

**Marc Nideröst**
 LL.M. UZH International  
Tax Law  
dipl. Steuerexperte  
dipl. Betriebsökonom FH


Blog &gt; Steuerberatung &gt; Steuerpflicht bei der MWST - Praxisänderung per 1.1.2017

04.2017

## Steuerpflicht bei der MWST - Praxisänderung per 1.1.2017

**Üben NPO eine unternehmerische Tätigkeit aus, können sie sich der MWST unterstellen. In diesem Fall dürfen sie die bezahlte MWST als Vorsteuer zurückfordern.**

### Unternehmerische Tätigkeit

Nach Art. 10 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) ist im Grundsatz mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt. Ein Unternehmen betreibt, wer a) eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und b) unter eigenem Namen nach aussen auftritt.



© iStock.com/cacaroot

Dagegen ist nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Mehrwertsteuerpflicht befreit, wer a) im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, b) ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt (Ausnahme: im Inland an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbrachte Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen) oder c) als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als CHF 150 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt.

Auf die Steuerbefreiung kann aber nach Art. 11 MWSTG freiwillig verzichtet werden. Die freiwillige Steuerpflicht ist aber rückwirkend nur auf den Beginn der laufenden Steuerperiode, in der Regel das Kalenderjahr, möglich. Mit dem Bestand einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Steuerpflicht geht auch ein grundsätzliches Vorsteuerabzugsrecht einher. Da die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) üblicherweise nur äusserst zurückhaltend Vorteile einräumt, hat sie bei der Mehrwertsteuerpflicht relativ restriktive Voraussetzungen aufgestellt. So müssen z.B. NPO bei jedem einzelnen ihrer Tätigkeitsbereiche prüfen, ob es sich hier um eine sogenannte «unternehmerische Tätigkeit» handelt.<sup>1</sup> Für nicht-unternehmerische Tätigkeitsbereiche, wozu auch hoheitliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand zählen, besteht kein Anrecht auf Abzug der Vorsteuer.

Als Tätigkeitsbereich gilt nach der bisherigen ESTV-Praxis eine nach aussen auftretende, in sich geschlossene wirtschaftliche Einheit. Eine wirtschaftliche Einheit liegt vor, wenn eine bestimmte Tätigkeit sachlich, räumlich und zeitlich autonom existieren könnte bzw. sinnvoll wäre.<sup>2</sup> Für gewinnorientierte Tätigkeitsbereiche ist die unternehmerische Tätigkeit und damit das grundsätzliche Anrecht auf Vorsteuerabzug gegeben. Ebenso gilt eine Tätigkeit als unternehmerisch, wenn für das Ausüben der Tätigkeit ein unternehmerischer Grund vorliegt; dies selbst dann, wenn mit dem Geschäft keine oder nur geringe Entgelte erzielt werden.

### Neuer Entscheid des Bundesgerichts

Umstritten sind Tätigkeitsbereiche, die nicht ausdrücklich einer anderen steuerbaren Tätigkeit dienen, aber trotzdem nicht kostendeckend betrieben werden. Solche Tätigkeitsbereiche stellen nach Auffassung der ESTV nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die Einnahmen aus diesem Geschäft (ohne Zins- und Kapitalerträge) mindestens 25% des Aufwands aus dieser Aktivität decken.

Diese Praxis hat das Bundesgericht (BGer 2C\_781/2014 vom 19. 4. 2015) im letzten Jahr als gesetzeswidrig erklärt. Im zu beurteilenden Fall ging es um ein Kulturzentrum im Kanton Schwyz in der Rechtsform einer Stiftung. Aus dem Vermieten von Räumen sowie aus dem Museumsbetrieb mit Cafeteria usw. erzielte es Einnahmen, die aber nur 4,4% bzw. 9,9% des Gesamtaufwands ausmachten. Weil aber der Kulturbetrieb zu mehr als 75% durch Subventionen, Spenden, Kapitalerträge und Kapitaleinlagen finanziert wurde, wollte das ESTV die Eintragung im MWST-Register widerrufen und die abgezogenen Vorsteuern zurückfordern. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass alle im Rahmen einer unternehmerischen

Tätigkeit angefallenen Vorsteuern im Grundsatz abzugsfähig sind und dass Spenden zu keiner Vorsteuerkürzung führen. Es könne aber nicht von einer unternehmerischen Tätigkeit gesprochen werden, wenn die Tätigkeit praktisch ausschliesslich durch Nicht-Entgelte finanziert werde bzw. allfällige Entgelte bloss einen symbolischen oder Bagatell-Charakter hätten. Dank dem Bundesgerichtsentscheid bleibt die Stiftung nun mehrwertsteuerpflichtig und kann die Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit weiterhin abziehen.

### Vorsteuerabzug

Auch wenn nun eine NPO ausschliesslich unternehmerische Tätigkeitsbereiche führt, steht nicht von vornherein fest, dass die Vorsteuern uneingeschränkt abgezogen werden können. So muss für nach Art. 21 MMSTG von der MWST ausgenommene Leistungen – auch innerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit –, die nicht freiwillig versteuert werden, eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden. Zu diesen ausgenommenen Umsätzen zählen beispielsweise Kapitalerträge, Eintrittsgelder für kulturelle Anlässe, Bekanntmachungsleistungen oder statutarische Mitgliederbeiträge. In diesem Zusammenhang kann die freiwillige Versteuerung von ausgenommenen Leistungen sinnvoll sein. Zudem muss für Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand eine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden.<sup>3</sup> Für alle anderen Mittelflüsse, die für einen unternehmerischen Bereich verwendet werden und die mangels Leistung kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer darstellen, insbesondere Spenden oder Beiträge von Passivmitgliedern und Gönnern sowie Gewinnanteile (z.B. Dividendenerträge) etc., besteht ein uneingeschränktes Vorsteuerabzugsrecht.<sup>4</sup> Spenden erfordern einerseits zwar keine anteilmässige Vorsteuerkürzung. Andererseits können Vorsteuern, die im direkten Zusammenhang mit diesen Einnahmen stehen, aber auch nicht abgezogen werden.

### Ausblick

Die ESTV hat die ganze publizierte Praxis zur Abgrenzung von unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Tätigkeitsbereichen per 01. 01. 2016 vorerst ersatzlos zurückgezogen. Ein am 18. 03. 2016 veröffentlichter erster Entwurf einer neuen Verwaltungspraxis zeigt wenig konkretes. Tätigkeiten, bei denen die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist, sollen als nicht-unternehmerischen Tätigkeiten gelten. Es ist zu wünschen, dass die ESTV von der bisher restriktiven Auslegung des Begriffs der unternehmerischen Tätigkeit abrückt und das Vorsteuerabzugsrecht in Grenzfällen nur bei Vorliegen einer Steuerumgehung verweigert.

Im Weiteren ist das Bundesparlament dabei, das MMSTG im Rahmen einer Teilrevision zu überarbeiten. Diese Revision sieht in Art. 10 E-MMSTG folgende Neuformulierung der Definition der Steuerpflicht vor:

1. Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und:
  - a. mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt; oder
  - b. Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat.
  
- 1<sup>bis</sup> Ein Unternehmen betreibt, wer:
  - a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Artikel 18 Absatz 2 nicht als Entgelt gelten; und
  - b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.
  
- 1<sup>ter</sup> Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen nach Artikel 29 Absätze 2 und 3 stellt eine unternehmerische Tätigkeit dar.

Damit wollte der Bundesrat bereits vor dem oben erwähnten Bundesgerichtsentscheid die restriktive Praxis der ESTV abschaffen. Der Nationalrat hat dieser neuen Bestimmung in der Herbstsession 2015 als Erstrat zugestimmt. Die Vorlage kommt in der Frühjahrsession 2016 in den Ständerat. Es wird mit einem Inkrafttreten per 01. 01. 2017 gerechnet.

### FUSSNOTEN

1) Vgl. MMST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 7, gültig bis 31.12.2015. 2) Vgl. MMST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 7.1, gültig bis 31.12.2015. 3) Vgl. Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 lit. a–c MMSTG. 4) Vgl. Art. 33 Abs. 1 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 lit. d–l MMSTG.

Tags: Steuerberatung, MWST, Non-Profit-Organisation, Vorsteuer, Steuerverwaltung, Steuern, unternehmerische Tätigkeit