

Einlageentsteuerung und Eigenverbrauch

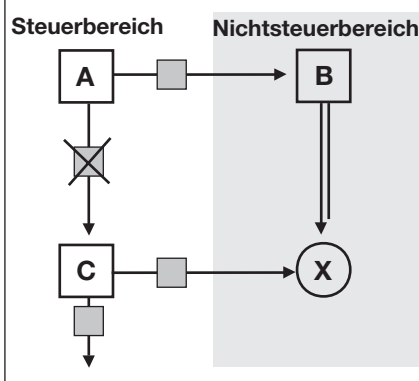
Die Systematik der Nutzungsänderungen in den Grundzügen

Die Einlageentsteuerung wird im Mehrwertsteuergesetz per 1. Januar 2001 wesentlich erweitert. Damit können einerseits Vorsteuerverluste, insbesondere bei Immobilien, massgeblich reduziert und andererseits definitive Vorsteuerbelastungen zwischen 1995 und 2000 nachträglich rückgängig gemacht werden. Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich bewusst auf die Grundzüge, um dem Nichtspezialisten die Übersicht der im Detail komplexen Materie zu ermöglichen. Aus aktuellem Grund wird vertieft auf die Übergangsregelung des Mehrwertsteuergesetzes eingegangen.

1. Steuerbereich und Nichtsteuerbereich

Die meisten Fragestellungen rund um Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung lassen sich grafisch dargestellt leichter verstehen (siehe *Abbildung 1*).

Abbildung 1
Grunddarstellung



Im Steuerbereich werden die steuerpflichtigen Unternehmen, hier A und C, dargestellt. In dieser Darstellung erbringt A eine steuerbare Leistung an B und an C (Pfeil mit Feld, welches die Mehrwertsteuer symbolisiert), und da C seinerseits steuerbare Leistungen an

Unbekannte und den Endverbraucher X erbringt, kann dieses Unternehmen die Steuerbelastung auf den Leistungsbezügen von A als Vorsteuer geltend machen, so dass das Feld zwischen A und C durchgestrichen werden kann. Unternehmen B, z.B. eine Bank, welche nur Kreditgeschäfte tätigt, ist nicht steuerpflichtig und kann somit gleich wie der Endverbraucher X die Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen. X hat dabei jedoch nicht nur die direkte Mehrwertsteuerbelastung auf den Leistungsbezügen von den steuerpflichtigen Unternehmen (hier C) zu tragen, sondern auch die verdeckten Steuerbelastungen der nicht steuerpflichtigen Bank, welche ihre Vorsteuerbelastungen (Steuer zwischen A und B) in verdeckter Form weitergibt.

Wirtschaftsgüter im Steuerbereich sind somit grundsätzlich MWST-entlastet und solche im Nichtsteuerbereich MWST-belastet. Letzterer ist deshalb dunkler dargestellt.

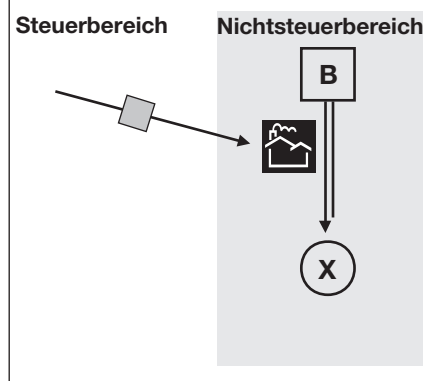


Gerhard Schafroth, Dr. iur., Anwalt, dipl. Steuerexperte, Partner SwissVAT AG, Zürich

2. Immobilien in der Mehrwertsteuersystematik

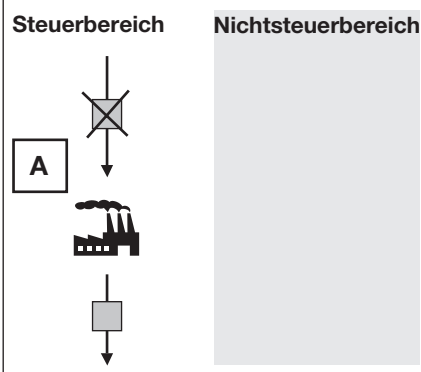
Die Vermietung und Veräusserung von Liegenschaften ist gemäss MWSTG 18 Ziff. 20 und 21 von der Mehrwertsteuer ausgenommen und somit im Nichtsteuerbereich darzustellen. Dies gilt insbesondere für Wohnliegenschaften (*Abbildung 2*). Die Mehrwertsteuer auf Investitionen und Unterhalt kann nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden und stellt somit eine definitive Belastung dar.

Abbildung 2
Wohnliegenschaft



Ohne dass es im Mehrwertsteuergesetz ausdrücklich erwähnt würde, ergibt sich aus der Mehrwertsteuersystematik, dass von steuerpflichtigen Unternehmen selbst genutzte Liegenschaften – so z.B. die von Unternehmen A selbst genutzte Fabrik in *Abbildung 3* – in den Steuerbereich fallen. A kann somit alle Vorsteuern im Zusammenhang mit Investitionen und Unterhalt der zur Erzielung von mehrwertsteuerbaren Umsätzen genutzten Liegenschaft vollumfänglich geltend machen. Die Zuordnung derartiger Liegenschaften in den Steuerbereich ergibt sich aus der Mehrwertsteuersystematik zwingend. Die Situation kann als «Zwangsoption» bezeichnet werden.

Abbildung 3 Betriebsliegenschaft



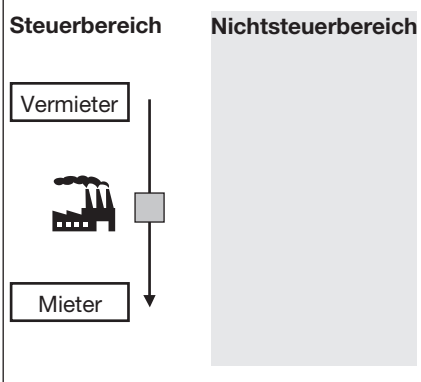
3. Optionen

Zur Beseitigung der verdeckten MWST der steuerausgenommenen Vermietung von Liegenschaften bietet MWSTG Art. 26, Abs. 1 b die Möglichkeit, das Mietverhältnis freiwillig der Mehrwertsteuer zu unterstellen. In der hier verwendeten grafischen Darstellung heisst dies, dass die Mietliegenschaft in den Steuerbereich übertragen wird.

Voraussetzung für die Wirksamkeit der Option einer Liegenschaft ist, dass:

1. sowohl Vermieter als auch Mieter mehrwertsteuerpflichtig sind und
2. das Mietobjekt vom Mieter zur Erzielung steuerbarer Umsätze verwendet wird und
3. ein entsprechendes Optionsgesuch bei der Mehrwertsteuerverwaltung eingereicht und von dieser bewilligt wird.

Abbildung 4 Option



Die Option betrifft zwar einen Gegenstand – die Mietliegenschaft – jedoch wird nicht das Objekt selbst der Mehrwertsteuer unterstellt, sondern die Leistung des Vermieters aufgrund des Mietvertrages. In der Folge stellt der Vermieter das Mietentgelt mit Mehrwertsteuer in Rechnung und der Mieter kann die Vorsteuer geltend machen. Aufgrund dieser – keineswegs zwingenden – Ausgestaltung der Option ist bei jedem Mieterwechsel ein neues Optionsgesuch einzureichen.

In gleicher Weise wie die Vermietung kann auch die Veräusserung einer Liegenschaft durch Option freiwillig der Mehrwertsteuer unterstellt werden. Die Ausgestaltung der «Veräusserungs-Option» lehnt sich an diejenige der «Vermietungs-Option» an, wirft jedoch eine ganze Reihe zusätzlicher Fragen auf. Insbesondere diejenige, ob die Handänderungs-, die Grundstückgewinn- oder eine allfällige Gewinnsteuer Bemessungsbasis der MWST bildet und umgekehrt.

4. Nutzungsänderungen

Werden nun Objekte – insbesondere Liegenschaften – innerhalb des Steuerbereiches oder innerhalb des Nichtsteuerbereiches veräussert, ergeben sich vorerst keine besonderen MWST-Probleme oder -Belastungen: Innerhalb des Steuerbereiches wird die MWST belastet und wieder als Vorsteuer geltend gemacht. Transaktionen im Nichtsteuerbereich unterliegen der MWST nicht.

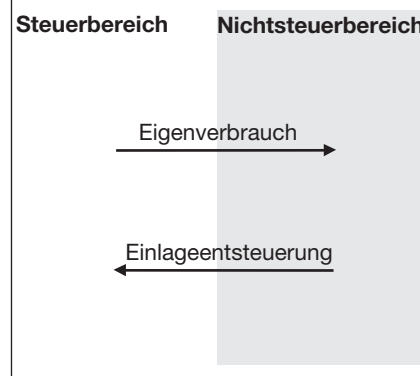
Auch die Veräusserung von Wirtschaftsgütern vom Steuerbereich in den Nichtsteuerbereich bietet wenig Schwierigkeiten, indem im Nichtsteuerbereich kein Vorsteueranspruch besteht und damit die steuersystematisch korrekte, definitive MWST-Belastung des Nichtsteuerbereiches entsteht.

Wird dagegen ein (steuerentlastetes) Wirtschaftsgut ohne zivilrechtlichen Übertragungsakt vom Steuerbereich in den Nichtsteuerbereich übertragen, entsteht das Bedürfnis nach einer Steuernachbelastung zur Verhinderung einer Steuerlücke, da in diesem Fall kein steuerbarer Umsatz generiert wird. Damit sind im wesentlichen auch

schon die Voraussetzungen des Tatbestandes des Eigenverbrauchs bei Nutzungsänderung umschrieben.

Wird umgekehrt ein Objekt vom Nichtsteuer- in den Steuerbereich überführt, kann dieses dank der ab 1. Januar 2001 neu eingeführten Einlageentsteuerung zumindest teilweise wieder vorsteuerentlastet werden.

Abbildung 5 Nutzungsänderungen



Da beide Formen der Nutzungsänderung nicht mit zivilrechtlichen Übertragungsakten oder finanziellen Transaktionen verknüpft sein müssen, sind sie aus Buchungsvorgängen nicht zwingend erkennbar. Die Unternehmen sind selber dafür verantwortlich, dass die entsprechenden Vorgänge erkannt und bei der Mehrwertsteuer korrekt abgerechnet werden.

5. Eigenverbrauch bei Nutzungsänderung (MWSTG Art. 34)

Wenn immer ein Wirtschaftsgut aus dem Steuerbereich in den Nicht-Steuerbereich überführt wird, ohne dass ein MWST-barer zivilrechtlicher Übertragungsakt vorliegt, besteht eine erhebliche Wahrscheinlichkeit, dass ein Eigenverbrauchstatbestand erfüllt ist.

Bei Liegenschaften liegt ein Eigenverbrauchstatbestand aufgrund einer Nutzungsänderung dann vor, wenn sich eine Liegenschaft aufgrund

- a) einer steuerbaren Eigennutzung oder
- b) einer optierten Vermietung

im Steuerbereich befindet und deshalb eine Nutzungsänderung in den Nichtsteuerbereich stattfindet, weil die Liegenschaft

- a) ohne Option veräussert oder
- b) ohne Option neu vermietet oder
- c) neu zur Erzielung steuerausgenommener Umsätze verwendet wird oder
- d) die Steuerpflicht des Vermieters oder des Mieters endet.

Durch die Eigenverbrauchsabrechnung soll der Steuervorteil des Steuerbereichs beseitigt werden. Konsequenterweise müsste diese Steuer deshalb so ausgestaltet sein, dass die früher geltend gemachten Vorsteuern (abzüglich Abschreibung) nachbelastet würden.

Entgegen dieser Logik ist die Eigenverbrauchssteuer nicht als anteilige

Vorsteuerrückerstattung ausgestaltet, sondern als Umsatzbesteuerung im Zeitpunkt der Nutzungsänderung. Sie berechnet sich bei Liegenschaften somit folgendermassen: Bemessungsbasis bildet derjenige Teil der Liegenschaft, für den eine Vorsteuer beansprucht werden konnte. Dies ist im Wesentlichen der Substanzwert für Investitionen ab dem 1. Januar 1995 (Beginn der Mehrwertsteuer). Diese Bemessungsbasis kann pro Jahr um 5% abgeschrieben [1] werden. Darauf ist die Steuer zum aktuellen Umsatzsteuersatz geschuldet. Dies unabhängig davon, ob die effektiv geltend gemachten Vorsteuern im Steuerbereich auf einem tieferen effektiven Steuersatz beruhten (MWSTG Art. 34, Abs. 2).

Kann der Steuerpflichtige nicht aufgrund einer sauber geführten eigenen

Buchhaltung nachweisen, welche Vorsteuern genau für das dem Eigenverbrauch unterliegende Objekt geltend gemacht wurden und nun zum aktuellen Steuersatz nachbelastet werden müssen, bemisst sich die Eigenverbrauchssteuer auf dem «Zeitwert» der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Bedingungen des Eigenverbrauchs. Diese Praxis der ESTV findet weder im Mehrwertsteuergesetz noch in der bisherigen Mehrwertsteuerverordnung eine zweifelsfreie Rechtsgrundlage. Je nach der weiteren Entwicklung dieser Praxis und der konkreten Vorgehensweise der Mehrwertsteuerverwaltung im Rahmen von Revisionen können in derartigen Fällen sehr hohe Steuernachbelastungen drohen.

Besonders zu beachten ist hinsichtlich der Übergangsbestimmungen, dass

auf Eigenverbrauchstatbestände, welche durch die Einführung des Mehrwertsteuergesetzes anfallen (z.B. durch den Wegfall der Steuerpflicht von Verwaltungsräten) nach der Meinung der ESTV noch die Bestimmungen der bisherigen MWSTV anzuwenden sind. Das heisst insbesondere, dass für die Berechnung derartiger Eigenverbrauchsteuern bei Immobilien für die gesamte Dauer der Nutzung im Steuerbereich noch die alten Abschreibungssätze (meist 2%) anzuwenden sind und nicht die neuen von 5%. Derartige Nutzungsänderungen finden mit anderen Worten nicht am 1.1.2001, sondern schon am 31.12.2000 statt und sind in der letzten Deklaration dieses Jahres abzurechnen. Diese Beurteilung der ESTV ist nicht über jeden Zweifel erhaben.

Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Mobilien aus dem Steuer- in den Nichtsteuerbereich unterliegen ebenfalls der Eigenverbrauchssteuer. Die Bemessungsbasis kann in diesem Fall pro Jahr des Gebrauchs um 20% abgeschrieben werden.

Die Übertragung von Nichtgegenständen (Dienstleistungen, Rechte) aus dem Steuer- in den Nichtsteuerbereich löst nur dann eine Eigenverbrauchssteuer aus, wenn die Dienstleistungen oder Rechte von Dritten erworben worden sind und dabei ein Anspruch auf Vorsteuer bestand (MWSTG Art. 9, Abs. 4) oder sie im Rahmen eines Meldeverfahrens erworben wurden (MWSTG Art. 9, Abs. 3). Bemessungsbasis der Eigenverbrauchssteuer bildet gemäss MWSTG Art. 34, Abs. 5 der «Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen». Wurde also ein Recht (z.B. eine Marke) oder eine Dienstleistung (Software) vollumfänglich genutzt, so ist nach diesem Wortlaut keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

6. Einlageentsteuerung bei Nutzungsänderung (MWSTG Art. 42)

Unter dem Titel «Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug» ist die Einlageentsteuerung im Mehrwert-

steuergesetz eingeführt worden. Mehrwertsteuersystematisch geht es um das Gegenstück zum Eigenverbrauch bei Nutzungsänderungen, nämlich um die Steuerentlastung im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Nichtsteuerbereich in den Steuerbereich.

Jedes Unternehmen kann ab 1.1.2001 bei Beginn der Mehrwertsteuerpflicht oder auch später Mehrwertsteuerbelastungen auf gebrauchten oder neuen Wirtschaftsgütern (Gegenständen und Dienstleistungen/Rechten) als Vorsteuer geltend machen.

Die Voraussetzungen der Einlageentsteuerung sind kumulativ:

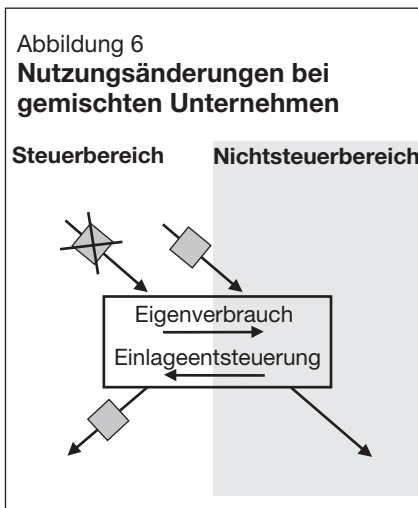
1. Das Wirtschaftsgut befindet sich vor der Einlageentsteuerung im Nichtsteuerbereich (ist also mehrwertsteuerbelastet) und wird
2. in den Steuerbereich übertragen (dient also neu der Erzielung steuerbarer Umsätze).
3. Zum Zeitpunkt des Erwerbs (oder der Herstellung) des Wirtschaftsgutes kann die Vorsteuer deshalb nicht geltend gemacht werden, weil dafür nicht sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut von einem Unternehmen erworben wird, welches erst später steuerpflichtig wird oder neu bisher steuerausgenommene Leistungen freiwillig der MWST unterstellt.
4. Die Vorsteuer muss mit einem vorsteuertauglichen Beleg nachgewiesen werden können.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so berechnet sich die Vorsteuer aus Einlageentsteuerung, indem die effektiven Vorsteuerbeträge unter Berücksichtigung einer linearen Abschreibung (Mobilien 20% / Immobilien 5% pro Jahr) berechnet werden.

Bei Dienstleistungen berechnet sich der Einlageentsteuerungsanspruch gemäss MWSTG Art. 42, Abs. 3 vom Wert des noch nicht genutzten Teils. Die Bestimmung, inwieweit eine bezogene Dienstleistung (z.B. eine Steuer- oder Managementberatung) oder eine eingekaufte Software oder eine Marke «noch nicht genutzt» ist, dürfte nicht

leicht sein. Insbesondere ist zu beachten, dass immaterielle Werte nicht zwangsläufig durch Zeitablauf an Wert verlieren.

Für die Übergangszeit ist zu beachten, dass auf Einlageentsteuerungen, welche aufgrund der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes entstehen, direkt das neue Recht anzuwenden ist. Dies gilt insbesondere für Unterneh-



men, welche bisher steuerausgenommene Erträge durch Option ab 1.1.2001 freiwillig der MWST unterstellen und deshalb die damit verbundenen Aktiven in den Steuerbereich transferieren. Die Einlageentsteuerungs-Abrechnung findet somit in der ersten Deklaration 2001 statt und für die Berechnung der Abschreibung der Vorsteuer gilt das Kalenderjahr 2000 als abgeschlossen. Der Anspruch kann direkt als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Weiter stellt sich die Frage, ob die Einlageentsteuerung auch dann zulässig ist, wenn die Übertragung des Wirtschaftsgutes vom Nichtsteuer- in den Steuerbereich vor dem 1.1.2001 stattgefunden hat und sich das Objekt immer noch im Steuerbereich befindet. Die Mehrwertsteuerverwaltung hat diese Frage in der parlamentarischen Beratung bejaht und selber die entsprechende Formulierung von MWSTG Art. 94, Abs 4 eingebracht. Ihr Vorschlag wurde diskussionslos genehmigt (Protokoll der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 27./28. August 1998, S. 44).

Die entsprechende Passage in der Übergangsbroschüre (Nr. 1, S. 46) ist dennoch nicht leicht verständlich:

- Einerseits steht dort, «dass eine Einlageentsteuerung für die rückliegende Zeit nicht möglich ist [2].»
- Andererseits schreibt die ESTV zwei Zeilen weiter: «Demnach ist eine Einlageentsteuerung auf dem Zeitwert am Stichtag 1. Januar 2001 möglich, sofern der Gegenstand *weiterhin* für steuerbare Zwecke verwendet wird.

Das «*weiterhin*» macht nur Sinn, wenn das Wirtschaftsgut schon vor dem 1.1.2001 in den Steuerbereich überführt wurde.

einen entsprechenden Anspruch aus Einlageentsteuerung. Umgekehrt generiert es unter Umständen eine Eigenverbrauchssteuerschuld.

Bei der Einlageentsteuerung im gemischten Unternehmen kann es sich die Mehrwertsteuerverwaltung vergleichsweise einfach machen, indem sie dem Steuerpflichtigen die Beweislast der (steuerentlastenden) Nutzungsänderung, sowie den überzeugenden Nachweis der Bemessungsbasis, der Steuerberechnung und der Einhaltung der Formvorschriften überbindet.

Schwieriger ist die Situation für die ESTV bei Eigenverbrauchstatbeständen durch Nutzungsänderungen bei

gen Ausmass steuerbare und steuerausgenommene Leistungen erbracht werden.

Eine Veränderung der Relationen zwischen steuerbaren und steuerausgenommenen Umsätzen ist letztlich mit der gleichen Methodik wie bei den entsprechenden Nutzungsänderungen gemischter Unternehmen zu handhaben.

9. Nutzungsänderungen bei Mehrwertsteuer-Gruppen

Verlagerungen innerhalb einzelner Gruppengesellschaften bieten ebenfalls keine hier nicht schon angesprochenen Probleme.

Die Einführung der Gruppenbesteuerung wird allerdings durch die Neuregelung der Einlageentsteuerung insofern noch attraktiver, als nun nicht nur künftige Vorsteuererluste (v.a. auf Management- und Finanzleistungen von Management- und Finanz- an Beteiligungsgesellschaften) reduziert werden können, sondern direkt im Moment des Beginns der Gruppenbesteuerung ein Vorsteueranspruch aus Einlageentsteuerung winkt.

10. Würdigung

Obwohl die Einlageentsteuerung in der Detailausgestaltung die eine oder andere Ungereimtheit aufweist, stellt sie einen wichtigen Schritt, in Richtung auf eine steuersystematisch konsistente Mehrwertsteuerordnung dar. Der Schweizer Gesetzgeber hat damit Mut bewiesen, eine Regelung einzuführen, welche in dieser Form in der EU sonst nicht bekannt ist. Wie sich dieses Institut weiterentwickeln wird, hängt sehr wesentlich davon ab, ob es von der Steuerverwaltung im grosszügigen Geist des Gesetzgebers im Detail umgesetzt und von den Steuerpflichtigen nicht missbraucht wird. **==**

Anmerkungen

- 1 Im ersten (angefangenen) Jahr kann die Abschreibung voll geltend gemacht werden, im letzten (angefangenen) dagegen gar nicht.
- 2 Erstmals wurde diese Meinung von R. Schumacher ohne weitere Begründung vertreten. Siehe: Der Schweizer Treuhänder 11/99 S. 1036.

«Die Einlageentsteuerung wird im MWST-Gesetz per 1. Januar 2001 wesentlich erweitert.»

Die telefonische Rückfrage bei der zuständigen Person der Mehrwertsteuerverwaltung ergab, dass letztere MWSTG Art. 42 und 94 Abs. 4 so auslegt, dass Nutzungsänderungen zwischen 1.1.1995 und 20.12.2000 am 1.1.2001 zum dannzumaligen Zeitwert einen Vorsteueranspruch begründen.

Dies ist sehr zu begrüßen. Gleicher Meinung ist auch Felix Geiger im mwst.com Kommentar Randnote 12 zu MWSTG Art. 94, Abs. 4.

7. Nutzungsänderungen bei gemischten Unternehmen

Erbringt ein Unternehmen sowohl steuerbare als auch von der MWST ausgenommene Leistungen, so befindet es sich sowohl im Steuer- als auch im Nichtsteuerbereich. Die Vorsteuern sind so sachgerecht wie möglich prioritär direkt und soweit dies nicht möglich ist indirekt auf die beiden Unternehmensteile umzulegen und nur im Steuerbereich geltend zu machen.

Verlagert nun ein solches gemischtes Unternehmen seine Aktivität in den Steuerbereich, erhält es möglicherweise

gemischten Unternehmen, weil sie in diesem Fall die Beweislast der (steuerbegründenden) Nutzungsänderung selber zu tragen hat, obwohl sie nur beschränkten Zugriff auf die entsprechenden Informationen hat. Es ist zu hoffen, dass die ESTV für diese Problematik eine leicht verständliche, konsistente Methodik erarbeitet und bei Vereinfachungen nicht nur zu Ungunsten der Steuerpflichtigen grosszügig ist, sondern auch im umgekehrten Fall. Schwierig dürfte es in der Praxis werden, eine vernünftige Balance zwischen einfachen Praktikerlösungen und formalistischen Ansätzen zu finden.

8. Nutzungsänderungen bei Umstrukturierungen

Finden Umstrukturierungen entweder innerhalb des Steuerbereichs oder innerhalb des Nichtsteuerbereiches statt, ergeben sich kaum substantielle Probleme mit Nutzungsänderungen. Auch Umstrukturierungen der Rechtsform (Fusion, Teilung, Umwandlung) bieten dann keine besonderen Probleme mit Nutzungsänderungen, wenn auch nach einer Umstrukturierung mit den gleichen Wirtschaftseinheiten im bisheri-