

Ausgabe 03/Februar 2011

taxbulletin

Sehr geehrte Damen und Herren

In Ihrer Hand halten Sie das dritte *TaxBulletin* des Jahres 2011. Dieser Newsletter soll Sie regelmässig sowohl über Aktualitäten und Neuigkeiten im Steuerrecht als auch über steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten informieren.

Schweizerische Mehrwertsteuer

Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen – Überblick und Beteiligungen im Speziellen

1. Vorsteuerabzug

1.1 Grundsatz

Die Mehrwertsteuer wird grundsätzlich auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses erhoben. Um eine Steuerekumulation zu vermeiden, können Steuerpflichtige die im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit angefallene Mehrwertsteuer grundsätzlich als Vorsteuer geltend machen. Sie müssen dazu nachweisen, dass sie die Vorsteuer bezahlt haben. Dieser Nachweis ist am einfachsten mit Originalbelegen zu erbringen (z.B. mit einer Originalrechnung eines Lieferanten und dem zugehörigen Zahlungsnachweis).

Die Vorsteuer kann im Abrechnungsformular in derjenigen Abrechnungsperiode in Abzug gebracht werden, in welcher die Rechnung eingegangen (bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt) bzw. bezahlt worden ist (bei Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt).

Bezahlen Steuerpflichtige weniger als ihnen in Rechnung gestellt worden ist (Rabatte und Skonti) oder wird ihnen Geld zurückerstattet, ist die Vorsteuer entweder nur vom tatsächlichen Entgelt zu berechnen oder es muss der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung bzw. der Verbuchung entsprechend korrigiert werden. Im Ergebnis darf nicht mehr Vorsteuer abgezogen werden, als tatsächlich entrichtet worden ist.

So genannte Nicht-Entgelte, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen, beeinflussen den Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht. Als solche gelten z.B. Spenden, Dividenden und andere Gewinnanteile, Einlagen in Unternehmen (insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte), Schadenersatz- und Genugtuungszahlungen usw. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand hingegen führen zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges.

1.2 Ausschluss des Anspruches auf Vorsteuerabzug

Im nicht unternehmerischen Bereich (z.B. privater Bereich besteht kein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Die Vorsteuern auf Gegenständen und Dienstleistungen, die für den privaten Bereich verwendet werden (Auslagen für Hobby, Ferien, Güter des persönlichen Bedarfs usw.), sind deshalb vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Steuerpflichtige können im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit auch Leistungen erbringen, die von Gesetzes wegen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (z.B. Schulung, Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs usw.¹). Aufwendungen, die zur Erzielung solcher Leistungen anfallen, berechtigen grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, die von der Steuer ausgenommenen Leistungen freiwillig zu versteuern (Option für die Besteuerung). Dazu muss kein spezielles Gesuch mehr gestellt werden. Es genügt, die Mehrwertsteuer in der Rechnung offen auszuweisen. Die Option kann grundsätzlich für jede von der Steuer ausgenommene Leistung jeweils einzeln erfolgen. Aufwendungen, die zur Erzielung von solchen optierten Leistungen anfallen, berechtigen zum Vorsteuerabzug.

Für gewisse Tätigkeiten ist die Option jedoch ausgeschlossen. Dazu gehören z.B. Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, die Vermietung und Verpachtung sowie der Verkauf von Grundstücken für ausschliesslich private Zwecke, Leistungen von Versicherern usw. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung solcher Leistungen anfallen, berechtigen nie zum Vorsteuerabzug.

2. Vorsteuerkorrekturen

2.1 Grundsatz

Verwenden Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit (d.h. für private Zwecke) oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungen als auch für solche, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (s. dazu Ziffer 1.2), liegt eine gemischte Verwendung vor und es ist der Vorsteuerabzug im Verhältnis der Verwendungen zu korrigieren.

Typische Beispiele für Aufwendungen, die nicht direkt einer konkreten steuerbaren oder einer von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit zugeordnet werden können, sind Infrastrukturkosten (z.B. Kauf eines Computers), allgemeine Energiekosten (Strom, Wasser, Heizung) oder der Bezug von Büromaterial. Weil diese Aufwendungen üblicherweise sowohl für steuerbare als auch für von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten im unternehmerischen Bereich verwendet werden, ist die Vorsteuer sachgerecht zu korrigieren.

2.2 Methoden zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur

Das Mehrwertsteuergesetz schreibt keine bestimmte Methode zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur verbindlich vor. Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wie folgt vorgenommen werden:

- *Vorsteuerkorrektur nach dem effektiven Verwendungszweck*
Die Vorsteuern auf den gesamten Aufwendungen und Investitionen, die direkt den zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeiten zugeordnet werden können, dürfen voll ab-

¹ Leistungen nach Art. 21 MWStG, sofern nicht für diese Umsätze optiert wurde.

gezogen werden. Diejenigen, die direkt den nichtunternehmerischen oder den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeiten zugeordnet werden können, dürfen nicht in Abzug gebracht werden. Gemischt verwendete und nicht direkt zuordenbare Aufwendungen und Investitionen sind sachgerecht zu korrigieren (z.B. nach dem Umsatzschlüssel). Die Kürzung muss jedenfalls zu einem sachgerechten Resultat führen.

- *Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen*

Die Korrektur erfolgt entweder mittels Branchenpauschalen (z.B. für Banken oder Versicherungsgesellschaften) oder mittels weiterer Pauschalen. So kann beispielsweise bei der Gewährung von Krediten sowie bei Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur mit 0.02% der Zinseinnahmen und der Einnahmen aus dem Wertpapierhandel ermittelt werden². Bei der Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien kann die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur pauschal mit 0.07% der Brutto-Mieteinnahmen erfolgen³. Weitere Pauschalen existieren für Referentenleistungen, Verwaltungs- und Stiftungsratshonorare sowie für Behördenentschädigungen⁴.

- *Vorsteuerkorrektur durch Versteuerung der Umsätze*

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges durch "stille Versteuerung" der Einnahmen ist nur bei der Vermietung von Hauswartwohnungen und von Sportanlagen möglich.

- *Vorsteuerkorrektur mittels eigener Berechnungen*

Die Korrektur der Vorsteuern kann mittels eigener Berechnungen vorgenommen werden, sofern diese zu einem sachgerechten Ergebnis führen und während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden. Die den Berechnungen zugrunde liegenden Sachverhalte müssen dabei umfassend dokumentiert werden.

3. Erwerben, Halten und Verwalten von Beteiligungen

3.1 Steuerpflicht

Der Verkauf von Wertpapieren ist eine von der Steuer ausgenommene Leistung. Werden jedoch ganze Wertpapierpakete im Sinne von Unternehmensbeteiligungen erworben, gehalten oder übertragen, steht nicht mehr der Wertpapierhandel im Vordergrund, sondern die Organisation des Unternehmens. Deshalb stellt das Erwerben, Halten und Verwalten von Beteiligungen von mindestens 10% am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden, eine unternehmerische Tätigkeit dar. Damit können sich auch Holdinggesellschaften freiwillig der Steuerpflicht unterstellen und die Vorsteuern auf den Aufwendungen, die beim Erwerben, Halten und Verwalten von Beteiligungen anfallen, in Abzug bringen.

3.2 Vorsteuerabzug

Im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit kann der Vorsteuerabzug auf sämtlichen Aufwendungen, die beim Erwerben, Halten und Verwalten der Beteiligungen anfallen, vorgenommen werden. Dazu gehören namentlich Beratungsdienstleistungen (z.B. für Due Diligence) im Zusammenhang mit dem Kauf oder

² Voraussetzung ist, dass diese Einnahmen mehr als CHF 10'000 pro Jahr und mehr als 5% des Gesamtumsatzes betragen.

³ Voraussetzung ist, dass die Brutto-Mieteinnahmen mehr als CHF 10'000 pro Jahr betragen.

⁴ Die Vorsteuerkorrektur kann pauschal mit 1% der Bruttohonorare inklusive Nebenkosten (z.B. Spesen) erfolgen.

Verkauf einer Beteiligung, Aufwendungen für die Mittelbeschaffung zum Erwerb von Beteiligungen oder Aufwendungen zum Schutz und der Verwaltung der Beteiligungen.

3.3 Vorsteuerkorrektur

Erbringt ein Unternehmen, welches eine qualifizierte Beteiligung hält, ausschliesslich zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten, ist der Vorsteuerabzug vollumfänglich zulässig. Dasselbe gilt für Holdinggesellschaften, die ausschliesslich Beteiligungserträge von Konzerngesellschaften erzielen, da Dividenden als Nicht-Entgelte für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges ohne Bedeutung sind (s. Ziffer 1.1). Werden zusätzlich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht (z.B. Schulung, Vermietung) oder von der Steuer ausgenommene Erträge erzielt (z.B. Zins- und Kapitalerträge aus der Anlage des eigenen Vermögens), ist für die gemischt verwendeten und nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen eine sachgerechte Vorsteuerkorrektur vorzunehmen (s. zu den Methoden Ziffer 2.2).

3.4 Sonderfall: Holdinggesellschaften

Als Holdinggesellschaften im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben⁵, sofern die Beteiligungen oder die Erträge daraus längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen.

Bei Holdinggesellschaften besteht die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug statt aufgrund der eigenen Tätigkeit ergänzend aufgrund der Tätigkeit der von ihr gehaltenen Unternehmen vorzunehmen. Die Korrektur der Vorsteuern auf Aufwendungen, die sowohl zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden als auch von der Steuer ausgenommenen Leistungen dienen und nicht direkt zugeordnet werden können (z.B. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Konzernführung wie Beratungsleistungen, Konzernrechnung usw.), kann somit anhand des Konzernabschlusses vorgenommen werden. Indem auf die Erfolgsrechnung des Konzerns abgestellt wird, werden die konzerninternen Umsätze nicht berücksichtigt.

Holdinggesellschaften verfügen oft über kein eigenes Personal. Werden Leistungen, die eine Holdinggesellschaft als Umsatz ausweist, nicht von konzernfremden Dritten, sondern von einer Konzerngesellschaft erbracht (z.B. von einer Managementgesellschaft oder von einem Produktionsunternehmen), sind diese zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, zu fakturieren und zu versteuern (Drittvergleich). Beispiele dafür sind Leistungen im Zusammenhang mit der Konzernführung (z.B. Erstellen der Konzernrechnung, Buchführung für die Holdinggesellschaft, Cashmanagement usw.), Managementdienstleistungen oder Leistungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Lizenz- und Mieterträgen. Sofern der Holdinggesellschaft solche Leistungen korrekt verrechnet worden sind und die Mehrwertsteuer überwält worden ist, kann sie im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug geltend machen.

Tax Advisors & Associates AG ist das Beratungsunternehmen für komplexe steuerliche Angelegenheiten – national und international. Der Fokus liegt dabei nicht auf Standardprodukten, sondern wir konzentrieren uns auf vielschichtige Sachverhalte, welche flexible, strukturierte und individuell ausgearbeitete Lösungen erfordern.

Gerne stehen Ihnen unsere Berater, Herr Christoph Nef sowie Herr Stefan Kirchner bei Fragen zum Vorsteuerabzug und zu den Vorsteuerkorrekturen sowie möglichen Optimierungen diesbezüglich unter der Telefonnummer +41 44 208 10 10 zur Verfügung.

⁵ Tätigkeiten im Hinblick auf eine zweckmässige und erfolgreiche Verwaltung der eigenen Beteiligungen sind jedoch als Nebenzweck zulässig.