

Hürden beim Vorsteuerabzug (nicht nur) im Transaktionskontext

Christoph Drexl

christoph.drexl@primetax.ch

Das Bundesgericht hat in einem kürzlich ergangenen Urteil (BGer 9C_154/2023 vom 3. Januar 2024) die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs bei der Bezugsteuer (Mehrwertsteuer auf Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland) für Beraterleistungen im Zusammenhang mit der Veräusserung von Beteiligungen behandelt. Demnach ist eine in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtige Person nur berechtigt, die deklarierte Bezugsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, wenn die entsprechenden Leistungen in einem Zeitraum erbracht wurden, in dem die steuerpflichtige Person bereits mehrwertsteuerpflichtig (registriert) war. Der Nachweis hierfür obliegt der steuerpflichtigen Person.

SACHVERHALT

Die A AG, die sich erst per 1. April 2019 in das MWST-Register als Steuerpflichtige eintragen liess, plante den Verkauf von Anteilen an zwei Gesellschaften. Dazu beauftragte sie zur Vorbereitung, Planung und Durchführung der Veräusserung mehrere ausländische Dienstleister, die je nach Expertise in den Bereichen Investment, Prüfung und Steuern sowie Recht beraten sollten. Die Beratungsverträge zwischen der A AG und den Beratern wurden in den Jahren 2014 bzw. 2018 abgeschlossen, also noch bevor die A AG als mehrwertsteuerpflichtige registriert war. Das Projekt wurde dann im Mai 2019 durch den erfolgreichen Verkauf der Anteile abgeschlossen. Alle Berater fakturierten Ihre Leistungen nach dem 1. April 2019, wobei die nunmehr Steuerpflichtige A AG ordnungsgemäss die Bezugssteuer deklarierte und den daraus resultierenden MWST-Betrag als Vorsteuer wieder geltend machte. Während der Dauer des Projektes von 2014 bis Mai 2019 wurden keine dieser bezogenen Dienstleistungen aktiviert.

Die ESTV verweigerte nach Prüfung den Vorsteuerabzug grösstenteils mit dem Argument, dass die Steuerpflichtige nur diejenigen Vorsteuern zum Abzug bringen könne, welche (unabhängig vom Rechnungsdatum) tatsächlich erst nach deren Eintragung ins MWST-Register am 1. April 2019 (Stichtag) erbracht worden waren. Aufgrund fehlender Detailinformationen dazu, welcher Berater welche Leistungen zu welchem Zeitpunkt genau erbracht hat, ging die ESTV methodisch von einem gleichmässigen, linearen Bezug der Dienstleistungen nach Massgabe der Zeitdauer der Verträge aus (pro rata temporis). Somit sei der Vorsteuerabzug nur insoweit zuzulassen, als nach dieser proportionalen Aufteilung der Honorare die Leistungen nach dem Stichtag erbracht worden sind.

ERWÄGUNGEN DES BUNDESGERICHTS

Erfordernis einer bestehenden Steuerpflicht während Leistungsbezug

Die Position der ESTV, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur solche Leistungen umfassen kann, die während bestehender Steuerpflicht bezogen wurden, wurde im Verfahren vor dem Bundesgericht nicht (mehr) bestritten.

Nachweis des Zeitpunkts des Leistungsbezugs

Das Gericht fokussierte sich demnach auf die Frage um den Nachweis, wann die Beratungsleistungen effektiv erbracht wurden. Dem Grundsatz folgend, dass abgabebegründende und abgabenerhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, abgabemindernde und abgabeausschliessende Tatsachen von der abgabepflichtigen Person nachzuweisen sind, sah das Gericht die A AG in der Beweispflicht, dass die Leistungen aus den lange vor erfolgter MWST-Registrierung abgeschlossenen Beraterverträgen erst nach Eintragung in das Register der steuerpflichtigen Personen erbracht worden waren. Diesen Nachweis sei die A AG schuldig geblieben. Mangels anderer Anhaltspunkte sei der Ansatz ESTV, die von einer kontinuierlichen Leistungserbringung über den Zeitraum seit Vertragsabschluss ausging und entsprechend die Entgelte «pro-rata-temporis» aufteilte, vorliegend nicht zu beanstanden.

Einlageentsteuerung

Im Sinne eines Eventualantrages hatte die A AG argumentiert, ihr stünde ein Anspruch auf Einlageentsteuerung zu. Es handelt sich hierbei um die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug (anteilig) zu einem späteren Zeitpunkt als dem Leistungsbezug zu korrigieren, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachträglich noch eintreten, Art. 32 MWSTG.

Auf in Gebrauch genommene Gegenstände und Dienstleistungen kann der Vorsteuerabzug korrigiert werden, wenn diese in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen des Vorsteuerabzug neu vorliegen, noch vorhanden sind und einen Zeitwert haben, Art. 72 Abs. 2 Satz 1 MWSTV.

Allerdings gilt bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung Personalbeschaffung, Management und Werbung eine gesetzliche Vermutung, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind, Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV. Die Norm kodifiziert nach Auffassung des Gerichts, einzig bezogen auf die mehrwertsteuerliche Behandlung, gewissermassen eine Pflicht zur Sofortabschreibung. Die buchmässige Behandlung (die Art. 70 Abs. 1 Satz 1 MWSTV grundsätzlich vorschreibt) wird durch diese Spezialnorm ausgehebelt.

FAZIT

Die grundsätzlich großzügigen Regelungen zum Vorsteuerabzug in der Schweiz können zuweilen zu einer gewissen Sorglosigkeit im Bereich der Mehrwertsteuer führen. Das Urteil verdeutlicht, dass eine frühzeitige Mehrwertsteuer-Registrierung der beteiligten Parteien im Zusammenhang mit potenziellen Transaktionen stets sorgfältig geprüft werden sollte und meist auch empfehlenswert sein dürfte.

Das Urteil hat nicht nur Relevanz im Kontext von Transaktionen, sondern beispielsweise auch bei Unternehmensgründungen, insbesondere wenn nicht zwangsläufig von einer obligatorischen Steuerpflicht zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen wird.

Zusätzlich zeigt das Urteil, dass besondere Aufmerksamkeit auf die Dokumentation des Zeitpunktes der Leistungserbringung gelegt werden sollte – beispielsweise durch detaillierte Rechnungsstellung oder die Dokumentation bestimmter "Project Milestones".