

GESETZESWIDRIGE EINGRENZUNG DES RECHTS AUF NACHTRÄGLICHEN VORSTEUERABZUG

Besprechung des Bundesverwaltungsgerichtsurteils A-1382/2015 vom 11. August 2015

Die Einlageentsteuerung ermöglicht den nachträglichen Vorsteuerabzug, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben waren. Das Bundesverwaltungsgerichtsurteil schränkt dieses Recht massiv ein. Der Entscheid stösst auf Kritik.

1. SACHVERHALT UND PROZESSGESCHICHTE

Dem Bundesverwaltungsgerichtsurteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Stiftung A ist seit dem 1. Januar 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Als gemeinnützige Stiftung bezweckt sie die Förderung der Gegenwartskunst und betreibt seit 2003 ein Museum (mit Ausstellungsräumen und einem Kunstlager), eine Cafeteria sowie einen Bookshop. Die Einnahmen der Stiftung A setzen sich zum einen aus Entgelten für Leistungen (optierte Eintrittsgelder sowie Einnahmen aus der Cafeteria und dem Bookshop) und zum grössten Teil aus Spenden bzw. unentgeltlichen Zuwendungen der Stifterin zusammen.

Im 1. Quartal 2010 machte die Stiftung A eine Einlageentsteuerung von rund CHF 2,2 Mio. im Zusammenhang mit in den Jahren 2002 bis 2005 getätigten Gebäudeinvestitionen geltend. Daneben beanspruchte sie für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 Vorsteuerabzüge im Betrag von rund CHF 1,4 Mio.

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) kam anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle zum Schluss, dass die Stiftung A im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht steuerpflichtig und deshalb aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen sei.

Eine gegen die Verfügung der ESTV gerichtete Einsprache wurde abgewiesen. Im Wesentlichen führte die ESTV aus, dass eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von

Einnahmen nicht gegeben sei, weshalb es an einer unternehmerischen Tätigkeit fehle. Deshalb sei die Stiftung A zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2010 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden. Gegen den Einspracheentscheid erhob die Stiftung A am 11. März 2015 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht.

In einer Stellungnahme vom 7. Mai 2015 erklärte die ESTV gegenüber dem Bundesverwaltungsgericht, dass sich mit Blick auf das am 19. April 2015 ergangene Bundesgerichtsurteil BGE 141 II 199 eine Neubeurteilung des vorliegenden Falles aufdränge. Da aufgrund jenes Urteils davon auszugehen sei, dass die Stiftung A in der massgeblichen Zeitspanne (1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012) ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinne betrieben habe, sei sie zu Unrecht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden. Basierend auf diesen Erwägungen wies das Gericht die Sache zu einer neuen Entscheidung an die ESTV zurück mit der Instruktion, eine sachgerechte Methode anzuwenden, wie die für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Betrag von rund CHF 1,4 Mio. auf den Nicht-Museumsbereich und auf die anderen drei unternehmerischen Bereiche aufzuteilen und entsprechend zu kürzen seien.

Die von der Stiftung A geltend gemachte Einlageentsteuerung von CHF 2,2 Mio. betreffend die vor der Eintragung der Pflichtigen im Mehrwertsteuerregister getätigten Gebäudeinvestitionen wies das Bundesverwaltungsgericht ab.

Das teilweise gutheissende Urteil wurde an das Bundesgericht weitergezogen. Das Bundesgericht trat auf die Beschwerde nicht ein, weil die Vorinstanz einen Rückweisungsentscheid gefällt habe und dieser als Zwischenentscheid im Sinne von Art. 91 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) nicht anfechtbar sei [1]. Ein Rückweisungsentscheid stelle lediglich dann keinen Zwischenentscheid dar, wenn ausgeschlossen werden könne, dass sich das Bundesgericht ein zweites Mal mit der Streitsache befassen müsse.

Entgegen diesem vorläufigen Ausgang des Verfahrens enthält das vom Bundesverwaltungsgericht publizierte und in



TOBIAS F. ROHNER,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, FRORIEP, ZÜRICH

diesem Aufsatz zu besprechende Urteil den irreführenden Vermerk «Entscheid bestätigt durch BGER mit Urteil vom 17.9.2015 (2C_773/2015)».

2. ERWÄGUNGEN DES BUNDESVERWALTUNGSGERICHTS

2.1 Subjektive Mehrwertsteuerpflicht. Das Bundesverwaltungsgericht verweist betreffend die Frage, ob die Stiftung A Mehrwertsteuersubjekt ist, auf Art. 10 des *Mehrwertsteuergesetzes* (MWSTG) und führt aus, dass derjenige subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, der ein Unternehmen betreibt. Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht sind folgende drei Elemente entscheidend: a) berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, b) Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen sowie c) Selbstständigkeit und Auftritt nach aussen unter eigenem Namen. Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen.

Zum Element der Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen sei festzuhalten, dass auch das Erzielen von Einnahmen aus Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG (z. B. Spenden, Dividenden, Subventionen usw.) Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit bilden könne. Sei hingegen die Tätigkeit einzig auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet, vermöge diese Tätigkeit entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes (Art. 10 i. V. m. Art. 3 lit. c MWSTG) die subjektive Mehrwertsteuerpflicht nicht auszulösen, da kein Unternehmen betrieben werde.

Mit Verweis auf BGE 141 II 199, welcher in Fünferbesetzung gefällt wurde, hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die von der Verwaltungspraxis aufgestellte 25-75-Prozent-Regel^[2] nicht mit dem gesetzlichen Begriff des Unternehmens im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG in Einklang zu bringen sei, und kam schliesslich zum Ergebnis, dass die Stiftung A subjektiv mehrwertsteuerpflichtig und deshalb die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2010 zu Recht bestanden habe.

2.2 Grundsatz der Einheit des Unternehmens. Nach der Klärung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht widmete sich das Gericht der Frage, in welchem Umfang die Stiftung A Vorsteuern in Abzug bringen darf. Hierzu verwies es auf Art. 28 Abs. 1 MWSTG. Diese Bestimmung statuiert, dass die steuerpflichtige Person im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern in Abzug bringen darf. Folglich setzt der Vorsteuerabzug eine unternehmerische Tätigkeit voraus. Die unternehmerische Tätigkeit eines steuerpflichtigen Unternehmens ist für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten (Grundsatz der Einheit des Unternehmens). Folglich wird auch das Erzielen von Nicht-Entgelten als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Vorsteuerabzugsrecht – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 i. V. m. Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG) – nicht ein. Dementsprechend ist keine Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts bei Erhalt von Spenden im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG notwendig (Art. 33 Abs. 2 MWSTG e con-

trario). Demgegenüber führten Spenden, welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden konnten, nach dem alten, bis am 31. Dezember 2009 in Kraft stehenden Art. 38 Abs. 8 aMWSTG zu einer Vorsteuerkürzung.

2.3 Abgrenzung des unternehmerischen Bereichs vom nicht-unternehmerischen Bereich. In weiteren Erwägungen äusserte sich das Gericht zur Thematik, dass grundsätzlich jeder Unternehmensträger (auch juristische Personen)

«Im vorliegenden Fall kam das Gericht zum Schluss, dass die Stiftung A vier eigenständige Tätigkeitsbereiche habe: die Cafeteria, den Bookshop, den Museumsbereich und den Nicht-Museumsbereich.»

nebst einer unternehmerischen Tätigkeit auch nicht-unternehmerische Tätigkeiten ausüben könne. Im nicht-unternehmerischen Bereich trete der Unternehmensträger als Endverbraucher auf und könne daher für diesen Bereich weder subjektiv steuerpflichtig noch vorsteuerabzugsberechtigt sein.

Mit Verweis auf sein Urteil A-5534/2013 vom 5. November 2014 klärte das Bundesverwaltungsgericht die Frage, wie die unternehmerische Tätigkeit von der nicht-unternehmerischen abzugrenzen sei. Die Abgrenzung erfolge in zwei Schritten: In einem ersten Schritt sei zu untersuchen, ob ein Tätigkeitsbereich des Unternehmensträgers bestehe, welcher sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht sinnvollerweise autonom existieren könne. Falls dies zu bejahen sei, sei in einem zweiten Schritt zu klären, ob dieser Tätigkeitsbereich nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sei und er auch nicht indirekt einer unternehmerischen bzw. einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit diene. Erst wenn beide Fragen zu bejahen seien, liege ein nicht-unternehmerischer Bereich vor. Hat ein Unternehmensträger sowohl einen unternehmerischen als auch einen nicht-unternehmerischen Bereich und würden die Eingangsleistungen sowohl für nicht-unternehmerische als auch unternehmerische Tätigkeiten verwendet, bedürfe es der Vorsteuerkürzung gemäss Art. 30 MWSTG.

Im vorliegenden Fall kam das Gericht zum Schluss, dass die Stiftung A vier eigenständige Tätigkeitsbereiche habe: die Cafeteria, den Bookshop, den Museumsbereich und den Nicht-Museumsbereich. Der Nicht-Museumsbereich ermögliche es kunstwissenschaftlichen Fachleuten (z. B. Restauratoren, Kuratoren, Forschenden, Lehrenden und Studierenden), zeitgenössische Kunst zu erforschen. Da dieser Nicht-Museumsbereich ausschliesslich Nicht-Entgelte erziele, fehle es in diesem Bereich an der erforderlichen Einnahme-

erzielungsabsicht, weshalb der Nicht-Museumsbereich als nicht-unternehmerischer Bereich gelte. Demgemäss seien die diesbezüglichen Vorsteuerabzüge zu verweigern bzw. sei eine entsprechende Vorsteuerabzugskorrektur im Sinne von Art. 30 MWSTG vorzunehmen. Keiner Vorsteuerabzugskürzung wegen gemischter Verwendung bedürfe es nur dann,

«Die Einlageentsteuerung ist ein zentrales Instrument, um steuerpflichtige Unternehmer nachträglich von Mehrwertsteuern zu entlasten, und Ausdruck des Besteuerungsziels der Mehrwertsteuer.»

wenn der Nicht-Museumsbereich der Stiftung A indirekt einer unternehmerischen, also einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit diene.

2.4 Einlageentsteuerung. In der Erwägung 9.6, die einer kritischen Würdigung bedarf (vgl. Abschnitt 3), äusserte sich das Gericht zur Frage, ob die von der Stiftung A geltend gemachte Einlageentsteuerung von rund CHF 2,2 Mio. im Zusammenhang mit in den Jahren 2002 bis 2005 angefallenen Gebäudeinvestitionen anzuerkennen sei.

Das Gericht hielt gleich zu Beginn der Erwägung 9.6 fest, dass selbst bei grundsätzlicher Bejahung eines Einlageentsteuerungstatbestands nur eine wegen gemischter Verwendung korrigierte Einlageentsteuerung gewährt werden könne. Im vorliegenden Fall fehle es jedoch von vornherein an den Voraussetzungen für die geltend gemachte Einlageentsteuerung.

Gemäss Art. 32 MWSTG greife die Einlageentsteuerung dann, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben seien, sie aber später eintreten würden. Dies gelte aufgrund von Art. 113 Abs. 2 MWSTG auch in Bezug auf Eingangsleistungen, für die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben sei.

Das MWSTG sehe, so das Gericht, abgesehen von der Sonderregelung von Art. 113 Abs. 1 MWSTG einzig in Art. 113 Abs. 2 MWSTG eine Rückwirkung des materiellen Rechts vor. Ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 113 Abs. 1 und 2 MWSTG sei deshalb für die Anwendbarkeit des materiellen Rechts ausschliesslich auf die Verwirklichung des Sachverhalts, genauer auf den Zeitpunkt der Leistung, abzustellen. Daraus folge, dass die Einlageentsteuerung, die für Leistungen der Jahre 2002 bis 2005 geltend gemacht werde, nach dem MWSTG nur dann gewährt werden könne, wenn die Anwendungsvoraussetzungen von Art. 113 Abs. 2 MWSTG erfüllt seien.

Aufgrund von Art. 113 Abs. 2 MWSTG sei davon auszugehen, dass auch eine mit dem Erlass des MWSTG eintretende

Änderung der mehrwertsteuerlichen Gesetzesordnung zur Einlageentsteuerung berechtigen könne. Voraussetzung dafür sei jedoch, dass entsprechend der gesetzlichen Bestimmung vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts «kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war».

Sei jedoch bloss eine Kürzung des Vorsteuerabzugs wegen Art. 38 Abs. 8 aMWSTG – in casu aufgrund des Erhalts von Spenden – vorzunehmen, könne nicht die Rede davon sein, dass «kein Anspruch auf Vorsteuerabzug» vor dem Inkrafttreten des MWSTG bestanden habe. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes anordnen wollen, hätte er ausgeführt, dass unter dem Passus «kein Anspruch auf Vorsteuerabzug» in Art. 113 Abs. 2 MWSTG auch eine altrechtliche «Kürzung» des Abzugs falle.

Aus dem Wortlaut von Art. 113 Abs. 2 MWSTG sei entgegen Literaturmeinungen [3] zu schliessen, dass für eine Einlageentsteuerung in den in Art. 165 lit. a der *Mehrwertsteuerverordnung* (MWSTV) genannten Fällen mangels formell-gesetzlicher Grundlage kein Raum bestehe.

3. WÜRDIGUNG DER RECHTSPRECHUNG

3.1 Vorbemerkungen. Die folgende Würdigung der Rechtsprechung beschränkt sich auf die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit dem Anspruch auf den nachträglichen Vorsteuerabzug (Erwägungen 8 und 9.6). Sie setzt sich nicht mit der Thematik der Aufgabe der 25-75-Prozent-Regel auseinander, die aber durchaus auch einer kritischen Würdigung zugänglich wäre.

3.2 Ziel der Einlageentsteuerung. Art. 32 Abs. 1 MWSTG lautet wie folgt:

«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.»

Das Recht auf Einlageentsteuerung ist nichts anderes als das Recht auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 28 MWSTG, welches aber nicht sofort, sondern erst später entsteht, weil zuvor kein oder ein in quantitativer Hinsicht beschränktes Recht auf Vorsteuerabzug bestanden hat [4]. Das Recht auf Einlageentsteuerung ist denn auch richtigerweise unter dem 5. Kapitel «Vorsteuerabzug» geregelt.

Damit ein Vorsteuerabzugsrecht «später» entstehen oder wieder aufleben kann, muss dem Unternehmensträger logischerweise früher eine Vorsteuer in Rechnung gestellt worden sein. Hierzu sind wiederum nur Mehrwertsteuerpflichtige berechtigt [5]. Folglich setzt eine Entsteuerung erstens voraus, dass die zu entsteuernde Leistung von einem Steuerpflichtigen erworben wurde bzw. Bezugs- oder Einfuhrsteuern entrichtet wurden, und zweitens, dass a) entweder anfänglich eine Entsteuerung aufgrund mangelnder subjektiver Steuerpflicht nicht möglich war oder b) die bezogene, mit Mehrwertsteuern belastete Eingangsleistung ursprünglich für steuerausgenommene Ausgangsleistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG verwendet wurde oder c) dass ein Gegen-

stand, welcher der Eigenverbrauchsbesteuerung im Sinne von Art. 31 Abs. 2 lit. b MWSTG unterlag, wiederum steuerbaren Zwecken zugeführt wurde[6].

Die Einlageentsteuerung hat Korrekturfunktion: Die Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchssteuer konzipiert[7] mit dem Ziel, den – ausschliesslich privaten – Endverbrauch zu besteuern[8]. Der unternehmerische Verbrauch hingegen soll nicht besteuert werden, denn die Mehrwertsteuer ist nicht als Unternehmersteuer ausgestaltet[9].

Dieses Ziel wird jedoch in zweifacher Hinsicht verfehlt. Eine Inkonsistenz ist darin zu sehen, dass sich Unternehmer im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen von der Mehrwertsteuerpflicht befreien können[10]. Dadurch lasten auf den Eingangsleistungen des nicht steuerpflichtigen Unternehmens Mehrwertsteuern, die es auch durch das Instrument der Einlageentsteuerung nicht vollumfänglich absetzen kann. Sodann wird das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer durch den in Art. 21 MWSTG enthaltenen Katalog von ausgenommenen Umsätzen verfehlt. Auf diesen wird nämlich – unter Vorbehalt der Optimierungsmöglichkeit gemäss Art. 22 MWSTG – dem Unternehmer der Vorsteuerabzug verwehrt, weshalb er praktisch wie ein Endverbraucher behandelt wird. Diese Systemwidrigkeiten sind als Ausnahmen der Mehrwertsteuer zu verstehen und dürfen daher das Ziel, ausschliesslich die Aufwendungen für den nicht-unternehmerischen Verbrauch von Leistungen zu belasten, nicht verfehlen. Die Einlageentsteuerung legt ein Gegengewicht zu diesen Ausnahmen, indem den Steuerpflichtigen ein nachträgliches Entsteuerungsrecht gewährt wird[11]. Die Einlageentsteuerung ist somit ein zentrales Instrument, um steuerpflichtige Unternehmer nachträglich von Mehrwertsteuern zu entlasten, und Ausdruck des Besteuerungsziels der Mehrwertsteuer.

3.3 Umfang der Einlageentsteuerung. In welchem Umfang der nachträgliche Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, bestimmt Art. 32 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist zu unterscheiden, ob der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung[12] oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen wurde oder nicht. Wurden die Gegenstände oder Dienstleistungen in Gebrauch genommen, beschränkt sich die abziehbare Vorsteuer auf den Zeitwert des Gegenstands oder der Dienstleistung. Zur Ermittlung des Zeitwerts wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert.

Mithin besteht bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen oder Dienstleistungen das Recht auf Rückerstattung von bezahlten Vorsteuern, wenn diese innerhalb von fünf Jahren vor dem Eintritt des Rechts auf Einlageentsteuerung erworben wurden. Bei in Gebrauch genommenen unbeweglichen Gegenständen besteht das Vorsteuerabzugsrecht, wenn der Leistungsempfang innerhalb von zwanzig Jahren vor dem Eintritt des Rechts auf Einlageentsteuerung erfolgte.

Die Reduktion des Vorsteuerabzugs bei in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen trägt der Tatsache Rechnung, dass die Gegenstände und Dienstleistungen vor Eintritt des Anspruchs auf Vorsteuerabzug nicht steuerpflichtig genutzt wurden. Mit einer eigentlichen Abschreibung hat die Reduktion des Vorsteuerabzugs nichts zu tun, denn ob eine tatsächliche Wertverminderung der Eingangs-

«Die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts zur Einlageentsteuerung sind mit dem Wesen und System der Mehrwertsteuer nicht vereinbar.»

leistung stattgefunden hat, ist für das Vorsteuerabzugsrecht ohne Belang[13]. Entsprechend bedarf es bei nicht in Gebrauch genommenen Gegenständen oder Dienstleistungen keiner Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts, denn es fand keine nicht-steuerpflichtige Nutzung statt. Dies gilt selbst dann, wenn die Eingangsleistung nach Eintritt der Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung keinen Wert für das Unternehmen mehr hat.

3.4 Verhältnis Art. 165 lit. a MWSTV zu Art. 32 und Art. 113 Abs. 2 MWSTG. Im vorliegenden Fall verweigerte das Bundesverwaltungsgericht den nachträglichen Vorsteuerabzug auf den in den Jahren 2002 bis 2005 getätigten Gebäudeinvestitionen, obwohl nach der rein grammatikalischen Lesart von Art. 32 MWSTG mit dem Eintritt der Stiftung A in die subjektive Mehrwertsteuerpflicht (per 1. Januar 2005) die qualitativen und quantitativen Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind.

Das Bundesverwaltungsgericht berief sich einerseits auf Art. 113 Abs. 2 MWSTG, wonach die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen gelten, für die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts «kein Anspruch auf Vorsteuerabzug» gegeben war. Da aber die in den Jahren 2002 bis 2005 getätigten Gebäudesubventionen unter der altrechtlichen Regelung zu einer Vorsteuerkürzung gemäss Art. 38 Abs. 8 aMWSTG geführt hätten, habe ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestanden, weshalb Art. 32 MWSTG nicht zur Anwendung gelange. Andererseits stützte sich das Gericht auf Art. 165 lit. a MWSTV, wonach die Bestimmungen der Einlageentsteuerung (Art. 32 MWSTG) nicht anwendbar seien bei nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen (Art. 18 Abs. 2 MWSTG), die mit dem Inkrafttreten des neuen Rechts nach Art. 33 Abs. 1 MWSTG nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts führten.

Art. 165 lit. a MWSTV zielt auf Spenden, Einlagen in Unternehmen, Dividenden etc., die als sogenannte Nicht-Entgelte unter dem bis 31. Dezember 2009 geltenden Art. 38 Abs. 8 aMWSTG zu einer Vorsteuerkürzung führten, während unter der seit 1. Januar 2010 bestehenden Regelung Nicht-Entgelte mit wenigen Ausnahmen wie Subventionen zu kei-

Abbildung: **EINLAGEENTSTEUERUNG**

Einlageentsteuerung per 1. Januar 2005 (falls Eingangsleistungen zu 100% für steuerbare Leistungen genutzt werden) in CHF

Kalenderjahr	Investitionen in Bauten (Annahmen) inkl. MWST	Vorsteuern in Rechnung gestellt	Beginn Nutzungsjahr	Anzahl Jahre in Gebrauch	Abschreibung in %	Zu entsteuern
2002	1 000 000	70 632	2003	2	10	63 569
2003	1 000 000	70 632	2003	2	10	63 569
2004	200 000	14 126	2004	1	5	13 420
Total rückforderbare Vorsteuer						140 558

ner Vorsteuerkürzung mehr führen (e contrario Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

Das Gericht erwog, dass die Stiftung A teilweise spendenfinanziert gewesen sei, weshalb unter dem Regime des aMWSTG eine Vorsteuerkürzung einhergegangen sei und dies gemäss MWSTG nicht mehr der Fall sei. Da gemäss Art. 165 lit. a MWSTV die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung keine Anwendung auf Nicht-Entgelte fänden, welche mit dem Inkrafttreten des neuen Rechts gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG nicht mehr eine Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge hätten, sei die für die Jahre 2002 bis 2005 geltend gemachte Einlageentsteuerung ausgeschlossen. Das von der Stiftung A ins Feld geführte Argument, dass Art. 165 lit. a MWSTV einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage entbehre, liess das Gericht nicht gelten.

Die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts zur Einlageentsteuerung sind mit dem Wesen und System der Mehrwertsteuer nicht vereinbar. Die Bestimmungen der Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG decken alle Fälle ab, bei denen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich eintreten, weil etwa das Vorsteuerabzugsrecht erst entsteht (z. B. wegen Eintritt in die subjektive Mehrwertsteuerpflicht) oder in quantitativer Hinsicht erweitert wird (z. B. wegen Nutzungsänderung).

Wie oben ausgeführt, hat der nachträgliche Anspruch auf Vorsteuerabzug Korrekturfunktion und beseitigt Systemwidrigkeiten, die v. a. auf die ausgenommenen Umsätze nach Art. 21 MWSTG zurückzuführen sind. Entsprechend ist das Recht auf Einlageentsteuerung weit auszulegen. Somit besteht der Anspruch auf Abzug von Vorsteuern auch auf Leistungen, für die vor dem 1. Januar 2005 kein oder bloss ein beschränkter Abzugsanspruch bestand^[14]. Mithin greift die Einlageentsteuerung selbst dann, wenn vor Eintritt des nachträglichen Vorsteuerabzugsrechts ein Gegenstand oder eine Dienstleistung im ausserunternehmerischen Bereich (z. B. privat) genutzt wurde. Entsprechend kann ein Unternehmer, der bislang nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war, sein ursprünglich privat genutztes Fahrzeug in sein Unternehmen einbringen und die von ihm bezahlten Vorsteuern (teilweise) in Abzug bringen, sofern der Unternehmer mehrwertsteuerpflichtig wird. Nichts anderes kann gelten, wenn der bislang nicht mehrwertsteuerpflichtige Unternehmer das Fahrzeug für die Er-

zielung von Umsätzen einsetzte, die gemäss Art. 21 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Tritt der Unternehmer in die subjektive Mehrwertsteuerpflicht und nutzt er das Fahrzeug für steuerbare bzw. steuerbefreite^[15] Umsätze, steht ihm das Recht auf nachträglichen Vorsteuerabzug zu. Ebensowenig wird das Recht auf Einlageentsteuerung infrage gestellt, wenn ein bisher steuerpflichtiger Unternehmersträger Gegenstände oder Dienstleistungen neu oder im grösseren Umfang als bei der bisherigen Nutzung im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeiten nutzt. Dies geht auch klar aus dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 Satz 2 MWSTG «einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile» hervor.

Die Bestimmung von Art. 113 Abs. 2 MWSTG, welche ausdrücklich die Einlageentsteuerung auf Leistungen zulässt, die unter dem alten Recht keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug begründet haben, dient insofern der Klarstellung des Inhalts von Art. 32 Abs. 1 MWSTG^[16]. Denn Art. 32 MWSTG stellt nicht auf den Grund ab, weshalb vor Eintritt des Anspruchs auf nachträglichen Vorsteuerabzug kein solcher bestand oder geltend gemacht wurde, sondern setzt lediglich voraus, dass dieses Recht zuvor nicht bestand. Entsprechend besteht – entgegen den Argumenten des Bundesverwal-

«Richtigerweise hätte der Anspruch auf Einlageentsteuerung bejaht werden müssen.»

tungsgerichts – auch ein Anspruch auf Einlageentsteuerung, weil ein Vorsteuerabzug unter der altrechtlichen Regelung nicht geltend gemacht werden konnte, aber unter der neurechtlichen Regelung möglich ist, was z. B. auf spendenfinanzierte Vorleistungen zutrifft.

Die Erwägung, dass Art. 32 MWSTG im vorliegenden Fall nicht anwendbar sein soll, weil vor Inkrafttreten des neuen Rechts «kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war», ist schliesslich auch deshalb falsch, weil die Stiftung A erst am 1. Januar 2010 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde. Eine Kürzung der Vorsteuern auf vor dem 1. Januar 2010 getätigten Investitionen wegen Spendenfinanzierung fiel von Beginn an nicht in Betracht, denn

als Nicht-Steuerpflichtige konnte die Stiftung A gar keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Entsprechend ist Art. 32 MWSTG anwendbar.

Die altrechtliche Kürzung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Spenden unter Art. 38 Abs. 8 aMWSTG wurde damit begründet, dass spendenfinanzierte Unternehmungen Vorsteuerüberschüsse hätten, die letztlich zu einer gesetzlich

«Die Rechtsprechung hält nicht vor dem MWSTG stand und ist abzulehnen.»

nicht vorgesehenen Subventionierung führen würden [17]. Hintergrund war die Überlegung, dass die Kosten der bezogenen Vorleistung in das Entgelt für einen steuerbaren Ausgangsumsatz eingehen (Umsatzverknüpfung) [18]. Damit ergaben sich Vorsteuerkürzungen immer dann, wenn Kosten durch andere Mittel gedeckt werden als durch solche aus einem steuerbaren Umsatz, insbesondere mit Geldern aus Nicht-Entgelten.

Unter dem neuen MWSTG führen Mittelflüsse, die Nicht-Entgelte sind, worunter auch Spenden fallen, grundsätzlich zu keiner Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Vorbehalten sind lediglich – aber immerhin – Kürzungen aufgrund von Subventionen und anderen Beiträgen im Sinne von Art. 33 Abs. 2 i. V. m. Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG. Dies war ein bewusster gesetzgeberischer Entscheid [19]. Man erkannte, dass Vorsteuerkürzungen wegen Erhalts von Nicht-Entgelten an sich systemwidrig sind, weil die entsprechenden unentgeltlichen Mittelflüsse mangels eines Steuerobjekts (d. h. Leistung gegen Entgelt) grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer anzusiedeln sind und demgemäss auf den Vorsteuerabzug keinen Einfluss haben sollten [20]. Dass trotz der Erkenntnis der Systemwidrigkeit von Vorsteuerkürzungen bei Nicht-Entgelten, welche auch vom Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Entscheid thematisiert wurde, die Einlageentsteuerung dennoch verweigert wurde, ist nicht nachvollziehbar und lässt sich nur mit dem Heranziehen von Art. 165 lit. a MWSTV rechtfertigen. Allerdings lässt sich Art. 165 lit. a MWSTV nicht mit dem System der Mehrwertsteuer ver-

einbaren und steht in klarem Widerspruch zu Art. 32 und 113 Abs. 2 MWSTG. Folglich hätte Art. 165 lit. a MWSTV nach dem Grundsatz *lex superior derogat legi inferiori* nicht angewendet werden dürfen.

3.5 Korrekte Handhabung der Einlageentsteuerung. Richtigerweise hätte der Anspruch auf Einlageentsteuerung bejaht werden müssen, wobei auf den Investitionen in den Jahren 2002 bis zum Eintritt in die subjektive Steuerpflicht per 1. Januar 2005 eine Kürzung des Vorsteuerabzugs aufgrund von Art. 32 Abs. 2 MWSTG hätte hingenommen werden müssen. Die prozentuale Kürzung (von 5% pro abgelaufenem Jahr wegen Investitionen in unbewegliche Gegenstände) hätte aber erst ab dem Jahr 2003 vorgenommen werden müssen, denn im Investitionsjahr 2002 war die Stiftung A gemäss unbestrittenem Sachverhalt noch gar nicht tätig, weshalb die Eingangsleistungen bis 1. Januar 2003 nicht in Gebrauch genommen werden konnten.

Die Einlageentsteuerung hätte im besprochenen Fall wie in der *Abbildung* aufgeführt, vorgenommen werden müssen (Zahlen basieren auf Annahmen).

Eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs wegen der Finanzierung durch Spenden war unter Art. 38 Abs. 8 aMWSTG nicht zulässig, weil bis zum Eintritt in die subjektive Steuerpflicht per 1. Januar 2005 der Grund für den bisherigen Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht irrelevant war bzw. das aMWSTG wegen fehlender subjektiver Steuerpflicht gar nicht auf die Stiftung A Anwendung finden konnte. Vielmehr hätte dem nicht-steuerpflichtigen Gebrauch vor Eintritt des Vorsteuerabzugsrechts per 1. Januar 2005 mit der Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts gemäss Art. 32 Abs. 2 MWSTG Rechnung getragen werden müssen.

4. FAZIT

Das Bundesverwaltungsgericht hat entgegen sämtlichen dem Autor bekannten Lehrmeinungen in Art. 165 Abs. 1 MWSTV keinen Widerspruch zu Art. 113 Abs. 2 MWSTG und Art. 32 MWSTG gelesen und deshalb den nachträglichen Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen verweigert, die vor dem 1. Januar 2010 mit Spenden finanziert wurden. Die Rechtsprechung hält nicht vor dem MWSTG stand und ist daher abzulehnen. ■

Anmerkungen: 1) BGER 2C_773/2015 vom 17. September 2005. 2) Diese in der MWST-Info 02, Ziff. 7.2. festgehaltene Praxis verneint die subjektive Mehrwertsteuerpflicht, wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht mindestens zu 25% durch Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als 75% durch Nicht-Entgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen usw. gedeckt werden. Am 22. Dezember 2015, nach dem Urteil des Bundesgerichts, hat die ESTV die Ziff. 7.2. der MWST-Info 02 ersatzlos gestrichen. 3) Vgl. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, 13 N 12; Felix Geiger, in:

MWSTG Kommentar, Art. 113 N 8; Ralph Imstepf, in: Martin Zweifel et al. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, 10 N 33; Niklaus Honauer/Raffaello S. Pietropaolo/Saphira Borer-Di Costanzo, Prozessieren in MWST-Sachen, in ST 2013/6–7, S. 436. 4) Vgl. Tobias F. Rohner, Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 6. 5) Die Tatsache, dass lediglich Mehrwertsteuerpflichtige den Vorsteuerabzug vornehmen dürfen, liegt im System der Erhebungstechnik und nicht im Belastungsziel der Mehrwertsteuer begründet. Vgl. Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 17. 6) Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 6. 7) Vgl. Art. 1

Abs. 1 MWSTG. 8) Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 17. 9) Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 17. 10) Vgl. Art. 10 Abs. 2 MWSTG. Die Ausnahmen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht basieren vorwiegend auf verwaltungsökonomischen Überlegungen. 11) Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 18. 12) Besser wäre, statt von Empfang der Leistung von der wirtschaftlichen Neuordnung eines Wirtschaftsguts zu sprechen. Vgl. Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 110. 13) Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 160. 14) Niklaus Honauer et al., a.a.O., S. 436. 15) Umsätze nach Art. 23 MWSTG. 16) Niklaus Honauer et al., a.a.O., S. 436. 17) BGE 141 II 199, E. 5.7. 18) BBl 2008 6978. 19) BBl 2008 6979; BGE 141 II 199, E. 4.2. 20) BBl 2008 6879.