

Die Informationen in dieser MWST-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV.



## Inhaltsverzeichnis

### Teil I Vorsteuerabzug

1	Grundsätzliches zum Vorsteuerabzug . . . . .	9
1.1	Welche Vorsteuern dürfen geltend gemacht werden? . . . . .	9
1.2	Grafik zur Abklärung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug . . . . .	10
1.3	Eintragung im MWST-Register als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug . . . . .	11
1.4	Unterscheidung zwischen unternehmerischer und nicht unternehmerischer Tätigkeit . . . . .	11
1.4.1	Unternehmerische Tätigkeit . . . . .	11
1.4.2	Nicht unternehmerische Tätigkeit . . . . .	12
1.4.3	Beispiele . . . . .	12
1.4.4	Folgen für den Vorsteuerabzug . . . . .	13
1.5	Vorsteuerabzug bei den von der Steuer ausgenommenen Leistungen. . . . .	14
1.5.1	Grundsatz. . . . .	14
1.5.2	Option . . . . .	16
1.5.2.1	Grundsatz. . . . .	16
1.5.2.2	Ausnahmen . . . . .	16
1.5.3	Vorsteuerabzug für im Ausland erbrachte Leistungen. . . . .	17
1.6	Nachweis des Vorsteuerabzugs . . . . .	18
1.6.1	Inlandsteuer . . . . .	19
1.6.2	Bezugsteuer . . . . .	20
1.6.3	Einfuhrsteuer . . . . .	20
1.7	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs . . . . .	21
1.7.1	Inlandsteuer . . . . .	22
1.7.2	Bezugsteuer . . . . .	22
1.7.3	Einfuhrsteuer . . . . .	22
1.8	Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in ausländischer Währung . . . . .	23
1.9	Berichtigung des Vorsteuerabzugs. . . . .	23
1.9.1	Entgeltsminderung und Rückerstattung von Entgelt. . . . .	23
1.9.2	Nachträgliche Änderung der Nutzung . . . . .	24
2	Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit nicht als Entgelt geltenden Mittelfläßen (Art. 18 Abs. 2 MWSTG) . . . . .	24
2.1	Grundsatz. . . . .	24
2.2	Vorsteuerabzug auf den direkt zuordenbaren Aufwendungen . . . . .	25
2.3	Vorsteuerabzug auf den nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen . . . . .	27
2.4	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand . . . . .	28

**Teil II Vorsteuerkorrekturen**

3	Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung . . . . .	29
4	Methoden zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur (Art. 65 MWSTV) . . . . .	30
4.1	Grundsatz. . . . .	30
4.2	Vorsteuerkorrektur nach dem effektiven Verwendungszweck. . . . .	30
4.3	Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen. . . . .	31
4.3.1	Branchenpauschalen (Art. 66 Bst. a - c und f MWSTV) . . . . .	31
4.3.2	Gewährung von Krediten, Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren (Art. 66 Bst. d MWSTV) . . . . .	31
4.3.3	Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien (Art. 66 Bst. e MWSTV) . . . . .	32
4.3.4	Referentenleistungen . . . . .	32
4.3.5	Entschädigungen für unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungsrats-honorare, Behördenentschädigungen oder Sold. . . . .	32
4.4	Vorsteuerkorrektur durch Versteuerung der Umsätze . . . . .	33
4.5	Vorsteuerkorrektur mittels eigener Berechnungen . . . . .	34
4.5.1	3-Topf-Methode . . . . .	34
4.5.2	Umsatzschlüssel . . . . .	35
4.5.2.1	Massgebender Umsatz für die Vorsteuerkorrektur bei Anwendung des Umsatzschlüssels. . . . .	35
4.5.2.1.1	Grundsatz. . . . .	35
4.5.2.1.2	Vom Grundsatz abweichende Regelungen. . . . .	35
5	Besondere Sachverhalte, die keine Vorsteuerkorrektur zur Folge haben . . . . .	36
5.1	Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen. . . . .	36
5.2	Nicht eingelöste Geschenkgutscheine . . . . .	36
6	Detailregelungen . . . . .	37
6.1	Zeitpunkt der Deklaration . . . . .	37
6.2	Rundung. . . . .	38
6.3	Abrechnung / Deklaration . . . . .	38

**Teil III Fiktiver Vorsteuerabzug**

7	Fiktiver Vorsteuerabzug . . . . .	39
7.1	Grundsatz. . . . .	39
7.2	Fiktiver Vorsteuerabzug beim Bezug von Urprodukten, Vieh oder Milch ohne Mehrwertsteuerbelastung (Art. 28 Abs. 2 MWSTG). . . . .	39
7.2.1	Grundsatz. . . . .	39
7.2.2	Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug . . . . .	39
7.2.3	Berechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs . . . . .	40
7.3	Fiktiver Vorsteuerabzug beim Bezug eines gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstandes ohne Mehrwertsteuerbelastung (Art. 28 Abs. 3 MWSTG) . . . . .	40
7.3.1	Grundsatz. . . . .	40
7.3.2	Was ist ein Gebrauchtgegenstand? . . . . .	41
7.3.3	Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug . . . . .	42
7.3.4	Berechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs . . . . .	44
7.3.5	Vorübergehende Verwendung für sonstige Zwecke . . . . .	46
7.3.6	Rückgängigmachung des fiktiven Vorsteuerabzugs . . . . .	48
7.3.7	Zeitpunkt der Rückgängigmachung sowie Deklaration. . . . .	49
7.3.8	Buchführung / Aufzeichnung . . . . .	50
7.3.9	Korrektur des fiktiven Vorsteuerabzugs bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenständen . . . . .	52

**Teil IV Spezialfälle**

8	Vorsteuerkorrektur im Rahmen der Gruppenbesteuerung (Art. 13 MWSTG) . . . . .	55
9	Beteiligungen . . . . .	56
9.1	Begriff (Art. 29 Abs. 3 MWSTG). . . . .	56
9.2	Steuerpflicht . . . . .	56
9.3	Vorsteuerabzug beim Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen . . . . .	56
9.3.1	Vorsteuerabzug aufgrund von Artikel 29 Absatz 2 MWSTG . . . . .	57
9.3.2	Ergänzende Berechnungsmöglichkeit für Holdinggesellschaften. . . . .	62
9.3.2.1	Begriff Holdinggesellschaft . . . . .	62
9.3.2.2	Vorsteuerabzug aufgrund von Artikel 29 Absatz 4 MWSTG . . . . .	63
9.3.2.3	Leistungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft (☞ Anhang II.) . . . . .	66
9.3.2.3.1	Führen des Konzerns (sog. Shareholder-Costs) . . . . .	66
9.3.2.3.2	Zusätzliche Leistungen (z.B. Management-Fees, Lizenzen) . . . . .	67
10	Umstrukturierungen (Art. 29 Abs. 2 MWSTG) . . . . .	67

**Anhang**

I.	Beispiele zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur . . . . .	69
1	Korrektur nach dem effektiven Verwendungszweck . . . . .	69
2	Korrektur mittels eigener Berechnungen - Teilzuordnung der Vorsteuer . . . . .	72
3	Korrektur mittels eigener Berechnungen - Einheit der Leistung . . . . .	74
4	Korrektur mittels eigener Berechnungen - Umsatzschlüssel . . . . .	76
II.	Vorgehensweise zur Ermittlung bestimmter Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft . . . . .	77
1	Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns . . . . .	77
2	Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit den Managementdienstleistungen beziehungsweise Lizenzen . . . . .	79

**Teil I**

**Vorsteuerabzug**

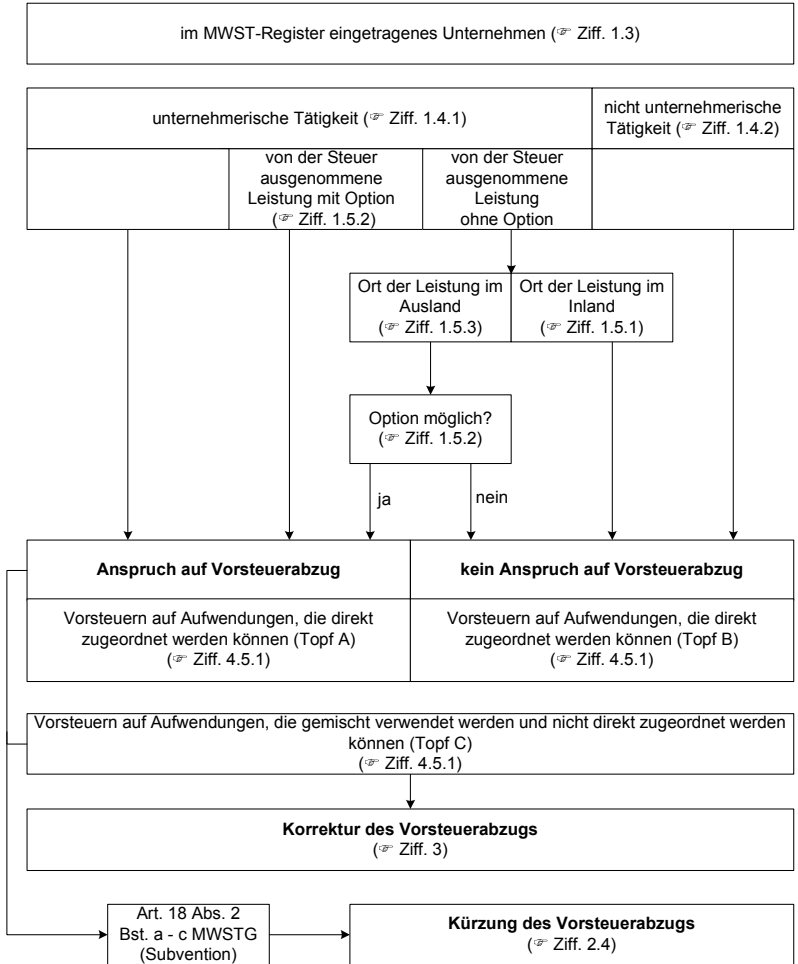
**1 Grundsätzliches zum Vorsteuerabzug**  
**1.1 Welche Vorsteuern dürfen geltend gemacht werden?**

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit unter Vorbehalt der Artikel 29 und 33 MWSTG die folgenden Vorsteuern abziehen:

- Die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer (☞ MWST-Info Steuerobjekt);
- die von ihr deklarierte Bezugsteuer (☞ MWST-Info Bezugsteuer);
- die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der EZV entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer sowie - bei Verlagerung der Steuerentrichtung - die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer;
- die fiktiven Vorsteuern beim Bezug
  - eines Erzeugnisses der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gärtnerei, Vieh oder Milch von einem nicht steuerpflichtigen Landwirt, Forstwirt, Gärtner, Viehhändler oder von einer nicht-steuerpflichtigen Milchsammelstelle (☞ Ziff. 7.2);
  - eines gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstandes ohne Mehrwertsteuerbelastung für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland (☞ Ziff. 7.3).

1.2

**Grafik zur Abklärung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug**



Ergebnisse nachträglich Änderungen im Verwendungszweck, indem ein Gegenstand vom zum Vorsteuerabzug berechtigenden in den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bereich (z.B. vom Geschäfts- ins Privatvermögen) überführt wird oder umgekehrt, so liegt eine Nutzungsänderung vor (☞ Ziff. 1.9.2).

In den Bereichen Gruppenbesteuerung, Beteiligungen, Holdinggesellschaften und Umstrukturierungen bestehen Ausnahmeregelungen (☞ Ziff. 8 - 10).

### 1.3 **Eintragung im MWST-Register als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug**

Der Vorsteuerabzug kann nur von Unternehmen geltend gemacht werden, die im MWST-Register eingetragen sind. Eine steuerpflichtige Person kann sowohl unternehmerische als auch nicht unternehmerische Tätigkeiten ausüben. Die Abgrenzung des unternehmerischen vom nicht unternehmerischen Bereich ist für die Frage des Vorsteuerabzugs wesentlich.

- ☞ Weitere Information zu diesem Thema können der MWST-Info Steuerpflicht entnommen werden.

### 1.4 **Unterscheidung zwischen unternehmerischer und nicht unternehmerischer Tätigkeit**

#### 1.4.1 **Unternehmerische Tätigkeit**

Ein Unternehmen betreibt, wer

- eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und
- unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

Wer ein Unternehmen betreibt und steuerpflichtig wird (obligatorisch oder durch Verzicht auf die Befreiung), kann ab diesem Zeitpunkt die im Rahmen der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit angefallene Vorsteuer geltend machen. Dies gilt beispielsweise auch für Unternehmen, die zum Zeitpunkt der Steuerpflicht noch keinen Umsatz erzielt haben, sog. *Start-up-Unternehmen*.

- ☞ Nähere Erläuterungen zu den Voraussetzungen der unternehmerischen Tätigkeit finden sich in der MWST-Info Steuerpflicht.

### 1.4.2 Nicht unternehmerische Tätigkeit

Bei den folgenden Beispielen handelt es sich um nicht unternehmerische Tätigkeiten einer steuerpflichtigen Person:

- Unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten (z.B. Verwaltungsrats- und Stiftungsratsmandate, Ausüben von öffentlichen Ämtern, Erfüllung von Militär- oder Zivildienstpflicht);
- Tätigkeiten in Ausübung hoheitlicher Gewalt;
- private Tätigkeiten (Pflege eines Hobbys oder einer Liebhaberei; privater Konsum).

### 1.4.3 Beispiele

*Der steuerpflichtige Einzelunternehmer Karl Schweizer betreibt ein Malergeschäft. In seiner Tätigkeit als Maler ist Karl Schweizer unternehmerisch tätig. In Bezug auf seine privaten Tätigkeiten ist Karl Schweizer nicht unternehmerisch tätig. Karl Schweizer hat somit einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich.*

*Der Y-Verein stellt seinen Mitgliedern einen Golfplatz zur Verfügung. Auch Nichtmitglieder können gegen eine Platzgebühr den Golfplatz benutzen. Der Y-Verein erbringt sowohl gegenüber den Nichtmitgliedern wie auch gegenüber seinen Aktivmitgliedern entgeltliche Leistungen und ist deshalb unternehmerisch tätig. Die Leistungen gegenüber den Aktivmitgliedern sind allerdings von der Steuer ausgenommen. Der Y-Verein hat auch Passivmitglieder. Die Einnahmen aus den Passivmitgliederbeiträgen sind Spenden gleichgestellt, die im unternehmerischen Bereich anfallen. Es besteht kein nicht unternehmerischer Bereich.*

*Die Stiftung Chinderhuus betreibt eine Kinderbetreuungsstätte. Die den Eltern in Rechnung gestellten Beiträge reichen zum überwiegenden Teil zur Kostendeckung aus. Das verbleibende Defizit wird durch Spenden gedeckt. Die Stiftung ist unternehmerisch tätig. Sie hat nur einen unternehmerischen Bereich.*

*Die Dienststelle Polizei einer Gemeinde ist für die hoheitliche Polizeitätigkeit (z.B. Verkehrskontrollen, Verzeigungen) zuständig. Daneben bietet sie gegen Entgelt Fahrsicherheitstrainings an. In Bezug auf die Polizeitätigkeit ist die Dienststelle Polizei hoheitlich und damit nicht unternehmerisch tätig. In Bezug auf die Fahrsicherheitstrainings ist sie unternehmerisch tätig. Die Dienststelle hat somit einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich.*

*Die steuerpflichtige Anwaltskanzlei Oswald nimmt neben der ordentlichen anwaltlichen Beratung von Klienten regelmässig Mandate als ausserordentliche Konkursverwalterin wahr. In Bezug auf die Beratung ist die Kanzlei Oswald unternehmerisch tätig. In Bezug auf die hoheitliche Tätigkeit der Konkursverwaltung ist sie nicht unternehmerisch tätig. Die Anwaltskanzlei Oswald hat somit einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich.*

#### 1.4.4

#### Folgen für den Vorsteuerabzug

Während im unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug grundsätzlich gegeben ist, besteht im nicht unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind folglich Vorsteuern auf Gegenständen oder Dienstleistungen, die für einen nicht unternehmerischen Bereich verwendet werden, wie beispielsweise für den privaten oder hoheitlichen Bereich.

Dazu gehören beispielsweise Auslagen für:

- Freizeitgegenstände;
- Güter für die private Bedarfsdeckung;
- Ferien / Ausflüge;
- Hobby / Liebhaberei;
- Repräsentationskosten, die nach kaufmännischer Betrachtungsweise nicht im Interesse des Unternehmens liegen;
- die amtliche Motorfahrzeugprüfung durch kantonale Strassenverkehrsämter;
- die Erstellung von Aufenthalts- und Niederlassungsbewilligungen durch die Fremdenpolizei.

Dienen hingegen solche Aufwendungen dem Erreichen der Ziele des Unternehmens und fallen damit im unternehmerischen Bereich an, sind sie im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Beispiele hierfür sind das Betriebsweihnachtessen, gelegentliche Veranstaltungen zur Teambildung, der jährliche Ausflug mit dem Personal oder Aktivitäten im Zusammenhang mit einem Firmenjubiläum.

Werden nicht direkt zuordenbare Aufwendungen (z.B. die Verwaltungsinfrastruktur) für beide Bereiche (unternehmerisch und nicht unternehmerisch) verwendet, so handelt es sich um eine gemischte Verwendung und der Vorsteuerabzug ist zu korrigieren (☞ Ziff. 3).



Vorteilszuwendungen an eng verbundene Personen und ihnen Nahestehende, die einem unabhängigen Dritten nicht zugebilligt würden, berechtigen zum Vorsteuerabzug. Sie sind aber zum Wert, den unabhängige Dritte bezahlen müssten, zu versteuern (☞ MWST-Info Privatanteile).

## 1.5 1.5.1

### **Vorsteuerabzug bei den von der Steuer ausgenommenen Leistungen Grundsatz**

Die steuerpflichtige Person kann **innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit** auch Leistungen erbringen, die gemäss Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

Darunter fallen beispielsweise folgende Leistungen:

- Die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete, Pacht);
- Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen;
- Leistungen im Bereich der Bildung;
- kulturelle Dienstleistungen;
- Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze;
- Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs.



Aufwendungen, die zur Erzielung solcher Leistungen anfallen, berechtigen grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug (☞ Ausnahmen Ziff. 1.5.2 und 1.5.3).

#### **Beispiel 1**

*Der Geschäftszweck der Motorrad AG besteht aus dem Erteilen von Grundkursen zum Erwerb des Motorrad-Führerausweises (Fahrschule). Die Motorrad AG ist unternehmerisch tätig und damit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die aus der Fahrschule erzielten Kursentgelte sind aber nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Die Investitionen und Aufwendungen wie beispielsweise der Kauf der für die Fahrschule eingesetzten Motorräder und deren Unterhalt berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.*

### **Beispiel 2**

*Das steuerpflichtige Immobilienunternehmen Constru AG vermietet u.a. familienfreundliche Wohnungen zum privaten Wohnen. Die Constru AG ist unternehmerisch tätig und damit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Vermietung von Wohnungen ist aber nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Aufwendungen wie beispielsweise Malerarbeiten oder Sanitärleistungen, die im Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung anfallen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.*

### **Beispiel 3**

*Der steuerpflichtige allgemein praktizierende Arzt Herbert Müller schafft im Zuge der Modernisierung seiner Arztpraxis ein mobiles Ultraschallgerät an. Der Arzt ist unternehmerisch tätig und damit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Investition berechtigt aber nicht zum Vorsteuerabzug, da die mit dem Ultraschallgerät vom Arzt durchgeführten Heilbehandlungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.*

## **Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs**

Im Zusammenhang mit Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen ist Folgendes zu beachten:

Der Handel mit Wertschriften (Verkauf) ist gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG von der Steuer ausgenommen, falls es sich nicht um Beteiligungen im Sinne von Artikel 29 Absatz 3 MWSTG handelt. Aufwendungen im Zusammenhang mit solchen Wertschriften, beispielsweise die Verwaltungskosten oder Depotgebühren während der Haltedauer, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

- ☞ Beteiligungen, d.h. Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten und einen massgeblichen Einfluss vermitteln, werden unter Ziffer 9 behandelt.

**1.5.2**  
**1.5.2.1**

**Option**  
**Grundsatz**

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer in ihrer Rechnung an den Leistungsempfänger unter Vorbehalt der nachstehend aufgeführten Ausnahmen jede von der Steuer ausgenommene Leistung freiwillig versteuern (Art. 22 Abs. 1 MWSTG).



Aufwendungen, die zur Erzielung solcher optierter Leistungen anfallen, berechtigen zum Vorsteuerabzug.

**Beispiel**

*Der Geschäftszweck der Motorrad AG besteht aus dem Erteilen von Grundkursen zum Erwerb des Motorrad-Führerausweises (Fahrschule). Die aus der Fahrschule erzielten Kursentgelte sind nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Die Motorrad AG hat für die Grundkurse optiert. Die Investitionen und Aufwendungen wie beispielsweise der Kauf der für die Fahrschule eingesetzten Motorräder und deren Unterhalt berechtigen zum Vorsteuerabzug.*

**1.5.2.2**

**Ausnahmen**

Gemäss Artikel 22 Absatz 2 MWSTG ist für gewisse Tätigkeiten die Option ausgeschlossen. Dazu gehören:

- Leistungen von Versicherern und Rückversicherern sowie von Versicherungsvertretern und Versicherungsmaklern;
- Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs;
- Leistungen bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen;
- gewisse Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Vermietung, Verpachtung, Verkauf), sofern der Empfänger sie ausschliesslich für private Zwecke nutzt.



Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung solcher Leistungen anfallen, berechtigen **nie** zum Vorsteuerabzug.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie in der MWST-Info Steuerobjekt.

### **Beispiel**

*Für die Realisation eines Neubaus wird die Baugenossenschaft Sonnenschein gegründet. Die Überbauung besteht aus 6 identischen Stockwerkeinheiten, nämlich aus 4 Familienwohnungen sowie 2 Praxisräumen für gewerbliche Zwecke. Es wird beabsichtigt, für die von der Steuer ausgenommene Vermietung der Praxisräume infolge gewerblicher Nutzung nach Artikel 22 Absatz 1 MWSTG zu optieren. Für die Vermietung der Familienwohnungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 MWSTG nicht optiert werden.*

*Es besteht ein anteilmässiger Anspruch auf Vorsteuerabzug von 33,33 % (Berechnung: 2 von insgesamt 6 Einheiten) auf den Investitionen und Aufwendungen zur Erstellung des Neubaus. Durch die Geltendmachung der Vorsteuer wird angenommen, dass bei Bezugsbereitschaft des Gebäudes tatsächlich 2 Mietverhältnisse nach den Möglichkeiten von Artikel 22 MWSTG freiwillig versteuert werden.*

### **Variante**

*Die Mietersuche hat ergeben, dass - entgegen der ursprünglichen Absicht - eine als Praxis vorgesehene Einheit nur zu privaten Wohnzwecken vermietet werden kann.*

*Der geltend gemachte Vorsteuerabzug von 33,33 % ist im Umfang von 16,67 % (Berechnung: 1 von insgesamt 6 Einheiten) zu korrigieren.*

- ☞ Weitere Ausführungen zu Nutzungsänderungen unter Ziffer 1.9.2 sowie zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur bei gemischter Verwendung unter Ziffer 3.

## **1.5.3**

### **Vorsteuerabzug für im Ausland erbrachte Leistungen**

Erbringt die steuerpflichtige Person von der Steuer ausgenommene Leistungen im Ausland und kann für diese, wären sie im Inland erbracht worden, gemäss Artikel 22 MWSTG optiert werden (☞ Ziff. 1.5.2), berechnen die für die Erbringung dieser Leistungen nötigen Aufwendungen zum Vorsteuerabzug (Art. 60 MWSTV). Dies unabhängig davon, ob für gleichartige, im Inland erbrachte Leistungen optiert wurde oder nicht.

Ist die Option nicht möglich, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

### **Beispiel**

*Alex Wunder, ein alleinunterhaltender Künstler mit Sitz im Inland, tritt regelmässig auf Kleinbühnen im benachbarten Ausland auf. Die von ihm erbrachten kulturellen Leistungen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 14 MWSTG von der Steuer ausgenommen (Gage). Würden diese Darbietungen im Inland erbracht, hätte der Künstler gemäss Artikel 22 MWSTG die Möglichkeit, seine Leistungen freiwillig zu versteuern (Option). Auf den Investitionen und Aufwendungen (z.B. Bühnenbild, Kostüme), die in der Schweiz anfallen, besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Umfang der Umsätze aus im Ausland erbrachten Leistungen.*

- ☞ Die MWST-Info Ort der Leistungserbringung gibt Auskunft darüber, welche Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht an welchem Ort erbracht werden.

## **1.6**

### **Nachweis des Vorsteuerabzugs**

Es gilt der beweisrechtliche Grundsatz, dass die steuerpflichtige Person steuermindernde Tatsachen und somit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu belegen hat. Deshalb muss aus der Gesamtheit aller vorhandenen Beweismittel eindeutig erkennbar sein, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug zu Recht besteht.

Im MWSTG gilt der Grundsatz der Beweismittelfreiheit (Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können, ist es möglich, den Beweis durch verschiedene Beweismittel zu erbringen.

Die ESTV muss bei jedem Beweismittel prüfen, ob dieses den geltend gemachten Vorsteuerabzug tatsächlich belegen kann. Liegt für einen bestimmten Sachverhalt bloss ein einziges Beweismittel vor, so muss dieses eindeutig sein (z.B. Original-Belege oder elektronisch signierte Belege; Rechnung mit den Angaben nach Art. 26 MWSTG). Liegt kein eindeutiges Beweismittel vor, kann sich aus dem Gesamtbild mehrerer Beweismittel allenfalls trotzdem ein eindeutiger Beweis ergeben (z.B. Verträge, Quittungen, Zahlungsbestätigungen). Die Beweiskraft ist im Einzelfall zu prüfen und hängt von den beigebrachten Beweismitteln ab.

Je eindeutiger ein Beweismittel ist, desto einfacher gelingt der Nachweis des Vorsteuerabzugs. Wenn immer möglich sollte deshalb ein eindeutiges Beweismittel vorhanden sein und aufbewahrt werden. Eindeutig sind die Original-Belege (z.B. Originalrechnungen, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen) oder elektronisch signierte Belege.

Der Abzug der Vorsteuer nach Artikel 28 Absatz 1 MWSTG ist zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 4 MWSTG).

Daneben existieren weitere Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, abhängig davon, ob es sich um Inlandsteuer, Bezugsteuer oder Einfuhrsteuer handelt.

### 1.6.1

#### **Inlandsteuer**

Gemäss Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer abziehen.

Die Inlandsteuer gilt als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem die MWST eingefordert hat (Art. 59 Abs. 1 MWSTV). Dies kann namentlich mittels Rechnung, Mahnung, Vertrag, Brief, Fax usw. erfolgen.

Die Höhe der von ihr eingeforderten Steuer (Betrag, anwendbarer Steuersatz) muss von der steuerpflichtigen Person, welche die Vorsteuer in Abzug bringen will, nachgewiesen werden können (☞ Ziff. 1.6). Für die ESTV ist dieser Nachweis noch nicht erbracht, wenn eine Rechnung (Art. 3 Bst. k MWSTG) lediglich den Vermerk *inkl. MWST* trägt, ohne weiteren Hinweis auf den Steuerbetrag oder den angewendeten Steuersatz.

Der Leistungsempfänger muss nicht prüfen, ob die MWST von ihm zu Recht eingefordert wurde. Weiss er aber, dass die Person, die ihm die MWST überwälzt hat, nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist, so ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 59 Abs. 2 MWSTV).

Der Nachweis der Vorsteuerabzugsberechtigung ist vorzugsweise mit einer Rechnung beziehungsweise mit einer durch den Leistungsbezüger erstellten Gutschrift (Art. 3 Bst. k MWSTG) mit den Angaben nach Artikel 26 Absatz 2 MWSTG zu erbringen (☞ MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung). Nach Artikel 26 Absatz 1 MWSTG ist der Leistungserbringer verpflichtet, dem Leistungsempfänger auf dessen Verlangen eine solche Rechnung auszustellen. Die Durchsetzung dieses Anspruchs ist allerdings zivilrechtlicher Natur.

Fehlt eine solche Rechnung, kann der Nachweis, dass die MWST eingefordert wurde, nach dem Grundsatz der freien Beweisführung auch anderweitig erbracht werden. Es ist der steuerpflichtigen Person überlassen, wie sie den Nachweis erbringt (☞ Ziff. 1.6).



Es empfiehlt sich, den Nachweis des Vorsteuerabzuges mittels Originalrechnungen, welche die Voraussetzungen gemäss Artikel 26 Absatz 2 MWSTG erfüllen, zu erbringen.

## 1.6.2

### Bezugsteuer

Gemäss Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die von ihr deklarierte Bezugsteuer abziehen.

Als Nachweis für den Anspruch auf Vorsteuerabzug bei der Bezugsteuer gilt die Deklaration der Bezugsteuer gegenüber der ESTV.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Bezugsteuer entnommen werden.

## 1.6.3

### Einfuhrsteuer

Abzugsberechtigt gemäss Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG sind im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit:

- Die entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit unbedingter Forderung veranlagt wurde;
- die entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit bedingter Forderung veranlagt wurde und fällig geworden ist;
- die für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer.

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit der Importeur den Vorsteuerabzug auf der Einfuhrsteuer geltend machen kann:

- Er ist im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV beziehungsweise der elektronischen Veranlagungsverfügung (eVV), lautend auf Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person (Importeur).
- Er ist tatsächlich Importeur und kann deshalb unmittelbar nach der Einfuhr über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen und dies auch entsprechend belegen (z.B. beim Verkaufsgeschäft anhand einer korrekt verbuchten Einkaufsrechnung).

Lautet die Veranlagungsverfügung der EZV beziehungsweise die eVV auf eine andere Person als den eigentlichen steuerpflichtigen Importeur, kann dieser den Vorsteuerabzug dennoch vornehmen, wenn er die übrigen vorstehend aufgeführten Bedingungen erfüllt.

Die von der EZV ausgestellte Veranlagungsverfügung gilt als Rechtstitel. Bei Verlust des Originals stellt die EZV gegen Gebühr einen Ersatzbeleg aus. Aus dem Ersatzbeleg lassen sich die gleichen Rechte auf Vorsteuerabzug ableiten wie aus dem Original.



Es empfiehlt sich, den Nachweis des Vorsteuerabzugs mittels des Originals der Veranlagungsverfügung der EZV beziehungsweise der eVV zu erbringen.

☞ Zusätzliche Informationen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten (z.B. Veredelungsverkehr, werkvertragliche Lieferung, Mietgeschäft) finden sich in der MWST-Info Ort der Leistungserbringung.

### 1.7

#### **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs**

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die unternehmerische Tätigkeit und die Eintragung im MWST-Register. Vorsteuern für nicht unternehmerische Tätigkeiten (private Verwendung, hoheitliche Tätigkeiten usw.) sowie für von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Optionsmöglichkeit nach Artikel 22 Absatz 2 MWSTG berechtigen nie zum Abzug (☞ Beispiel unter Ziff. 1.5.2.2).

Wird eine bezogene Leistung, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, in einem späteren Zeitpunkt für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet, ist eine Nutzungsänderung zu berechnen. Diese erfolgt auf den Zeitpunkt der ersten Verwendung (nach der Nutzungsänderung) der bezogenen Leistung.

Der Vorsteuerabzug kann geltend gemacht werden, solange die Verjährung noch nicht eingetreten ist (Art. 42 MWSTG).

Zeitlich entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug wie in den nachfolgenden Ziffern beschrieben.

## 1.7.1 Inlandsteuer

### **Zeitpunkt bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten (Art. 39 Abs. 1 MWSTG)**

Im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (Art. 40 Abs. 1 MWSTG). Massgebend für die Zuordnung der Rechnung zur entsprechenden Abrechnungsperiode ist i.d.R. das Rechnungsdatum.

Das ändert aber nichts daran, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug durch die steuerpflichtige Person nachgewiesen werden muss. Nachzuweisen ist die Bezahlung der Vorsteuer (Art. 28 Abs. 4 MWSTG). Wird eine Rechnung also überhaupt nicht bezahlt oder kann die Bezahlung nicht nachgewiesen werden, hat der steuerpflichtige Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug gänzlich rückgängig zu machen.

### **Zeitpunkt bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten (Art. 39 Abs. 2 MWSTG)**

Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnung (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

## 1.7.2 Bezugsteuer

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug aufgrund der Bezugsteuer entsteht im Zeitpunkt der Abrechnung über diese Bezugsteuer (Art. 40 Abs. 3 MWSTG).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Bezugsteuer entnommen werden.

## 1.7.3 Einfuhrsteuer

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug aufgrund der Einfuhrsteuer entsteht am Ende der Abrechnungsperiode, in der die Steuer festgesetzt wurde (Art. 40 Abs. 4 MWSTG).

Dies bedeutet, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug in derjenigen Abrechnungsperiode entsteht,

- in der die Zollanmeldung angenommen und mittels Veranlagungsverfügung der EZV festgesetzt wurde; oder

- in der das Dokument verfallen ist, mit dem die MWST auf der Einfuhr durch Barhinterlage im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung bedingt erhoben wurde. Die steuerpflichtige Person muss im Besitz dieses Dokuments sein (z.B. Quittung für Barhinterlage, Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung, Geleitschein). Die auf einem noch nicht verfallenen Dokument für das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der Veredelung (verbürgt oder hinterlegt) ausgewiesene MWST bewirkt keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.


### 1.8 **Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in ausländischer Währung**

- ☞ Informationen zum Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in ausländischer Währung entnehmen Sie den MWST-Infos Steuerbemessung und Steuersätze sowie Buchführung und Rechnungsstellung.

### 1.9 **Berichtigung des Vorsteuerabzugs** 1.9.1 **Entgeltsminderung und Rückerstattung von Entgelt**

Wird das von der steuerpflichtigen Person aufgewendete Entgelt korrigiert, so ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt wird, eine Anpassung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen (Art. 41 Abs. 2 MWSTG).

Eine Korrektur des Entgelts (Entgeltsminderung) liegt beispielsweise vor, wenn die steuerpflichtige Person ihrem Leistungserbringer einen kleineren Betrag bezahlt, als dieser in Rechnung gestellt hat, etwa infolge Skonti, Rabatten oder Mängelrügen.

 Im Ergebnis darf der Leistungsempfänger nicht mehr Vorsteuer abziehen, als er tatsächlich an den Leistungserbringer bezahlt hat.

- ☞ Informationen zum Vorsteuerabzug bei unrichtigem oder unberechtigtem Steuerausweis auf den Rechnungen des Leistungserbringers entnehmen Sie der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung.

## 1.9.2 **Nachträgliche Änderung der Nutzung**

Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg, so ist der Abzug im Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen zu korrigieren (Eigenverbrauch). Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG).

Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein, so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode korrigiert werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Einlageentsteuerung). Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 MWSTG).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden.

## 2 **Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen (Art. 18 Abs. 2 MWSTG)**

### 2.1 **Grundsatz**

Die folgenden Mittelflüsse werden nicht ausgerichtet, um eine Leistung abzugelten. Sie führen zu keiner Korrektur des Vorsteuerabzugs, d.h. der Erhalt solcher Mittelflüsse beeinflusst den Vorsteuerabzug nicht. Dazu gehören namentlich:

- Spenden;
- Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte;
- Dividenden und andere Gewinnanteile;
- Vertraglich oder gesetzlich geregelte Kostenausgleichszahlungen, die durch eine Organisationseinheit, namentlich durch einen Fonds, an Akteure innerhalb einer Branche geleistet werden;
- Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden;
- Zahlungen für Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen;
- Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, die nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG von der Steuer befreit sind.

☞ Informationen zur Unterscheidung der Spenden von Sponsoringeinnahmen finden Sie in der MWST-Info Subventionen und Spenden.

## 2.2

### **Vorsteuerabzug auf den direkt zuordenbaren Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Erzielung solcher Mittelflüsse können Aufwendungen anfallen. Solche Aufwendungen berechtigen wie alle Aufwendungen dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie im Rahmen der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit anfallen.

#### **Beispiel 1**

##### **Sanierungsleistungen**

*Infolge eines Umsatzeinbruchs gerät eine steuerpflichtige Unternehmung zunehmend in Schwierigkeiten, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Der drohenden Illiquidität wird durch Zuführung von neuem Eigenkapital entgegengewirkt, indem die einzelnen Aktionäre eine freiwillige Zuzahlung leisten. Die anfallenden Aufwendungen zum Erhalt dieser Zuzahlungen (z.B. durch die beauftragte Anwaltskanzlei) berechtigen zum Vorsteuerabzug, da diese der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Handelstätigkeit zuzuordnen sind.*

#### **Beispiel 2**

##### **Pfandgelder**

*Eine steuerpflichtige landwirtschaftliche Genossenschaft beschliesst, Paletten sowie Paloxen zu erwerben. Diese werden anschliessend gegen ein Pfandgeld den Landwirten für die Einlieferung von Produkten zur Verfügung gestellt. Die Investitionen berechtigen zum Vorsteuerabzug, da diese der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (Detailhandel) zuzuordnen sind.*

#### **Beispiel 3**

##### **Schadenersatz**

*Ein steuerpflichtiges Engineeringunternehmen lässt ein Oberflächenverfahren patentieren. Dieses wird in der Folge durch einen Dritten ohne Einwilligung verwendet. Aufgrund der eingereichten Klage wird der Dritte zu einer Schadenersatzzahlung verpflichtet. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Prozessführung berechtigen den Kläger zum Vorsteuerabzug, da diese der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zuzuordnen sind.*

#### **Beispiel 4**

##### **Suppenküche**

*Ein Verein betreibt eine Suppenküche, in welcher er kostenlos einfache Mahlzeiten an Bedürftige abgibt. Die finanziellen Mittel für den Betrieb der Suppenküche erhält er einerseits aus Mitgliederbeiträgen und andererseits aus Spenden, wofür er regelmässig Spendenaufrufe durchführt. Der Verein ist*

*nicht unternehmerisch tätig, da die Abgabe von Gratismahlzeiten keine auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit darstellt. Die für die Spendenaufrufe anfallenden Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.*

### **Beispiel 5**

#### **Spenden**

*Ein steuerpflichtiges Museum für moderne Kunst erbringt sowohl von der Steuer ausgenommene Leistungen (Eintritte gem. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG), für die nicht optiert wird, als auch steuerbare Leistungen (Cafeteria).*

#### **Variante 1**

*Die Spenden werden für eine unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit eingesetzt:*

*Die Bestuhlung der Cafeteria muss ersetzt werden. Die Finanzierung soll durch Spenden erfolgen. Ein spezialisiertes Unternehmen für Spendenaufrufe, -generierung (Fundraising) wird mit der Durchführung der Spendenaktion beauftragt. Die für das Fundraising in Rechnung gestellten Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug, da diese vollumfänglich der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (Cafeteria) zuzuordnen sind.*

#### **Variante 2**

*Die Spenden werden für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit eingesetzt:*

*Die Museumsleitung beschliesst, den vorgesehenen Umbau der Galerie zur Verbesserung der Lichtverhältnisse mittels Spendenaufrufs zu finanzieren. Die Spendenaktion wird von einem Dritten durchgeführt. Die für das Fundraising in Rechnung gestellten Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, da sie vollumfänglich der zwar unternehmerischen, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (Eintritte für das Museum) zuzuordnen sind.*

## 2.3 Vorsteuerabzug auf den nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen

### **Beispiel 1**

#### **Spenden**

*Ein steuerpflichtiges Museum für moderne Kunst erbringt sowohl von der Steuer ausgenommene Leistungen (Eintritte gem. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG), für die nicht optiert wird, als auch steuerbare Leistungen (Cafeteria).*

*Die Spenden werden gleichzeitig für unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten und für unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten eingesetzt:*

*Die Museumsleitung beschliesst, die Ersatzbeschaffung der Einrichtung in der Cafeteria gleichzeitig mit der Investition in der Museumsgalerie vorzunehmen. Beide Vorhaben sollen mittels einer Spendenaktion finanziert werden. Das Total der erzielten Spenden kann folglich weder der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (Cafeteria), noch der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (Eintritte für das Museum) direkt zugeordnet werden.*

#### **Variante 1**

##### **Die Spendenaktion wird von einem Dritten (Fundraising-Unternehmen) durchgeführt.**

*Die in Abzug gebrachte Vorsteuer auf den in Rechnung gestellten Aufwendungen für das Fundraising ist im Verhältnis der Verwendung zu korrigieren. Die Korrektur kann nach Ziffer 4.2 beziehungsweise Ziffer 4.5 ermittelt werden. Bei Anwendung der 3-Topf-Methode gemäss Ziffer 4.5.1 ist diese Vorsteuer dem Topf C zuzuordnen.*

#### **Variante 2**

##### **Die Leistungen für die Spendenaktion werden mit der eigenen Infrastruktur und mit dem eigenen Personal erbracht.**

*Der Vorsteuerabzug ist im Verhältnis der Verwendung auf allen hierfür direkt anfallenden Aufwendungen und Investitionen zu korrigieren. Darunter fallen beispielsweise die selbst hergestellten oder zugekauften Waren zur Unterstützung der Spendenaktion (z.B. verzierte Kunstkarten). Die Korrektur kann nach Ziffer 4.2 vorgenommen werden.*

*Für die selbst erbrachten Vorleistungen (z.B. die für die Spendenaktion verwendete eigene Infrastruktur) liegt ebenfalls eine gemischte Verwendung vor. Diese kann zusammen mit der Vorsteuerkorrektur für die übrigen gemischt verwendeten Leistungen nach Ziffer 4.5 vorgenommen werden. Bei Anwendung der 3-Topf-Methode gemäss Ziffer 4.5.1 sind diese Vorsteuern dem Topf C zuzuordnen.*

## 2.4

### **Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand**

Die folgenden Mittelflüsse gelten mangels Leistung nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelte), führen aber zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c i.V.m. Art. 33 Abs. 2 MWSTG):

- Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand;
  - Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten;
  - Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke.
- ☞ Informationen zur Berechnung der Vorsteuerkürzung entnehmen Sie der MWST-Info Subventionen und Spenden.

## Teil II

### Vorsteuerkorrekturen

#### 3 Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen

- auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit; oder
- innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind,

so liegt eine gemischte Verwendung vor und der Vorsteuerabzug ist im Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

#### **Beispiel**

*Der Geschäftszweck der steuerpflichtigen Motorrad AG besteht nebst der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Fahrschul-tätigkeit (gem. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen) im unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden (steuerbaren) Handel mit Motorradbekleidung und Zubehör.*

*Bei Leistungen, die zwar im unternehmerischen Bereich verwendet werden, die aber nicht direkt einer konkreten Tätigkeit zugeordnet werden können, **ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren.** Typische Beispiele dafür sind Infrastrukturkosten (z.B. Anschaffung eines Kopiergeräts), allgemeine Energiekosten (Strom, Wasser, Heizung) oder der Bezug von Büromaterial. Diese Aufwendungen werden i.d.R. sowohl für den steuerbaren Handel als auch für die von der Steuer ausgenommene Fahrschule verwendet.*

Wird eine solche Vorleistung (namentlich Aufwendungen und Investitionen) zu einem überwiegenden Teil im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, so kann die Vorsteuer vollständig abgezogen und am Ende der Steuerperiode korrigiert werden (Art. 30 Abs. 2 MWSTG).

- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können den MWST-Infos Nutzungsänderungen und Privatanteile entnommen werden.

## **4 Methoden zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur (Art. 65 MWSTV)**

### **4.1 Grundsatz**

Stützt die steuerpflichtige Person ihre Vorsteuerkorrekturen auf eigene Berechnungen ab, so muss sie die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchführen (Art. 67 MWSTV).

Bei der Wahl der Korrekturmethode ist zu beachten, dass die gewählte Methode

- zu einem sachgerechten Ergebnis führt; und
- während mindestens einer Steuerperiode beizubehalten ist.

Die steuerpflichtige Person kann zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur eine oder mehrere Methoden frei wählen, sofern dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt (Art. 68 Abs. 1 MWSTV).

Als sachgerecht gilt jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die

- den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt;
- betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist; und
- die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt (Art. 68 Abs. 2 MWSTV).

### **4.2 Vorsteuerkorrektur nach dem effektiven Verwendungszweck**

Zur Berechnung der Vorsteuer nach dem effektiven Verwendungszweck (Art. 65 Bst. a MWSTV) sind folgende Grundsätze massgebend:

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

- den unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten direkt zuordenbar sind, können voll in Abzug gebracht werden;
- den nicht unternehmerischen Tätigkeiten oder den unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten direkt zuordenbar sind, können nicht in Abzug gebracht werden;
- gemischt verwendet und nicht direkt zugeordnet werden können, sind sachgerecht (d.h. nach effektiven Kriterien, mit Hilfe geeigneter Schlüssel) zu korrigieren.

- ☞ Als zusätzliche Hilfe dazu dient auch die 3-Topf-Methode gemäss Ziffer 4.5.1 sowie das detaillierte Berechnungsbeispiel im Anhang I.

## 4.3

### 4.3.1

#### **Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen Branchenpauschalen (Art. 66 Bst. a - c und f MWSTV)**

- Tätigkeiten von Banken
  - ☞ Weitere Einzelheiten dazu sind in den MWST-Branchen-Infos Finanzbereich sowie Vorsteuerpauschale für Banken enthalten.
- Tätigkeiten von Versicherungsgesellschaften
  - ☞ Weitere Einzelheiten dazu sind in der MWST-Branchen-Info Versicherungswesen enthalten.
- Tätigkeiten von spezialfinanzierten Dienststellen von Gemeinwesen
  - ☞ Weitere Einzelheiten dazu sind in der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen enthalten.
- Tätigkeiten von Transportunternehmen des öffentlichen Verkehrs
  - ☞ Weitere Einzelheiten dazu sind in der MWST-Branchen-Info Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs enthalten.

### 4.3.2

#### **Gewährung von Krediten, Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren (Art. 66 Bst. d MWSTV)**

Sofern die Zinseinnahmen (Entschädigungen für die Kreditgewährung und Kommissionen, nicht aber die Aus- bzw. Rückzahlung der Kredite) und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren (der gesamte Erlös, das heisst der Verkaufspreis der Wertpapiere unabhängig davon, ob Kursgewinne oder Kursverluste erzielt wurden) **mehr als 10'000 Franken pro Jahr und mehr als 5 % des Gesamtumsatzes** betragen, kann die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur mit **0,02 %** der Zinseinnahmen und der Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren ermittelt werden. Es empfiehlt sich die Anwendung der Bruttoverbuchung. Nicht relevant sind unrealisierte Kursgewinne oder Kursverluste.

Unterhalb dieser Minimalwerte ist keine Korrektur vorzunehmen.



Die direkt diesen unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten zuordenbaren Aufwendungen (z.B. Depotgebühren von Banken) sind mit dieser Pauschale nicht abgegolten (☞ Ziff. 1.5.1).

#### 4.3.3 **Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien (Art. 66 Bst. e MWSTV)**

Betragen die Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) **mehr als 10'000 Franken pro Jahr**, ist eine Korrektur vorzunehmen.

Die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann pauschal mit **0,07 %** der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) erfolgen.



Die direkt diesen unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten zuordenbaren Aufwendungen sind mit dieser Pauschale nicht abgegolten (☞ Ziff. 1.5.1).

#### 4.3.4 **Referentenleistungen**

Betragen die Honorare **mehr als 5'000 Franken pro Jahr**, ist eine Korrektur vorzunehmen.

Wird die Betriebsinfrastruktur für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Referententätigkeit genutzt, so kann die Vorsteuerkorrektur pauschal mit **1,0 %** vom Bruttoreferentenhonorar inklusive Nebenkosten (z.B. Spesen) erfolgen.



Diese Vereinfachung ist nur anwendbar für die Referententätigkeit, nicht aber für die übrigen Bildungsleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG.

#### 4.3.5 **Entschädigungen für unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungsrats honorare, Behördenent- schädigungen oder Sold**

Betragen diese Entschädigungen **mehr als 5'000 Franken pro Jahr**, ist eine Korrektur vorzunehmen.

Wird die Betriebsinfrastruktur durch einen Inhaber einer Einzelunternehmung oder durch einen Gesellschafter einer Personengesellschaft für diese nicht unternehmerischen Tätigkeiten (z.B. Verwaltungsrat) genutzt, so kann die Vorsteuerkorrektur pauschal mit **1,0 %** der Bruttohonorare inklusive Nebenkosten (z.B. Spesen) erfolgen.

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 Steuer. In beiden Fällen entfällt die pauschale Korrektur der Vorsteuer.

### 4.4 Vorsteuerkorrektur durch Versteuerung der Umsätze

Für die folgenden Einnahmen, für die eine Option zur freiwilligen Versteuerung ausgeschlossen ist (Art. 22 Abs. 2 MWSTG), kann aus Vereinfachungsgründen die Korrektur des Vorsteuerabzugs durch die „*stille Versteuerung*“ der Einnahmen vorgenommen werden (abschliessende Aufzählung):

- Vermietung von Hauswartwohnungen;
- Vermietung von Sportanlagen.

Dabei unterliegt die Versteuerung in jedem Fall dem Normalsatz. Für die Steuerberechnung gelten die Umsätze als inklusive MWST. **Ein Ausweis der MWST in der Rechnung ist nicht zulässig**, da es sich nicht um eine Option im Sinne von Artikel 22 MWSTG handelt.

Für die Anwendung dieser Vereinfachung bedarf es keiner Bewilligung der ESTV. Die Anwendungsdauer beträgt mindestens eine Steuerperiode.

Bei Beginn und am Ende der Anwendung der Vereinfachung kann es zu einer Nutzungsänderung kommen.

- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können den MWST-Branchen-Infos Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien sowie Sport entnommen werden.

#### **Beispiel**

*Beim Bau eines Industriegebäudes entscheidet sich der Ersteller, die Mieteinnahmen der Hauswartwohnung zu versteuern und dafür beim Bau die volle Vorsteuer auf der Investition geltend zu machen. 5 Jahre später möchte die steuerpflichtige Person die gewählte Praxis ändern und die Mieteinnahmen aus der Hauswartwohnung als von der Steuer ausgenommene Leistung deklarieren. Daraus ergibt sich eine Nutzungsänderung für den noch nicht abgeschriebenen Teil der Investition für die Hauswartwohnung (für die genaue Berechnung ☞ MWST-Info Nutzungsänderungen).*

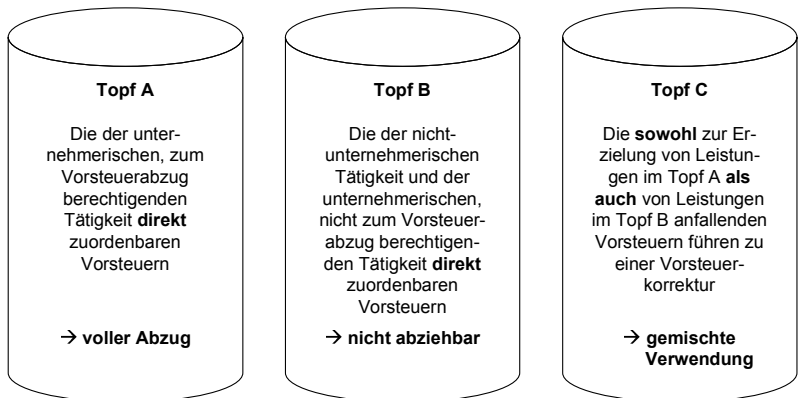
## 4.5 Vorsteuerkorrektur mittels eigener Berechnungen

Der steuerpflichtigen Person steht es frei, die Vorsteuerkorrektur nach dem effektiven Verwendungszweck, mittels der erwähnten Pauschalen oder einer eigenen Berechnung vorzunehmen (Art. 65 MWSTV).

Nachstehende Beispiele illustrieren die Art und Weise von eigenen Berechnungen. Bedingung für alle Methoden ist, dass ein sachgerechtes Resultat entsteht (Art. 68 MWSTV).

### 4.5.1 3-Topf-Methode

Die 3-Topf-Methode basiert auf der Zuordnung der Vorsteuern in drei unterschiedliche Töpfe. Die im Topf C zugeteilten Vorsteuern führen zu einer Vorsteuerkorrektur.



### Beispiele

#### Eigene Berechnungen auf der Basis der 3-Topf-Methode

Die Korrektur für die Vorsteuern im Topf C kann beispielsweise wie folgt ermittelt werden:

- Als Quotient der für von der Steuer ausgenommene und nicht unternehmerische Leistungen genutzten Flächen oder Räume ( $m^2$  oder  $m^3$ );
- als Quotient der im Rahmen der Leistungserbringung geleisteten Arbeitsstunden (Dienstleistungsbranche);
- als Quotient des einer bestimmten Kostenstelle zugerechneten Personalbestands über dem gesamten Personalbestand;

- Verhältnis der Entgelte aus unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden und nicht unternehmerischen Tätigkeiten zu sämtlichen massgebenden Entgelten (☞ Beispiel im Anhang I., Ziff. 2.);
- Verhältnis der Bruttogewinne aus unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten zu den Bruttogewinnen aus sämtlichen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten (korrigierter, d.h. um die direkt zuordenbaren Aufwendungen bereinigter Gesamtumsatz) (☞ Beispiel im Anhang I., Ziff. 3.).

#### 4.5.2 **Umsatzschlüssel**

Bei dieser Variante wird die Vorsteuerkorrektur auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen (☞ Beispiel im Anhang I., Ziff. 4.).

#### 4.5.2.1 **Massgebender Umsatz für die Vorsteuerkorrektur bei Anwendung des Umsatzschlüssels**

##### 4.5.2.1.1 **Grundsatz**

Wird für die Korrektur der Vorsteuer ganz oder teilweise auf das Umsatzverhältnis abgestellt, so ist grundsätzlich der **gesamte** Umsatz (exkl. MWST) für die Vorsteuerkorrektur massgebend.

Insbesondere nicht als Entgelt geltende Mittelflüsse aus unselbstständiger Tätigkeit beim Einzelfirmeninhaber und bei Gesellschaftern von Personengesellschaften sowie aus hoheitlichen Tätigkeiten sind bei dieser Korrekturmethode im massgebenden Umsatzschlüssel zu belassen. Werden Vorleistungen (z.B. die Verwaltungsinfrastruktur) für diese Tätigkeiten verwendet, so liegt eine gemischte Verwendung vor.

##### 4.5.2.1.2 **Vom Grundsatz abweichende Regelungen**

Die nachstehend beispielhaft erwähnten Einnahmen sind bei Ermittlung der Vorsteuerkorrektur **nicht** in den Umsatzschlüssel einzubeziehen:

- Einnahmen aus Leistungen beziehungsweise Tätigkeiten gemäss Ziffer 4.3, sofern für die Vorsteuerkorrektur die entsprechenden Pauschalen angewendet werden;
- Einnahmen, die keine Vorsteuerkorrektur auslösen, wie im Entgelt enthaltene Steuern (Billettsteuer, Handänderungssteuer, die auf der Leistung geschuldete MWST) sowie weitere durchlaufende Posten gemäss Artikel 24 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG;

- Einnahmen aus nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen, für welche eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist (Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c i.V.m. Art. 33 Abs. 2 MWSTG);
- Einnahmen aus nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe d - i und k MWSTG.

## 5 **Besondere Sachverhalte, die keine Vorsteuerkorrektur zur Folge haben**

### 5.1 **Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen**

Rückvergütungen (kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen) an Arbeitgeber sowie Entschädigungen für Umtriebe, die ihnen als Arbeitgeber entstanden sind, sind nicht Entgelt für eine Leistung. Darunter fallen:

- Rückvergütungen oder Entschädigungen der SUVA oder einer privatrechtlichen Versicherungsanstalt für Taggeldauszahlungen gemäss dem Bundesgesetz vom 20. März 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).

### 5.2 **Nicht eingelöste Geschenkgutscheine**

Nicht eingelöste Geschenkgutscheine führen zu **keiner Korrektur** des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung.

## **Detailregelungen Zeitpunkt der Deklaration**

Weicht das gewählte Geschäftsjahr der steuerpflichtigen Person vom Kalenderjahr ab, so kann für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur das Geschäftsjahr als Steuerperiode angewandt werden.

### **Bei überwiegender Verwendung der Vorleistung für die unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeit (Art. 30 Abs. 2 MWSTG)**

Die Vorsteuer kann in den ersten 3 Quartalen beziehungsweise bei monatlicher Abrechnung in den ersten 11 Monaten der Steuerperiode ohne Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung abgezogen werden. In der letzten Abrechnung der Steuerperiode muss der Vorsteuerkorrekturschlüssel für die gesamte Steuerperiode berechnet und die Vorsteuerkorrektur im Abrechnungsfeld deklariert werden.

Im Rahmen der jährlichen Abstimmungen zwischen der Jahresrechnung und den Mehrwertsteuerabrechnungen (Art. 72 Abs. 1 MWSTG) ist der berechnete Schlüssel zu überprüfen. Bei Abweichungen ist die deklarierte Vorsteuerkorrektur entsprechend anzupassen.

### **Bei nicht überwiegender Verwendung der Vorleistung für die unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeit**

Für die ersten 3 Quartale der Steuerperiode ist der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Anteil aufgrund des Vorsteuerkorrekturschlüssels des letzten Quartals des Vorjahres zu schätzen. Dieser provisorische Schlüssel ist in den Abrechnungsfeldern für die ersten 3 Quartale anzuwenden. Bei Neueintragungen oder wenn aus dem Vorjahr keine Daten vorhanden sind, kann der provisorische Schlüssel aufgrund von Budgetzahlen ermittelt werden.

In der Abrechnung für das letzte Quartal beziehungsweise für den letzten Monat der Steuerperiode ist der Vorsteuerkorrekturschlüssel aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse in der abgelaufenen Steuerperiode zu berechnen. Die provisorischen Deklarationen der Vorquartale sind zu berichtigen.

Im Rahmen der Finalisierung ist der im letzten Quartal beziehungsweise im letzten Monat der Steuerperiode berechnete Schlüssel zu überprüfen. Bei Abweichungen ist die deklarierte Vorsteuerkorrektur entsprechend anzupassen.

**6.2 Rundung**

Eine Rundung des ermittelten Korrekturschlüssels nach kaufmännischen Regeln auf mindestens zwei Stellen nach dem Komma ist sachgerecht.

**6.3 Abrechnung / Deklaration**

Die Vorsteuerkorrekturen aus gemischter Verwendung sind im MWST-Abrechnungsformular unter Ziffer 415 zu deklarieren. Für nicht als Entgelt geltende Mittelflüsse sind die Ziffern 900 beziehungsweise 910 zu verwenden.

## Teil III

### Fiktiver Vorsteuerabzug

## 7

### Fiktiver Vorsteuerabzug

### 7.1

#### Grundsatz

Der fiktive Vorsteuerabzug ist in zwei Fällen möglich:

- Beim Bezug von **nicht mehrwertsteuerbelasteten** Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gärtnerei (sog. Urprodukte) bei Landwirten, Forstwirten, Gärtnern (sog. Urproduzenten), von Vieh bei Viehhändlern oder Milch bei Milchsammelstellen (☞ Ziff. 7.2).
- Beim Bezug eines gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstandes **ohne Mehrwertsteuerbelastung** für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland (☞ Ziff. 7.3).

## 7.2

### Fiktiver Vorsteuerabzug beim Bezug von Urprodukten, Vieh oder Milch ohne Mehrwertsteuerbelastung (Art. 28 Abs. 2 MWSTG)

### 7.2.1

#### Grundsatz

Sofern bei Landwirten, Forstwirten, Gärtnern, Viehhändlern oder Milchsammelstellen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gärtnerei, Vieh oder Milch ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen werden, kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (☞ Ziff. 1.4) einen fiktiven Vorsteuerabzug von 2,4 % (ab 1.1.2011; 2,5 %) vornehmen.

Als Erzeugnisse der Urproduktion gelten beispielsweise Milch, Kartoffeln, Gemüse, Früchte, Eier, Honig sowie Vieh und Geflügel.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Urproduktion und nahe stehende Bereiche entnommen werden.

## 7.2.2

### Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug

Damit die steuerpflichtige Person den fiktiven Vorsteuerabzug geltend machen kann, müssen folgende Bedingungen **kumulativ** erfüllt sein:

- Der Wohn- beziehungsweise Geschäftssitz und die Wirtschaftsgebäude des Urproduzenten befinden sich im Inland.
- Der Bezug des Urprodukts erfolgt ohne Mehrwertsteuerbelastung, d.h. es hat keine Steuerüberwälzung stattgefunden.
- Die Produkte werden im Rahmen der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit bezogen (☞ Ziff. 1.4).

- Die steuerpflichtige Person muss anhand geeigneter Beweismittel (z.B. Rechnung des Leistungserbringers, Gutschrift des Leistungsempfängers, Vertrag, Quittung) nachweisen können, dass der Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug besteht (z.B. Art, Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt der Lieferung, Name und Adresse des Leistungserbringers sowie -empfängers).

### 7.2.3 Berechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs

Die steuerpflichtige Person darf auf dem ihr in Rechnung gestellten (oder von ihr dem Leistungserbringer gutgeschriebenen) Betrag 2,4 % (ab 1.1.2011; 2,5 %) als Vorsteuer abziehen. Das zu entrichtende Entgelt gilt dabei als 100 %.

#### **Beispiel**

*Der Landwirt Sepp Fässler stellt dem Hotel Rössli folgende Produkte ohne MWST für die Lieferung im Monat September 2010 in Rechnung (Auszug):*

30 kg Alpkäse	à CHF 18.00	CHF	540.00
5 kg Alpenbutter	à CHF 25.00	CHF	125.00
<b>Total</b>		<b>CHF</b>	<b>665.00</b>

*Das Hotel Rössli darf 15.95 Franken als Vorsteuerabzug geltend machen (2,4 % von [100 %] CHF 665.00).*

### 7.3 Fiktiver Vorsteuerabzug beim Bezug eines gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstandes ohne Mehrwertsteuerbelastung (Art. 28 Abs. 3 MWSTG)

#### 7.3.1 Grundsatz

Die steuerpflichtige Person kann, wenn sie im Rahmen ihrer unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (☞ Ziff. 1.4) einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen **Abnehmer im Inland** ohne Mehrwertsteuerbelastung bezieht, einen fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen.

Im Gegenzug muss sie beim Verkauf oder bei der Vermietung dieses Gegenstandes das gesamte Entgelt versteuern. Sie darf auf dem Verkaufsbeleg (z.B. Vertrag, Rechnung, Quittung, Gutschrift) die **MWST ausweisen**.

### 7.3.2

#### Was ist ein Gebrauchtgegenstand?

Als Gebrauchtgegenstand gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG in Verbindung mit Artikel 62 Absatz 1 MWSTV gilt ein gebrauchter individualisierbarer beweglicher Gegenstand, der in seinem derzeitigen Zustand oder nach seiner Instandsetzung erneut verwendbar ist und dessen Teile nicht unabhängig voneinander veräussert werden.

Nicht als Gebrauchtgegenstände gelten:

- Edelmetalle der Zolltarifnummern 7106 - 7112 (Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986; SR 632.10) und Edelsteine der Zolltarifnummern 7102 - 7105;
- Gegenstände, die beim Veräusserer von der Steuer ausgenommene Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG darstellen. Dabei handelt es sich namentlich um Werke, die durch ihre Urheber (etwa Kunstmaler und Bildhauer) veräussert werden (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG).

Lieferungen gebrauchter individualisierbarer beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG ausgenommenen Leistungen verwendet wurden, **berechtigten hingegen** den Bezüger des Gegenstandes zum fiktiven Vorsteuerabzug (Art. 63 Abs. 3 Bst. c MWSTV i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG).

#### **Beispiel 1**

*Ein steuerpflichtiger Fahrzeughändler erwirbt im Januar 2010 einen defekten Occasionswagen für die Instandstellung und anschliessende Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland.*

*Grundsätzlich besteht Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug, da der Gegenstand individualisierbar und für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland bestimmt ist.*

#### **Beispiel 2**

*Ein steuerpflichtiger Fahrzeughändler erwirbt im Januar 2010 einen defekten Occasionswagen, zerlegt diesen in Einzelteile und verkauft sowohl die brauchbaren Einzelteile als auch den Schrott an einen Abnehmer im Inland.*

*Es besteht kein Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug, da der Occasionswagen in Einzelteilen veräussert wird.*

### **Beispiel 3**

*Ein steuerpflichtiges Fotofachgeschäft erwirbt von einer Privatperson einen gebrauchten Fotoapparat für den Wiederverkauf.*

*Grundsätzlich besteht Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug, da der Gegenstand anhand der Seriennummer individualisierbar und für die Lieferung (z.B. Verkauf) an einen Abnehmer im Inland bestimmt ist.*

### **Beispiel 4**

*Ein steuerpflichtiger Gastronomiebetrieb erwirbt von einer Privatperson diverse Dekorationsgegenstände, die für die Einrichtung des Gourmet-Stübli verwendet werden.*

*Es besteht kein Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug, da die Dekorationsgegenstände einerseits nicht individualisierbar, andererseits nicht für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) bestimmt sind (betriebliches Anlagevermögen).*

## **7.3.3**

### **Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug**

Damit die steuerpflichtige Person den fiktiven Vorsteuerabzug geltend machen kann, müssen im Zeitpunkt des Erwerbs namentlich folgende Bedingungen erfüllt sein:

- Es handelt sich um einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand (☞ Ziff. 7.3.2).
- Der Gebrauchtgegenstand wird mit der Absicht der Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland bezogen (☞ vorübergehende Verwendung Ziff. 7.3.5).
- Der Bezug des Gegenstandes erfolgt im Rahmen der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (☞ Ziff. 1.4).
- Der Bezug des Gebrauchtgegenstandes erfolgt ohne Mehrwertsteuerbelastung, d.h. es hat keine Steuerüberwälzung stattgefunden.
- Beim Erwerb des Gebrauchtgegenstandes darf nicht das Meldeverfahren nach Artikel 38 MWSTG zur Anwendung kommen.
- Der Gegenstand darf von der steuerpflichtigen Person nicht aus dem Ausland eingeführt werden.
- Der Gegenstand darf von der steuerpflichtigen Person nicht von einer Person im Inland bezogen werden, die diesen steuerbefreit eingeführt hat (z.B. Einfuhr von Kunstgegenständen durch deren Urheber).

- Die steuerpflichtige Person rechnet nach der effektiven Methode gemäss Artikel 36 MWSTG ab (☞ bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode sind die Ausführungen in der MWST-Info Saldosteuersätze bezüglich des Verfahrens zur Anrechnung der fiktiven Vorsteuer zu beachten).
- Die steuerpflichtige Person muss anhand geeigneter Beweismittel (z.B. Rechnung des Leistungserbringers, Gutschrift des Leistungsempfängers, Vertrag, Quittung) nachweisen können, dass der Anspruch auf den fiktiven Vorsteuerabzug besteht (z.B. Art, Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt der Lieferung, Name und Adresse des Leistungserbringers sowie -empfängers).

### **Beispiel**

*Ein steuerpflichtiges Nahrungsmittelunternehmen erwirbt von einem nicht steuerpflichtigen Anbieter eine Occasions-Abfüllanlage für die im eigenen Betrieb hergestellten Milchprodukte.*

*Das Unternehmen darf den fiktiven Vorsteuerabzug nicht vornehmen, da diese Anlage nicht für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland bezogen wurde, sondern als Produktionsmittel (betriebliches Anlagevermögen) im eigenen Betrieb verwendet wird.*

### **Variante**

*Nach einigen Jahren wird die Abfüllanlage durch eine neue ersetzt und an einen Dritten weiterverkauft.*

*Der fiktive Vorsteuerabzug kann auch im Zeitpunkt des Verkaufs nicht vorgenommen werden, da die Anlage nie zum Zwecke einer Lieferung an einen inländischen Abnehmer erworben wurde. Es handelt sich um einen steuerbaren Betriebsmittelverkauf.*



Gegenstände, die vor dem Verkauf für betriebliche Zwecke verwendet werden (☞ Ausnahme vorübergehende Verwendung Ziff. 7.3.5), gelten nicht als für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland bezogen. Ein fiktiver Vorsteuerabzug ist auch bei einem späteren Verkauf ausgeschlossen.

### 7.3.4

#### **Berechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs**

Massgebend für die Berechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs ist der im Zeitpunkt des Bezuges des gebrauchten Gegenstandes gültige Steuersatz. Der Erwerbspreis versteht sich dabei als Wert inklusive MWST (zur Zeit 102,4 % bzw. 107,6 %).

Dies gilt selbst dann, wenn der Gebrauchtgegenstand gar nie oder nur zu einem niedrigeren Satz mit MWST belastet war.

#### **Beispiel 1**

*Die Einzelunternehmung Garage Hummel kauft vom nicht steuerpflichtigen Hubert Andermatt ein gebrauchtes Motorfahrzeug mit der Absicht, dieses im Inland weiterzuverkaufen.*

Andermatt Hubert  
Rössligasse  
6000 Luzern

Garage Hummel  
Schönbachweg  
6402 Merlischachen

Luzern, 11. Januar 2010

*Ich verkaufe Ihnen:*

Occasionsfahrzeug der Marke XY  
Chassis-Nr. WXYZZZ1JZ2R195958  
1. Inverkehrsetzung 2006  
Hubraum / Zylinder 1896 / 4  
Leistung PS / KW 130 / 96  
Farbe metallic ozeangrün  
Km-Stand 80'000

**Pauschalpreis Total**

**CHF 12'000.00**

*Der Garagist darf einen fiktiven Vorsteuerabzug von 847.60 Franken vornehmen (7,6 % von [107,6 %] CHF 12'000).*

**Beispiel 2**

Das steuerpflichtige Auktionshaus Markus Inauen AG erwirbt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Spezialausgabe des Briefromans „Die Leiden des jungen Werther“ vom nicht steuerpflichtigen Pius Eyer mit der Absicht, diese im Inland weiter zu verkaufen.

Eyer Pius  
Hofgartenstrasse 66  
3900 Brig

Auktionshaus & Galerie  
Markus Inauen AG  
Hintere Fluh  
3603 Thun

Brig, 18. Januar 2010

Briefroman „Die Leiden des jungen Werther“  
von Johann Wolfgang von Goethe

Wie anlässlich des Besuchs vom 15. Januar 2010  
vereinbart, verkaufe ich Ihnen wie folgt:

Briefroman Edition 1908 (nummerierte Ausgabe)

**Pauschalpreis Total**

**CHF 3'500.00**

Mit bestem Dank und freundlichen Grüssen

Pius Eyer

Das Auktionshaus darf einen fiktiven Vorsteuerabzug von 82.05 Franken vornehmen (2,4 % von [102,4 %] CHF 3'500).

### 7.3.5

#### **Vorübergehende Verwendung für sonstige Zwecke**

Nach Ziffer 7.3.3 hat der Einkauf des Gebrauchtgegenstandes zu Zwecken einer Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland zu erfolgen.

Eine vorübergehende Verwendung für sonstige Zwecke (z.B. als Betriebsmittel oder für private Zwecke) schliesst den fiktiven Vorsteuerabzug nicht aus. Eine Korrektur des Vorsteuerabzugs wegen Eigenverbrauchs nach Artikel 31 Absatz 4 MWSTG bleibt vorbehalten. In den ersten 6 Monaten ab Kauf des Gegenstandes wird die durchgehende Absicht des Bezugs zur Lieferung an einen inländischen Abnehmer vermutet.



Wenn die steuerpflichtige Person den Gebrauchtgegenstand vorübergehend für eine nicht unternehmerische Tätigkeit (☞ Ziff. 1.4.2) oder für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeit (☞ Ziff. 1.5.1) verwendet, ist der fiktive Vorsteuerabzug zu korrigieren (Eigenverbrauch).

**Bemessungsgrundlage** bei der vorübergehenden Verwendung von Gebrauchtgegenständen ist der Mietpreis, der dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 31 Abs. 4 MWSTG).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Nutzungsänderungen sowie der MWST-Branchen-Info Motorfahrzeuggewerbe entnommen werden.

#### **Beispiel 1**

*Ein steuerpflichtiger Fahrzeughändler (Einzelunternehmung) erwirbt im Januar 2010 einen Occasionswagen von einer Privatperson für die Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Inland und macht den fiktiven Vorsteuerabzug geltend.*

#### **Variante 1**

*Vor der Weiterlieferung setzt er diesen Occasionswagen vorübergehend als Ersatzwagen ein (unternehmerische Tätigkeit).*

*Der fiktive Vorsteuerabzug bleibt bestehen. Kein Eigenverbrauchstatbestand und somit keine mehrwertsteuerlichen Auswirkungen.*

**Variante 2**

*Vor der Weiterlieferung wird der Tochter das Fahrzeug für ein Wochenende im Wallis unentgeltlich zur Verfügung gestellt.*

*Der fiktive Vorsteuerabzug bleibt grundsätzlich bestehen. Für die vorübergehende Verwendung ist der Vorsteuerabzug im Eigenverbrauch zu korrigieren (Berechnungsgrundlage Mietwert).*

**Beispiel 2**

*Ein steuerpflichtiger Tauchshop mit angegliederter Tauchschule verkauft einem Kunden eine neue Tauchausrüstung. Im Eintauch wird ein gebrauchter Lungenautomat (individualisierbar anhand der Seriennummer) an Zahlungs statt genommen. Es besteht die Absicht, den Lungenautomaten ins Occasionslager zu nehmen um ihn später weiterzuverkaufen, weshalb der fiktive Vorsteuerabzug vorgenommen wird.*

**Variante 1**

*Vor der Weiterlieferung wird der Lungenautomat vorübergehend für Schnupperkurse der Tauchschule eingesetzt.*

*Der fiktive Vorsteuerabzug bleibt bestehen. Für die vorübergehende Verwendung für eine nach Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeit (Ausbildung) ist der Vorsteuerabzug im Eigenverbrauch zu korrigieren (Berechnungsgrundlage Mietwert).*

**Variante 2**

*Vor der Weiterlieferung wird der Lungenautomat durch Familienangehörige des Firmeninhabers während eines Urlaubs am roten Meer benützt.*

*Der fiktive Vorsteuerabzug bleibt bestehen. Für die vorübergehende private Verwendung ist der Vorsteuerabzug im Eigenverbrauch zu korrigieren (Berechnungsgrundlage Mietwert).*

### 7.3.6

#### **Rückgängigmachung des fiktiven Vorsteuerabzugs**

Der fiktive Vorsteuerabzug ist von der steuerpflichtigen Person rückgängig zu machen, wenn

- eine Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen Abnehmer im Ausland erfolgt;
- der Gebrauchtgegenstand entgegen der ursprünglichen Absicht der Lieferung (z.B. Verkauf oder Vermietung) an einen inländischen Abnehmer für anderweitige Zwecke in Gebrauch genommen wird (☞ Ausnahme vorübergehende Verwendung Ziff. 7.3.5).

##### **Beispiel 1**

*Der steuerpflichtige Einzelunternehmer Albert Egli betreibt eine Garage. Er kauft ein Occasionsfahrzeug von einer nicht steuerpflichtigen Privatperson und macht den fiktiven Vorsteuerabzug geltend.*

##### **Variante 1**

*Das Fahrzeug wird ins Ausland verkauft (Ausfuhr mit Veranlagungsverfügung der EZV belegt).*

*Es handelt sich um eine Lieferung an einen Abnehmer im Ausland, d.h. der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen. Der Zeitpunkt der Rückgängigmachung wird in der folgenden Ziffer 7.3.7 behandelt.*

##### **Variante 2**

*Nach Ablauf eines Monats wird das Fahrzeug definitiv für den privaten Bedarf des Garagisten entnommen.*

*Das Fahrzeug wird dem Verkauf entzogen. Es handelt sich um einen Eigenverbrauchstatbestand nach Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, d.h. der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen (☞ MWST-Info Nutzungsänderungen).*

##### **Variante 3**

*Nachdem über ein Jahr vergeblich versucht wurde, das Fahrzeug zu verkaufen, wird das Fahrzeug umgebaut und für die betriebseigene Autofahrschule (gem. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeit) verwendet.*

*Das Fahrzeug wird dem Verkauf entzogen. Es handelt sich um einen Eigenverbrauchstatbestand nach Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG, d.h. der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen (Zeitpunkt; ☞ nachfolgende Ziff. 7.3.7).*

#### **Variante 4**

*Nach 3 Monaten wird beschlossen, dieses Fahrzeug als Servicefahrzeug für den Pannendienst umzurüsten.*

*Das Fahrzeug wird dem Verkauf entzogen, d.h. der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen.*

#### **Beispiel 2**

*Der steuerpflichtige Landmaschinenhändler Ernst Manser (Einzelunternehmung) bezieht von einem nicht steuerpflichtigen inländischen Lieferanten eine Glattwalze für die Bodenbearbeitung und macht den fiktiven Vorsteuerabzug geltend. Infolge Unverkäuflichkeit wird beschlossen, die Walze im eigenen Landwirtschaftsbetrieb einzusetzen.*

*Die Glattwalze wird dem Verkauf entzogen, d.h. der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen.*

### **7.3.7**

#### **Zeitpunkt der Rückgängigmachung sowie Deklaration**

Der fiktive Vorsteuerabzug ist von der steuerpflichtigen Person in jener Abrechnungsperiode rückgängig zu machen, in der die Lieferung an einen Abnehmer im Ausland erfolgt beziehungsweise der Gegenstand dem Verkauf entzogen wird. Der geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug ist in gleicher Höhe rückgängig zu machen. Dies erfolgt auf dem MWST-Abrechnungsf formular unter der Ziffer 400, Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand.

- ☞ Über die Rückgängigmachung des fiktiven Vorsteuerabzugs bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gebrauchtgegenständen, die sowohl an Abnehmer im In- als auch im Ausland verkauft werden, orientieren die Beispiele 1 und 2 unter Ziffer 7.3.9.

## 7.3.8

**Buchführung / Aufzeichnung**

Zur Überprüfung, ob der fiktive Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht, muss die steuerpflichtige Person über die Gebrauchtgegenstände eine Bezugs- und Lieferungskontrolle führen. Die Ausgestaltung dieser Kontrolle bleibt der steuerpflichtigen Person vorbehalten. Sie muss jedoch Gewähr dafür bieten, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle leicht und zuverlässig nachvollziehbar sind (Prüfspur).

Vorzugsweise wird dieser Aufzeichnungspflicht durch separate Einkaufs- und Verkaufskontrollen (z.B. Wagenhandelskontrolle) entsprochen. Bei Gebrauchtgegenständen, die zu einem Gesamtpreis erworben werden, sind pro Gesamtheit separate Aufzeichnungen zu führen (Art. 64 MWSTV).

**Beispiel 1**

*Einkaufs- und Verkaufskontrolle bei einzeln erworbenen Gegenständen:*

<b>Ankauf</b>				<b>Verkauf</b>		
<b>Datum</b>	<b>Lieferant</b>	<b>Gegenstand</b>	<b>Einstandspreis CHF</b>	<b>Datum</b>	<b>Kunde</b>	<b>Verkaufserlös CHF</b>
17.1.10	Thomas Heiniger, Zürich	Occasionsfahrzeug Marke XY, Chassis-Nr. 162751, 1. Inverkehrs. 7.2001	7'000	2.2.10	André Jakober, Sarnen	8'200
28.1.10	Ernst Michel, Hofstetten	antiker Schrank A	2'000	28.2.10	Markus Zemp, Buchs	3'500
..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..

**Beispiel 2**

*Einkaufs- und Verkaufskontrolle bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenständen:*

<b>Ankauf</b>				<b>Verkauf</b>		
<b>Datum</b>	<b>Lieferant</b>	<b>Gegenstand</b>	<b>Einstandspreis CHF</b>	<b>Datum</b>	<b>Kunde</b>	<b>Verkaufserlös CHF</b>
17.1.10	Thomas Heiniger, Zürich	1 antiker Schrank A 1 antiker Tisch B 4 antike Stühle C 1 antikes Buffet D 1 antike Wanduhr	12'000	2.2.10 ..... ..... 2.2.10 25.2.10	André Jakober, Sarnen ..... ..... André Jakober, Sarnen Heidi Häner, Basel	3'200 ..... ..... 4'000 2'800
..	..	..	..	..	..	..

*Die zu einem Gesamtpreis übernommenen Gegenstände sind einzeln aufzuführen. Im Beispiel 2 sind der Tisch und die 4 Stühle noch nicht verkauft worden.*

Es empfiehlt sich, die Lieferanten und Kunden im Verzeichnis mit Name, Vorname und Ort aufzuführen, damit jederzeit auf die entsprechenden Belege zugegriffen werden kann.

Die Individualisierbarkeit der Gegenstände ist Voraussetzung für den fiktiven Vorsteuerabzug. Deshalb müssen die Gebrauchtgegenstände sowohl auf den Rechnungen (Einkaufs- und Verkaufsrechnung) als auch in der Einkaufs- und Verkaufskontrolle detailliert gekennzeichnet und somit einwandfrei individualisierbar sein.

Nebst separaten Einkaufs- und Verkaufskontrollen können auch andere Aufzeichnungsformen zu einem ordnungsgemässen Nachweis der einzelnen Verkaufsgeschäfte führen. Denkbar sind separate Buchhaltungskonti für Ein- und Verkauf, die mittels identischen Referenzen den Bezug zwischen Ein- und Verkauf sicherstellen. Weitere Varianten wie die Abwicklung über eine Lagerbuchhaltung sind ebenfalls denkbar. Die gewählte Variante hat analog vorgehender Beispiele den ordnungsgemässen Nachweis (Überprüfbarkeit) zu gewährleisten.

7.3.9

**Korrektur des fiktiven Vorsteuerabzugs bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenständen**

Bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenständen, die sowohl an Abnehmer im In- als auch im Ausland verkauft werden, muss der fiktive Vorsteuerabzug korrigiert werden.

**Beispiel 1**

Voraussetzungen gemäss Aufstellung in Beispiel 2 unter Ziffer 7.3.8:

Für die zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenstände wurde ein fiktiver Vorsteuerabzug von 847.60 Franken (7,6 % von [107,6 %] CHF 12'000) geltend gemacht.

Der antike Tisch B sowie die 4 antiken Stühle C werden im März 2010 für 5'000 Franken an einen Abnehmer im Ausland verkauft. Der fiktive Vorsteuerabzug ist somit rückgängig zu machen.

Verkaufspreis Tisch und Stühle ins Ausland	CHF	5'000	33,33 %
Verkaufspreis übrige Gegenstände im Inland (CHF 3'200 + 4'000 + 2'800)	CHF	10'000	66,67 %
<b>Total Verkaufspreis</b>	<b>CHF</b>	<b>15'000</b>	<b>100,00 %</b>
Fiktiver Vorsteuerabzug	CHF	847.60	

**Korrektur des fiktiven Vorsteuerabzugs 33,33 % CHF 282.50**

In der Annahme, dass alle Gegenstände die gleiche Bruttogewinnmarge erzielen, muss der fiktive Vorsteuerabzug um 33,33 % rückgängig gemacht werden.

**Beispiel 2**

Voraussetzungen gemäss Aufstellung in Beispiel 2 unter Ziffer 7.3.8:

Für die zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenstände wurde ein fiktiver Vorsteuerabzug von 847.60 Franken (7,6 % von [107,6 %] CHF 12'000) geltend gemacht.

Der antike Tisch B wird im März 2010 für 3'000 Franken an einen Abnehmer im Ausland verkauft. Die 4 antiken Stühle C können bis auf weiteres nicht verkauft werden.

Da noch nicht alle Gegenstände verkauft sind, ist der fiktive Vorsteuerabzug **provisorisch** mit 7,6 % des Verkaufspreises rückgängig zu machen:

Verkaufspreis an Abnehmer im Ausland 3'000 Franken

**Korrektur des fiktiven Vorsteuerabzugs**

**7,6 % von (107,6 %) CHF 3'000**

**CHF 211.90**

Sobald sämtliche der zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenstände verkauft sind, kann eine nachträgliche Korrektur (Beispiel 1) unter Berücksichtigung der bereits vorgenommenen Vorsteuerkorrektur (Beispiel 2) vorgenommen werden.



## Teil IV

## Spezialfälle

## 8

**Vorsteuerkorrektur im Rahmen der Gruppenbesteuerung  
(Art. 13 MWSTG)**

Die nachfolgenden Ausführungen richten sich ausschliesslich an Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche sich - auf Antrag hin - zu einer Mehrwertsteuergruppe zusammengeschlossen haben.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Gruppenbesteuerung entnommen werden.

Jedes Gruppenmitglied ermittelt aufgrund der selbst gegenüber Dritten (Nicht-Gruppenmitgliedern) erbrachten Aussenleistungen seine **eigene** Vorsteuerabzugsquote beziehungsweise Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung (gem. Ziff. 3 - 6). Gruppeninnumsätze unterliegen nicht der MWST. Ein Vorsteuerabzug aufgrund von Rechnungen beziehungsweise Belegen, die für erbrachte Gruppeninnumsätze erstellt wurden, ist folglich nicht möglich. Die Deklaration der Gruppeninnumsätze in der MWST-Abrechnung ist nicht notwendig.



Im Zusammenhang mit Gruppeninnumsätzen richtet sich der Vorsteuerabzug auf Lieferungen und Dienstleistungen der leistungserbringenden Gesellschaft grundsätzlich nach dem Leistungsaussenverhältnis der leistungsempfangenden Gesellschaft.

**Beispiel**

*Das Gruppenmitglied A, das aufgrund der selbst erbrachten, ausschliesslich steuerbaren Leistungen keine Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung vornehmen muss, kauft einen PC für 10'760 Franken (inkl. 7,6 % MWST). Dieser PC ist für das Gruppenmitglied B bestimmt, das nur einen 60 % Anspruch auf Vorsteuerabzug hat.*

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

<i>Vorsteuerbelastung auf dem Bezug des PC:</i>		
<i>7,6 % MWST von CHF 10'760 (107,6 %)</i>	CHF	760
<i>Vorsteuerkorrektur um 40 % gemäss</i>		
<i>Vorsteuerkorrekturquote des Gruppenmitglieds B:</i>		
<i>40 % von CHF 760</i>	CHF	- 304
<b>Zum Abzug zugelassene Vorsteuer bei A</b>	<b>CHF</b>	<b>456</b>

## 9 **Beteiligungen**

### 9.1 **Begriff (Art. 29 Abs. 3 MWSTG)**

Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Anteile von **weniger als 10 Prozent am Kapital gelten nicht als Beteiligung**.

### 9.2 **Steuerpflicht**

Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen stellt grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Artikel 10 Absatz 1 MWSTG dar (Art. 9 MWSTV). Somit können sich Unternehmen, die Beteiligungen halten - ohne dass sie weitere Einnahmen aus Leistungen erzielen (Holdinggesellschaften) - freiwillig der Steuerpflicht unterstellen (Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht nach Art. 11 MWSTG).

### 9.3 **Vorsteuerabzug beim Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen**

Der Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen, die beim Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen anfallen, kann aufgrund von Artikel 29 Absatz 2 MWSTG im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit vorgenommen werden.

Bei Holdinggesellschaften besteht ergänzend die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug nach Artikel 29 Absatz 4 MWSTG aufgrund der Tätigkeiten der von ihr gehaltenen Unternehmen vorzunehmen (☞ Ziff. 9.3.2).



Eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) ist beispielsweise der Handel mit Wertschriften, die keine Beteiligungen im Sinne von Ziffer 9.1 darstellen. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer solchen Leistung (z.B. Verwaltungskosten während der Haltedauer) berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Für eine solche Leistung sind nachfolgende Ausführungen unerheblich (☞ Ziff. 1.5.1).

Im Zusammenhang mit Beteiligungen sind namentlich folgende Aufwendungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug (vollständig oder teilweise) zugelassen:

- Beratungsdienstleistungen (z.B. für Due Diligence) im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf einer Beteiligung;
- Aufwendungen für die Mittelbeschaffung zwecks Erwerb von Beteiligungen;
- Schutz und Verwaltung der Beteiligungen.

### 9.3.1

#### **Vorsteuerabzug aufgrund von Artikel 29 Absatz 2 MWSTG**

Die Beurteilung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen ist im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit vorzunehmen. Eine direkte Zuordnung von Kosten auf einzelne Unternehmenstätigkeiten ist nicht möglich.

##### **Beispiel 1**

*Ein steuerpflichtiges Consultingunternehmen der Detailhandelsbranche erwirbt eine Minderheitsbeteiligung von 15 % eines Marktkonkurrenten. Der Jahresabschluss des Consultingunternehmens weist folgende Umsätze aus, alle Beträge in Schweizer Franken:*

<i>Prozessanalysen</i>	<i>12'280'000</i>
<i>Risikomanagement, Controlling</i>	<i>3'430'000</i>
<i>Investitionsberatung</i>	<i>1'290'000</i>

##### **Total steuerbare Leistungen**

**17'000'000**

*Die Aufwendungen für den Erwerb der Beteiligung (z.B. Due Diligence, Mittelbeschaffung) belaufen sich auf insgesamt 193'680 Franken inkl. 7,6 % MWST. Da das Consultingunternehmen ausschliesslich zum Vorsteuerabzug berechtigte unternehmerische Tätigkeiten erbringt, kann der Vorsteuerabzug vollumfänglich im Betrag von 13'680 Franken geltend gemacht werden.*

**Variante**

Zusätzlich zu den vorgenannten Umsätzen erbringt das Unternehmen Bildungsleistungen und erzielt Zins- und Kapitalerträge, die nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Der Jahresabschluss präsentiert sich wie folgt:

Total steuerbare Leistungen	17'000'000
Von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen	4'000'000
Von der Steuer ausgenommene Zins- und Kapitalerträge	1'500'000

**Total Leistungen 22'500'000**

**Berechnung der Vorsteuerkorrektur**

**Schritt 1**

Die Zins- und Kapitalerträge sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Weil es sich bei diesen Finanzerträgen um eine blosse Nebentätigkeit handelt, kann das Unternehmen eine pauschale Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur von 0,02 % vornehmen (☞ Ziff. 4.3.2):

**Vorsteuerkorrektur 0,02 % von CHF 1'500'000 300**

**Schritt 2**

Die Bildungsleistungen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Die Korrektur im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung kann im Rahmen der allgemeinen Vorsteuerkorrektur für die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen (gemischte Verwendung) wie folgt vorgenommen werden:

**1. Ermittlung Umsatzschlüssel\***

Steuerbare Leistungen	17'000'000	80,95 %
Von der Steuer ausgenommene Leistungen	4'000'000	19,05 %

**Bemessungsgrundlage Vorsteuerkorrektur 21'000'000 100,00 %**

\* Annahme, dass die Umsatzverhältnisse zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

**2. Berechnung Vorsteuerkorrektur**

Ausgewiesene Steuer auf dem Erwerb der Beteiligung	13'680
<b>Vorsteuerkorrektur 19,05 % von CHF 13'680</b>	<b>2'606</b>

### **Beispiel 2**

Die Holdinggesellschaft des Elektronik Konzerns E erzielt ausschliesslich Beteiligungserträge von in- und ausländischen Konzerngesellschaften (Beteiligungen ☞ Ziff. 9.1).

Die Holdinggesellschaft hat auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet und ist somit steuerpflichtig.

### **Berechnung des Vorsteuerabzugs**

Dividenden gelten nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG als Nicht-Entgelte und sind für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs ohne Bedeutung. Somit sind sämtliche im Zusammenhang mit der Holdingtätigkeit anfallenden Vorsteuern aufgrund der unternehmerischen Tätigkeit nach Artikel 9 MWSTV und Artikel 29 Absatz 2 und 3 MWSTG abzugsberechtigt.

### **Beispiel 3**

Die Holdinggesellschaft C erzielt nebst Beteiligungserträgen von in- und ausländischen Konzerngesellschaften (Beteiligungen ☞ Ziff. 9.1) Finanzerträge aus der Anlage des eigenen Vermögens.

Die Holdinggesellschaft hat auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet und ist somit steuerpflichtig.

Die Holding C erzielt folgende Umsätze, alle Beträge in Schweizer Franken:

Beteiligungserträge Konzerngesellschaften (Dividenden)	5'500'000
Finanzerträge	750'000
<b>Total Umsätze</b>	<b>6'250'000</b>

### **Berechnung des Vorsteuerabzugs**

Dividenden gelten nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG als Nicht-Entgelte und sind für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs ohne Bedeutung.

Die Zins- und Kapitalerträge (Finanzerträge) sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Weil es sich bei diesen Finanzerträgen um eine blosser Nebentätigkeit handelt, kann das Unternehmen eine pauschale Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur von 0,02 % beziehungsweise 150 Franken vornehmen (☞ Ziff. 4.3.2).

Unter Berücksichtigung der vorgängig berechneten Vorsteuerkorrektur sind somit sämtliche im Zusammenhang mit der Holdingtätigkeit anfallenden Vorsteuern aufgrund der unternehmerischen Tätigkeit nach Artikel 9 MWSTV und Artikel 29 Absatz 2 und 3 MWSTG abzugsberechtigt.

**Beispiel 4**

*Der Sitz der Holdinggesellschaft (Stammhaus) des internationalen Maschinenbau-Konzerns M liegt in der Schweiz. Diese ist mit ihrem eigenen Personal für die Konzernführung verantwortlich. Neben steuerbaren Managementdienstleistungen sowie Lizenzeinnahmen erzielt die Maschinenbau Holding M auch von der Steuer ausgenommene Erträge im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs und erbringt von der Steuer ausgenommene Leistungen in den Bereichen der Überlassung von Grundstücken (Vermietung) und Bildung.*

*Die Maschinenbau Holding M erzielt folgende Umsätze, alle Beträge in Schweizer Franken:*

<i>Managementdienstleistungen</i>	<i>4'500'000</i>
<i>Lizenzeinnahmen</i>	<i>1'500'000</i>
<i>Sonstige Finanzerträge (Zinsen, Wertschriftenerträge usw.)</i>	<i>3'500'000</i>
<i>Von der Steuer ausgenommene Mieteinnahmen (ohne Option)</i>	<i>200'000</i>
<i>Ausbildungskurse (Schulungsleistungen am Sitz der Holding)</i>	<i>1'500'000</i>
<i>Beteiligungserträge Konzerngesellschaften</i>	<i>28'000'000</i>

**Total Umsätze 39'200'000**

**Berechnung des Vorsteuerabzugs:**

- *Die den Managementdienstleistungen sowie Lizenzeinnahmen direkt zuordenbaren Aufwendungen berechtigen vollumfänglich zum Vorsteuerabzug.*
- *Die den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen (sonstige Finanzerträge, Mieteinnahmen sowie Schulungsleistungen) direkt zuordenbaren Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.*
- *Für die restlichen nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit (z.B. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Konzernführung wie Beratungsleistungen, Publizierungsaufwand, Konzernrechnung sowie sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen) hat die Maschinenbau Holding M den Vorsteuerabzug unter Anwendung eines sachgerechten Schlüssels zu ermitteln. Die Beteiligungserträge von Konzerngesellschaften sind dabei als Nicht-Entgelte für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs ohne Bedeutung.*

### **Schritt 1**

Die sonstigen Finanzerträge sowie Mieteinnahmen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 19 und 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Für diese Erträge (Nebentätigkeit) ist vorab eine Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur vorzunehmen:

<b>0,02 % von 3'500'000</b>	(☞ Ziff. 4.3.2):	<b>700</b>
<b>0,07 % von 200'000</b>	(☞ Ziff. 4.3.3):	<b>140</b>

### **Schritt 2**

Die Schulungsleistungen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Die allgemeine Vorsteuerkorrektur im Zusammenhang mit der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigenden als auch nicht berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit ist aufgrund der Verhältnisse mit einem individuellen, sachgerechten Schlüssel zu ermitteln. Bevor diese Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden kann, muss die vorgängig berechnete Vorsteuerkorrektur (Schritt 1) vom zu korrigierenden Vorsteuerbetrag abgezogen werden.

#### **Ermittlung Umsatzschlüssel\***

Managementdienstleistungen, Lizenzeinnahmen	6'000'000	80,00 %
Von der Steuer ausgenommene Bildungsumsätze	1'500'000	20,00 %

**Bemessungsgrundlage Vorsteuerkorrektur 7'500'000 100,00 %**

\* Annahme, dass die Umsatzverhältnisse zu einem sachgerechten Ergebnis führen

Im Rahmen der allgemeinen Vorsteuerkorrektur für die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen (u.a. das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen) ist die **Vorsteuerkorrektur mit 20 % vorzunehmen.**

☞ Weitere Möglichkeiten zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung sind unter Ziffer 4 ersichtlich.

**9.3.2**  
**9.3.2.1**

**Ergänzende Berechnungsmöglichkeit für Holdinggesellschaften**  
**Begriff Holdinggesellschaft**

Als Holdinggesellschaft im Sinne von Artikel 29 Absatz 4 MWSTG gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

- deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht; und
- die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben; und
- deren Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen (Art. 28 Abs. 2 StHG).

Durch das Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist es einer Holdinggesellschaft grundsätzlich nicht gestattet, mittels einer industriellen, gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeit als Produzent oder Anbieter von Waren, Immaterialgütern oder Dienstleistungen gegen aussen am Wirtschaftsverkehr teilzunehmen mit dem Ziel, daraus über einen passiven Vermögensertrag hinaus durch eigene Wertschöpfung einen Ertrag zu erzielen. Im Rahmen der Beteiligungsverwaltung sind indessen Tätigkeiten als Nebenzwecke zulässig, die ihren Ursprung zur Hauptsache im Bestreben haben, die eigenen Beteiligungen zweckmässig und erfolgreich zu verwalten.

Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, denen das Holdingprivileg von den zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen zuerkannt wurde, werden auch für die Belange der MWST ohne weitere Überprüfung als Holdinggesellschaften anerkannt.



Unternehmen, die obige Kriterien zur Definition der Holdinggesellschaft nicht erfüllen, haben sich an den Ausführungen unter Ziffer 9.1 - 9.3.1 zu orientieren.

### 9.3.2.2

## Vorsteuerabzug aufgrund von Artikel 29 Absatz 4 MWSTG

Um bei der Holdinggesellschaft ein betrieblich objektives, sachgerechtes Ergebnis betreffend des Anspruchs auf Vorsteuerabzug zu erhalten, besteht ergänzend zur Berechnung nach Ziffer 9.3.1 die Möglichkeit, statt auf die eigene Tätigkeit der Holdinggesellschaft auf die Tätigkeit der von ihr gehaltenen Unternehmen (Konzernabschluss) abzustellen.

### Berechnung des Vorsteuerabzugs

#### Basis Erfolgsrechnung der Holdinggesellschaft, Schritt 1

Die Vorsteuern auf Aufwendungen der Holdinggesellschaft, die

- den zum **Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten** (z.B. Management-Fees) direkt zuordenbar sind, können voll in Abzug gebracht werden (z.B. der Bezug von Managementdienstleistungen);
- den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten (z.B. von der Steuer **ausgenommene** Zins- und Wertschiftererträge sowie Wertschriftenverkäufe) direkt zuordenbar sind, können nicht in Abzug gebracht werden (z.B. Finanzberatungen, Depotgebühren);
- zur Erzielung von der Steuer ausgenommenen Nebenzwecken dienen, können mittels dafür vorgesehenen Pauschalen (z.B. mit 0,02 % auf den Zins- und Kapitalerträgen oder mit 0,07 % auf den Mieteinnahmen für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur) oder individuellem, sachgerechten Schlüssel korrigiert werden.

☞ Eine mögliche Vorgehensweise zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur wird unter Beispiel 4 der Ziffer 9.3.1 dargestellt.

#### Basis Erfolgsrechnung des Konzerns, Schritt 2

Die Vorsteuern auf Aufwendungen der Holdinggesellschaft, die

- sowohl zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden als auch nicht berechtigenden unternehmerischen Tätigkeiten dienen (z.B. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Konzernführung wie Beratungsleistungen, Publizierungsaufwand, Konzernrechnung sowie sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen), können aufgrund der unternehmerischen Tätigkeit des **gesamten Konzerns** (Konzernabschluss) in Abzug gebracht werden.

**Beispiel**

Die Konzernrechnung (vollkonsolidierte Jahresrechnung) des Bergbau Konzerns B weist folgende Umsätze aus, alle Beträge in Schweizer Franken:

Umsätze aus Bergbau (Ausland)	200'000'000
Finanzerträge (Zinsen, Verkäufe Wertschriften usw.)	800'000
Mieterträge von Drittfirmen	1'200'000
Versicherungsumsätze	2'500'000
Beteiligungserträge	3'000'000

**Total Konzernumsatz 207'500'000**

Indem auf die Erfolgsrechnung des Konzerns abgestellt wird, werden die konzerninternen Umsätze nicht berücksichtigt. Die Finanzerträge von Dritten sind infolge bereits vorgenommener Korrektur auf Basis der Erfolgsrechnung der Holdinggesellschaft nicht mehr zu berücksichtigen. Ebenfalls ohne Bedeutung für den Vorsteuerabzug sind die Mieterträge (Möglichkeit der Anwendung von Art. 60 MWSTV) sowie die Beteiligungserträge (Nicht-Entgelte).

Für die restlichen nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern im Zusammenhang mit der Konzernführung hat die Bergbau Holding B den Vorsteuerabzug entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Konzernumsatzes wie folgt zu ermitteln:

**Berechnung der Vorsteuerkorrektur**

Die Versicherungsumsätze sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Die Vorsteuerkorrektur im Zusammenhang mit der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigenden als auch nicht berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit ist wie folgt zu berechnen:

**1. Ermittlung Umsatzschlüssel\***

Steuerbare Umsätze aus Bergbau	200'000'000	98,77 %
Von der Steuer ausgenommene Versicherungsumsätze	2'500'000	1,23 %

**Massgebender Gesamtumsatz 202'500'000 100,00 %**

\* Annahme, dass die Umsatzverhältnisse zu einem sachgerechten Ergebnis führen

## 2. Berechnung Vorsteuerkorrektur

Im Rahmen der allgemeinen Vorsteuerkorrektur (gemischte Verwendung) für die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen der Bergbau Holding B ist somit die **Vorsteuerkorrektur mit 1,23 %** vorzunehmen. Bevor die Vorsteuerkorrektur mittels Umsatzschlüssel vorgenommen werden kann, muss die vorgängig berechnete Vorsteuerkorrektur für die Erzielung von von der Steuer ausgenommenen Nebenzwecken (Schritt 1) vom zu korrigierenden Vorsteuerbetrag abgezogen werden.



Für die Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen besteht zudem die Möglichkeit, den Anspruch auf Vorsteuerabzug nach der unternehmerischen Tätigkeit jener Gesellschaft zu beurteilen, deren Beteiligung gehalten beziehungsweise übernommen oder veräussert wird. Die Anwendungsdauer beträgt mindestens eine Steuerperiode.

### Beispiel

Die Holding C erwirbt zwei Beteiligungen. Beteiligung 1 betrifft eine Gesellschaft, welche aufgrund des vorliegenden Jahresabschlusses ausschliesslich Unternehmenszwecke verfolgt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Beteiligung 2 betrifft eine Versicherungsgesellschaft, welche ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt. Der Vorsteueranspruch betreffend den Erwerbskosten berechnet sich wie folgt, alle Beträge in Schweizer Franken:

	Anspruch
Beteiligung 1 Erwerbskosten CHF 107'600 inkl. 7,6 % MWST	7'600
Beteiligung 2 Erwerbskosten CHF 250'000 inkl. 7,6 % MWST	0

Die Differenz besteht somit allein in der Beurteilung der direkt zuordenbaren Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen. Die verbleibenden Vorsteuern auf Aufwendungen, welche sowohl zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden als auch von der Steuer ausgenommenen Leistungen dienen, sind auch bei dieser Methode anhand des Konzernabschlusses zu beurteilen.

☞ Informationen zu Bankkonzernen entnehmen Sie der MWST-Branchen-Info Vorsteuerpauschale für Banken.

### 9.3.2.3 Leistungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft (☞ Anhang II.)

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

Bei Leistungen, die von einer Konzerngesellschaft für eine andere Konzerngesellschaft erbracht werden, handelt es sich um Leistungen an eng verbundene Personen. Gemäss Artikel 24 Absatz 2 MWSTG gilt als zu verbuchendes und zu deklarierendes Entgelt der **Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde**.



Die steuerpflichtige Holdinggesellschaft kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug geltend machen, sofern ihr die Leistung korrekt verrechnet und die MWST überwältzt wurde.

#### 9.3.2.3.1 Führen des Konzerns (sog. Shareholder-Costs)

Zu den Leistungen, die im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns erbracht werden (sog. Shareholder-Costs), gehören beispielsweise:

- Die Gesamtführung des Konzerns, insbesondere die Aufbereitung der Entscheidungsgrundlagen 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.

Da solche Aufwendungen die Holdinggesellschaft zu tragen hat, sind diese Leistungen von der Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft zum **Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde**, zu fakturieren und zu versteuern. Die Holdinggesellschaft kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug geltend machen.

**Beispiel**

*Eine Holdinggesellschaft verfügt über kein eigenes Personal. Die Führung des Konzerns (strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten von Beteiligungen bzw. des Vermögens der Holdinggesellschaft usw.) erfolgt deshalb durch eine Tochtergesellschaft. Die dazu benötigten Aufwendungen (Personal und Sachaufwand) fallen somit bei dieser Tochter- und nicht bei der Holdinggesellschaft an. Die Tochtergesellschaft hat diese Leistungen zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, zu fakturieren und zu versteuern.*

**9.3.2.3.2**

**Zusätzliche Leistungen (z.B. Management-Fees, Lizenzen)**

Erzielt eine Holdinggesellschaft nebst Erträgen aus Beteiligungen noch andere Umsätze (z.B. Management-Fees, Lizenz- und Mieterträge), ist zu prüfen, ob die Holding diese Leistungen mit eigenem Personal beziehungsweise bezogenen Dritteleistungen erbringt. Ist dies nicht der Fall, liegt ein Leistungsaustausch zwischen eng verbundenen Personen vor.

Solche Leistungen sind von der Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft zum **Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde**, zu fakturieren und zu versteuern. Die Holdinggesellschaft kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug geltend machen.

**Beispiel**

*Eine steuerpflichtige Holdinggesellschaft erzielt Einnahmen aus steuerbaren Managementdienstleistungen (Management-Fees) sowie 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 erbracht werden. Die Tochtergesellschaft hat diese Leistungen zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, zu fakturieren und zu versteuern.*

## **Umstrukturierungen (Art. 29 Abs. 2 MWSTG)**

Die Schaffung von geeigneten Unternehmensstrukturen ist der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen. Es besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit für Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 19 (natürliche Personen) oder Artikel 61 DBG (juristische Personen).

### **Beispiel 1**

*Die steuerpflichtige Einzelunternehmung Schreinerei Meier beschliesst im Zuge der Nachfolgeregelung, das Unternehmen in eine GmbH zu überführen (Übertragung). In diesem Zusammenhang wird eine Treuhandgesellschaft beauftragt, die Umstrukturierung zu begleiten. Die durch die Treuhandgesellschaft in Rechnung gestellten Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug.*

### **Beispiel 2**

*Die steuerpflichtige All-Food AG aus der Nahrungsmittelbranche beschliesst, die Vertriebsorganisation (Logistik zur Belieferung des Detailhandels) in eine neu zu gründende Aktiengesellschaft zu übertragen (Abspaltung). Die in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug.*

## **Anhang**

### **I. Beispiele zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur**

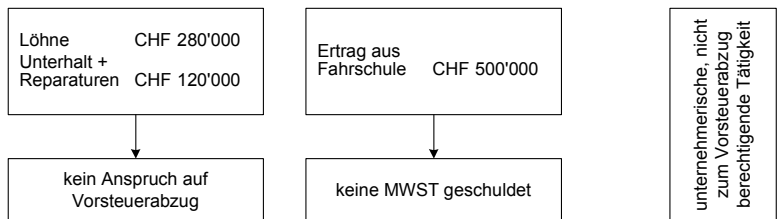
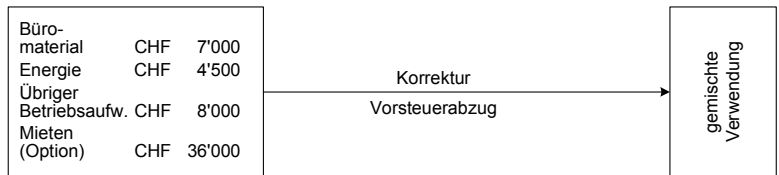
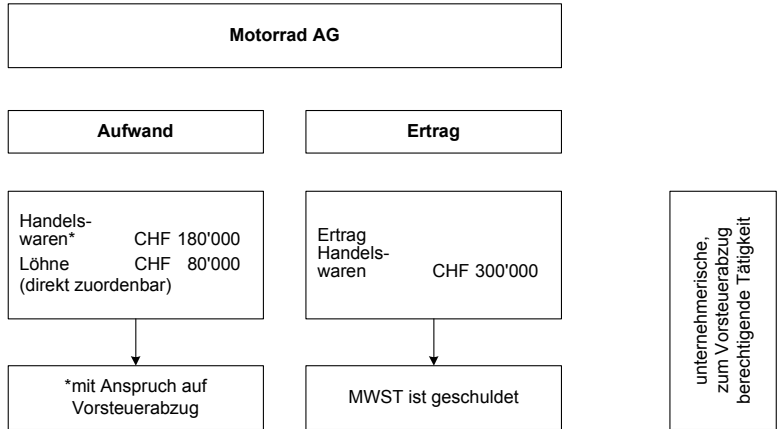
#### **1 Korrektur nach dem effektiven Verwendungszweck**

##### ***Beispiel Motorrad AG***

*Die Tätigkeit der steuerpflichtigen Motorrad AG besteht einerseits aus dem unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden (steuerbaren) Handel mit Motorradbekleidung und Zubehör, andererseits aus dem unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden (ausgenommenen) Erteilen von Grundkursen zum Erwerb des Motorrad-Führerausweises (Fahrschule). Die aus der Fahrschule erzielten Kursentgelte sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen.*

*Die Service- und Unterhaltsarbeiten an den für die Fahrschule eingesetzten Motorrädern sind vollumfänglich der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden (ausgenommenen) Fahrschultätigkeit zuzuordnen. Auf den dafür bezogenen Leistungen besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.*

Die Erfolgsrechnung der Motorrad AG präsentiert sich für das Geschäftsjahr 2010 wie folgt (wenn nichts anderes erwähnt, verstehen sich sämtliche Beträge in CHF exkl. MWST):



## Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen

### Bemerkungen zu den einzelnen Aufwendungen

Bei der Korrektur nach dem effektiven Verwendungszweck ist für jede gemischt verwendete Vorsteuerbelastung ein geeigneter Schlüssel zu ermitteln. Im vorliegenden Beispiel ist für die Verwendung des Büromaterials und für die Zuteilung des übrigen Betriebsaufwands das Verhältnis der massgeblichen Umsätze sachgerecht. Der Energieaufwand fällt hingegen zu 70 % für die von der Steuer ausgenommenen Leistungen an. Die Mieten (durch den Vermieter optiert gemäss Art. 22 MWSTG) fallen zu 60 % für die von der Steuer ausgenommenen Leistungen an.

### Verhältnis der massgebenden Umsätze:

Steuerbarer Umsatzanteil		
- Ertrag aus Handelswaren	300'000	37.50 %
Ausgenommener Umsatzanteil		
- Ertrag aus Fahrschule	500'000	62.50 %
Total Umsatz unternehmerische Tätigkeit	800'000	100.00 %

### Berechnung der Vorsteuerkorrektur:

	Topf A	Topf B	Topf C	Vorsteuerkorrektur
<b>Steuerbar, direkt zuordenbar:</b>				
Handelswaren				
7,6 % von 180'000	13'680			0
<b>Ausgenommen, direkt zuordenbar:</b>				
Unterhalt und Reparaturen				
7,6 % von 120'000		9'120		9'120
<b>Zuordnung mit sachgerechtem Schlüssel:</b>				
Büromaterial 7,6 % von 7'000			532	
Vorsteuerkorrektur 62,50 %				333
Energie 7,6 % von 4'500			342	
Vorsteuerkorrektur 70,00 %				239
Übriger Betriebsaufwand 7,6 % von 8'000			608	
Vorsteuerkorrektur 62,50 %				380
Mieten 7,6 % von 36'000			2'736	
Vorsteuerkorrektur 60,00 %				1'642
<b>Total Vorsteuerkorrektur</b>				<b>11'714</b>

## 2 **Korrektur mittels eigener Berechnungen - Teilzuordnung der Vorsteuer**

Bei dieser Variante werden

- sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit beziehungsweise der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zugeordnet (☞ Topf A und Topf B, Ziff. 4.5.1);
- die übrigen Vorsteuern anteilmässig aufgeteilt, analog der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes nach den oben beschriebenen Kriterien (☞ Topf C, Ziff. 4.5.1).

Zur Darstellung der Vorsteuerkorrektur mittels der eigenen Berechnung *Teilzuordnung der Vorsteuer* wird - wie bei der Vorsteuerkorrektur nach dem *effektiven Verwendungszweck* (☞ Ziff. 4.2) - das Beispiel der Motorrad AG (☞ Ziff. 1 im Anhang I.) verwendet.

Die Umschreibung des Unternehmens und seiner Erfolgsrechnung sowie die Informationen zu den einzelnen Aufwendungen gelten hier sinngemäss.

Die Vorsteuerkorrektur für alle dem Topf C zugeordneten Vorsteuern wird aufgrund eines Umsatzschlüssels ermittelt, anders als im Beispiel in Ziffer 1 im Anhang I., wo für jede Vorsteuerart ein spezifischer Vorsteuerschlüssel verwendet wurde.

## Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen

### Verhältnis der massgebenden Umsätze:

Steuerbarer Umsatzanteil - Ertrag aus Handelswaren	300'000	37.50 %
ausgenommener Umsatzanteil - Ertrag aus Fahrschule	500'000	62.50 %
Total Umsatz unternehmerischer Tätigkeit	800'000	100.00 %

### Berechnung der Vorsteuerkorrektur:

	Topf A	Topf B	Topf C	Vorsteuerkorrektur
<b>Steuerbar, direkt zuordenbar:</b>				
Handelswaren 7,6 % von 180'000	13'680			0
<b>Ausgenommen, direkt zuordenbar:</b>				
Unterhalt und Reparaturen 7,6 % von 120'000		9'120		9'120
<b>Zuordnung mit sachgerechtem Schlüssel:</b>				
Büromaterial 7,6 % von 7'000			532	
Energie 7,6 % von 4'500			342	
Übriger Betriebsaufwand 7,6 % von 8'000			608	
Mieten 7,6 % von 36'000			<u>2'736</u>	
Total Vorsteuer im Topf C Vorsteuerkorrektur 62,50 %			4'218	2'636
<b>Total Vorsteuerkorrektur</b>				<b>11'756</b>

### 3 **Korrektur mittels eigener Berechnungen - Einheit der Leistung**

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

- die der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit direkt zuordenbar sind, können voll in Abzug gebracht werden (☞ Topf A, Ziff. 4.5.1);
- die der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit direkt zuordenbar sind, können nicht in Abzug gebracht werden (☞ Topf B, Ziff. 4.5.1);
- die weder direkt dem Topf A noch dem Topf B zuordenbar sind, werden buchmässig gesondert erfasst. Diese Vorsteuern können nur entsprechend der Zusammensetzung des korrigierten, d.h. um die direkt zuordenbaren Aufwendungen bereinigten Gesamtumsatzes in Abzug gebracht werden (☞ Topf C, Ziff. 4.5.1).

Zur Darstellung der Vorsteuerkorrektur mittels der eigenen Berechnung *Einheit der Leistung* wird - wie bei der Vorsteuerkorrektur nach dem *effektiven Verwendungszweck* (☞ Ziff. 4.2) - das Beispiel der Motorrad AG (☞ Ziff. 1 im Anhang I.) verwendet.

Die Umschreibung des Unternehmens und seiner Erfolgsrechnung sowie die Informationen zu den einzelnen Aufwendungen gelten hier sinngemäss.

## Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen

### Verhältnis der massgebenden Bruttogewinne:

<b>Steuerbarer Bereich</b>		<b>Ausgenommener Bereich</b>		<b>Total</b>
<b>Umsätze</b>				
Handel	300'000	Fahrschule	500'000	<b>800'000</b>
<b>Aufwendungen</b>				
Waren	180'000	Unterh. und Rep. (brutto 107,6 %)	129'120	<b>309'120</b>
Lohn	80'000	Lohn	280'000	<b>360'000</b>
Bruttogewinn	40'000 <b>30.56 %</b>	Bruttogewinn	90'880 <b>69.44 %</b>	<b>130'880 100.00 %</b>

### Berechnung der Vorsteuerkorrektur:

	<b>Topf A</b>	<b>Topf B</b>	<b>Topf C</b>	<b>Vorsteuerkorrektur</b>
<b>Steuerbar, direkt zuordenbar:</b>				
Handelswaren 7,6 % von 180'000	13'680			0
<b>Ausgenommen, direkt zuordenbar:</b>				
Unterhalt und Reparaturen 7,6 % von (107,6 %) 129'120		9'120		9'120
<b>Zuordnung mit sachgerechtem Schlüssel:</b>				
Büromaterial 7,6 % von 7'000			532	
Energie 7,6 % von 4'500			342	
Übriger Betriebsaufwand 7,6 % von 8'000			608	
Mieten 7,6 % von 36'000			<u>2'736</u>	
Total Vorsteuer im Topf C			4'218	
Vorsteuerkorrektur 69,44 %				2'929
<b>Total Vorsteuerkorrektur</b>				<b>12'049</b>

#### 4 Korrektur mittels eigener Berechnungen - Umsatzschlüssel

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

Zur Darstellung der Korrektur mittels der eigenen Berechnung *Umsatzschlüssel* wird - wie bei der Vorsteuerkorrektur nach dem *effektiven Verwendungszweck* (☞ Ziff. 4.2) - das Beispiel der Motorrad AG (☞ Ziff. 1 im Anhang I.) verwendet.

Die Umschreibung des Unternehmens und seiner Erfolgsrechnung sowie die Informationen zu den einzelnen Aufwendungen gelten hier sinngemäss.

**Verhältnis der massgebenden Umsätze:**

<i>Steuerbarer Umsatzanteil</i>		
- Ertrag aus Handelswaren	300'000	37.50 %
<i>Ausgenommener Umsatzanteil</i>		
- Ertrag aus Fahrschule	500'000	62.50 %
<i>Total Umsatz unternehmerische Tätigkeit</i>	800'000	100.00 %

**Berechnung der Vorsteuerkorrektur:**

*Vorsteuerbelastete Aufwendungen gemäss Erfolgsrechnung:*

<i>Handelswaren</i>	180'000
<i>Unterhalt und Reparaturen</i>	120'000
<i>Büromaterial</i>	7'000
<i>Energie</i>	4'500
<i>Übriger Betriebsaufwand</i>	8'000
<i>Mieten</i>	36'000
<i>Total Aufwendungen</i>	<u>355'500</u>

*Total Vorsteuerbelastung (7,6 % von 355'500)* 27'018

**Total Vorsteuerkorrektur gemäss Umsatzschlüssel:  
(62,50 % von 27'018)**

**16'886**

## II. Vorgehensweise zur Ermittlung bestimmter Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft

### 1 Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns

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

Im Sinne von Artikel 80 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; und
- dadurch kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil resultiert,

wie folgt annäherungsweise ermittelt werden:

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

\* In begründeten Fällen kann nach oben oder nach unten abgewichen werden (z.B. kann bei Familiengesellschaften eine Pauschale von 2 ‰ angewandt werden, wenn der Aufwand verglichen mit Publikumsgesellschaften wesentlich geringer ist).

**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 Verwaltungsdienstleistungen insbesondere in folgenden Fällen **zulässig (da sie in der Pauschale von 3 % enthalten sind)**:

- Normale Buchführungsdienstleistungen;
- Konzernrechnungslegung;
- Führen des Aktienregisters;
- Verwalten der Beteiligungen;
- Aufbereitungsarbeiten, die der Entscheidungsfindung (für den Verwaltungsrat) dienen;
- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Generalversammlung.

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

- Revision der Jahresrechnung der Holding;
- Abklärungen im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Beteiligungen;
- Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren für das Wertschriftenvermögen;
- Cash-Management für Konzerngesellschaften;\*
- Verwaltungsratshonorare.

\* 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.

**b)** Wert, der bei der Tochtergesellschaft zum Normalsatz steuerbar ist

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

2

**Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit den Managementdienstleistungen beziehungsweise Lizenzen**

Werden derartige Leistungen zwischen eng verbundenen Personen (z.B. Konzerngesellschaften) erbracht, so müssen diese ebenfalls fakturiert und gegebenenfalls versteuert werden. Bei Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

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

## **Zuständigkeiten**

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

*Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.*

### **Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:**

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

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:**

- In elektronischer Form über Internet:  
[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) (Webcode: d\_03416\_de)

- In Papierform beim:

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

[www.bundespublikationen.admin.ch](http://www.bundespublikationen.admin.ch)