

# «Übertragung mit Meldeverfahren» – Änderungen beim Merkblatt Nr. 11

Mit dem Ausfüllen des neuen Formulars Nr. 764 ist es nicht getan!

Maureen Burgener & Christina Meier-Tirinzoni, Bern\*



## 1. Einleitung

Bevor auf die Änderungen eingegangen wird, soll kurz wiederholt werden, was das Meldeverfahren ist. Das Meldeverfahren ist in Art. 47 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG) geregelt. Die Idee des Meldeverfahrens be-

erfüllt, ist das Meldeverfahren zwingend anzuwenden und muss innert 30 Tagen nach Übertragung des Vermögens der ESTV mittels Formular Nr. 764 angezeigt werden.

## 2. Wichtigste Änderungen

Der Grundsatz für eine Vermögensübertragung gemäss Ziff. 2 des alten Merkblattes Nr. 11 (aMB11) ist im neuen Merkblatt Nr. 11 (MB11) unverändert übernommen worden. Allerdings wird durch die Berücksichtigung des FusG der Anwendungsbereich des MB11 stark ausgeweitet.

Erfolgt eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG und ist die Steuerbarkeit der Übertragung als auch die Steuerpflicht der Beteiligten gegeben, so sind neu die Voraussetzungen 3) und 4) **automatisch** erfüllt. Das Meldeverfahren kommt somit zur Anwendung.

Als wesentliche Neuerung ist die Ausweitung des Begriffes Teilvermögen zu nennen, **sobald eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Art. 19 und 61 DBG erfolgt**. Die Anforderung an ein Teilvermögen (Gesamtheit gleicher oder gleichartiger Gegenstände/Dienstleistungen oder Gesamtheit von verschiedenen Gegenständen/Dienstleistungen zur Ausübung einer einheitlichen Tätigkeit) bei einer gemäss FusG durchgeführten Transaktion ist gelockert worden. Ein Teilvermögen kann in diesem Fall lediglich aus einzelnen Gegenständen bestehen. Besonders zu erwähnen ist, dass, falls aufgrund einer Sperrfristverletzung i. Z. m. der Veräusserung der Anteile die Steuerneutra-

### Zusammenfassung:

**Aufgrund des neu in Kraft getretenen sog. Fusionsgesetzes (FusG) per 1. Juli 2004 hat die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) das Merkblatt Nr. 11 «Übertragung mit Meldeverfahren» überarbeitet und veröffentlicht. Das überarbeitete Merkblatt ist seit dem 1. Juli 2004 gültig. Als wichtigste Änderung kann die erleichterte Anwendbarkeit des Meldeverfahrens genannt werden, sofern eine steuerneutrale Transaktion nach FusG erfolgt.**

steht darin, dass unternehmerische Umstrukturierungen nicht durch eine unnötige Liquiditätsbindung belastet werden. Beim Leistungserbringer (Übertragenden) entfällt die Entrichtung der Mehrwertsteuer. Der Steuerpflichtige erfüllt stattdessen seine Steuerpflicht durch Meldung. Dem Leistungsempfänger (Übernehmenden) steht konsequenterweise auch kein Vorsteuerabzug zu.

Sind die vier folgenden Voraussetzungen:

- 1) Steuerbarkeit der Übertragung
- 2) Steuerpflicht aller Beteiligten
- 3) Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens
- 4) Vorliegen eines Reorganisationstatbestandes

lität nachträglich wegfallen sollte, dies für die Mehrwertsteuer keinen Einfluss hätte.

Neu ist ferner bei einer rechtsformändernden Umwandlung gemäss Art. 54, 97 und 99 FusG (die Rechtsverhältnisse und das Steuersubjekt bleiben gleich) das Meldeverfahren **nicht mehr** anzuwenden. Dies bedeutet, dass die Gesellschaft ihre MWST-Nr., die Abrechnungsart, die Abrechnungsmethode sowie allfällige Optionen für ausgenommene Umsätze beibehalten kann. Die Rechtsformänderung ist der ESTV mit dem entsprechenden Handelsregisterauszug innert 30 Tagen zu melden.

Wird bei einer Einzelfirma eine rechtsformändernde Umwandlung vollzogen, **muss** das Meldeverfahren angewendet werden, sofern die vier eingangs erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Einzelfirma ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen, die Registrierung des neuen Subjektes ist gegebenenfalls vorzunehmen. Die neu entstandene Gesellschaft erhält in der Folge eine neue MWST-Nr.

### 3. Formelles

#### 3.1 Meldeformular

Das ausgefüllte Formular Nr. 764 zur Meldung der Vermögensübertragung muss innert 30 Tagen nach Übertragung (Übertragungsdatum ist das Datum des Handelsregistereintrages bzw. Datum des Vertragsabschlusses) an die ESTV erfolgen. Neu sind die übertragenen Gegenstände und Dienstleistungen mit dem **effektiven Übertragungswert**, aufgeteilt in den Wert **aller übertragenen** und in den Wert der **steuerbar übertragenen** Vermögensteile, aufzuführen. Gemäss Ziffer 3.1 des MB11 ist dem Formular zusätzlich eine Aufstellung beizulegen, in welcher die Aufteilung in steuerbare und **nicht steuerbare Vermögensteile** erfolgte. Diese Aufteilung stellt eine neue Herausforderung für die Steuerpflichtigen dar. Die neue Praxisfestlegung deutet darauf hin, dass die formell korrekte Ausgestaltung des Formulars mit erheblichem Aufwand verbunden sein kann.

Unter effektiven Übertragungswerten versteht die ESTV diejenigen Werte, welche sich aus der Zeitwertberechnung per Übertragungsdatum ergeben (vgl. Ziffer 4 nachstehend).

Werden Vermögensübertragungen im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne von Art. 19 und 61 DBG durchgeführt, können jedoch die Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte aufgeführt werden. Diese auf den ersten Blick erscheinende Erleichterung ist mit Vorsicht zu geniessen. Fällt im Zeit-

punkt der Übertragung oder später eine Nutzungsänderung der übertragenen Gegenstände/Dienstleistungen an, wird als Bemessungsgrundlage jedoch der aus MWST-sicht massgebende Zeitwert herbeigezogen (vgl. Ziffer 4 nachstehend).

#### 3.2 Unberechtigter Vorsteuerabzug

Wurde das Meldeverfahren bei einer Vermögensübertragung nicht angewendet – obwohl die Voraussetzungen erfüllt gewesen wären, stellt sich das Problem des Vorsteuerabzugs. Sollte die ESTV feststellen, dass die Voraussetzungen erfüllt gewesen wären, wendet diese das Meldeverfahren nachträglich – auch nach Ablauf von 30 Tagen – an. Erfolgte auf dem Verkaufsbeleg ein MWST-Ausweis, so darf der Übernehmende den Vorsteuerabzug trotz Vorliegen eines MWST-konformen Beleges nicht geltend machen. Sollte der Vorsteuerabzug bereits geltend gemacht worden sein, wird dieser zurückbelastet. Falls jedoch die Steuer vom Übertragenden der ESTV abgeliefert wurde, kann diese von nachträglichen Korrekturen absehen, sofern der Nachweis der abgelieferten Steuer erfolgt. Durch dieses Entgegenkommen der ESTV wird das Risiko des Vorsteuerverlustes beim irrtümlichen Nichtanwenden des Meldeverfahrens wesentlich minimiert.

#### 3.3 Durchführung Meldeverfahren – ja/nein

Der steuerpflichtige Übertragende muss grundsätzlich selber prüfen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommt oder nicht. Neu besteht die Möglichkeit, den Sachverhalt zur Beurteilung der ESTV zu unterbreiten. Die Behandlungsdauer hängt jedoch von der Vollständigkeit der Unterlagen ab.

#### 3.4 Vorsteuerbelege

Bekanntlich müssen die Lieferantenrechnungen gemäss Art. 37 MWSTG formell korrekt ausgestellt sein, damit vom steuerpflichtigen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit geltend gemacht werden kann. Bei sämtlichen Reorganisationstatbeständen besteht das Problem der korrekten Adressierung. Im Sinne einer Erleichterung gewährt die ESTV für die Vorsteuerbelege eine Übergangsfrist von neu sechs Monaten. Die Empfängeradresse muss nach dieser Frist entsprechend dem Eintrag im Mehrwertsteuerregister sein. Diese Übergangsfrist gilt gemäss Ziffer 3.2.4 MB11 für sämtliche rechtsformändernden Umwandlungen (so auch für Einzelfirmen).

## 4. Nutzungsänderung

### 4.1 Allgemeines

Grundsätzlich kann der steuerpflichtige Erwerber eines Gegenstandes die angefallene Vorsteuer in demjenigen Umfang abziehen, als er diesen Gegenstand für steuerbare Zwecke einsetzt. Für eine allfällige Vorsteuerkürzung spielt es keine Rolle, in welchem Umfang der Veräusserer den Gegenstand für steuerbare Zwecke genutzt hat.

Bei der Übertragung mit Meldeverfahren fällt keine abzugsfähige Vorsteuer an (Meldung statt Entrichtung). Um eine Nutzungsänderung der übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen beim Übernehmenden feststellen zu können, ist sowohl die Nutzung des Übertragenden als auch die künftige Nutzung des Übernehmenden von Bedeutung. Sollte der Übernehmende die Gegenstände (und Dienstleistungen) in einem anderen Umfang als der Übertragende nutzen, fällt eine Nutzungsänderung an, welche grundsätzlich eine Eigenverbrauchssteuer bzw. eine Einlageentsteuerung bewirken kann.

### 4.2 Bemessungsgrundlage und Nachweis

Bereits unter dem aMB11 konnte der Übernehmende mittels Unterlagen des Übertragenden eindeutig belegen, dass die künftige Nutzung nicht von der Nutzung der Gegenstände und Dienstleistungen beim Übertragenden abweicht. Im MB11 umschreibt die ESTV erstmals den Begriff «eindeutig» mit «leicht prüf- und nachvollziehbar». Somit muss es sich also um einen leicht überprüfbar und zuverlässigen Nachweis handeln. Die ESTV verlangt hierfür Vorsteuerbelege, Aufzeichnungen über Kürzungsschlüssel, Mehrwertsteuerabrechnungen, Anlagebuchhaltung, Konti der Betriebsbuchhaltung und dergleichen.

Dem Übernehmenden ist deshalb dringend zu empfehlen, bei einer Übernahme von Gegenständen und Dienstleistungen im Meldeverfahren die Dokumente für den Nachweis der vormaligen Nutzung beim Übertragenden zu verlangen. Die ESTV akzeptiert neu nebst den Originaldokumenten auch Kopien für den zu erbringenden Nachweis. Der Nachweis der vormaligen Nutzung kann (im Auftrage des Übertragenden) bereits anlässlich des Meldeverfahrens gegenüber der ESTV erbracht werden.

Ist die steuerbare Nutzung beim Übernehmenden in gleichem Umfang wie beim Übertragenden, erfolgt die Übertragung steuerneutral (keine Eigenverbrauchssteuer/keine Einlageentsteuerung). Ist die steuerbare Nutzung der übernommenen Gegenstände geringer oder umfangreicher als beim Übertragenden

ist die Eigenverbrauchssteuer geschuldet bzw. kann grundsätzlich Einlageentsteuerung geltend gemacht werden. Als Bemessungsgrundlage gilt der Zeitwert – die Abschreibungen richten sich nach Art. 34 MWSTG (20% p.a. für bewegliche Gegenstände und Dienstleistungen und 5% p.a. für unbewegliche Gegenstände). Fällt die Nutzungsänderung nicht zum Zeitpunkt der Übertragung sondern später an, wird bei der Berechnung der Abschreibungen (für die Ermittlung des Zeitwertes) – sofern die erforderlichen Dokumente vorliegen – **die Nutzungsdauer beim Übertragenden einbezogen**.

Kann der Nachweis der vormaligen Nutzung mittels vorerwähnter Dokumente nicht erbracht werden, entfällt die Möglichkeit der Einlageentsteuerung. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer gilt der Übernahmepreis bzw. der **effektive** Übertragungswert der Gegenstände und Dienstleistungen (vgl. Ziffer 3.1 hievore).

Gebrauchte Gegenstände, die bisher für eine ausgenommene Tätigkeit (nach Art. 18 MWSTG) genutzt wurden, sind **nicht Gegenstand der steuerbaren** Übertragung mit Meldeverfahren. Eine Einlageentsteuerung für derartige Gegenstände ist nur bei einer Steuernachfolge im Erbfall möglich (Art. 30 Abs. 2 MWSTG; Praxismitteilung vom 8. März/28. Juni 2004).

Bei der Übertragung der Immobilien hat sich gegenüber den Bestimmungen im aMB11 nichts geändert. Es ist also weiterhin zu beachten, dass vom Übertragenden betrieblich genutzte Immobilien oder Immobilien, für deren Vermietung (vor der Übertragung) optiert wurde, die betreffende Immobilie weiterhin – auch nach der Übertragung im Steuerbereich ist. Sind Immobilien Gegenstand einer Umstrukturierung und kommt das Meldeverfahren zur Anwendung, ist somit zu prüfen, ob es allenfalls sinnvoller ist, eine Nutzungsänderung vor der Übertragung herbeizuführen und eine allfällige Eigenverbrauchssteuer abzurechnen. Die ESTV gewährt dieses Vorgehen auf Wunsch, allerdings nur, falls die Steuer zum Zeitpunkt der Übertragung entrichtet oder sichergestellt ist.

## 5. Steuernachfolge / Haftung

Gemäss aMB11 tritt der Übernehmende von Aktiven und Passiven in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Gesellschaft ein. Für die Haftung verwies das aMB11 auf den Art. 30 Abs. 2 MWSTG, woraus hervorgeht, dass der bisherige Steuerschuldner für die vor der Übernahme entstandene Steuerschuld solidarisch mit dem neuen noch während zwei Jahren

seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme haftete.

Diese Regelung gilt unverändert auch bei Übertragungen von Aktiven und Passiven nach nMB 11. Handelt es sich jedoch um **eine Transaktion gemäss FusG** gelten in Anlehnung an das FusG **weitergehende Haftungsbestimmungen** (Art. 26, 48 und 68 Abs. 1 FusG).

## 6. Fazit

Die ESTV ist dem Wunsch der Wirtschaft und der Steuerberater gefolgt und hat mit der Überarbeitung des Merkblattes Nr. 11 ihre Praxisfestlegung einerseits konkretisiert und andererseits den Bestimmungen des neuen Fusionsgesetzes angeglichen. Der Bestrebung, erforderliche Strukturanpassungen von Unternehmen nicht unnötig mit steuerlichen Belastungen zu erschweren, ist die ESTV zumindest auf den ersten Blick gefolgt. Es darf aber nicht übersehen werden, dass den Steuerpflichtigen – aufgrund der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer – auch gerade bei Umstrukturierungen nach wie vor gewichtige, nicht vernachlässigbare Pflichten auferlegt sind. Es sind dies die komplexen Aufzeichnungen i.Z.m. beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, die Grundlagen für die Berechnung von allfälligen Nutzungsänderungen, die formellen Anforderungen an vorsteuerabzugsberechtigende Eingangsfakturen, organisatorische Fragen zur Aufbewahrung von Unterlagen i.Z.m. Immobilien (bspw. separater Ablagekreis wegen längerer Abschreibungsdauer) usw., um nur einige der Aufgaben zu nennen.

Abschliessend kann festgehalten werden, dass die Änderungen und Konkretisierungen im MB11 tatsächlich ihren Beitrag zur Erleichterung für die Durchführung von betrieblichen Umstrukturierungen leisten. Die mehrwertsteuerlich korrekte Umsetzung in der Praxis gestaltet sich allerdings nach wie vor als sehr anspruchsvoll. ■

\*Maureen Burgener, Betriebsökonomin FH, VATAX Beratung AG, und Christina Meier-Tirinzi, Treuhänderin mit eidg. Fachausweis, Mitglied der Geschäftsleitung VATAX Beratung AG, Bern, [www.vatax.ch](http://www.vatax.ch)

## Praxisänderungen ab 1.1.05

### Vorbemerkungen

Die vorliegenden Praxisänderungen treten am 1. Januar 2005 in Kraft. Mündliche oder schriftliche Auskünfte, die gestützt auf die bisherige Praxis erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Publikation nicht übereinstimmen, sind ab diesem Datum nicht mehr gültig.

### Abkürzungsverzeichnis

BB	Branchenbroschüre
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MB	Merkblatt
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
SB	Spezialbroschüre
Z	Randziffer in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer
Ziff.	Ziffer in Publikationen der ESTV

### 1. Einleitung

Mit seinem Postulat «Evaluation der Mehrwertsteuer» verlangte Herr alt Nationalrat Hansueli Raggenbass vom Bundesrat bis Ende 2004 einen Bericht über Vereinfachungen und Verbesserungen der Mehrwertsteuer. Die nachstehenden Praxisänderungen stützen sich auf die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens, das zu diesem Postulat durchgeführt wurde, sowie auf Erfahrungen, welche die ESTV aus ihrer täglichen Tätigkeit gemacht hat.

### 2. Änderungen

#### 2.1 Rechnungsstellung

##### 2.1.1 Formvorschriften bei Kassenzetteln (Coupons) von Registrierkassen u. ä.

Rechnungen und andere Dokumente, die den Rechnungen im Geschäftsverkehr gleichgestellt sind, müssen sämtliche in Art. 37 Abs. 1 MWSTG erwähnten Angaben enthalten, damit sie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Einzig bei Kassenzetteln (Coupons) von Registrierkassen u. ä. (z.B. Registrierkassencoupons, Tickets für die Parkhausbenützung und Quittungen für den Treibstoffbezug an Tanksäulen) konnte bisher bei Beträgen bis zu 200 Franken pro Kassenzettel oder Coupon aus Gründen der Einfachheit auf die Angabe des Namens und der Adresse des Leistungsempfängers verzichtet werden.

Neu beträgt diese Grenze 400 Franken. Nicht anwendbar ist diese Vereinfachung für (hand- oder maschinengeschriebene) Rechnungen und Quittungen.

Betroffen von dieser Änderung sind Z 785, Ziff. 7.2 BB Nr. 06, Ziff. 3.2 BB Nr. 10, Ziff. 5.2.2 BB Nr. 13, Ziff. 2.10 BB Nr. 19 und Ziff. 7.1 BB Nr. 22.

##### 2.1.2 Im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendete Adresse

Damit eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss sie auf die Adresse lauten, die der Leistungsempfänger im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet. Als zulässig galt

bis anhin die Adresse (Ort) gemäss Eintrag im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Von einer solchen Einschränkung wird nun generell abgesehen.

Neu werden sämtliche im Geschäftsverkehr verwendete Adressen anerkannt, insbesondere auch solche von Filialen, Zweigstellen usw. sowie inländische Postfachadressen von Leistungsempfängern mit Sitz im Inland; dies unabhängig davon, ob sie im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind oder nicht. Nicht massgebend für die Belange des Vorsteuerabzugs sind ferner Angaben wie Strasse, Hausnummer, Postleitzahl, Postfachnummer usw.

Diese Erleichterung gilt nicht für Unternehmen im Ausland in Bezug auf inländische Postfachadressen.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen aber, dass

- die übrigen in Art. 37 Abs. 1 MWSTG genannten Voraussetzungen erfüllt sind;
- es sich eindeutig um geschäftlich begründeten Aufwand handelt;
- die Rechnung in der Buchhaltung verbucht wurde;
- kein Missbrauch vorliegt.

Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein. Das Gesagte gilt auch für die Adresse des Leistungserbringers (Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Diese Änderung betrifft Z 759.

### 2.1.3 Nennung des inländischen Steuerstellvertreters in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen

Bisher musste in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen der inländische Steuerstellvertreter mit Name und Adresse angegeben sein. Neu wird davon abgesehen.

### 2.1.4 Rechnungen in fremder Währung innerhalb von Konzernverhältnissen

Bei Rechnungen in fremder Währung ist für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer und des Vorsteuerabzugs der von der ESTV publizierte Tages- oder Monatsmittelkurs anzuwenden. Bei Fakturen in fremder Währung zwischen Gesellschaften desselben Konzerns (Konzernverhältnis) darf die Steuer neu mit dem Konzernkurs berechnet werden. Die Umrechnung zum Konzernkurs ist während eines Jahres beizubehalten.

Eine Einschränkung besteht aber bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Konzerngesellschaften, insofern, als diese die bezogenen Leistungen ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Zwecke oder sowohl für steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Zwecke (gemischte Verwendung) verwenden. In solchen Fällen hat der Leistungsempfänger nebst der Korrektur der Vorsteuer nach Massgabe der Verwendung für steuerbare bzw. von der Steuer ausgenommene Zwecke die solcherart geschuldete Steuer gemäss den von der ESTV publizierten Kursen zu berechnen.

Das Gesagte gilt nur für die Inlandsteuer, nicht aber für die Einfuhrsteuer (Art. 76 Abs. 5 MWSTG).

Betroffen von dieser Änderung sind Z 209ff. sowie Ziff. 1 und 5 MB 21.

### 2.1.5 Korrekturen mittels der Formulare Nr. 1310 + Nr. 1550

Bei Formmängeln, die mit den Formularen Nr. 1310 und Nr. 1550 korrigiert werden können, wird kein Verzugszins mehr erhoben.

## 2.2 Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG

### 2.2.1 Steuerpflicht beim ausschliesslichen

#### Erstellenlassen von Bauwerken durch Dritte

Wer für eigene Rechnung an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die für die entgeltliche Veräusserung oder die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete/Pacht) bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt, kann nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtig werden. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn jemand wie ein Investor, also als reiner Geldgeber, ein Bauwerk ausschliesslich durch Dritte (Handwerker, Architekt, evtl. Generalunternehmer) erstellen lässt und sich seine (eigenen) Leistungen auf die kaufmännische Betreuung und auf Überwachungstätigkeiten beschränken, also auf Funktionen, wie sie jeder andere Bauherr auch wahrnimmt (Bauherrenaufsicht).

Bei Erfüllung der von der ESTV aufgestellten Bedingungen (s. Ziff. 7.3.1 SB Nr. 04 bzw. Ziff. 17.1 BB Nr. 04) wurde beim Erstellenlassen von Bauwerken durch Dritte beim Investor (Bauherr) weder der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG noch, für sich allein, die subjektive Steuerpflicht nach Art. 21 MWSTG begründet.

Neu müssen nur noch die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG verzichtet wird:

- Mit Ausnahme der allfällig selber vorgenommenen Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) werden sämtliche Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung, durch Dritte erbracht;
- nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen;
- den beauftragten Dritten werden für die auszuführenden Arbeiten keine Waren/Materialien und/oder Infrastruktur (Maschinen usw.) zur Verfügung gestellt.

Dadurch wird insbesondere bei Wohnbaugenossenschaften, Pensionskassen, Versicherungen und Banken, die mit Ausnahme der Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) sämtliche Leistungen an Bauwerken durch Dritte erbringen lassen, kein Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG mehr begründet. Es besteht diesfalls jedoch keinerlei Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den angefallenen Aufwendungen.

Diese Änderungen betreffen Z 452–456 sowie Ziff. 7.3.1 SB Nr. 04 und Ziff. 17.1 BB Nr. 04 sowie die Praxismitteilung der ESTV vom 6. Dezember 2001.

### 2.2.2 Steuerberechnungsgrundlage

Liegt Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG vor, so lässt die ESTV für die Berechnung der nach Art. 34 Abs. 4 MWSTG geschuldeten Eigenverbrauchssteuer im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung zu, dass diese von den Anlagekosten (ohne die auf den Boden entfallenden Kosten) berechnet wird.

Neu sind nicht mehr in die Anlagekosten einzubeziehen:

- Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen (Bauzinsen);
- Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren;
- die in der Regel einmalig zu zahlenden Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekommunikation;
- Prämien für die Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung;



- Prämien für die Gebäudeversicherung während der Bau-phase;
- Ersatzabgaben an die öffentliche Hand (z. B. für Schutzräume und Parkplätze);
- Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von andern Dritten.

Diese Änderungen betreffen Z 475, Z 488, Z 493, Ziff. 7.3.3–7.3.5 SB Nr. 04 und Ziff. 17.3–17.5 BB 04.

### 2.2.3 Arbeiten an Sportanlagen

Nicht unter den Eigenverbrauchstatbestand nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG fallen die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten.

Neu gilt das auch für derartige für eigene Rechnung vorgenommene Arbeiten an Sportanlagen (insbesondere durch Platzwarte und Greenkeeper).

Von diesen Änderungen sind Ziff. 7.6.2.1 SB Nr. 04 und Ziff. 20.2.1 BB Nr. 04 sowie Ziff. 10.2.2 BB Nr. 23 betroffen.

## 2.3 Grenzüberschreitender Verkehr

### 2.3.1 Einfuhr von Gegenständen

Steuerpflichtige Personen können in der Abrechnung mit der ESTV die von ihnen auf der Einfuhr von Gegenständen der EZV entrichtete oder zu entrichtende Steuer sowie die von ihnen für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Voraussetzung ist, dass das zollamtliche Einfuhrdokument auf den Namen und die Adresse der steuerpflichtigen Person (Importeurin) lautet, und zwar so wie sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt (Z 760).

Neu wird der Vorsteuerabzug auch dann zugelassen, wenn das zollamtliche Einfuhrdokument nicht auf die steuerpflichtige Person lautet, sofern

- sie im Besitz des zollamtlichen Original-Einfuhrdokuments ist;
- die Rechnung auf sie lautet und in ihrer Buchhaltung verbucht ist;
- sie die eingeführten Gegenstände nachweislich für steuerbare Zwecke verwendet;
- jeglicher Missbrauch ausgeschlossen werden kann.

Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein. Betroffen von dieser Änderung sind Z 740 ff., Ziff. 3.1.1 und 3.1.2 sowie Ziff. 3.1.4 MB Nr. 05.

### 2.3.2 Werkvertragliche Lieferungen

Bei werkvertraglichen Lieferungen, die nicht steuerpflichtige ausländische Unternehmen im Inland erbringen, sind der ausländische Leistungserbringer in den zollamtlichen Einfuhrdokumenten als Importeur per Adresse des inländischen Leistungsempfängers und der inländische Leistungsempfänger als Empfänger aufzuführen (Ziff. 3.1.4 MB Nr. 05). Ist der Empfänger im Besitz des zollamtlichen Original-Einfuhrdokuments und hat er diese werkvertraglichen Lieferungen verbucht, kann er den Vorsteuerabzug auf Grund des zollamtlichen Original-Einfuhrdokuments unter den Voraussetzungen nach Art. 38 MWSTG vornehmen.

Erfolgt eine rückwirkende Eintragung des ausländischen Leistungserbringers im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen, so sieht die ESTV auf die Besteuerung des entsprechenden Umsatzes ab, wenn der Steueranspruch gemäss MWSTG (Inlandsteuer/Einfuhrsteuer) gedeckt ist. Hat der Leistungsemp-

fänger für die Einfuhrsteuer den Vorsteuerabzug vorgenommen, kann der ausländische Leistungserbringer für die rückliegende Zeit diese Steuer nicht (mehr) als Vorsteuer geltend machen.

Diese Änderung betrifft Z 740 ff. und Ziff. 3.1.4 MB Nr. 05.

### 2.4 Vorsteuerabzug auf Gründungskosten u. ä.

Auf den Gründungskosten, wie Auslagen für die öffentliche Beurkundung der Beschlüsse der konstituierenden Generalversammlung, den Eintrag ins Handelsregister, die Organisation (Marktanalysen, Werbefeldzüge u. a.), war der Vorsteuerabzug bisher nicht vorgesehen.

Neu sind die Gründungskosten zum Vorsteuerabzug (auch im Rahmen der Einlageentsteuerung) zugelassen, wenn sie im Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen und zudem in der Buchhaltung verbucht werden.

Dasselbe gilt auch für Steuerbetroffene auf

- Kosten bei Kapitalerhöhungen/Fremdkapitalbeschaffung (z. B. Anleiensobligationen);
- Kosten im Zusammenhang mit Sanierungsfällen im Sinne von MB Nr. 23;
- Stilllegungs- und Liquidationskosten.

Bei Bankinstituten, welche die anrechenbare Vorsteuer mit der branchenspezifischen Vorsteuerpauschale berechnen (Ziff. 7 BB Nr. 14), ist die auf solchen Kosten lastende Steuer mit der Anwendung dieser Pauschale abgegolten.

Weiterhin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Aufwendungen im Zusammenhang mit Kreditgewährungen, Zinsen und Umsätzen aus dem Handel mit Wertpapieren.

Die Vorsteuern dürfen nur dann geltend gemacht werden, wenn Rechnungen vorhanden sind, die sämtliche in Art. 37 Abs. 1 MWSTG genannten Voraussetzungen erfüllen. Als zulässiger Name im Sinne von Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG gilt in diesen besonderen Fällen bei der Einlageentsteuerung auch der Name einzelner Gesellschafter, der «Gründungsname» u. ä., wenn das Unternehmen im Zeitpunkt, in dem die Gründungskosten fakturiert wurden, noch nicht im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war.

Betroffen von dieser Änderung sind Ziff. 7.2 SB Nr. 05 und Ziff. 1.2.2.2 SB Nr. 06.

### 2.5 Lieferverträge mit Abgeltung des Exklusivlieferrechts

Mitunter gewähren Lieferanten ihren Abnehmern im Rahmen von Lieferverträgen (z. B. Getränkelieferverträge zwischen Brauereien und Gastwirten) zinslose Darlehen. Der nicht zu bezahlende Zins stellt das Entgelt dar, das der Abnehmer dem Lieferanten für das exklusive Lieferrecht einräumt; dieses Entgelt war bis anhin vom Abnehmer zum Normalsatz zu versteuern.

Neu muss der nicht zu bezahlende Zins nicht mehr versteuert werden.

Diese Änderung betrifft Ziff. 4.9 BB Nr. 08.

Weitere Praxisänderungen sind per 1. Juli 2005 geplant (vgl. Liste auf [http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/praxis/pdf/pa\\_010705\\_d.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/praxis/pdf/pa_010705_d.pdf)).

(Hauptabteilung MWST der Eidg. Steuerverwaltung, 22.11.2004, <http://www.estv.admin.ch/data/d/aktuell.php>) ■

<sup>1</sup>Wenn eine Unternehmung Leistungen an eine nahe stehende Person erbringt, gilt als Entgelt der Wert, der dafür unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).