

3

Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung

Von Rechtsanwältin Sonja Bossart, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, Olten/Bern

1	Begriff der Nichtumsätze	5
2	Grundlagen zum Vorsteuerabzug.....	6
2.1	Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 38 Abs. 1, 2 und 4 MWSTG).....	6
2.2	Gemischte Verwendung (Art. 41 MWSTG).....	6
3	Nichtumsätze und Vorsteuerabzug im Besonderen.....	7
3.1	Grundlagen	7
3.2	Konstellationen mit Auswirkungen der Nichtumsätze auf den Vorsteuerabzug.....	7
3.3	Fälle ohne Einfluss der Nichtumsätze auf den Vorsteuerabzug.....	8
3.4	Fehlender Einfluss von Nichtumsätzen auf Vorsteuern als Regelfall.....	8
3.5	Praxis der ESTV zum Vorgehen bei einer Vorsteuerkürzung.....	9
3.6	Abgrenzung zu Art. 38 Abs. 8 MWSTG	9
3.7	Entwurf zu einem neuen Mehrwertsteuergesetz.....	10
4	Fazit.....	10

1 Begriff der Nichtumsätze

Das MWSTG¹ enthält zwar in Art. 38 Abs. 4 eine Vorschrift zu den «nicht als Umsätze geltenden Tätigkeiten», auf eine Aufzählung der damit angesprochenen so genannten «Nichtumsätze» im Gesetz wurde jedoch bewusst verzichtet.² Nichtumsätze sind mit einem Mittelzufluss beim Steuerpflichtigen verbunden, der unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten nicht Gegenleistung im Rahmen eines Umsatzes darstellt. Von Nichtumsätzen wird gesprochen, wenn kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch und somit kein Steuerobjekt existiert. Nichtumsätze befinden sich deswegen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer.³ Unter diese Begriffsumschreibung kann eine Vielzahl verschiedenster Vorgänge subsumiert werden. Gemeinhin werden (echte) Subventionen, andere Beiträge des Gemeinwesens, Spenden,⁴ Erbschaften, andere unentgeltliche und freiwillige Zuwendungen von privater Seite, Dividendenerträge, (echter) Schadenersatz, Vertragsstrafen, Garantieleistungen usw. genannt.⁵ In Betracht kommen beispielsweise auch Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen, die nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgen,⁶ die Hingabe einer Darlehenssumme und deren Rückzahlung,⁷ sowie die echten Mitgliederbeiträge, die ebenfalls nicht auf einem Leistungsaustausch beruhen und nicht vom Geltungsbereich der Steuer erfasst werden.⁸

1 Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (SR 641.20).

2 Siehe Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V S. 713 ff. (im Folgenden: Bericht WAK), S. 729, 776 f.

3 BGE 132 II 353 E. 4.3; Bericht WAK-S. 776; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 153, 156; Ivo P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 70 zu Art. 38.

4 Die ebenfalls als Nichtumsätze geltenden (echten) Spenden, Subventionen und ähnliche Beiträge des Gemeinwesens zeitigen gemäss Art. 38 Abs. 8 MWSTG spezielle Folgen auf den Vorsteuerabzug. Auf die Subventionen und Spenden wird deswegen hier nur am Rand eingegangen (vgl. unten Ziff. 3.6) und sie bleiben ausgeklammert, wenn im Folgenden von Nichtumsätzen die Rede ist.

5 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 307 ff.; BGE 132 II 353 E. 4.3.

6 BGE 132 II 353 E. 6.2, 6.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.3.

7 Siehe BGE 132 II 353 E. 6.1, 6.4; Urteil des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 5.1.

8 In diesem Sinn: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 347 ff.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 241; Urteil des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.4, 4.6 in fine; ausführlich (und statt vieler) zu den Schwierigkeiten der Qualifikation von Mitgliederbeiträgen: Urteil des BVGer A-3452/2007 vom 16. September 2008 E. 2.2 (Beschwerde hängig vor Bundesgericht).

2 Grundlagen zum Vorsteuerabzug

2.1 Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 38 Abs. 1, 2 und 4 MWSTG)

Das Recht auf Vorsteuerabzug bedingt gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG unter anderem, dass der Steuerpflichtige die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Umsätze im Sinn von Art. 38 Abs. 2 MWSTG verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines «objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung», wobei neben der unmittelbaren auch eine mittelbare Verwendung für den Ausgangsumsatz genügt.⁹ Im Umfang, in dem der Steuerpflichtige die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwendet, findet Endverbrauch beim Steuerpflichtigen statt (sog. «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre») und der Vorsteuerabzug ist zu verwehren.¹⁰ Nach Art. 38 Abs. 4 MWSTG berechtigen namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten (also die sog. Nichtumsätze), private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt nicht zum Vorsteuerabzug. Art. 38 Abs. 4 MWSTG enthält jedoch – insbesondere auch betreffend Nichtumsätze – keine über den Grundsatz in Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG hinausgehende Regelung. Fliessen steuerbelastet bezogene Leistungen in die in Art. 38 Abs. 4 MWSTG erwähnten Umsätze oder «Tätigkeiten», fehlt es gleichzeitig an einer Verwendung für die in Art. 38 Abs. 2 MWSTG genannten steuerbaren Umsätze und damit am Vorsteuerabzugsrecht. Art. 38 Abs. 4 MWSTG hat folglich keine selbständige Bedeutung und dient bloss der Klarstellung.¹¹ Damit änderte sich im Übrigen auch nichts an der früheren Rechtslage unter dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung.¹²

Entscheidend ist bei der Prüfung des Vorsteuerabzugsrechts, dass bei der steuerbelasteten Eingangsleistung angesetzt und diese im Hinblick auf ihre Verwendung für zum Abzug berechtigende oder nicht berechtigende Zwecke untersucht wird. Keinesfalls darf die Analyse bei der Ausgangsseite ansetzen; massgeblich ist nicht die Verwendung des Zuflusses aus einem ausgangsseitigen Vorgang (beruhe er auf Umsätzen oder Nichtumsätzen).¹³

2.2 Gemischte Verwendung (Art. 41 MWSTG)

Werden bestimmte steuerbelastete Eingangsleistungen ausschliesslich entweder steuerbaren Umsätzen oder aber nicht zum Abzug berechtigenden Zwecken zugeführt, wird der Vorsteuerabzug entweder vollständig gewährt oder aber (im zweiten Fall) vollständig versagt. Art. 41 MWSTG setzt sich nun mit der Konstellation auseinander, dass bezogene Leistungen nicht in diesem Sinn direkt zugeordnet werden können, sondern gleichzeitig (oder nacheinander) sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze dienen, als auch für zum Abzug nicht berechtigende Zwecke verwendet werden. Dann besteht eine gemischte Verwendung der Eingangsleistungen, und gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTG sind die Vorsteuern nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (auf Art. 41 Abs. 2 MWSTG wird vorliegend nicht eingegangen).

Art. 41 Abs. 1 MWSTG ist zusammen mit Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG zu lesen und dient der Umsetzung der darin niedergelegten Prinzipien: Falls und soweit steuerbelastet bezogene Leistungen nur zum Teil in steuerbare Ausgangsumsätze nach Art. 38 Abs. 2 MWSTG münden, soll sichergestellt werden, dass der Vorsteuerabzug nur im Umfang dieser Verwendung gewährt wird. Art. 38 Abs. 4 MWSTG hat im Übrigen auch im Hinblick auf eine gemischte Verwendung keine Neuheiten gebracht. Namentlich darf Art. 38 Abs. 4 MWSTG nicht so verstanden werden, dass einzig das Vorhandensein von unter diese Bestimmung fallenden Sachverhalten bei einem Steuerpflichtigen eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich ziehen würde.¹⁴ Eine solche hat nur stattzufinden, wenn die Voraussetzungen von Art. 41 Abs. 1 MWSTG (i.V.m. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG) erfüllt sind. Das Abzugsrecht wird nur dann und nur soweit beschränkt, als vorsteuerbelastete Leistungen in Zwecke nach Art. 38 Abs. 4 MWSTG Eingang gefunden haben.

9 Statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.4; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine.

10 BGE 132 II 353 E. 8.2; RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 283; Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen.

11 Siehe Bericht WAK, S. 776; DIEGO CLAVADETSCHER, in mwst.com, a.a.O., N. 10 zu Art. 41; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 67 zu Art. 38.

12 S.a. (noch nicht rechtskräftiges) Urteil des BVGer A-1496/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 6.3.2 in fine.

13 BGE 132 II 353 E. 7.1; Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.2 in fine; s.a. unten Ziff. 3.1.

14 S.a. CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 7 und 10 zu Art. 41; Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.3.2, 4.4.4.

3 Nichtumsätze und Vorsteuerabzug im Besonderen

3.1 Grundlagen

Nichtumsätze als Ereignisse, die nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden,¹⁵ sind mehrwertsteuerlich unbeachtlich und bleiben grundsätzlich ohne Einfluss auf die steuerliche Beurteilung von Sachverhalten. Entsprechende Mittelzuflüsse bilden weder steuerbares Entgelt, noch beeinflussen sie im Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung, d.h. sie vermögen das Abzugsrecht weder zu begründen noch zu beschränken.¹⁶ Dies bedeutet insbesondere, dass die blossе Existenz von Nichtumsätzen nicht automatisch eine Vorsteuerabzugs Kürzung verursacht.¹⁷ Das Grundprinzip, dass Nichtumsätze keine Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug haben, gilt aber nicht uneingeschränkt. Da Nichtumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen,¹⁸ können sie dann (und nur dann) eine Verweigerung oder Kürzung von Vorsteuerabzügen nach sich ziehen, wenn eine Eingangsleistung (unter anderem) für einen Nichtumsatz verwendet und damit endverbraucht wird.¹⁹ Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts. In BGE 132 II 353 wurde erkannt, dass die dort in Frage stehenden Gesellschaftereinlagen (egal, ob sie auf ausgenommenem Umsatz oder Nichtumsatz beruhten) zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten, wenn sie auf steuerbelastet bezogenen Leistungen basierten. In dem Mass, in dem die Darlehen oder Einlagen in direktem Zusammenhang mit solchen bezogenen Leistungen stünden, sei die darauf lastende Vorsteuer zu verweigern.²⁰ Es ist im Übrigen davon auszugehen, dass diese Feststellungen nicht nur für Gesellschafterbeiträge, sondern auch für andere Nichtumsätze gelten.²¹

Die vorstehend in Ziff. 2 erläuterten Prinzipien zur Vorsteuerabzugsberechtigung sind also auf Nichtumsätze tel quel anwendbar, und wie erwähnt (und was nicht genug betont werden kann) ändert Art. 38 Abs. 4 MWSTG auch betreffend die Nichtumsätze nichts an den Grundregeln von Art. 38 Abs. 1 und 2 und Art. 41 Abs. 1 MWSTG. Sodann ist auch – und gerade – im Zusammenhang mit Nichtumsätzen darauf zu achten, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird. Es gilt zu eruieren, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze für die Realisierung von Nichtumsätzen verwendet wurden; nur dann kann der Vorsteuerabzug verweigert oder gekürzt werden. Irrelevant ist hingegen, wofür die Gelder aus einem Nichtumsatz verwendet werden; so setzt die Überlegung, ob solche Mittelzuflüsse allenfalls für die Deckung von eingangsseitigen Aufwendungen verwendet werden, am falschen Ende an und ist im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht fehl am Platz.²² Dies wurde auch im erwähnten BGE 132 II 353 (E. 7.1) festgestellt: Die Tatsache, dass die Einlagen oder Darlehen zum Bezug von steuerbelasteten Leistungen verwendet würden, berechtere (die ESTV) nicht zur Vorsteuerabzugs Kürzung; eine solche hänge einzig davon ab, ob die Eingangsleistungen für steuerbare Umsätze verwendet würden oder nicht.

3.2 Konstellationen mit Auswirkungen der Nichtumsätze auf den Vorsteuerabzug

Es können folgende Konstellationen unterschieden werden, in denen Nichtumsätze Einfluss auf den Vorsteuerabzug haben:

- Vorsteuern auf Aufwendungen, die direkt und ausschliesslich in Nichtumsätze münden, können gar nicht abgezogen werden (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).²³
- Ebenso können Nichtumsätze zu einer Kürzung wegen gemischter Verwendung nach Art. 41 Abs. 1 MWSTG führen. Dies ist der Fall, wenn steuerbelastet bezogene Leistungen zum Teil in steuerbare Umsätze, zum Teil

15 Vorn Ziff. 1.

16 Siehe Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.3.2 und ausführlich RIEDO, a.a.O., S. 248 f. (betreffend echte Subventionen [und mit entsprechender Kritik an der Regelung in Art. 38 Abs. 8 MWSTG], wobei die Grundüberlegungen auch bzw. erst recht auf andere Nichtumsätze, die eben nicht der Sonderregel von Art. 38 Abs. 8 MWSTG unterliegen, zutreffen).

17 S.a. soeben Ziff. 2.2 in fine und Fn. 14 mit Hinweisen.

18 Vorn Ziff. 2.1.

19 Vorn Ziff. 2; vgl. auch RIEDO, a.a.O., S. 248 (3. Absatz); Bericht WAK-S. 776 f.; Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.3.2, 4.4.4. 6.3.2; CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 7 und 10 zu Art. 41.

20 E. 7.1, 7.2 und 9.3 des Urteils; gleichermassen: Urteile 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.3; 2C_647/2007 vom 7. Mai 2008 E. 3.2; ferner 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.6 in fine.

21 S.a. Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.4 (2. Absatz).

22 Siehe schon vorn Ziff. 2.1 in fine und Fn. 13 mit Hinweisen.

23 S.a. betr. Dividenden: Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 5.5 (3. Lemma), E. 6.3.2.

aber auch nachweislich in Nichtumsätze einfließen. Gekürzt werden dabei nur die Vorsteuern, die unter anderem den Nichtumsätzen zuzuordnen sind.²⁴

- Als Unterfall zum Vorstehenden ist die Situation zu erwähnen, dass schon unabhängig vom Bestehen von Nichtumsätzen wegen anderweitiger gemischter Verwendung (so etwa für steuerbare und ausgenommene Umsätze) eine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden muss. Falls die von der Kürzung betroffenen Eingangsleistungen zusätzlich auch in die Nichtumsätze Eingang fanden (und nur dann), dürfen die Nichtumsätze bei der Vorsteuerkürzung berücksichtigt werden und damit zu einem erhöhten Kürzungssatz führen.

Ohne im Detail auf die Beweislastproblematik eingehen zu wollen, ist immerhin Folgendes anzumerken: Den Beweis der Verwendung der Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze als Voraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts (steuerermindernde Tatsache) hat grundsätzlich der Steuerpflichtige zu führen. Ist dies erstellt (womit vorstehender Punkt 1 nicht erfüllt sein kann), ist hingegen nach hier vertretener Ansicht in der Regel (unter Ausblenden von Fällen unterlassener Mitwirkung und Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips durch den Steuerpflichtigen) die ESTV als beweisbelastet anzusehen, wenn sie die Ansicht vertritt, dass bestehende Nichtumsätze eine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge hätten (vorn Punkt 2) bzw. in eine solche miteinzubeziehen seien (vorn Punkt 3). Die ESTV hätte dann aufzuzeigen, dass die Aufwendungen, auf denen die (ihrer Meinung nach zu kürzenden) Vorsteuern lasten, unter anderem auch für die Nichtumsätze verwendet wurden.

3.3 Fälle ohne Einfluss der Nichtumsätze auf den Vorsteuerabzug

Beruhet ein Nichtumsatz auf keiner steuerbelasteten Eingangsleistung, hat er keinerlei Folgen auf die Abzugsfähigkeit angefallener Vorsteuern.²⁵ In diesem Fall ist keine der vorn (Ziff. 3.2) erwähnten drei Konstellationen erfüllt. Insbesondere vermögen die Nichtumsätze dann (anders als vorn Punkt 2) keine Vorsteuerkürzung zu begründen. Ebenso wenig (und anders als vorn in Punkt 3) beeinflussen sie eine allfällige Kürzung beim Steuerpflichtigen wegen anderweitiger (nicht die Nichtumsätze tangierender) gemischter Verwendung; weist ein Steuerpflichtiger etwa sowohl ausgenommene Umsätze als auch Nichtumsätze auf, flossen die steuerbelasteten Eingangsleistungen aber neben dem Eingang in steuerbare Umsätze nur in die ausgenommenen Umsätze, dürfen nur Letztere, nicht aber die Nichtumsätze, bei der Vornahme der Vorsteuerkürzung miteinbezogen werden.

3.4 Fehlender Einfluss von Nichtumsätzen auf Vorsteuern als Regelfall

Es ist davon auszugehen, dass der Verwendungskonnex zwischen steuerbelasteten bezogenen Leistungen und Nichtumsätzen eher in Ausnahmefällen vorliegt und sich eine Verweigerung oder Kürzung von Vorsteuern aufgrund der Existenz von Nichtumsätzen im Regelfall nicht rechtfertigt.²⁶

Da unter den Begriff der Nichtumsätze verschiedenste Sachverhalte subsumiert werden können, die abgesehen davon, dass kein Leistungsaustausch existiert, teilweise wenig Gemeinsamkeiten aufweisen (oben Ziff. 1), sind allgemeingültige Aussagen selbstverständlich nicht möglich. Trotzdem kann angenommen werden, dass Nichtumsätze tendenziell seltener auf vorsteuerbelastete Aufwendungen zurückgehen. Wenn überhaupt, wird solches meist nur betreffend einzelne, spezifische Aufwendungen²⁷ zu bejahen sein, nicht aber für einen grösseren Teil der vom Steuerpflichtigen bezogenen Leistungen. Eine Kürzung aller oder eines Grossteils der Vorsteuern eines Steuerpflichtigen aufgrund von Einnahmen aus Nichtumsätzen wird sich folglich in wenigen Fällen rechtfertigen. Insofern unterscheiden sich Nichtumsätze auch von ausgenommenen Umsätzen, welche häufiger den Bezug von gewissen Eingangsleistungen erfordern dürften. Ohnehin können Nichtumsätze und ausgenommene Umsätze, auch wenn sie im Prinzip den gleichen rechtlichen Vorgaben bezüglich des Vorsteuerabzugsrechts unterstehen,²⁸ im Hinblick auf die Konsequenzen für den Vorsteuerabzug nicht auf die selbe Stufe gestellt werden,²⁹ weisen sie doch erhebliche Unterschiede in wirtschaftlicher und tatsächlicher, aber vorallem auch in mehrwertsteuerlicher Hinsicht auf, da ausgenommene Umsätze auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruhen und dem Geltungsbereich der Steuer unterstehen, während dies bei Nichtumsätzen nicht der Fall ist.³⁰

24 S.a. Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 5.5 (4. Lemma), E. 6.3.2.

25 Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.3.2, 4.4.4, und betr. Dividenden: E. 5.5 (2. Lemma); dies ergibt sich auch klar aus BGE 132 II 353 E. 7.1, 7.2, 9.3.

26 Ebenso: Bericht WAK-S. 777.

27 Siehe Bsp. in BGE 132 II 353 E. 7.2; CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 7 zu Art. 41.

28 Siehe vorn Ziff. 2; s.a. BGE 132 II 353 E. 6.3, 7.1, 7.2.

29 S.a. Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 5.3, 6.2.

30 Hierzu schon vorn Ziff. 3.1 (1. Absatz).

3.5 Praxis der ESTV zum Vorgehen bei einer Vorsteuerkürzung

Ist eine gemischte Verwendung erstellt, stellt sich die Frage nach dem Vorgehen bei der Vorsteuerkürzung. Art. 41 Abs. 1 MWSTG schreibt einzig vor, dass die Kürzung des Vorsteuerabzugs «im Verhältnis der Verwendung» erfolgen soll. Nach der Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung» der ESTV werden die Vorsteuern auf gemischt verwendeten Aufwendungen (die also nicht direkt steuerbaren oder nicht zum Abzug berechtigenden Zwecken zuordenbar sind) anhand eines Schlüssels gekürzt.³¹ Dabei wird bei der «effektiven» (oder «gesetzlichen») Methode häufig³² und etwa bei den Pauschalmethoden 1 und 2 immer³³ auf das Umsatzverhältnis (Umsatzschlüssel) abgestellt. Die ESTV geht davon aus, dass der für die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung massgebende Umsatz (der sich im Nenner des das Umsatzverhältnis wiedergebenden Satzes befindet) grundsätzlich die gesamten Einnahmen des Steuerpflichtigen beinhaltet.³⁴ Sie weicht davon nur bei den in Ziff. 1.2.2 der Spezialbroschüre genannten Einnahmen ab, welche gesondert behandelt und nicht in den Umsatzschlüssel einbezogen werden, wie etwa beim echten Schadenersatz sowie nach der bis Ende 2007 geltenden Praxis³⁵ bei den Dividenden.³⁶

Diese Praxis bedeutete für die nicht in Ziff. 1.2.2 der Broschüre erwähnten Nichtumsätze, dass sie unter Auslassung der für eine Vorsteuerkürzung zwingenden Prüfung, ob die (zu kürzenden) Vorsteuern und die Nichtumsätze im Verwendungskonnex stehen, auch in den Nenner des Umsatzschlüssels einbezogen würden, und damit den Kürzungssatz erhöhten. Dies widerspricht den oben erläuterten Prinzipien; kann die Verwendung der Eingangsleistungen (unter anderem) für Nichtumsätze nicht bejaht werden, dürfen die Nichtumsätze zu keiner Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts führen und deswegen nicht in den Nenner des Kürzungsschlüssels einbezogen werden.

Nur wenn die mit Vorsteuern belasteten Aufwendungen effektiv (unter anderem) in die Nichtumsätze einfließen, bewirken³⁷ bzw. beeinflussen³⁸ sie eine Vorsteuerkürzung. Als Nächstes ist in dieser Situation zu prüfen, anhand welcher Methode die Vorsteuerkürzung aufgrund von Nichtumsätzen im konkreten Fall vorzunehmen ist. Der Einbezug von Nichtumsätzen in den Umsatzschlüssel kommt dann zwar in Betracht; die Ermittlung der Kürzung anhand eines Umsatzschlüssels ist aber nur unter der zusätzlichen Bedingung zulässig, dass damit eine richtige und sachgerechte Kürzung vorgenommen werden kann, welche den Vorgaben von Art. 38 Abs. 1 und 2 und Art. 41 Abs. 1 MWSTG – also die Kürzung nur im Verhältnis der Verwendung für nicht abzugsberechtigende Zwecke – gerecht wird.^{39, 40}

3.6 Abgrenzung zu Art. 38 Abs. 8 MWSTG

Nicht zu verwechseln ist die auf Art. 41 Abs. 1 MWSTG gestützte Kürzung von Vorsteuern wegen bestehenden Nichtumsätzen mit der «verhältnismässigen» Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 38 Abs. 8 MWSTG. Diese Bestimmung sieht von den beschriebenen allgemeinen Grundsätzen abweichende Konsequenzen für die Vorsteuerabzugsberechtigung und eine von Art. 41 Abs. 1 MWSTG verschiedene Kürzung von Vorsteuern vor, wenn der Steuerpflichtige – auch als Nichtumsätze geltende – Subventionen, andere Beiträge der öffentlichen Hand

31 Ziff. 2.1–2.4 der Spezialbroschüre (im Folgenden SB Nr. 06) betr. «effektive» Methode.

32 Ziff. 2.4 der SB Nr. 06.

33 Ziff. 3 und 4 der SB Nr. 06.

34 Ziff. 1.2.1 der SB Nr. 06.

35 Bis Ende 2007 geltende Version der SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

36 Allerdings nach der Praxis auch nur, falls die Gesellschaft nicht das Halten von Beteiligungen bezweckt; zur Unzulässigkeit dieser Einschränkung vgl. das – wie erwähnt noch nicht rechtskräftige – Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 5.3, 5.5.

37 Vorn Ziff. 3.2 Punkt 2.

38 Vorn Ziff. 3.2 Punkt 3.

39 S.a. Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 5.5 (4. Lemma und in fine) sowie E. 6.3.2, wo betr. Dividenden im konkreten Fall eine Kürzung aufgrund eines solchen Umsatzschlüssels als nicht statthaft betrachtet wird, die Kürzung habe nach der «effektiven Verwendung» bzw. anhand eines anderen Kürzungsschlüssels zu erfolgen.

40 Immerhin kann angefügt werden, dass bei den von der ESTV (gestützt auf Art. 58 Abs. 3 MWSTG) zur Verfügung gestellten Vereinfachungen (SB Nr. 06 Ziff. 3 ff.), welche eine annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung ermöglichen, wenn die genaue, effektive Ermittlung zu aufwändig oder (allenfalls im Fall der Schätzung durch die ESTV) gar unmöglich wäre, gewisse Ungenauigkeiten unvermeidbar sind. Sofern feststeht, dass die Voraussetzungen für eine Vorsteuerkürzung erfüllt sind (was strikt nach den in den vorstehenden Ziff. 2 und 3 dargestellten Grundsätzen geprüft werden muss) und zudem durch die gewählte Methode ein sachgerechtes Ergebnis erzielt werden kann, gelten solche Vereinfachungen als zulässig.

oder Spenden erhält. Diese Sonderbehandlung gilt als systemwidrig⁴¹ und ist restriktiv auszulegen. Art. 38 Abs. 8 MWSTG ist strikt auf die darin explizit genannten Tatbestände zu beschränken und nicht etwa auch auf (andere) Nichtumsätze anwendbar.⁴² Problematisch ist deswegen eine Passage (genau genommen ein obiter dictum) in einem jüngeren Urteil des Bundesgerichts vom 9. Juli 2008.⁴³ Darin wurde erkannt, dass, sofern die fraglichen Einnahmen als echte, der Steuer nicht unterworfenen Mitgliederbeiträge (dies im Sinn von Nichtumsätzen)⁴⁴ zu qualifizieren wären, diese nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden bzw. der Vorsteuerabzug «verhältnismässig zu kürzen» wäre, «wie das nach Art. 38 Abs. 8 MWSTG bei Spenden zutrifft». Nach Auffassung der Autorin käme eine «verhältnismässige» Kürzung des Vorsteuerabzugs im Sinn von (oder analog zu) Art. 38 Abs. 8 MWSTG bei echten Mitgliederbeiträgen einer unzulässigen Ausweitung von Art. 38 Abs. 8 MWSTG gleich. Wären echte Mitgliederbeiträge als Nichtumsätze zu qualifizieren (und ebenso, wenn sie ausgenommene Umsätze darstellten), käme von vornherein nur eine Kürzung nach Art. 41 Abs. 1 MWSTG in Betracht, dies selbstverständlich nur wenn und soweit vorsteuerbelastete Bezüge überhaupt (unter anderem) für die Tätigkeit, welche mit Mitgliederbeiträgen abgegolten wird, verwendet wurden. Schon gar nicht kann die – nach der hier vertretenen Ansicht auch für Mitgliederbeiträge unzutreffende – Aussage des Bundesgerichts für andere Nichtumsätze (als echte Mitgliederbeiträge) gelten. Der Sonderbehandlung von Art. 38 Abs. 8 MWSTG dürfen in restriktiver Interpretation ausschliesslich Subventionen, andere Beiträge des Gemeinwesens und Spenden unterzogen werden.

3.7 Entwurf zu einem neuen Mehrwertsteuergesetz

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass gemäss dem Entwurf zu einem neuen MWSTG⁴⁵ beabsichtigt ist, den Anspruch auf Vorsteuerabzug nur noch bei bezogenen Leistungen, die für die Erbringung von ausgenommenen Leistungen verwendet werden, auszuschliessen (Art. 30 Entwurf). Die in Art. 18 Abs. 2 (Bst. e ff.) des Entwurfs aufgezählten «Mittelzuflüsse, die nicht als Entgelt gelten» (die sog. «Nicht-Entgelte» oder nach bisheriger Terminologie eben Nichtumsätze) hingegen sollen nach Art. 34 Abs. 1 des Entwurfs zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen. Vorbehalten bleibt die in Art. 34 Abs. 2 vorgesehene verhältnismässige Kürzung, wenn der Steuerpflichtige Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge sowie Spenden (Gelder nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a–d) erhält. Für die anderen «Nicht-Entgelte» nach Art. 18 Abs. 2, also etwa Dividenden, Gesellschafterbeiträge, Schadenersatz- und Genugtungszahlungen usw. gilt damit, dass der Erhalt solcher Zahlungen keine Vorsteuerabzugskürzung nach sich zieht. In der Botschaft des Bundesrats⁴⁶ wird erläutert, es sei auf den Verwendungskonnex abzustellen und der Vorsteuerabzug soll in den Fällen vollumfänglich gewährt werden, in denen die betreffenden Vorleistungen für unternehmerische Zwecke verwendet werden und durch Mittel aus dieser Tätigkeit oder durch Nicht-Entgelte gedeckt werden.

4 Fazit

Die offenbar teilweise bestehende Meinung, Nichtumsätze führten generell zu Vorsteuerabzugskürzungen,⁴⁷ ist zurückzuweisen. Nur wenn vorsteuerbelastete Eingangleistungen (unter anderem) für die Realisierung von Nichtumsätzen verwendet wurden, zeitigen die Nichtumsätze Konsequenzen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung. Eine gänzliche Verweigerung des Vorsteuerabzugs auf einer bestimmten Eingangsleistung erfolgt, wenn eine direkte (ausschliessliche) Zuordnung des Aufwandes zum Nichtumsatz möglich ist. Liegt eine gemischte Verwendung unter anderem für Nichtumsätze vor, führen sie zu einer Vorsteuerkürzung bzw. müssen bei der Vornahme der Kürzung einbezogen werden. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, besteht aufgrund der Tatsache allein, dass ein Steuerpflichtiger zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Mittelzuflüsse aufweist, kein Anlass zu einer Verweigerung oder Kürzung von Vorsteuern. Auf keinen Fall führen Nichtumsätze im Übrigen zu einer verhältnismässigen Kürzung analog Art. 38 Abs. 8 MWSTG.

41 Siehe RIEDO, a.a.O., S. 247 ff.; CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 4 ff. zu Art. 38 Abs. 8 (je mit entsprechender Kritik) sowie Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008 BBl 2008 S. 6979.

42 Vgl. auch Urteil des BVGer vom 27. Oktober 2008, a.a.O., E. 4.4.3.1 f.; CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 13 und 17 zu Art. 38 Abs. 8.

43 Urteil 2C_743/2007 E. 5.

44 Vgl. etwa E. 4.4 und 4.6 in fine dieses Urteils.

45 Entwurf A und B, BBl 2008 S. 7133 ff. und S. 7185.

46 A.a.O., BBl 2008 S. 6978 f.

47 Siehe oben Ziff. 3.5 betreffend die Praxis der ESTV; s.a. entsprechende unzutreffende oder zumindest missverständliche Formulierungen in zwei Urteilen des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.3 in fine (in den folgenden E. 3.4, 3.5 und 3.6 in fine dieses Urteils jedoch wieder relativiert) und 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.4.