

Nutzungsänderungen



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
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
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 31 und 32 MWSTG und Artikel 69 - 74 MWSTV.

Die vorliegende MWST-Info Nutzungsänderungen gibt Auskunft darüber, ob für bereits bezogene Gegenstände und/oder Dienstleistungen - welche eine Änderung in der Nutzung erfahren - Korrekturen der Vorsteuern vorzunehmen sind. Weiter werden die dazugehörigen Berechnungen dargestellt. Eine Nutzungsänderung liegt vor, wenn Gegenstände und/oder Dienstleistungen neu

- im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit; oder
- für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit (für die Erzielung von ausgenommenen Leistungen); oder
- ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit

verwendet werden.

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

	MWST-Info im Überblick	7
1	Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung).	8
1.1	Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	9
1.2	Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung	10
1.3	Rechtliche Grundlagen im Überblick	10
1.4	Deklaration in der MWST-Abrechnung.	10
1.5	Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	11
2	Nutzungsänderungen	11
2.1	Was versteht man unter Nutzungsänderungen?.	12
2.2	Vollumfängliche Nutzungsänderungen	12
2.2.1	Tatbestände von vollumfänglichen Nutzungsänderungen.	13
2.2.2	Vorsteuerkorrektur bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen	14
2.3	Partielle (teilweise) Nutzungsänderungen	14
2.3.1	Tatbestände von partiellen Nutzungsänderungen.	15
2.3.2	Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen	16
2.3.2.1	Effektive Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen	17
2.3.2.2	Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen	18
2.3.2.3	Vergleich effektive und annäherungsweise Ermittlung bei partiellen Nutzungs- änderungen - Anwendung	20
2.3.2.3.1	Beispiel Sachverhalt.	20
2.3.2.3.2	Übersicht über Vorsteuerabzüge und Ermittlung der partiellen Nutzungs- änderungen bei Anwendung der effektiven sowie der annäherungsweisen Ermittlung.	21
2.3.2.4	Anwendungsdauer und Wechsel der gewählten Vorgehensweise	24
3	Grundlagen für Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) . .	26
3.1	Unbewegliche Gegenstände	27
3.1.1	Begriff	27
3.1.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen	27
3.1.3	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei unbeweglichen Gegenständen. .	31
3.1.3.1	Zugekaufte, in Gebrauch genommene Immobilie - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch.	32
3.1.3.2	Zugekaufte, in Gebrauch genommene Immobilie - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung	32
3.2	Bewegliche Gegenstände	33
3.2.1	Begriff	33

3.2.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei beweglichen Gegenständen	33
3.2.3	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei beweglichen Gegenständen. . . .	36
3.2.3.1	Zugekaufte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	37
3.2.3.2	Zugekaufte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	38
3.2.3.3	Selbst hergestellte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	40
3.2.3.4	Selbst hergestellte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	41
3.2.3.5	Zugekaufte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung	44
3.2.3.6	Zugekaufte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung	44
3.3	Dienstleistungen	45
3.3.1	Begriff (Art. 3 Bst. e MWSTG)	45
3.3.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei Dienstleistungen	45
3.3.3	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei Dienstleistungen	46
4	Vorübergehende Verwendung von Gegenständen.	48
4.1	Begriff der vorübergehenden Verwendung sowie Abgrenzung zur partiellen Nutzungsänderung, gemischten Verwendung	48
4.2	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von Gegenständen	50
4.2.1	Gemeinsame Bestimmungen (bewegliche / unbewegliche Gegenstände).	50
4.2.2	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von beweglichen Gegenständen	50
4.2.2.1	Zugekaufter, beweglicher Gegenstand (Gegenstand A)	51
4.2.2.2	Selbst hergestellter, beweglicher Gegenstand (Gegenstand B)	52
4.2.3	Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von unbeweglichen Gegenständen	52
5	Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung.	53
6	Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren	55
Anhang		
I.	Auszug aus dem MWSTG und der MWSTV	57

MWST-Info im Überblick

Gemäss Mehrwertsteuergesetz führen Nutzungsänderungen unter gewissen Voraussetzungen zu einer **Vorsteuerkorrektur**. Diese kommt zum Tragen, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erst nachträglich eintreten (Einlageentsteuerung) oder wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachträglich wegfallen (Eigenverbrauch). Diese MWST-Info geht vertieft auf dieses Thema, insbesondere auf die Systematik der Nutzungsänderungen ein.

Die **Ziffer 1** erläutert die Begriffe und die Voraussetzungen für Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung).

Beispiele und Ausführungen zu den Tatbeständen und Arten von Nutzungsänderungen, insbesondere Antworten auf Fragen - was unter einer Nutzungsänderung zu verstehen ist, wann eine vollumfängliche oder partielle Nutzungsänderung vorliegt und wie eine Korrektur zur erfolgen hat - geht aus der **Ziffer 2** hervor.

In **Ziffer 3** wird anhand von schematischen Übersichten (Grafiken) und zahlreichen Beispielen die Begriffe und die steuerlich relevanten Grundlagen für die nachträgliche Korrektur der Vorsteuer bei unbeweglichen und beweglichen Gegenständen sowie Dienstleistungen näher erläutert.

Die **Ziffer 4** geht auf die Besonderheit der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit näher ein.

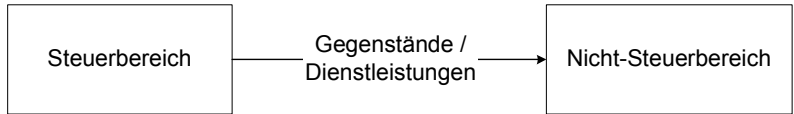
Erläuterungen zu den Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung und dem Meldeverfahren finden sich unter den **Ziffern 5 und 6**.

Im **Anhang** werden spiegelbildlich die Grundlagen auf Stufe Gesetz und Verordnung zu den Nutzungsänderungen aufgeführt.

1

Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung)

Eigenverbrauch (Belastung)

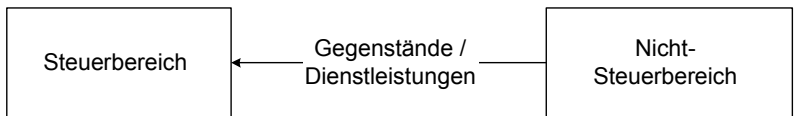


Werden Gegenstände oder Dienstleistungen, nicht mehr im Rahmen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet, kann diese Nutzungsänderung zu einer vollen oder teilweisen nachträglichen Rückgängigmachung der bereits geltend gemachten Vorsteuern führen (Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch).

Beispiel

Die steuerpflichtige Sauser AG hat im Jahr 2009 eine Betriebsliegenschaft erstellen lassen und sämtliche Vorsteuern abgezogen. Infolge des schlechten Geschäftsganges wird bereits zu Jahresbeginn 2010 der Betrieb eingestellt. Per 1. Juli 2010 wird die gesamte Betriebsliegenschaft ohne Option an Dritte vermietet. Die steuerpflichtige Sauser AG muss auf dem Zeitwert per 1. Juli 2010 eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) vornehmen. Massgebend sind die bei der Neuerstellung der Betriebsliegenschaft geltend gemachten Vorsteuern. Die Vorsteuerkorrektur muss erfolgen, da die Liegenschaft ab dem 1. Juli 2010 nicht mehr im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit (sondern für die Erzielung von ausgenommenen Leistungen) genutzt wird.

Einlageentsteuerung (Entlastung)



Werden Gegenstände oder Dienstleistungen, neu im Rahmen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet, so kann diese Nutzungsänderung zu einem vollen oder teilweisen nachträglichen Abzug der Vorsteuern führen (Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung).

Beispiel

Die steuerpflichtige Sauser AG liess im Jahr 2009 eine Liegenschaft erstellen und vermietete diese ab Herbst 2009, ohne für die Versteuerung zu optieren, weshalb sie keine Vorsteuern abziehen konnte. Per 1. Juli 2010 wird für die

Vermietung von 50 % der Liegenschaft optiert. Die steuerpflichtige Sauser AG kann 50 % der auf den Zeitwert per 1. Juli 2010 entfallenden Vorsteuern nachträglich abziehen, da die Liegenschaft nun zur Hälfte im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit genutzt wird.

1.1

Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Die Vorsteuerkorrektur soll verhindern, dass eine steuerpflichtige Person, welche Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit - insbesondere für private Zwecke verwendet - gegenüber einer nicht steuerpflichtigen Person steuerlich besser gestellt wird.

Der Wertverzehr, d.h. die Abschreibungen im Sinne von Artikel 31 Absatz 3 MWSTG, wird entsprechend berücksichtigt.

Voraussetzungen für eine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch:

- Die steuerpflichtige Person hat beim Bezug der Gegenstände und Dienstleistungen den Vorsteuerabzug vorgenommen oder hat die Gegenstände und Dienstleistungen im Rahmen des Meldeverfahrens nach Artikel 38 MWSTG bezogen.
- Die Gegenstände und Dienstleistungen werden künftig dauernd oder vorübergehend für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit (zur Erzielung von ausgenommenen Leistungen) oder ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet.

Eigenverbrauch liegt namentlich vor, wenn aus dem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnommen und:

- a. Ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit, insbesondere für private Zwecke, verwendet werden;
- b. für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet werden, die nach Artikel 29 Absatz 1 MWSTG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt;
- c. unentgeltlich abgegeben werden, ohne dass ein unternehmerischer Grund besteht (bei Geschenken bis 500 Franken pro Person und Jahr sowie bei Werbegeschenken und Warenmustern ohne Wertbegrenzung zur Erzielung steuerbarer oder von der Steuer befreiter Umsätze wird der unternehmerische Grund ohne weiteres vermutet);
- d. sich bei Wegfall der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht der steuerpflichtigen Person befinden.

1.2 **Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung**

Die Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung bildet das Gegenstück zur Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch. Sie verhindert eine Steuerbelastung im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit.

Der Wertverzehr (d.h. die Abschreibungen im Sinne von Art. 32 Abs. 2 MWSTG) wird entsprechend berücksichtigt.

Voraussetzungen für eine Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung:

- Die steuerpflichtige Person hat beim Bezug der Gegenstände und Dienstleistungen keinen Vorsteuerabzug vorgenommen (dabei zu berücksichtigen sind die Vorsteueranteile, die vorgängig als Eigenverbrauch korrigiert wurden).
- Die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen werden künftig im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet.

1.3 **Rechtliche Grundlagen im Überblick**

Die im Anhang I. aufgeführten Übersichten zeigen spiegelbildlich die Bestimmungen zur Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung) aus dem MWSTG und der MWSTV.

1.4 **Deklaration in der MWST-Abrechnung**

Vorsteuerkorrekturen Einlageentsteuerung:

Die ermittelten Vorsteuerkorrekturen werden unter **Ziffer 410 (Einlageentsteuerung)** deklariert. Der MWST-Abrechnung muss eine detaillierte Aufstellung beigelegt werden.

Vorsteuerkorrekturen Eigenverbrauch:

Die ermittelten Vorsteuerkorrekturen werden unter **Ziffer 415 (Eigenverbrauch)** deklariert. Detailunterlagen (z.B. Rechnungen oder andere Belege) sind nur auf Verlangen der ESTV einzureichen.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema sind in der MWST-Info Abrechnung und Steuerentrichtung enthalten.

1.5

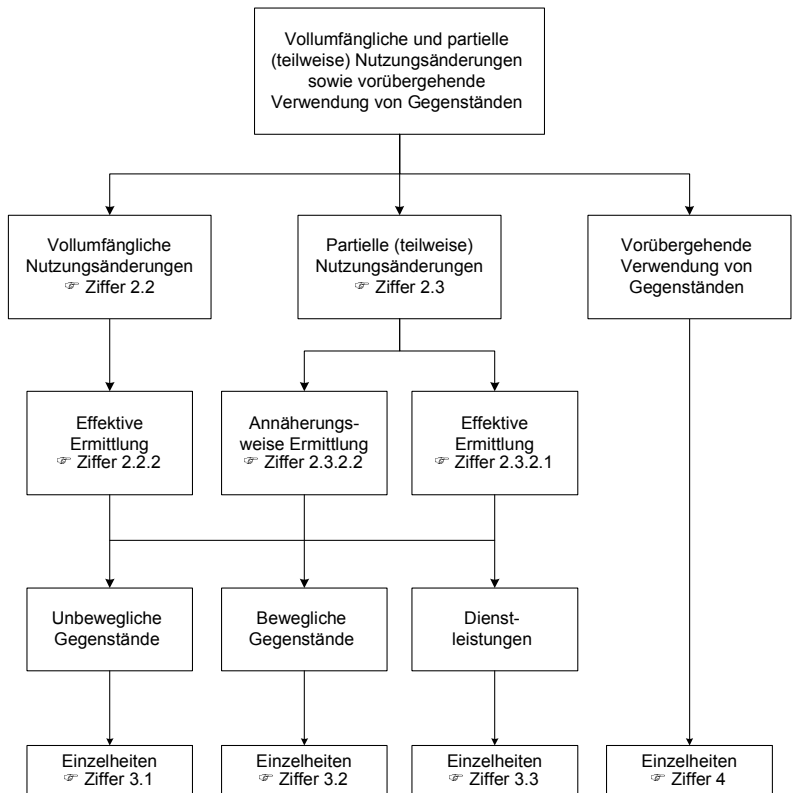
Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

- ☞ Informationen zu diesem Thema sind in der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung enthalten.

2

Nutzungsänderungen

Die nachfolgende Grafik zeigt eine Übersicht über die Nutzungsänderungen und die vorübergehende Verwendung von Gegenständen.



2.1 Was versteht man unter Nutzungsänderungen?

Von Nutzungsänderungen spricht man, wenn sich die Nutzungsverhältnisse ändern, die beim Bezug einer Leistung im Inland oder bei deren Einfuhr für die Vornahme des Vorsteuerabzugs massgebend waren.

Nutzungsänderungen können zu einer Vorsteuerkorrektur Einlage-entsteuerung (nachträglicher Vorsteuerabzug) führen, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung bisher ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit oder für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit (z.B. für die Erzielung von ausgenommenen Leistungen) verwendet wurde und neu im Rahmen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird (Art. 32 MWSTG). Im umgekehrten Fall führt die Nutzungsänderung zu einer Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch (Rückgängigmachung bereits abgezogener Vorsteuern; Art. 31 MWSTG).

Mit der Vorsteuerkorrektur wird erreicht, dass nicht der Zweck des ursprünglichen Erwerbs beziehungsweise die erstmalige Verwendung massgeblich ist. Entscheidend ist, ob ein Gegenstand und/oder eine Dienstleistung im Rahmen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird oder nicht. Die Leistung wird von der MWST entlastet, wenn sie im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird beziehungsweise mit MWST belastet, wenn sie für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit (zur Erzielung von ausgenommenen Leistungen) oder ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird.

2.2 Vollumfängliche Nutzungsänderungen

Vollumfängliche Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung ausschliesslich im Rahmen von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden. Die vollumfängliche Nutzungsänderung ist in der Abrechnungsperiode des Eintritts der Nutzungsänderung abzurechnen.

Bei der vollumfänglichen Nutzungsänderung tritt die steuerliche **Wirkung** im Zeitpunkt des Steuertatbestandes ein (z.B. beim Liegenschaftsverkauf mit dem Übergang von Nutzen und Gefahr). Es ist also beispielsweise bei Beginn und Ende jeder einzelnen Option für einen bestimmten Liegenschaftsteil immer zu prüfen, ob eine steuerlich wirksame Nutzungsänderung vorliegt.

Nutzungsänderungen

Dies gilt sinngemäss auch bei der Vermietung beziehungsweise Verpachtung ohne Option.

Da jede **vollumfängliche Nutzungsänderung steuerlich abgerechnet wird** - im Gegensatz zur partiellen Nutzungsänderung, bei der die Wirkung jährlich nur einmal eintritt (☞ Ziff. 2.3) - ist es wichtig zu wissen, welche Tatbestände zu vollumfänglichen Nutzungsänderungen führen können.

2.2.1

Tatbestände von vollumfänglichen Nutzungsänderungen

Eine vollumfängliche Nutzungsänderung - die zu einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch oder Einlageentsteuerung) führen kann - liegt vor, wenn:

- Unternehmen neu steuerpflichtig werden und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen) verwendet werden;
- Unternehmen, welche nicht mehr steuerpflichtig sind; Gegenstände oder Dienstleistungen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug das Unternehmen verlassen (z.B. wenn Liegenschaften veräussert oder Liegenschaften beziehungsweise bewegliche Gegenstände ins Privatvermögen überführt werden);
- für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) optiert wird;
- die Option für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) wegfällt;
- bisher im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendete Liegenschaften oder Liegenschaftsteile neu ohne Option vermietet beziehungsweise verpachtet werden (oder umgekehrt);
- bisher gemischt verwendete Gegenstände oder Dienstleistungen künftig ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (z.B. wird eine bisher sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendete Liegenschaft künftig nur noch für steuerbare Beratungsleistungen verwendet).

2.2.2 **Vorsteuerkorrektur bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen**

Bei einer vollumfänglichen Nutzungsänderung wird die **Vorsteuerkorrektur grundsätzlich effektiv ermittelt** (☞ Ausnahme Ziff. 2.3.2.2).

Entsprechende Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) fallen im Zeitpunkt der Nutzungsänderung an.

Beispiele zu vollumfänglichen Nutzungsänderungen bei unbeweglichen Gegenständen finden sich unter Ziffer 3.1.3:

- Beispiel 1: Vorgehen Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch;
- Beispiel 2: Vorgehen Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung.

2.3 **Partielle (teilweise) Nutzungsänderungen**

Partielle Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung nicht mehr ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit (zur Erzielung von ausgenommenen Leistungen) beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit, sondern gemischt verwendet werden. Ebenso liegt eine partielle Nutzungsänderung vor, wenn sich das Verhältnis der gemischten Nutzung ändert. Es ist im Gegensatz zu den vollumfänglichen Nutzungsänderungen (☞ Ziff. 2.2 ff.) jährlich nur einmal zu prüfen, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht.

Bei partiellen Nutzungsänderungen wird folgendes Nutzungsverhältnis einmal jährlich (pro Geschäftsjahr) ermittelt und mit der Vorjahresnutzung verglichen.

Dabei geht es um den Vergleich der Nutzung im Rahmen

- der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit (steuerbare Leistungen); und
- der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (zur Erzielung von ausgenommenen Leistungen) beziehungsweise der Nutzung ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit.

Nutzungsänderungen

Abweichungen gegenüber dem Vorjahr führen grundsätzlich zu einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch oder Einlageentsteuerung). Als Berechnungsgrundlage dient der Zeitwert der Gegenstände beziehungsweise der Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen zu Beginn des Jahres, in dem die Nutzungsänderung eintritt.

Beispiel

Nutzung für steuerbare Zwecke im Jahre

2010 = 70 %

2011 = 48 %

Per 1. Januar 2011 liegt eine Nutzungsänderung im Ausmass von 22 Prozentpunkten vor, die zu einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) führt. Es ist demnach auf dem Zeitwert der relevanten Gegenstände beziehungsweise dem Wert des noch nicht genutzten Teils der Dienstleistungen per Stichtag 1. Januar 2011 die Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch zu ermitteln.

Steht zu Beginn des Jahres bereits fest, dass sich das Nutzungsverhältnis ändert, wird die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) in der ersten MWST-Abrechnung provisorisch berücksichtigt. Eine Vorsteuerkorrektur auf die effektiv erfolgte Nutzungsänderung muss in der letzten MWST-Abrechnung des Jahres vorgenommen werden.

2.3.1

Tatbestände von partiellen Nutzungsänderungen

Eine partielle Nutzungsänderung liegt vor, wenn:

- Unternehmen neu steuerpflichtig werden und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als auch für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit und somit gemischt verwendet werden (z.B. sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen);
- sich das Verhältnis der Verwendung jener Gegenstände und Dienstleistungen ändert, die sowohl im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als auch für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit

beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit und somit gemischt verwendet werden (z.B. ändert sich der Verwendungszweck der Infrastruktur für steuerbare Beratungsleistungen und nicht optierte Schulungsleistungen von 70 % zu 30 % im Jahre 2011 auf 45 % zu 55 % im Jahre 2012);

- Gegenstände oder Dienstleistungen, die bisher ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wurden, künftig sowohl im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als auch für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit und somit gemischt verwendet werden (z.B. wird eine bisher ausschliesslich für steuerbare Beratungsleistungen verwendete Liegenschaft künftig sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendet);
- Gegenstände (z.B. Sportanlagen) häufig wechselnd sowohl im Rahmen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als auch für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit und somit gemischt verwendet werden (z.B. wird eine Kunsteisbahn an bestimmten Tagen für steuerbare Einzeleintritte und an den übrigen Tagen für von der Steuer ausgenommene Vermietungen an Eishockeyclubs verwendet).

2.3.2 **Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen**

Bei partiellen Nutzungsänderungen besteht für die steuerpflichtige Person das **Wahlrecht zwischen der effektiven und der annäherungsweisen Ermittlung der Vorsteuerkorrektur**. Die gewählte Vorgehensweise ist sowohl für bewegliche und unbewegliche Gegenstände als auch für Dienstleistungen anwendbar.

Sowohl bei der effektiven als auch bei der annäherungsweisen Ermittlung muss jährlich nur einmal geprüft werden, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht. Dazu wird einzig der Vorjahresvergleich vorgenommen, d.h. das Nutzungsverhältnis des abgelaufenen Geschäftsjahres wird mit demjenigen des Vorjahres verglichen.

2.3.2.1

Effektive Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen

Wendet die steuerpflichtige Person die effektive Ermittlung der Vorsteuerkorrektur an, wird eine partielle Nutzungsänderung in jedem Fall steuerlich erfasst, d.h. Vorsteuerkorrekturen werden bei jeder Änderung der Nutzungsverhältnisse vorgenommen.

Für die Berechnung der **Vorsteuerkorrekturen** wird die Differenz zwischen folgenden jährlichen Nutzungsverhältnissen zugrunde gelegt:

- Nutzung (Vorsteuerabzugsquote) in jenem Jahr, in dem eine Nutzungsänderung stattfindet; und
- Nutzung des Vorjahres.

Per 1. Januar des Jahres der Nutzungsänderung ist auf dem Zeitwert der Vorsteuer der steuerlich relevanten Aufwendungen eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) vorzunehmen.

Beispiel

(gleiches Beispiel wie zur annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur ↪ Ziff. 2.3.2.2)

Die steuerpflichtige Person A besitzt eine eigene Geschäftliegenschaft und verwendet diese einerseits für Beratungsleistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen und andererseits für nicht optierte Schulungsleistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Die Nutzungsverhältnisse (Ermittlung aufgrund eines **sachgerechten Schlüssels** [Art. 68 Abs. 2 MWSTV]) sehen wie folgt aus:

Jahr	Nutzung für Beratungsleistungen	Nutzung für nicht optierte Schulungen	Veränderung in Prozentpunkten
2010	40 %	60 %	Ausgangsbasis
2011	45 %	55 %	5
2012	41 %	59 %	4
2013	52 %	48 %	11

Bei der effektiven Ermittlung liegen steuerlich relevante Nutzungsänderungen per 1. Januar 2011, 1. Januar 2012 und 1. Januar 2013 vor. Demnach sehen die Berechnungen für diese Nutzungsänderungen wie folgt aus:

Nutzungsänderung per 1. Januar 2011

Per 1. Januar 2011 darf - auf dem Zeitwert der Vorsteuern auf den steuerlich relevanten Aufwendungen (☞ Ziff. 3) - für die Liegenschaft eine Einlageentsteuerung im Ausmass von 5 % geltend gemacht werden.

Nutzungsänderung per 1. Januar 2012

Per 1. Januar 2012 erfolgt - auf dem Zeitwert der geltend gemachten Vorsteuern auf den steuerlich relevanten Aufwendungen - für die Liegenschaft eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) im Ausmass von 4 %.

Nutzungsänderung per 1. Januar 2013

Per 1. Januar 2013 darf - auf dem Zeitwert der Vorsteuern auf den steuerlich relevanten Aufwendungen - für die Liegenschaft eine Einlageentsteuerung im Ausmass von 11 % vorgenommen werden.

2.3.2.2

Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen

Wendet die steuerpflichtige Person die annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur an, ist eine partielle Nutzungsänderung erst steuerlich relevant, wenn sich der Verwendungszweck der Gegenstände oder Dienstleistungen gegenüber dem Vorjahr **um mehr als 20 Prozentpunkte (= Toleranzgrenze)** ändert.

Vorsteuerkorrekturen werden innerhalb dieser Toleranzgrenze weder zu Lasten (Eigenverbrauch) noch zu Gunsten (Einlageentsteuerung) der steuerpflichtigen Person vorgenommen.

Toleranzgrenze, Beginn und Ende der Steuerpflicht

Falls bei der partiellen Nutzungsänderung die annäherungsweise Ermittlung angewendet wird, gelangt die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten dann **nicht** zur Anwendung, wenn der partiellen eine vollumfängliche Nutzungsänderung folgt (z.B. Austritt aus der Steuerpflicht).

Bei Eintritt in die Steuerpflicht ist auf die effektive Verwendung (gemischte Verwendung) der Vermögenswerte im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit abzustellen (keine Toleranzgrenze). Die Vorsteuer wird auf dem Zeitwert dieser Vermögenswerte (☞ Ziff. 3) geltend gemacht.

Beispiel

(gleiches Beispiel wie zur effektiven Ermittlung der Vorsteuerkorrektur ☞ Ziff. 2.3.2.1)

Die steuerpflichtige Person A besitzt eine eigene Geschäftsliegenschaft und verwendet diese einerseits für Beratungsleistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen und andererseits für nicht optierte Schulungsleistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Die Nutzungsverhältnisse (Ermittlung aufgrund eines **sachgerechten Schlüssels** [Art. 68 Abs. 2 MWSTV]) sehen wie folgt aus:

Jahr	Nutzung für Beratungsleistungen	Nutzung für nicht optierte Schulungen	Veränderung in Prozentpunkten
2010	40 %	60 %	Ausgangsbasis
2011	45 %	55 %	5
2012	41 %	59 %	4
2013	52 %	48 %	11

Der Verwendungszweck der Liegenschaft hat sich in den dargestellten Betrachtungsjahren gegenüber dem entsprechenden Vorjahr jeweils um weniger als 20 Prozentpunkte verändert. Somit liegen **keine steuerlich relevanten Nutzungsänderungen** per 1. Januar der Jahre 2011 bis 2013 vor. Es sind für diese Perioden keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Berechnung Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung)

Liegt eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor (Toleranzgrenze überschritten), wird für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur die Differenz zwischen folgenden jährlichen Nutzungsverhältnissen zugrunde gelegt:

- Nutzung (Vorsteuerabzugsquote) in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet; und
- Nutzung der **einzelnen Vorjahre** (Jahr mit steuerlich relevanten [wertvermehrenden] Aufwendungen respektive Jahr der letzten relevanten Nutzungsänderung).

Die Differenzen der Nutzung werden für die Berechnung der Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) verwendet. Per 1. Januar des Jahres der Nutzungsänderung werden - auf den Zeitwerten der jährlichen Vorsteuer auf den steuerlich relevanten Aufwendungen - die Vorsteuerkorrekturen berechnet.

2.3.2.3

Vergleich effektive und annäherungsweise Ermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen - Anwendung

2.3.2.3.1

Beispiel Sachverhalt

Die steuerpflichtige Educ-Consult GmbH ist seit 1. Januar 2010 im MWST-Register eingetragen. Sie erbringt Beratungsleistungen sowie Schulungsleistungen (nicht optiert). Für die Erzielung dieser Leistungen nutzt sie die betriebseigene Geschäftsliegenschaft. Die Räumlichkeiten werden für beide Leistungstypen gemischt verwendet.

Die Nutzungsverhältnisse sowie deren Veränderungen sehen wie folgt aus:

Jahr	Nutzung für Beratungsleistungen	Nutzung für nicht optierte Schulungen	Veränderung in Prozentpunkten
2010	46 %	54 %	Ausgangsbasis
2011	42 %	58 %	4
2012	64 %	36 %	22
2013	66 %	34 %	2
2014	43 %	57 %	23

Bei der steuerpflichtigen Educ-Consult GmbH fallen folgende Vorsteuern auf Aufwendungen und Investitionen an:

- Jahr 2010: Vorsteuern auf Erwerb Liegenschaft von insgesamt 100'000 Franken; Vorsteuern auf werterhaltenden Aufwendungen (Unterhalt) und Betriebsstoffen 4'000 Franken;
- Jahr 2011: Vorsteuern auf werterhaltenden Aufwendungen (Unterhalt) und Betriebsstoffen 3'500 Franken;
- Jahr 2012: Vorsteuern auf werterhaltenden Aufwendungen (Unterhalt) und Betriebsstoffen 3'800 Franken;
- Jahr 2013: Vorsteuern auf der Erstinstallation Überwachungsanlage von insgesamt 8'000 Franken; Vorsteuern auf werterhaltenden Aufwendungen (Unterhalt) und Betriebsstoffen 3'700 Franken;
- Jahr 2014: Vorsteuern auf Energiesparmassnahmen (Isolation und Heizungssystem) von insgesamt 15'000 Franken; Vorsteuern auf werterhaltenden Aufwendungen (Unterhalt) und Betriebsstoffen 2'800 Franken.

2.3.2.3.2

Übersicht über Vorsteuerabzüge und Ermittlung der partiellen Nutzungsänderungen bei Anwendung der effektiven sowie der annäherungsweise Ermittlung

Bei effektiver Ermittlung der partiellen Nutzungsänderung liegt ab dem Jahr 2011 **jährlich** eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor.

Bei annäherungsweise Ermittlung der partiellen Nutzungsänderung liegen steuerlich relevante Nutzungsänderungen **per 1. Januar 2012 und per 1. Januar 2014** vor. Die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten wird - jeweils verglichen mit dem Vorjahr - in diesen beiden Jahren überschritten.

	effektive Ermittlung		annäherungsweise Ermittlung	
	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert
Jahr 2010, Vorsteuerabzüge (46 %)				
auf steuerlich relevanten Aufwendungen	100'000		100'000	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	- 54'000		-54'000	
auf Betriebsstoffen	4'000		4'000	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	- 2'160		-2'160	
Total Vorsteuerabzug 2010	47'840		47'840	

	effektive Ermittlung		annäherungsweise Ermittlung	
	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert
Jahr 2011, Vorsteuerabzüge (42 %)				
auf steuerlich relevanten Aufwendungen	0		0	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	0		0	
auf Betriebsstoffen	3'500		3'500	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-2'030		-2'030	
Vorsteuerabzug 2011	1'470		1'470	
Steuerlich relevante Aufwendungen 2010		100'000		
Zeitwert (Abschreibung 1 Jahr zu 5 %)		95'000		
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2010 und 2011; 46 % zu 42 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 4 % (Eigenverbrauch).	-3'800			
Total Vorsteuerabzug 2011 (inkl. Vorsteuerkorrekturen)	-2'330		1'470	

	effektive Ermittlung		annäherungsweise Ermittlung	
	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert
Jahr 2012, Vorsteuerabzüge (64 %)				
auf steuerlich relevanten Aufwendungen	0		0	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	0		0	
auf Betriebsstoffen	3'800		3'800	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-1'368		-1'368	
Vorsteuerabzug 2012	2'432		2'432	
Steuerlich relevante Aufwendungen 2010		100'000		100'000
Zeitwert (Abschreibung 2 Jahre zu 5 % = 10 %)		90'000		90'000
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2011 und 2012; 42 % zu 64 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 22 % (Einlageentsteuerung).	19'800			
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2010 und 2012; 46 % zu 64 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 18 % (Einlageentsteuerung).			16'200	
Total Vorsteuerabzug 2012 (inkl. Vorsteuerkorrekturen)	22'232		18'632	

	effektive Ermittlung		annäherungsweise Ermittlung	
	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert
Jahr 2013, Vorsteuerabzüge (66 %)				
auf steuerlich relevanten Aufwendungen	8'000		8'000	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-2'720		-2'720	
auf Betriebsstoffen	3'700		3'700	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-1'258		-1'258	
Vorsteuerabzug 2013	7'722		7'722	
Steuerlich relevante Aufwendungen 2010		100'000		
Zeitwert (Abschreibung 3 Jahre zu 5 % = 15 %)		85'000		
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2012 und 2013; 64 % zu 66 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 2 % (Einlageentsteuerung).	1'700			
Total Vorsteuerabzug 2013 (inkl. Vorsteuerkorrekturen)	9'422		7'722	

Nutzungsänderungen

	effektive Ermittlung		annäherungsweise Ermittlung	
	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert	Vorsteuer in CHF	Investition Zeitwert
Jahr 2014, Vorsteuerabzüge (43 %)				
auf steuerlich relevanten Aufwendungen	15'000		15'000	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-8'550		-8'550	
auf Betriebsstoffen	2'800		2'800	
Korrektur aufgrund Nutzungsquote	-1'596		-1'596	
Vorsteuerabzug 2014	7'654		7'654	
Steuerlich relevante Aufwendungen 2010		100'000		100'000
Zeitwert (Abschreibung 4 Jahre zu 5 % = 20 %)		80'000		80'000
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2013 und 2014; 66 % zu 43 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 23 % (Eigenverbrauch).	-18'400			
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2012 (Jahr der letzten steuerlich relevanten Nutzungsänderung) und 2014; 64 % zu 43 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 21 % (Eigenverbrauch).			-16'800	
Steuerlich relevante Aufwendungen 2013		8'000		8'000
Zeitwert (Abschreibung 1 Jahr zu 5 %)		7'600		7'600
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2013 und 2014; 66 % zu 43 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 23 % (Eigenverbrauch).	-1'748			
Differenz der Nutzung für steuerbare Zwecke in Prozentpunkten zwischen 2013 und 2014; 66 % zu 43 % ergibt eine Vorsteuerkorrektur von 23 % (Eigenverbrauch).			-1'748	
Total Vorsteuerabzug 2014 (inkl. Vorsteuerkorrekturen)	-12'494		-10'894	

2.3.2.4

Anwendungsdauer und Wechsel der gewählten Vorgehensweise

a) Anwendungsdauer

Beim erstmaligen Eintreten der Voraussetzungen für eine Nutzungsänderung entscheidet sich die steuerpflichtige Person, ob sie bezüglich der **partiellen Nutzungsänderung** die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) annäherungsweise oder effektiv ermitteln will.

Liegt die **Veränderung des Verwendungszweckes bei einer partiellen Nutzungsänderung bei höchstens 20 Prozentpunkten** und erfolgt durch die steuerpflichtige Person keine Korrektur infolge Nutzungsänderung, geht die ESTV davon aus, dass die steuerpflichtige Person mindestens **für die nächsten 5 Jahre** die annäherungsweise Ermittlung anwenden will. Wird seitens der steuerpflichtigen Person hingegen eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen, gibt sie damit zu erkennen, dass sie mindestens für die nächsten 5 Jahre die effektive Ermittlung anwenden will.

Die von der steuerpflichtigen Person **gewählte Ermittlungsmethode** (annäherungsweise oder effektiv) wird bei der partiellen Nutzungsänderung für **mindestens 5 Jahre** angewendet.

b) Wechsel

Beim Wechsel wird wie folgt vorgegangen:

- **Wechsel von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung**
Beim **Übergang** von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung **sind steuerliche Massnahmen zu treffen**. Die Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung / Eigenverbrauch) wird auch dann vorgenommen, falls die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten nicht überschritten wird.

Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur sind die in Ziffer 2.3.2.2 beschriebenen Grundsätze der annäherungsweise Ermittlung bei partieller Nutzungsänderung.

- Es sind sämtliche steuerlich relevanten Aufwendungen zum entsprechenden Zeitwert (☞ Ziff. 3) - d.h. der Zeitwert am Ende des letzten Jahres unter Anwendung der annäherungsweise Ermittlung - zu berechnen.
- Die Differenz der Quoten in Prozentpunkten sind für sämtliche Perioden (Jahre) mit steuerlich relevanten Aufwendungen zu ermitteln.
- Mittels dieser Quotendifferenzen sind die Korrekturen der Vorsteuer (Einlageentsteuerung / Eigenverbrauch) der steuerlich relevanten Aufwendungen zum Zeitwert vorzunehmen und zu deklarieren.

Nach dem Wechsel von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung liegt **bei jeder jährlichen Veränderung** der partiellen Nutzung eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor. Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur sind die in Ziffer 2.3.2.1 beschriebenen Grundsätze der effektiven Ermittlung bei partieller Nutzungsänderung.

- **Wechsel von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung**
Beim **Übergang** von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung sind grundsätzlich keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Nach dem Wechsel von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung liegt **bei erstmaliger Veränderung** der partiellen Nutzung **um mehr als 20 Prozentpunkte** - Toleranzgrenze - (verglichen mit dem Vorjahresverhältnis) eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor. Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur sind die in Ziffer 2.3.2.2 beschriebenen Grundsätze der annäherungsweise Ermittlung bei partieller Nutzungsänderung.

3

Grundlagen für Vorsteuerkorrekturen (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung)

Gegenstand für eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) bilden einzig die früher geltend gemachten beziehungsweise nicht geltend gemachten Vorsteuern auf steuerlich relevanten Aufwendungen und Investitionen.

Dabei wird unterschieden zwischen:

- Zugekauften und selbst erstellten **unbeweglichen Gegenständen** (Immobilien) - Abschreibungssatz linear 5 % pro Jahr - (☞ Ziff. 3.1);
- zugekauften und selbst hergestellten **beweglichen Gegenständen** - Abschreibungssatz linear 20 % pro Jahr - (☞ Ziff. 3.2);
- **Dienstleistungen von Dritten** - Abschreibungssatz linear 20 % pro Jahr - (☞ Ziff. 3.3).

Für die Belange der MWST gilt:

- Ein unbeweglicher oder beweglicher Gegenstand als **in Gebrauch genommen**, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person für irgendeinen Zweck verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung;
- ein unbeweglicher oder beweglicher Gegenstand als **nicht in Gebrauch genommen**, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person **nicht** für irgendeinen Zweck verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

Diese Unterscheidung ist im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen von Bedeutung, weil die Abschreibung erst ab dem Jahr der Ingebrauchnahme des unbeweglichen oder beweglichen Gegenstandes berücksichtigt wird.

Weiter gilt es zu unterscheiden, ob eine **dauernde** Entnahme beziehungsweise Einlage oder eine **vorübergehende** Verwendung von unbeweglichen / beweglichen Gegenständen vorliegt (☞ Ziff. 4).

- Eine **dauernde** Entnahme oder Einlage liegt vor, wenn ein Gegenstand nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer entweder ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen

Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird (☞ Ziff. 3.1 und Ziff. 3.2).

- Eine **vorübergehende** Verwendung liegt grundsätzlich vor, wenn eine steuerpflichtige Person Gegenstände vorübergehend ausschliesslich, d.h. zu 100 % im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet (☞ Ziff. 4):
 - während **max. 6 Monaten** bei beweglichen Gegenständen; beziehungsweise
 - **max. 12 Monaten** bei unbeweglichen Gegenständen.

3.1

Unbewegliche Gegenstände

3.1.1

Begriff

Als unbewegliche Gegenstände gelten:

- Immobilien d.h. im Grundbuch eingetragene Gebäude, Teile davon und Grundstücke.

3.1.2

Steuerlich relevante Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Anlagekosten für das Gebäude, nicht aber der Wert des Bodens (☞ Ziff. 3.1.2 Bst. e). Es ist dabei nicht von Bedeutung, ob auch tatsächlich eine Aktivierung erfolgt oder die Aufwendungen (ganz oder teilweise) der Erfolgsrechnung belastet werden.

Demnach ist bei den unbeweglichen Gegenständen eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) vorgesehen:

- Bei der Neuerstellung und beim Erwerb von Liegenschaften (☞ Ziff. 3.1.2 Bst. a);
- bei den wertvermehrenden Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen (☞ Ziff. 3.1.2 Bst. b);
- bei den Grossrenovationen (☞ Ziff. 3.1.2 Bst. c).

Keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung)

erfolgt hingegen bei den werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffen und anderen Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter (☞ Ziff. 3.1.2 Bst. d).

a) Neuerstellung und Erwerb von Liegenschaften

Bei der Neuerstellung und dem Erwerb von Liegenschaften dient der Einkaufspreis (ohne den Wert des Bodens) als Grundlage für die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung).

Bei ganz oder teilweise selbst erstellten Liegenschaften kann für die Ingebrauchnahme der betriebseigenen Infrastruktur ein Pauschalzuschlag von 33 % der auf den selbst erstellten Teil entfallenden Vorsteuern auf Material vorgenommen werden. Mit einzubeziehen für die Berechnung dieses Zuschlags sind die Vorsteuern auf allfälligen Drittarbeiten, die nicht als baugewerbliche Unterakkordanten gelten. Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen.

b) Wertvermehrnde Aufwendungen im Zusammenhang mit Energiespar-, Umweltschutz- und/oder denkmalpflegerischen Massnahmen

Als wertvermehrend gelten Aufwendungen mit Anlagekostencharakter, die zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert erhöhen. Sie dürfen nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen.

Beispiele

Wertvermehrnde Aufwendungen:

- Ersteinbau einer Klimaanlage;
- Erstinstallation einer Überwachungsanlage;
- Estrichausbau: alt Abstellraum, neu Büroräumlichkeiten;
- Ersteinbau einer Wasser-Enthärtungsanlage;
- Ersteinbau von Storen/Jalousien;
- Einbau zusätzlicher Heizkörper;
- Belagsarbeiten inkl. Foundation: nur Neuanlage von Parkplätzen;
- Aufwendungen im Zusammenhang mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen, die wertvermehrden Charakter haben, auch wenn sie bei den direkten Steuern vollumfänglich abziehbar sind.

c) **Grossrenovationen**

Bei Grossrenovationen werden für die Belange der MWST mit Ausnahme der Betriebskosten (Betriebsstoffe, Hauswarttätigkeit und Verwaltungskosten) sämtliche Ausgaben für den Um- / Ausbau als wertvermehrende Aufwendungen behandelt. Kosten, die bei normalen Unterhaltsarbeiten den werterhaltenden Aufwendungen zuzurechnen sind, werden bei Grossrenovationen wie wertvermehrende Aufwendungen behandelt.

Übersteigen die Renovationskosten einer Bauphase insgesamt **5 % des Gebäudeversicherungswerts** vor der Renovation, so ist der Vorsteuerabzug um die gesamten Kosten zu korrigieren, unabhängig davon, ob es sich um Kosten für wertvermehrende oder für werterhaltende Aufwendungen handelt.

d) **Wererhaltende Aufwendungen, Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter**

Solche Aufwendungen sind bei Nutzungsänderungen steuerlich nicht relevant, führen zu keiner Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlagesteuerung).

- Wererhaltende Aufwendungen
Als wererhaltend und somit steuerlich nicht relevant gelten Aufwendungen, die nicht zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert auf Dauer nicht erhöhen. Solche Aufwendungen bezwecken nur die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes.

☞ Die Ausführungen gemäss vorangegangenem Buchstabe c (Grossrenovationen) bleiben vorbehalten.

Beispiele

Wererhaltende Aufwendungen:

- *Dachrenovation: Umdecken des Daches;*
- *Fassadenrenovation: Malerarbeiten;*
- *Ersatz des Ölbrenners;*
- *Ersatz der Bodenbeläge;*
- *Ersatz sanitärer Installationen (ohne Komfortverbesserung);*
- *Ersatz eines bestehenden Kamins;*
- *Belagsarbeiten: nur Reparaturen und gleichwertiger Ersatz;*
- *Reparaturarbeiten an bestehenden Einrichtungen.*

- Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter

Beispiele

Steuerlich nicht relevante Aufwendungen:

- Betriebsstoffe wie beispielsweise Heizöl, Gas, Wasser, Strom;
- Hauswarttätigkeit;
- Verwaltungskosten.

Ausnahme

Eine Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung der Vorräte (Betriebsstoffe) ist vorgesehen, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt sind (z.B. Heizölvorrat bei Beginn der Steuerpflicht oder bei Option). Eine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch erfolgt, wenn sich ein solcher Vorrat bei Wegfall der Steuerpflicht noch in Verfügungsmacht der steuerpflichtigen Person befindet.

e) Wert des Bodens

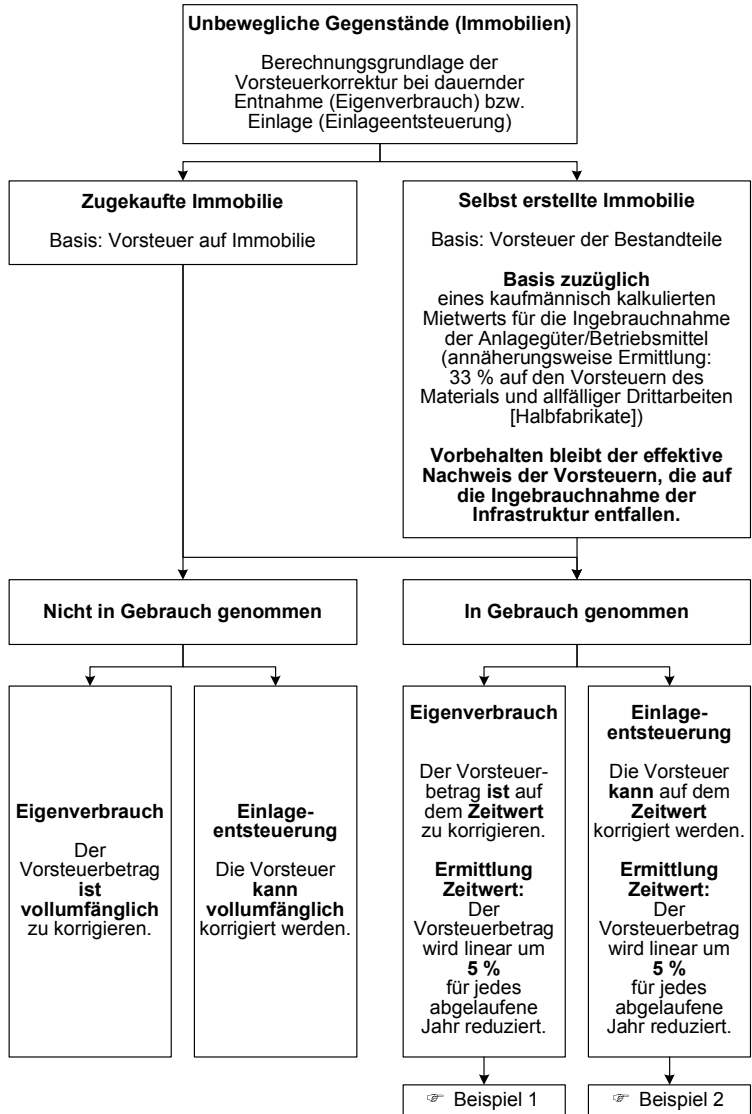
Der Wert des Bodens ist bei Nutzungsänderungen steuerlich nicht relevant, führt also zu keiner Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung). Dem Wert des Bodens werden keine weiteren Aufwendungen zugerechnet, sofern diese gesondert in Rechnung gestellt werden.

- ☞ Nähere Informationen zum Wert des Bodens können der MWST-Branche-Info Baugewerbe entnommen werden.

3.1.3

Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei unbeweglichen Gegenständen

Die folgende Grafik sowie die Beispiele erläutern die Berechnungsgrundlage der Vorsteuerkorrektur (Nutzungsänderungen; Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) bei unbeweglichen Gegenständen.



3.1.3.1

Zugekaufte, in Gebrauch genommene Immobilie - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Beispiel 1

Das Handelsunternehmen A lässt in den Jahren 2009/2010 ein Büro- und Wohngebäude erstellen. Das Bauwerk wird im Frühjahr 2010 fertig gestellt. Die Büroräumlichkeiten können anfangs Mai 2010 bezogen werden. Ein Teil der Räumlichkeiten verwendet das Handelsunternehmen A im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit; die restlichen Einheiten werden ab Mai 2010 an Dritte (mit und ohne Option) vermietet.

Der Hauptaktionär des Handelsunternehmens A erwirbt per 1. Januar 2012 für seine privaten Zwecke im Stockwerkeigentum eine Einheit, die bis 31. Dezember 2011 mit Option an das Unternehmen U vermietet wurde. Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung per 31. Dezember 2011 vor (☞ Wegfall Option, Ziff. 2.2). Das Handelsunternehmen A nimmt auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen und im Umfang der geltend gemachten Vorsteuern eine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch vor. Bei anteilmässigen Baukosten exklusive 7,6 % MWST von 320'000 Franken berechnet sich die Vorsteuerkorrektur wie folgt:

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Anteilmässige Baukosten 2009/2010 exklusive 7,6 % MWST	CHF 320'000	CHF 24'320
Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2011 (letztes, abgelaufenes Jahr): 2 Jahre à 5 % = 10 % von	CHF 24'320	CHF - 2'432
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch per 31. Dezember 2011		CHF 21'888

3.1.3.2

Zugekaufte, in Gebrauch genommene Immobilie - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung

Beispiel 2

Im selben Gebäude (siehe Beispiel 1) zieht der Mieter Y (ohne Option) per 30. April 2013 aus. Ihm folgt ab Mitte Mai 2013 ein neuer Mieter. Das Handelsunternehmen A optiert für die Versteuerung der Mieteinnahmen.

Nutzungsänderungen

Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung (☞ Beginn Option, Ziff. 2.2) per Mitte Mai 2013 vor. Das Handelsunternehmen A kann auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen eine Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung vornehmen. Bei anteilmässigen Baukosten inklusive 7,6 % MWST von 250'000 Franken ergibt sich folgende Vorsteuerkorrektur:

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
<i>Anteilmässige Baukosten 2009/2010 inklusive 7,6 % MWST</i>	CHF 250'000	CHF 17'658
<i>Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2012 (letztes, abgelaufenes Jahr): 3 Jahre à 5 % = 15 % von</i>	CHF 17'658	CHF -2'648
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per Mitte Mai 2013		CHF 15'010

3.2 Bewegliche Gegenstände

3.2.1 Begriff

Als bewegliche Gegenstände gelten:

- Gegenstände wie beispielsweise Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe, Apparate, Büromaschinen, Büromobiliar, Produktionsmaschinen, Gerüstmaterial, Transportmittel, Warenvorräte;
- Fahrnisbauten wie Baracken, Gartenhäuser usw., die nicht als Immobilien im Grundbuch eingetragen sind;
- nicht auf Dauer in Gebäuden eingebaute Vorrichtungen wie beispielsweise Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen, Handtuchautomaten, Händetrockner, Seifenspende und Desinfektionsanlagen.

3.2.2 Steuerlich relevante Aufwendungen bei beweglichen Gegenständen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Gegenstände. Es ist dabei nicht von Bedeutung, ob auch tatsächlich eine Aktivierung erfolgt oder die Aufwendungen (ganz oder teilweise) der Erfolgsrechnung belastet werden.

Demnach ist bei den folgenden beweglichen Gegenständen eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) vorgesehen:

- Waren- und Materialvorräten (☞ Ziff. 3.2.2 Bst. a);
- Produktions- und Betriebsmitteln (☞ Ziff. 3.2.2 Bst. b).

Keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) erfolgt hingegen bei werterhaltenden Aufwendungen (Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten) sowie bei den von der steuerpflichtigen Person in Gebrauch genommenen Verbrauchsmaterialien und Werkzeugen (☞ Ziff. 3.2.2 Bst. c).

a) Waren- und Materialvorräte

Unter die Waren- und Materialvorräte, welche eine Nutzungsänderung erfahren können, fallen die neuen

- Verkaufswaren (zugekaufte und selbst hergestellte Halb- und Fertigfabrikate);
- Werkstoffe für die Produktion;
- Verpackungsmaterialien;
- Verbrauchsmaterialien.

In der Regel bildet bei solchen Gegenständen der Einkaufspreis der Gegenstände resp. ihrer Bestandteile Grundlage für eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung), wobei bei selbst hergestellten Gegenständen die Ingebrauchnahme der Infrastruktur berücksichtigt wird (☞ Beispiele Ziff. 3.2.3 ff.).

b) Produktions- und Betriebsmittel

Unter die Produktions- und Betriebsmittel, welche eine Nutzungsänderung erfahren können, fallen die durch die steuerpflichtige Person in Gebrauch genommenen:

- Produktionsmaschinen/-Apparate;
- Büromaschinen/-Mobilen;
- Fahrzeuge und andere Transportmittel;
- Gerüstmaterialien usw.

In der Regel bildet bei solchen Gegenständen der Zeitwert der Gegenstände resp. ihrer Bestandteile Grundlage für eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung), wobei bei selbst hergestellten Gegenständen die Ingebrauchnahme der Infrastruktur berücksichtigt wird (☞ Beispiele Ziff. 3.2.3 ff.).

Zusätzlich zum Anschaffungspreis (abzüglich Abschreibungen) werden die wertvermehrenden Aufwendungen berücksichtigt. Als wertvermehrend werden grundsätzlich jene Aufwendungen betrachtet, die gemäss den Bilanzierungsgrundsätzen aktivierbar sind und somit einen konkreten Mehrwert darstellen.

c) **Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten sowie Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge**

Diese Aufwendungen sind bei Nutzungsänderungen steuerlich nicht relevant, führen also zu keiner Vorsteuerkorrektur (kein Eigenverbrauch bzw. keine Einlageentsteuerung):

● **Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten sowie Instandstellungskosten**

Diese Aufwendungen dienen in der Regel dazu, den Wert des Gegenstandes sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten. Sie sind grundsätzlich nicht aktivierbar und bilden auch nicht Grundlage für eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung). Dies gilt selbst dann, wenn die getätigten Aufwendungen den Wert des Gegenstandes kurzfristig erhöhen.

Beispiele

- *Periodischer Service am Fahrzeug;*
- *Ersatz der Schaufel eines Baggers;*
- *Wartung der Computerprogramme;*
- *Instandstellung des unfallbeschädigten Lastwagens.*

● **Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge**

Diese Aufwendungen dienen als Hilfsmittel bei der Herstellung von Verkaufswaren oder für den Unterhalt der Betriebseinrichtungen. Sie gelten durch die Ingebrauchnahme unter dem Gesichtspunkt einer allfälligen Nutzungsänderung als verbraucht.

Beispiele

- *Werkzeuge (Bohrer, Handschleifmaschine usw.);*
- *Abdeckmaterialien;*
- *Reinigungsmaterial (Putzfäden usw.);*
- *Schleifscheiben.*

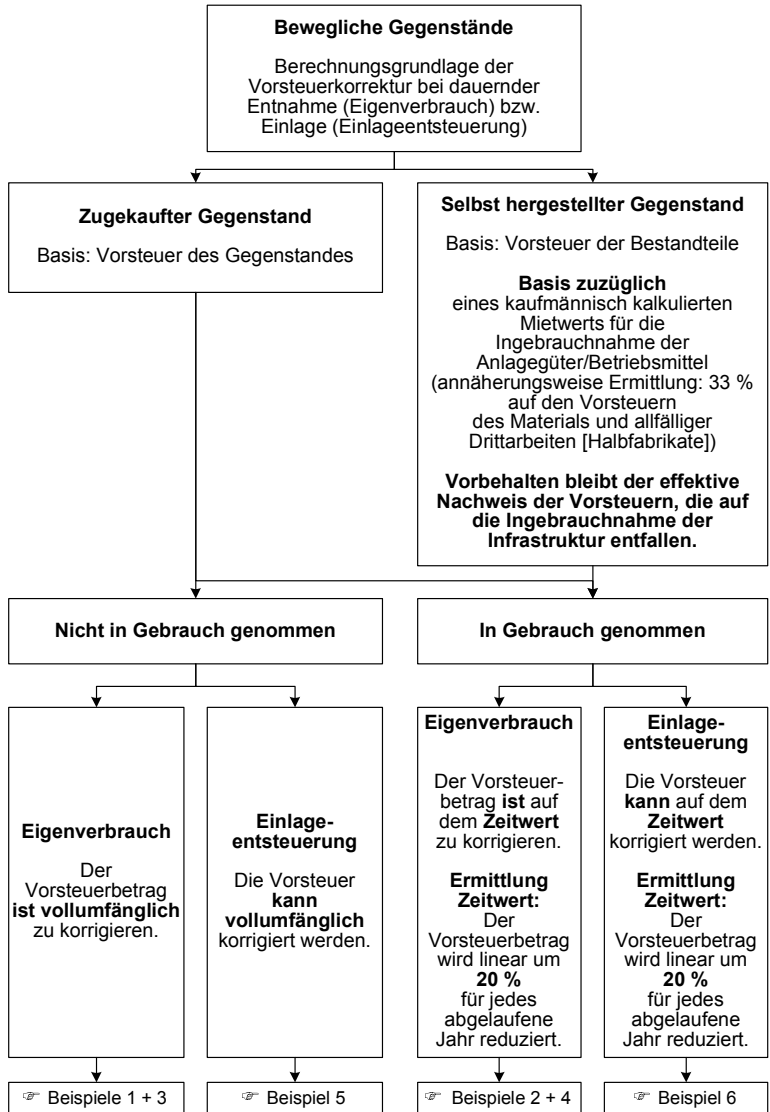
● **Spezialwerkzeuge** (☞ MWST-Info Steuerobjekt)

Diese können unter Umständen aktivierbar sein und deshalb zu den steuerlich relevanten Aufwendungen zählen.

3.2.3

Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei beweglichen Gegenständen

Die folgende Grafik sowie die folgenden Beispiele erläutern die Berechnungsgrundlage der Vorsteuerkorrektur (Nutzungsänderungen; Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung) bei beweglichen Gegenständen.



3.2.3.1

Zugekaufte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Beispiel 1

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) *Sie erwirbt im Mai 2010 von einer steuerpflichtigen Person ein neues Wohnmobil für den Wiederverkauf von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST. Die Einzelfirma Sauser nimmt den vollen Vorsteuerabzug vor. Das Wohnmobil wird nicht für betriebliche Zwecke eingesetzt (z.B. keine Vermietung). Im September 2011 entschliesst sich die Einzelfirma Sauser, das Wohnmobil dauernd für private Zwecke zu verwenden.*

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 1 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer:

Vorsteuerkorrektur 7,6 % von CHF 70'000 (100 %) = CHF 5'320

- b) *Sie erwirbt im Mai 2010 von einer nicht steuerpflichtigen Person ein gebrauchtes Wohnmobil für den Wiederverkauf von 70'000 Franken. Der fiktive Vorsteuerabzug gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG wird vorgenommen. Im September 2011 entschliesst sich die Einzelfirma Sauser, das Wohnmobil dauernd für private Zwecke zu verwenden.*

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 1 MWSTG, da beim Erwerb der fiktive Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

Vorsteuerkorrektur 7,6 % von CHF 70'000 (107,6 %) = CHF 4'944

- c) *Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a). Unmittelbar nach dem Kauf im Jahre 2010 lässt die Einzelfirma Sauser für den Betrag von 5'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST bei einem steuerpflichtigen Dritten zusätzliche Einrichtungsgegenstände einbauen und nimmt den Vorsteuerabzug von 380 Franken vor. Die Entnahme für private Zwecke erfolgt im September 2011.*

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 1 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer:

$$\text{Vorsteuerkorrektur } 7,6 \% \text{ von CHF } 75'000 \text{ (100 \%)} = \text{CHF } 5'700$$

3.2.3.2

Zugekaufte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Beispiel 2

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sausser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) Sie erwirbt im Mai 2010 von einer steuerpflichtigen Person ein neues Wohnmobil für den Betrag von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST. Die Einzelfirma Sausser nimmt den vollen Vorsteuerabzug vor und setzt das Wohnmobil bis September 2011 für die Vermietung ein. Danach wird das Wohnmobil ins Privatvermögen überführt.

Lösung

Es handelt sich um einen in Gebrauch genommenen Gegenstand. Es liegt eine Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 3 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer:

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert des Wohnmobils exklusive 7,6 % MWST	CHF 70'000	CHF 5'320
Abschreibung: 20 % pro abgelaufenes Jahr (2010)		CHF - 1'064
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 4'256

- b) Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a). Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt jedoch nicht von einer steuerpflichtigen Person, sondern für den Betrag von 70'000 Franken von einer nicht steuerpflichtigen Person. Der fiktive Vorsteuerabzug gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG wird vorgenommen.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 3 MWSTG, da beim Erwerb der fiktive Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Fiktive Vorsteuer: 7,6 % von (CHF 70'000 = 107,6 %)	CHF 70'000	CHF 4'944
Abschreibung: 20 % pro abgelaufenes Jahr (2010)		CHF - 989
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 3'955

- c) Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a). Unmittelbar nach dem Kauf im Mai 2010 und vor der Ingebrauchnahme im Geschäft (Vermietung ab Juli 2010 bis September 2011) lässt die Einzelfirma Sauser für den Betrag von 5'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST bei einem steuerpflichtigen Dritten zusätzliche Einrichtungsgegenstände einbauen und nimmt den Vorsteuerabzug von 380 Franken vor. Die Entnahme für private Zwecke erfolgt im September 2011.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 3 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer:

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert sowie Einbau von Einrichtungsgegenständen durch Dritten exklusive 7,6 % MWST	CHF 75'000	CHF 5'700
Abschreibung: 20 % pro abgelaufenes Jahr (2010)		CHF - 1'140
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 4'560

3.2.3.3

Selbst hergestellte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Beispiel 3

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) Sie erwirbt im Mai 2010 von einer steuerpflichtigen Person ein neues Wohnmobil für den Betrag von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST und installiert mit ihren Mitarbeitern zusätzliche Einrichtungsgegenstände zum Bezugswert von 5'000 Franken exklusive 7,6 % MWST (= inkl. Installationsmaterialien). Unmittelbar danach wird das Wohnmobil für den dauernden privaten Gebrauch entnommen, ohne es vorher für betriebliche Zwecke (z.B. für die Vermietung) verwendet zu haben. Den Vorsteuerabzug hat die Einzelfirma Sauser sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf den verwendeten Materialien (Einrichtungsgegenstände, Installationsmaterialien) vorgenommen.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 1 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer auf dem Bezugswert dieser Gegenstände und deren Bestandteile, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur noch zu berücksichtigen ist.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert des Wohnmobils exklusive 7,6 % MWST	CHF 70'000	CHF 5'320
Bezugswert der verwendeten Bestandteile exklusive 7,6 % MWST (Einrichtungsgegenstände inkl. Installationsmaterialien)	CHF 5'000	
*33 % Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	CHF 1'650	
Total	CHF 6'650	CHF 505
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 5'825

* Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur (Anlagegüter/Betriebsmittel) entfallen.

- b) Das für den dauernden privaten Gebrauch entnommene Wohnmobil, welches vor seiner Entnahme nicht für betriebliche Zwecke verwendet wurde, hat die Einzelfirma Sauser seinerzeit selbst hergestellt. Den Vorsteuerabzug hat sie im Zeitpunkt des Bezuges sowohl auf den Bestandteilen als auch auf den Drittarbeiten (Halbfabrikaten) vorgenommen.
- Bestandteile mit Anspruch auf Vorsteuerabzug
exklusive 7,6 % MWST CHF 10'000;
 - Drittarbeiten mit Anspruch auf Vorsteuerabzug
exklusive 7,6 % MWST CHF 30'000.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 1 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer auf dem Bezugswert dieser Gegenstände und deren Bestandteile, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur noch zu berücksichtigen ist.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert der Bestandteile exklusive 7,6 % MWST	CHF 10'000	
Drittarbeiten (Halbfabrikate)	CHF 30'000	
Zwischentotal	CHF 40'000	CHF 3'040
*33 % Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	CHF 13'200	CHF 1'003
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 4'043

* Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur (Anlagegüter/Betriebsmittel) entfallen.

3.2.3.4

Selbst hergestellte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Beispiel 4

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) Sie erwirbt im Mai 2010 von einer steuerpflichtigen Person ein neues Wohnmobil für den Betrag von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST und installiert mit ihren Mitarbeitern zusätzliche Einrichtungsgegenstände zum Bezugswert von 5'000 Franken exklusive 7,6 % MWST (= inkl. Installationsmaterialien). In der Zeit von Juni 2010 bis September 2011 setzt die Einzelfirma Sauser das Wohnmobil für die Vermietung ein. Danach wird das Wohnmobil ins Privatvermögen überführt. Den Vorsteuerabzug hat die Einzelfirma Sauser sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf den verwendeten Materialien (Einrichtungsgegenstände, Installationsmaterialien) vorgenommen.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 3 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer auf dem Bezugswert dieser Gegenstände und deren Bestandteile, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur noch zu berücksichtigen ist.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert des Wohnmobils exklusive 7,6 % MWST	CHF 70'000	
Bezugswert der verwendeten Bestandteile exklusive 7,6 % MWST (Einrichtungsgegenstände inklusive Installationsmaterialien)	CHF 5'000	
*33 % Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	CHF 1'650	
Zwischentotal	CHF 76'650	CHF 5'825
Abschreibung 20 % pro abgelaufenes Jahr (2010)		CHF - 1'165
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 4'660

* Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur (Anlagegüter/Betriebsmittel) entfallen.

- b) Das für den dauernden privaten Gebrauch entnommene Wohnmobil, welches vor dessen Entnahme für die entgeltliche Vermietung (Steuerbereich) verwendet wurde, hat die Einzelfirma Sauser seinerzeit selbst hergestellt. Den Vorsteuerabzug hat sie im Zeitpunkt des Bezuges sowohl auf den Bestandteilen als auch auf den Drittarbeiten (Halbfabrikaten) vorgenommen.
- Bestandteile mit Anspruch auf Vorsteuerabzug exklusive 7,6 % MWST CHF 10'000;
 - Drittarbeiten mit Anspruch auf Vorsteuerabzug exklusive 7,6 % MWST CHF 30'000.

Lösung

Es liegt eine dauernde Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Vorsteuerkorrektur gemäss Artikel 31 Absatz 3 MWSTG der geltend gemachten Vorsteuer auf dem Bezugswert dieser Gegenstände und deren Bestandteile, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur noch zu berücksichtigen ist.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert der Bestandteile exklusive 7,6 % MWST	CHF 10'000	
Drittarbeiten (Halbfabrikate)	CHF 30'000	
Zwischentotal	CHF 40'000	CHF 3'040
*33 % Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	CHF 13'200	CHF 1'003
Zwischentotal	CHF 53'200	CHF 4'043
Abschreibung: 20 % pro abgelaufenes Jahr (2010)		CHF - 809
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch		CHF 3'234

- * Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur (Anlagegüter/Betriebsmittel) entfallen.

3.2.3.5 **Zugekaufte, nicht in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung**

Beispiel 5

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch die Fahrschule «Open Road» angegliedert. Für die ausgenommenen Leistungen aus der Fahrschule hat die Einzelfirma Xaver Sauser nicht optiert.

*Die Einzelfirma Xaver Sauser erwirbt im Dezember 2010 für ihre Fahrschule «Open Road» von der steuerpflichtigen Motorhome AG ein neues Wohnmobil von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST. Xaver Sauser belastet diese Anschaffung mit einem Gesamtbetrag von 75'320 Franken dem Bilanzkonto «Schulfahrzeuge». Während der Wintermonate 2010/2011 steht das Wohnmobil in der Garage und wird durch Fahrschule «Open Road» infolge des strengen Winters **nicht genutzt**. Ende März 2011 entschliesst sich Xaver Sauser, die nicht rentable Fahrschule «Open Road» aufzulösen und das bis anhin nicht benutzte Wohnmobil als Ausstellungsobjekt und Vorführmodell für Wohnmobil-/Campingmessen in seiner Einzelfirma zu verwenden.*

Lösung

Das neue Wohnmobil wird ab April 2011 dauernd im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit (Ausstellungsobjekt und Vorführmodell an Wohnmobil-/Campingmessen) verwendet. Gemäss Artikel 32 Absatz 1 MWSTG kann die Einzelfirma Xaver Sauser das Wohnmobil mittels einer Vorsteuerkorrektur wie folgt entsteuern:

Vorsteuerkorrektur 7,6 % von CHF 75'320 (107,6 %) = CHF 5'320

3.2.3.6 **Zugekaufte, in Gebrauch genommene, bewegliche Gegenstände - Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung**

Beispiel 6

Die Firma Xaver Sauser erwirbt im Oktober 2010 für die Fahrschule «Open Road» von der steuerpflichtigen Motorhome AG ein neues Wohnmobil von 70'000 Franken zuzüglich 7,6 % MWST. Xaver Sauser belastet diese Anschaffung korrekt mit einem Gesamtbetrag von 75'320 Franken dem Bilanzkonto «Schulfahrzeuge». Ende Mai 2012 entschliesst sich Xaver Sauser, die nicht rentable Fahrschule «Open Road» aufzulösen und das bis anhin für Schulungszwecke benutzte Wohnmobil als Ausstellungsobjekt und Vorführmodell für Wohnmobil-/Campingmessen in seiner Einzelfirma zu verwenden.

Lösung

Das in Gebrauch genommene Wohnmobil wird ab 1. Juni 2012 dauernd im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet. Gemäss Artikel 32 Absatz 1 und 2 MWSTG kann die Einzelfirma Xaver Sauser die Vorsteuer auf dem Wohnmobil anteilmässig, d.h. auf dem Zeitwert per 1. Juni 2012, wie folgt geltend machen:

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Bezugswert des Wohnmobils inklusive 7,6 % MWST	CHF 75'320	CHF 5'320
Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2011 (letztes, abgelaufenes Jahr): 2 Jahre à 20 % = 40 % von CHF 5'320		CHF - 2'128
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per 1. Juni 2012		CHF 3'192

3.3

Dienstleistungen

3.3.1

Begriff (Art. 3 Bst. e MWSTG)

Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist. Eine Dienstleistung liegt namentlich auch vor, wenn:

- Immaterielle Werte und Rechte überlassen werden;
- eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird.

3.3.2

Steuerlich relevante Aufwendungen bei Dienstleistungen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Dienstleistungen.

Beispiele

Dienstleistungen mit mehrjähriger Nutzungsdauer:

- Lizenz- oder Patentrechte, die noch nutzbar sind;
- ein bei der Übernahme eines Unternehmens bezahlter Goodwill.

Keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch / Einlageentsteuerung)

erfolgt hingegen bei Dienstleistungen, die bereits beim Bezug als verbraucht gelten oder nicht mehr nutzbar sind.

Beispiele

Dienstleistungen, die beim Bezug in der Regel als verbraucht gelten:

- *Beratungsleistungen (Anwalt, Steuerberater usw.);*
- *Buchführungsleistungen;*
- *Management-Dienstleistungen.*

Beispiele

Dienstleistungen, die nicht mehr nutzbar sind:

- *Ausstrahlungsrechte (z.B. Radio, TV) für Veranstaltungen, die nicht stattfinden werden;*
- *Lizenzrechte für den Vertrieb eines Produktes, das nicht mehr hergestellt wird.*

3.3.3

Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei Dienstleistungen

Als Berechnungsgrundlage für eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) von steuerlich relevanten Aufwendungen gilt der Wert des noch nicht genutzten Teils. Dies setzt voraus, dass die Dienstleistung noch vorhanden und nutzbar ist. Der **Wert des noch nicht genutzten Teils** wird wie folgt ermittelt.

Dienstleistungen werden grundsätzlich innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt linear mit 20 % pro Jahr. Das erste sowie jedes weitere abgelaufene Jahr der Nutzung führt zu einer jährlichen Abschreibung von 20%.

Beispiel 1

Eigenverbrauch

Die steuerpflichtige Sauser AG hat im Oktober 2010 von der ebenfalls steuerpflichtigen Research GmbH für 64'560 Franken (inkl. 7,6 % MWST) eine Lizenz für die Beschichtung von Nickelblechen erworben.

Der Kaufpreis wurde mit 60'000 Franken (exkl. 7,6 % MWST) in der Bilanz aktiviert. Seit dem Erwerb wurde diese Lizenz verwendet und auf 1 Franken abgeschrieben. Die Sauser AG lässt sich auf Ende des 1. Quartals 2013 infolge Nichterreichens der Umsatzgrenze aus dem MWST-Register löschen.

Grundsätzliches

Bestand beim Erwerb der Lizenz ein Anspruch auf Vorsteuerabzug und wurde dieser gemacht, tritt mit der Beendigung der Steuerpflicht eine vollumfängliche Nutzungsänderung ein.

Lösung, Variante 1

werthaltige Dienstleistung

Davon ausgehend, dass die Lizenz noch werthaltig ist, liegt gestützt auf Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG Eigenverbrauch vor. Die Vorsteuerkorrektur hat nach Artikel 31 Absatz 3 MWSTG zu erfolgen.

	Basis Vorsteuerabzug	Vorsteuer
Erwerbspreis im 2010 exklusive 7,6 % MWST	CHF 60'000	CHF 4'560
Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2012 (letztes, abgelaufenes Jahr): 3 Jahre à 20 % = 60 % von CHF 4'560		CHF -2'736
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch per 31. März 2013		CHF 1'824

Lösung, Variante 2

nicht werthaltige Dienstleistung

Davon ausgehend, dass die Lizenz nicht mehr werthaltig ist (worauf die vorgenommene Abschreibung hindeutet), ergeben sich keine Steuerfolgen.

Beispiel 2

Einlageentsteuerung

Das nicht steuerpflichtige Treuhandbüro Plus-Minus profitiert vom Angebot eines Softwareunternehmens, zu einem einmaligen Einführungspreis von 32'280 Franken (inkl. 7,6 % MWST) während der nächsten 5 Jahre über Internet die neuesten Programme im Bereich Buchführung und Steuern abrufen zu können. Nachdem das Treuhandbüro diese Dienstleistung bereits während 6 Monaten beansprucht hat, wird es infolge Überschreiten der massgeblichen Umsatzgrenze auf den 1. Januar 2010 steuerpflichtig.

Es hat daher die Möglichkeit, eine Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung im Sinne von Artikel 32 Absatz 1 und 2 MWSTG vorzunehmen. Der Wert des noch nicht genutzten Teils (Zeitwert) der Dienstleistung beläuft sich im

konkreten Fall auf 80 % beziehungsweise 25'824 Franken (inkl. 7,6 % MWST) des Einführungspreises. Das Treuhandbüro kann somit in seiner MWST-Abrechnung eine Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung im Umfang von 1'824 Franken (7,6 % von CHF 25'824 = 107,6 %) der ihm damals in Rechnung gestellten und bezahlten MWST geltend machen.

4
4.1

Vorübergehende Verwendung von Gegenständen
Begriff der vorübergehenden Verwendung sowie Abgrenzung zur partiellen Nutzungsänderung, gemischten Verwendung

Wie unter Ziffer 2 erwähnt, liegt eine vorübergehende Verwendung grundsätzlich vor, wenn eine steuerpflichtige Person Gegenstände ausschliesslich, d.h. zu 100 %, entweder im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit vorübergehend

- während **max. 6 Monaten** bei beweglichen Gegenständen; beziehungsweise
- **max. 12 Monaten** bei unbeweglichen Gegenständen verwendet.



Beträgt die vorübergehende Verwendung länger als 6 Monate bei beweglichen Gegenständen beziehungsweise 12 Monate bei unbeweglichen Gegenständen, ist grundsätzlich von einer dauernden Entnahme beziehungsweise Einlage auszugehen.

Beispiel

vorübergehende Verwendung von Gegenständen

Ein EDV-Handels- und Beratungsunternehmen, das auch von der Steuer ausgenommene Softwareschulung anbietet, hat für diese Schulung insgesamt 10 EDV-Geräte endgültig ausgeschieden und die Vorsteuer (Eigenverbrauch) korrigiert. Angesichts der grossen Nachfrage entnimmt das Unternehmen dem Verkaufslager für die Dauer des zweimonatigen Einführungskurses für ein neues Programm 5 zusätzliche EDV-Geräte (= vorübergehende Verwendung).

Die **Abgrenzung zur gemischten Verwendung** kann wie folgt beschrieben werden:

Im Gegensatz zur vorübergehenden Verwendung werden bei der **gemischten Verwendung** die Gegenstände **gleichzeitig oder in kurzen Abständen** sowohl im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als auch für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit eingesetzt.

Beispiel 1

Ein EDV-Handels- und Beratungsunternehmen, das auch von der Steuer ausgenommene Softwareschulung anbietet, rüstet einen Schulungsraum mit einem Beamer aus. Dieser Beamer wird zu 70 % für die interne Ausbildung der Berater und zu 30 % für die Softwareschulung eingesetzt.

Lösung

Hier handelt es sich um eine gemischte Verwendung nach Artikel 30 MWSTG. Da der Beamer zu einem überwiegenden Teil (> 50 %) im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird, kann die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und muss erst am Ende der Steuerperiode korrigiert werden (Eigenverbrauch).

Beispiel 2

Ein EDV-Handels- und Beratungsunternehmen, das auch von der Steuer ausgenommene Softwareschulung anbietet, rüstet einen Schulungsraum mit einem Beamer aus. Dieser Beamer wird zu 30 % für die interne Ausbildung der Berater und zu 70 % für die Softwareschulung eingesetzt.

Lösung

Hier handelt es sich um eine gemischte Verwendung nach Artikel 30 MWSTG. Da der Beamer nicht zu einem überwiegenden Teil ($\leq 50\%$) im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird, hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung unmittelbar beim Bezug zu korrigieren.

- ☞ Weitere Informationen zur gemischten Verwendung finden sich in der MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen.

4.2 **Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von Gegenständen**

4.2.1 **Gemeinsame Bestimmungen (bewegliche / unbewegliche Gegenstände)**

Berechnungsgrundlage der Vorsteuerkorrektur bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen - im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit beziehungsweise für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit oder ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit - ist die Steuer auf dem Mietpreis, der einer unabhängigen Drittperson in Rechnung gestellt würde (Art. 31 Abs. 4 sowie Art. 32 Abs. 3 MWSTG).

Massgebend für die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlage-entsteuerung) ist der bei Eintritt der Nutzungsänderung **aktuelle Steuersatz**. Dies im Gegensatz zur **dauernden** Verwendung, bei der immer der **historische Steuersatz** zur Anwendung kommt (☞ Ziff. 3.1.3 und 3.2.3).

4.2.2 **Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von beweglichen Gegenständen**

Sind keine Vergleichswerte vorhanden, dient als Basis für die Ermittlung des Mietpreises:

- Bei zugekauften Gegenständen: der Bezugswert;
- bei selbst hergestellten Gegenständen: der Bezugswert der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietpreises für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietpreis für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der Neuerstellung von Gegenständen auf dem Bezugswert des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von 33 % gemacht wird.

Zusätzlich ist in beiden vorgenannten Fällen ein angemessener (branchenüblicher) **Gewinnzuschlag** vorzunehmen, der den jeweiligen Gegebenheiten entspricht.

Nutzungsänderungen

Der Mietpreis umfasst sowohl die festen Kosten als auch die laufenden Betriebskosten, für die Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Vorsteuer-unbelastete Kosten, die während der vorübergehenden Verwendung anfallen, müssen nicht berücksichtigt werden. Dazu zählen beispielsweise die Versicherungsprämien, Motorfahrzeugsteuern und die Mietkosten eines Gebäudes, sofern der Vermieter für deren Versteuerung nicht optiert hat.

Beispiel

Der Inhaber eines steuerpflichtigen Handels- und Fabrikationsbetriebes (Einzelfirma) entnimmt für den privaten Gebrauch vorübergehend für 4 Monate die nachstehend aufgeführten Gegenstände A (zugekaufte Büromaschine) und B (selbst hergestellte Büromaschine) aus seinem Unternehmen. Für diese Gegenstände wurde die Vorsteuer geltend gemacht. Zur Berechnung des Mietpreises, wie er einer unabhängigen Drittperson für 4 Monate in Rechnung gestellt würde, sind keine Vergleichswerte bekannt. Der Mietpreis kann annäherungsweise wie folgt ermittelt werden:

4.2.2.1

Zugekaufter, beweglicher Gegenstand (Gegenstand A)

Die wirtschaftliche Lebensdauer des Gegenstandes A beträgt 5 Jahre. Der Mietpreis wird wie folgt ermittelt:

<i>Bezugswert des Gegenstandes (inkl. Drittarbeiten) exklusive MWST</i>	CHF	20'000
<i>+ direkt zuordenbare laufende Aufwendungen verschiedener Art (ohne vorsteuerunbelastete Kosten) exklusive MWST</i>	CHF	1'000
Gesamtkosten für 5 Jahre	CHF	21'000
<i>Jahreskosten bei einer Lebensdauer von 5 Jahren</i>	CHF	4'200
<i>+ nicht direkt zuordenbare Aufwendungen und Gewinn; im vorliegenden Fall beispielsweise 10 %, somit</i>	CHF	420
<i>Jahresmietpreis exklusive MWST</i>	CHF	4'620
Mietpreis für 4 Monate	CHF	1'540

Für die vorübergehende Verwendung des Gegenstandes A wird die Vorsteuer wie folgt korrigiert:

Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch
7,6 % von CHF 1'540 (100 %) = CHF 117

4.2.2.2 Selbst hergestellter, beweglicher Gegenstand (Gegenstand B)

Die wirtschaftliche Lebensdauer des Gegenstandes B beträgt 5 Jahre.
Der Mietpreis wird wie folgt ermittelt:

Bezugswert der Bestandteile (Werkstoffe, Halbfabrikate / Drittarbeiten); exklusive MWST	CHF	4'000
+ *33 % für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel	CHF	1'320
Gesamtkosten	CHF	5'320
Jahreskosten bei einer Lebensdauer von 5 Jahren	CHF	1'064
+ Gewinnzuschlag, im vorliegenden Fall beispielsweise 10 % somit	CHF	106
Jahresmietpreis exklusive MWST	CHF	1'170
Mietpreis für 4 Monate	CHF	390

* Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen.

Für die vorübergehende Verwendung der Bestandteile von Gegenstand B wird die Vorsteuer wie folgt korrigiert:

Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch
7,6 % von CHF 390 (100 %) = CHF 30

4.2.3 Berechnungsgrundlage Vorsteuerkorrektur bei vorübergehender Verwendung von unbeweglichen Gegenständen

Beispiel

Ein Lagerraum des Betriebsgebäudes einer steuerpflichtigen Maschinenfabrik wird während 6 Monaten an eine nicht steuerpflichtige eng verbundene Person zu einem symbolischen Preis vermietet.

Es handelt sich somit um eine vorübergehende Verwendung. Berechnungsgrundlage der Vorsteuerkorrektur ist die Steuer auf einem Mietpreis, der einer unabhängigen Drittperson in Rechnung gestellt würde.

Alternativ kann für die Vermietung optiert werden. Diesfalls ist die geschuldete MWST auf dem Drittpreis zu berechnen.

Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung

Nutzungsänderungen werden

- aus **Sicht des einzelnen Gruppenmitglieds** beurteilt;
- bei der **Übertragung** von Gegenständen oder Dienstleistungen von einer Gruppengesellschaft auf eine andere Gruppengesellschaft bei Änderung des Verwendungszwecks **steuerlich bei der leistenden Gesellschaft** berücksichtigt (spätere Nutzungsänderungen hingegen bei der übernehmenden Gesellschaft).

Entscheidet sich eine MWST-Gruppe für die Anwendung der annäherungsweise Ermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen (☞ Ziff. 2.3.2.2), ist diese grundsätzlich von sämtlichen Gruppenmitgliedern anzuwenden.

Ein neu zur MWST-Gruppe stossendes Mitglied hält sich an die von der Gruppe (seinerzeit) gewählte Abrechnungsweise. Hat also das neue Mitglied beispielsweise die effektive Ermittlung und die Gruppe die annäherungsweise Ermittlung angewendet, erstellt die neue Gruppengesellschaft ihre Abrechnungen ebenfalls nach der annäherungsweise Ermittlung der partiellen Nutzungsänderung (☞ Ziff. 2.3.2.2).

Beispiel 1

Nutzungsänderung mit Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch

Die Gruppengesellschaft B liefert der Gruppengesellschaft A am 1. Juli 2010 aus ihrem Büromateriallager neue Materialien für den Betrag von 20'000 Franken (ohne MWST, da Gruppeninnumsatz), die sie im Jahre 2009 für denselben Betrag eingekauft hat (Steuersatz 7,6 %).

Vorsteuerabzugsquoten:

- Gruppengesellschaft B: 100 %
- Gruppengesellschaft A: 60 %

Die Gruppengesellschaft B nimmt folgende Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch vor:

Massgeblicher Wert für die entsprechende Vorsteuerkorrektur: 40 % (A hat Abzugsquote von 60 %) von CHF 20'000 =

CHF 8'000

Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch
7,6 % MWST von CHF 8'000 (100 %) =

CHF 608

Beispiel 2

Nutzungsänderung mit Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung

Die Gruppengesellschaft A verkauft der Gruppengesellschaft B am 1. Juli 2010 für den Betrag von 50'000 Franken (ohne MWST, da Gruppeninnenumsatz) einen Lieferwagen, den sie bisher für ihre Geschäftstätigkeit verwendet hat.

Anschaffungsjahr des Lieferwagens: 2008
 Bezugspreis: CHF 75'320 (inkl. 7,6 % MWST)

Vorsteuerabzugsquoten:

- Gruppengesellschaft A: 60 %
- Gruppengesellschaft B: 100 %

Die Gruppengesellschaft A kann folgende Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung vornehmen:

Anschaffungspreis des Lieferwagens (exkl. MWST)		CHF 70'000
- 20 % Abschreibung für das 2008	CHF 14'000	
- 20 % Abschreibung für das 2009	CHF 14'000	CHF - 28'000
Zeitwert am 1. Juli 2010		CHF 42'000

Massgeblicher Wert für die Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung:

40 % (A hat Abzugsquote von 60 %) von CHF 42'000 = CHF 16'800

Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung
7,6 % MWST von CHF 16'800 (100 %) = CHF 1'277

Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren

Findet das Meldeverfahren obligatorisch oder freiwillig Anwendung (Art. 38 MWSTG und Art. 101 - 105 MWSTV), ist ebenfalls zu prüfen, ob eine Nutzungsänderung vorliegt.

Für die übernehmende steuerpflichtige Person ist dabei wichtig zu wissen:

- Ob der frühere Eigentümer (Übertragender) Anspruch auf vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug hatte;
- inwieweit bei diesem die steuerlich relevanten Nutzungsänderungen bereits berücksichtigt wurden.

Hat die steuerpflichtige Person über die beiden Punkte nicht die relevanten Unterlagen (Konten der Buchhaltung, Vorsteuerbelege, Aufzeichnungen zum Kürzungsschlüssel, Mehrwertsteuerabrechnungen usw.), wird die Übernahme eines Vermögens im Meldeverfahren einem Bezug mit Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug gleichgestellt (Art. 105 MWSTV). Wird das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen ganz oder teilweise für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet, liegt eine Nutzungsänderung vor. Die Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch fällt auf dem vollen Wert jenes Teils der Verwendung an, für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

Kann die steuerpflichtige Person die beiden obigen Punkte jedoch eindeutig dokumentieren, können die Nutzungsverhältnisse des früheren Eigentümers mitberücksichtigt werden (Art. 105 MWSTV). Wird das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen im gleichen Umfang im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit und für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit beziehungsweise ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wie durch den früheren Eigentümer, liegt keine Nutzungsänderung vor. Folglich ist keine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch vorzunehmen.

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

Anhang

I. Auszug aus dem MWSTG und der MWSTV

Auszug aus dem MWSTG	
<p>Artikel 31 Eigenverbrauch</p>	<p>Artikel 32 Einlageentsteuerung</p>
<p>Absatz 1 Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden.</p>	<p>Absatz 1 Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein (Einlageentsteuerung), so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden.</p>

Auszug aus dem MWSTG	
Artikel 31 Eigenverbrauch	Artikel 32 Einlageensteuerung
<p>Absatz 2 Eigenverbrauch liegt namentlich vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnimmt, sofern sie beim Bezug oder der Einlage des Ganzen oder seiner Bestandteile einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen des Meldeverfahrens nach Artikel 38 MWSTG bezogen hat, und die:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. sie ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit, insbesondere für private Zwecke, verwendet; b. sie für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Artikel 29 Absatz 1 MWSTG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt; c. sie unentgeltlich abgibt, ohne dass ein unternehmerischer Grund besteht; bei Geschenken bis 500 Franken pro Person und Jahr sowie bei Werbegeschenken und Warenmustern zur Erzielung steuerbarer oder von der Steuer befreiter Umsätze wird der unternehmerische Grund ohne weiteres vermutet; d. sich bei Wegfall der Steuerpflicht noch in ihrer Verfügungsmacht befinden. 	

Auszug aus dem MWSTG	
<p>Artikel 31 Eigenverbrauch</p>	<p>Artikel 32 Einlageentsteuerung</p>
<p>Absatz 3 Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwerts des Gegenstandes oder der Dienstleistung zu korrigieren. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen.</p>	<p>Absatz 2 Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so beschränkt sich die abziehbare Vorsteuer auf den Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen.</p>
<p>Absatz 4 Wird ein Gegenstand nur vorübergehend ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit oder für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit verwendet, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang der Steuer, die auf einer einer unabhängigen Drittperson dafür in Rechnung gestellten Miete anfallen würde, zu korrigieren.</p>	<p>Absatz 3 Wird ein Gegenstand nur vorübergehend für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit verwendet, so kann der Vorsteuerabzug im Umfang der Steuer, die auf einer einer unabhängigen Drittperson dafür in Rechnung gestellten Miete anfallen würde, geltend gemacht werden.</p>

Auszug aus der MWSTV	
Artikel 69 - 71 Eigenverbrauch	Artikel 72 - 74 Einlageentsteuerung
Artikel 69 Grundsätze	Artikel 72 Grundsätze
Absatz 1 Der Vorsteuerabzug ist auf nicht in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich zu korrigieren.	Absatz 1 Der Vorsteuerabzug kann auf nicht in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich korrigiert werden.
Absatz 2 Der Vorsteuerabzug ist auf in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen zu korrigieren, welche im Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs noch vorhanden sind und einen Zeitwert haben. Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung wird vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind.	Absatz 2 Der Vorsteuerabzug kann auf in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen korrigiert werden, welche im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs noch vorhanden sind und einen Zeitwert haben. Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung wird vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind.
Absatz 3 Bei selbst hergestellten Gegenständen ist für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur ein Pauschalzuschlag von 33 Prozent auf den Vorsteuern auf Material und allfälligen Drittarbeiten bei Halbfabrikaten vorzunehmen. Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen.	Absatz 3 Bei selbst hergestellten Gegenständen kann für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur ein Pauschalzuschlag von 33 Prozent auf den Vorsteuern auf Material und allfälligen Drittarbeiten bei Halbfabrikaten vorgenommen werden. Vorbehalten bleibt der effektive Nachweis der Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen.

Auszug aus der MWSTV	
Artikel 69 Grundsätze	Artikel 72 Grundsätze
Absatz 4 Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nur teilweise weg, so ist die Korrektur im Ausmass der nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung vorzunehmen.	Absatz 4 Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nur teilweise ein, so kann die Korrektur nur im Ausmass der nun zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung vorgenommen werden.
Artikel 70 Ermittlung des Zeitwerts	Artikel 73 Ermittlung des Zeitwerts
Absatz 1 Zu berechnen ist der Zeitwert auf der Grundlage des Anschaffungspreises, bei Immobilien ohne Wert des Bodens, sowie der wertvermehrenden Aufwendungen. Nicht zu berücksichtigen sind hingegen die werterhaltenden Aufwendungen. Werterhaltende Aufwendungen sind solche, die lediglich dazu dienen, den Wert eines Gegenstands sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten, namentlich Service-, Unterhalts-, Betriebs-, Reparatur- und Instandstellungskosten.	Absatz 1 Zu berechnen ist der Zeitwert auf der Grundlage des Anschaffungspreises, bei Immobilien ohne Wert des Bodens, sowie der wertvermehrenden Aufwendungen. Nicht zu berücksichtigen sind die werterhaltenden Aufwendungen. Werterhaltende Aufwendungen sind solche, die lediglich dazu dienen, den Wert eines Gegenstands sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten, namentlich Service-, Unterhalts-, Betriebs-, Reparatur- und Instandstellungskosten.
Absatz 2 Bei der Ermittlung des Zeitwerts von in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen ist in der ersten Steuerperiode der Ingebrauchnahme der Wertverlust für die ganze Steuerperiode zu berücksichtigen. In der letzten noch nicht abgelaufenen Steuerperiode ist hingegen keine Abschreibung vorzunehmen, ausser die Nutzungsänderung tritt am letzten Tag der Steuerperiode ein.	Absatz 2 Bei der Ermittlung des Zeitwerts von in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen ist in der ersten Steuerperiode der Ingebrauchnahme der Wertverlust für die ganze Steuerperiode zu berücksichtigen. In der letzten noch nicht abgelaufenen Steuerperiode ist hingegen keine Abschreibung vorzunehmen, ausser die Nutzungsänderung tritt am letzten Tag der Steuerperiode ein.

Auszug aus der MWSTV	
<p>Artikel 71 Grossrenovationen von Liegenschaften</p>	<p>Artikel 74 Grossrenovationen von Liegenschaften</p>
<p>Übersteigen die Renovationskosten einer Bauphase insgesamt 5 Prozent des Gebäudeversicherungswerts vor der Renovation, so muss der Vorsteuerabzug um die gesamten Kosten korrigiert werden, unabhängig davon, ob es sich um Kosten für wertvermehrende oder für werterhaltende Aufwendungen handelt.</p>	<p>Übersteigen die Renovationskosten einer Bauphase insgesamt 5 Prozent des Gebäudeversicherungswerts vor der Renovation, so kann der Vorsteuerabzug um die gesamten Kosten korrigiert werden, unabhängig davon, ob es sich um Kosten für wertvermehrende oder für werterhaltende Aufwendungen handelt.</p>

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
*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 (Webcode: d_03378_de)

- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

www.bundespublikationen.admin.ch