
Gesetzeswidrige Eingrenzung der Einlageentsteuerung und prozessuale Stolpersteine vor dem Bundesgericht

Besprechung des Bundesverwaltungsgerichtsurteils A-1382/2015 vom 11. August 2015 und des Bundesgerichtsurteils 2C_773/2015 vom 17. September 2015¹

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



Tobias F. Rohner

Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Partner, Froriep, Zürich



Stéphanie Oneyser

MLAW, Rechtsanwältin,
Associate, Froriep, Zürich

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 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. Aus diesem Grund verlangte die ESTV eine Steuernachforderung von CHF 3 397 505.– zzgl. Verzugszins.

Eine gegen die Verfügung der ESTV gerichtete Einsprache wurde wie folgt abgewiesen: In Ziffer 1 des Dispositivs wurde die Einsprache abgewiesen. In Ziffer 2 wurde festgestellt, dass die Stiftung zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2010 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht wurde und in Ziffer 3 wurde die Nachforderung von rund CHF 3,9 Mio. bestätigt. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus den geltend gemachten Vorsteuern von CHF 3,6 Mio. und einer Vorsteuerabzugskorrektur infolge Eigenverbrauchs von CHF 0,3 Mio. 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. Sie beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der Stiftung sei der Betrag von CHF 3 937 505.– zuzüglich Vergütungszins seit dem 29. März 2013 gutzuschreiben. Eventualiter ersuchte sie um Feststellung, dass eine allfällige Löschung der Stiftung frühestens per 1. Juli 2013 erfolgen könne.

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 Neuerteilung 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.

Das Bundesverwaltungsgericht erkannte im Urteilsdispositiv, dass die Beschwerde teilweise gut-

Inhaltsverzeichnis

- 1 Sachverhalt und Prozessgeschichte**
- 2 Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts**
 - 2.1 Subjektive Mehrwertsteuerpflicht
 - 2.2 Grundsatz der Einheit des Unternehmens
 - 2.3 Abgrenzung des unternehmerischen Bereichs vom nicht-unternehmerischen Bereich
 - 2.4 Einlageentsteuerung
- 3 Würdigung der Rechtsprechung**
 - 3.1 Vorbemerkungen
 - 3.2 Ziel der Einlageentsteuerung
 - 3.3 Umfang der Einlageentsteuerung
 - 3.4 Verhältnis Art. 165 lit. a MWSTV zu Art. 32 und Art. 113 Abs. 2 MWSTG
 - 3.5 Korrekte Handhabung der Einlageentsteuerung
- 4 Prozessuale Ungereimtheiten**
- 5 Zusammenfassung**

zuheissen sei. Die Dispositiv-Ziffern 1 bis 3 des angefochtenen Einspracheentscheids der ESTV seien aufzuheben. Die Sache werde im Sinne der Erwägungen zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen sowie zur Neuermittlung des von der Stiftung A für die Steuerperioden 2010 bis von 2012 über ihre Selbstdeklaration hinaus geschuldeten Betrages an Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) bzw. der Vorsteuerabzugsberechtigung zurückgewiesen.

¹ Die vorliegende Urteilsbesprechung ist auch, doch in gekürzter Form (insbesondere ohne prozessuale Ausführungen) in der April-Ausgabe 2016 des Expert Focus erschienen.

Das 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. 93 BGG nicht anfechtbar sei.² Anders verhalte es sich bloss, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen werde, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibe und die Rückweisung bloss der einfachen (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten diene, das Resultat insofern definitiv feststehe; diesfalls liege ein Endentscheid vor. Ein Rückweisungsentscheid stelle also lediglich dann keinen Zwischenentscheid dar, wenn ausgeschlossen werden könne, dass sich das Bundesgericht ein zweites Mal mit der Streitsache befassen müsse. Die Stiftung habe nicht ausgeführt, zum einen, weshalb es sich hier um einen Endentscheid handeln würde, und zum anderen, weshalb trotz fehlendem Endentscheid es sich hier rechtfertigen würde, gegen einen Zwischenentscheid Beschwerde zu führen. Abgesehen davon seien die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG offensichtlich nicht gegeben.

Trotz diesem rein prozessualen Nichteintretensentscheid enthält das vom Bundesverwaltungsgericht publizierte und in diesem Aufsatz zu besprechende Urteil den irreführenden Vermerk «Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 17.09.2015 (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 MWSTG und führt aus, dass derjenige subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, der ein Unternehmen betreibt. Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht sind fol-

gende 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 etc.) 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-Regel³ 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 erfolgt sei. Insofern sei die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben.

2.2 Grundsatz der Einheit des Unternehmens

Nach der Klärung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht widmete sich das Bundesverwaltungsgericht 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 sei für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten (Grundsatz der Einheit des Unternehmens). Folglich werde auch das Erzielen von Nicht-Entgelten als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 i. V. m. Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG) – nicht ein. Dementsprechend sei 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 contrario). Demgegenüber führen 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 Bundesverwaltungsgericht zur Thematik, dass grundsätzlich jeder Unternehmensträger (auch juristische Personen) 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. Habe 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 Bundesverwaltungsgericht 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-

² BGer 2C_773/2015 vom 17. September 2005.

³ 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.

Entgelte erziele, fehle es in diesem Bereich an der erforderlichen Einnahmeerzielungsabsicht, weshalb der Nicht-Museumsbereich als nicht-unternehmerischer Bereich gelte. Demgemäss sind 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, wenn der Nicht-Museumsbereich der Stiftung A indirekt einer unternehmerischen, also einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit diene.

Die Vorinstanz müsse daher klären, in welchem Umfang die geltend gemachten Vorsteuerabzüge von rund CHF 1,4 Mio. wegen gemischter Verwendung zu korrigieren seien (Erwägung 10).

2.4 Einlageentsteuerung

In der Erwägung 9.6, die einer kritischen Würdigung bedarf (vgl. Abschnitt 3), äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht 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 seien.

Das Bundesverwaltungsgericht 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 Ein-

gangsleistungen, für die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war.

Das MWSTG sehe, so das Bundesverwaltungsgericht, 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 berechtigten 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 den 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 Literaturmeinungen⁴ zu schliessen, dass für eine Einlageentsteuerung in den in Art. 165 lit. a 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) und auf prozessuale Fragen. Sie setzt sich insbesondere 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.⁵ 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.⁶ 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 Gegenstand, welcher der Eigenverbrauchsbesteuerung im Sinne von Art. 31 Abs. 2 lit. b MWSTG unterlag, wiederum steuerbaren Zwecken zugeführt wurde.⁷

Die Einlageentsteuerung hat Korrekturfunktion: Die Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchssteuer konzipiert,⁸ mit dem Ziel den – ausschliesslich privaten – Endverbrauch zu besteuern.⁹ Der unternehmerische Verbrauch hingegen soll nicht besteuert werden, denn die Mehrwertsteuer ist nicht als Unternehmersteuer ausgestaltet.¹⁰

⁴ 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, S. 436.

⁵ Vgl. Tobias F. Rohner, Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 6.

⁶ 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.

⁷ Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 6.

⁸ Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

⁹ Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 17.

¹⁰ Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 17.

Dieses Ziel wird jedoch in zweifacher Hinsicht verfehlt. Eine Inkonsistenz ist darin zu sehen, dass Unternehmer im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht sich unter bestimmten Voraussetzungen von der Mehrwertsteuerpflicht befreien können.¹¹ 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.¹² Die Einlageentsteuerung ist somit ein zentrales Instrument, 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 Leistung¹³ 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, be-

schränkt 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 Eingangsleistung stattgefunden hat, ist für das Vorsteuerabzugsrecht ohne Belang.¹⁴ 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 Vorsteuer-

abzug auf den in den Jahren 2002 bis 2005 getätigten Gebäudeinvestitionen, obwohl nach der rein grammatikalischen Auslegung von Art. 32 MWSTG mit dem Eintritt der Stiftung A in die subjektive Mehrwertsteuerpflicht (per 1. Januar 2010) 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 Bundesverwaltungsgericht 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 keiner Vorsteuerkürzung mehr führen (e contrario Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

Das Bundesverwaltungsgericht 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 haben, 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 Bundesverwaltungsgericht 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 be-

¹¹ Vgl. Art. 10 Abs. 2 MWSTG. Die Ausnahmen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht basieren vorwiegend auf verwaltungsökonomischen Überlegungen.

¹² Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 18.

¹³ Besser wäre statt von Empfang der Leistung von der wirtschaftlichen Neuordnung eines Wirtschaftsguts zu sprechen. Vgl. Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 110.

¹⁴ Tobias F. Rohner, a. a. O., S. 160.

schränkter Abzugsanspruch bestand.¹⁵ 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 wurde, 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 Erzielung 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. steuerbefreite¹⁶ Umsätze, steht ihm das Recht auf nachträglichen Vorsteuerabzug zu. Ebenso wenig wird das Recht auf Einlageentsteuerung in Frage gestellt, wenn ein bisher steuerpflichtiger Unternehmensträger 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.¹⁷ 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 Bundesverwaltungsgerichts – 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 2005 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde. Eine Kürzung der Vorsteuern auf vor dem 1. Januar 2005 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 nicht vorgesehenen Subventionierung führen würden.¹⁸ Hintergrund war die Überlegung, dass die Kosten der bezogenen Vorleistung in das Entgelt für einen steuerbaren Ausgangsumsatz eingehen (Umsatzverknüpfung).¹⁹ 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.²⁰ 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.²¹ 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 vereinbaren 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 hingegenommen werden müssen. Die prozentuale Kürzung (von 5% pro abgelaufenes 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 folgt vorgenommen werden müssen (Zahlen basieren auf Annahmen):

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 versteuern
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 Steuer						140 558

¹⁵ Niklaus Honauer et al., a. a. O., S. 436.

¹⁶ Umsätze nach Art. 23 MWSTG.

¹⁷ Niklaus Honauer et al., a. a. O., S. 436.

¹⁸ BGE 141 II 199, E. 5.7.

¹⁹ BBl 2008 6978.

²⁰ BBl 2008 6979; BGE 141 II 199, E. 4.2.

²¹ BBl 2008 6879.

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 Prozessuale Ungereimtheiten

Im vorliegenden Fall stellt sich zunächst die Frage, ob das Bundesverwaltungsgericht die gegen den Einspracheentscheid (Verfügung) der ESTV geführte Beschwerde in einem differenzierten Urteilsdispositiv hätte behandeln können. Im Ergebnis hat das Bundesverwaltungsgericht nämlich die Beschwerde zwar teilweise gutgeheissen, aber auch teilweise abgewiesen:

- 1) Die Beschwerde wurde hinsichtlich der Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gutgeheissen.
- 2) Die Beschwerde wurde hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuerabzüge insofern gutgeheissen, als die Vorinstanz zu klären hat, in welchem Umfang die geltend gemachten Vorsteuerabzüge von rund CHF 1,4 Mio. wegen gemischter Verwendung zu korrigieren sind.
- 3) Die Beschwerde wurde jedoch hinsichtlich der von der Stiftung geltend gemachten Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit in den Jahren 2002 bis 2005 angefallenen Gebäudeinvestitionen – zwar mit einer anderen Begründung als die Vorinstanz – abgewiesen. Die ESTV wird somit eine neue Verfügung bzw. «Einspracheentscheid» erlassen, in welcher sie

die Höhe der zulässigen Vorsteuerabzüge festlegen wird. Wird aber die ESTV die «Einsprache» betreffend die Forderung im Zusammenhang mit der Einlageentsteuerung (ca. CHF 2,2 Mio.) i. S. der Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts (erneut) formell abweisen? In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts betreffend die geltend gemachte Einlageentsteuerung trotz Rückweisungsentscheid ein Endentscheid war und ob die Stiftung dies vor dem Bundesgericht näher begründen sollen.

Gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (Endentscheide), steht die Beschwerde nach Art. 90 BGG an das Bundesgericht offen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Rückweisungsentscheide grundsätzlich Zwischenentscheide, gegen die nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG beim Bundesgericht Beschwerde erhoben werden kann, selbst wenn damit über materielle Teilaspekte der Streit Sache entschieden wird (BGE 134 II 124, E. 1.3). Nur in Ausnahmefällen – wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung bloss der einfachen (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, das Resultat insofern definitiv feststeht (BGE 134 II 124, E. 1.3) – ist ein Rückweisungsentscheid als Endentscheid zu qualifizieren.

Behandelt ein Entscheid ein Begehren, das unabhängig von anderen beurteilt werden kann, d. h. auch Gegenstand eines selbständigen Verfahrens hätte bilden können, handelt es sich um einen Teilentscheid (Art. 91 lit. a BGG). Solche Entscheide sind der materiellen Rechtskraft selbstständig zugänglich und stellen keine Zwischenentscheide dar. Das zuständige Gericht kann zur Vereinfachung des Verfahrens von mehreren gleichzeitig gestellten Rechtsbegehren nur einen Teil beurteilen; in diesem Fall handelt es sich um Teilentscheide im Sinne von

Art. 91 BGG, welche selbstständig anfechtbar sind und später nicht mehr angefochten werden können. Unzulässig ist dies gemäss Art. 91 lit. a BGG dann, wenn solche Teil-Rechtsansprüche nicht unabhängig von den anderen Begehren beurteilt werden können. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach materiell-rechtlichen Gesichtspunkten. Ist nach dem materiellen Recht eine unabhängige Beurteilung einzelner Punkte nicht möglich, so ist ein Entscheid, mit dem über diese Punkte befunden wird, ein Zwischenentscheid (BGE 135 V 141, E. 1.4.1, m. w. H.; vgl. auch BGE 135 III 212, E. 1.2.2 und 1.2.3).

Die Stiftung hätte vor dem Bundesgericht begründen sollen, weshalb der Rückweisungsentscheid einen Endentscheid darstelle, und dabei zwischen den zwei Punkten, welche vom Bundesverwaltungsgericht entschieden wurden, [(1) keine Einlageentsteuerung betreffend Investitionen in den Jahren 2002 bis 2005 und (2) Korrektur der Vorsteuerabzüge für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 wegen gemischter Verwendungen], differenzieren müssen. Sie hätte argumentieren können, dass es sich beim Entscheid betreffend die Einlageentsteuerung in den Jahren 2002 bis 2005 um eine eigenständige Verfügung bzw. einen eigenständigen Entscheid i. S. eines Teilentscheids handle, welcher vor dem Bundesgericht anfechtbar ist (Art. 91 BGG). Zudem hätte sie versuchen können zu argumentieren, dass – trotz dem Ermessenspielraum hinsichtlich der Wahl der anzuwendenden Korrekturmethode (vgl. E. 9.5) – die Rückweisung bloss der einfachen rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten diene, weshalb der Rückweisungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts als Ganzes als Endentscheid zu qualifizieren sei. Das Bundesgericht hätte sich mit diesen Fragen

auseinandersetzen und verbindlich entscheiden müssen, ob ein Endentscheid – zumindest hinsichtlich der Frage der Einlageentsteuerung betreffend die Investitionen in den Jahren 2002 bis 2005 – vorliegt oder nicht. Hätte das Bundesgericht entschieden, es liege (noch) kein Endentscheid bzw. kein Teilentscheid vor, hätte die Stiftung die Entscheidung betreffend die Einlageentsteuerung in ihrer neuen Beschwerde gegen den noch zu fällenden korrigierten «Einspracheentscheid» der ESTV rügen können, ohne das Risiko einzugehen, dass die diesbezügliche Entscheidung der Vorinstanz in Rechtskraft erwachsen ist.

Um diese Unsicherheit zu vermeiden, empfiehlt es sich bei solchen Ausgangslagen, das Urteilsdispositiv mit den ursprünglichen Anträgen sowie der Entscheidung der Vorinstanz zu vergleichen und kritisch zu würdigen, um die Qualifizierung des Entscheids als Endentscheid in einer Beschwerde vor Bundesgericht begründen zu können.

5 Zusammenfassung

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.

In prozessualer Hinsicht ist zu bedauern, dass das Bundesgericht diese Angelegenheit mit einem Nichteintretensentscheid, ohne sich mit der Frage des Endentscheids befassen zu können, beendete.