BLOG

MATTIG SUTER & PARTNER

info@mattig.ch
www.mattig.swiss



Marc Nideröst
LL.M. UZH International
Tax Law
dipl. Steuerexperte
dipl. Betriebsökonom FH
E-MAIL: marc.nideroest@mattig.ch

Unternehmerische Tätigkeiten bei NPO



© iStock.com/SDI Productions

Aufgrund einer Praxisänderung der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) sind per 1. Januar 2017 zahlreiche Non-Profit-Organisationen (wieder) der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt worden.

1. 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. 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 gewinnstrebiger, 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. Mit dem Bestand einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Steuerpflicht geht auch ein grundsätzliches Vorsteuerabzugsrecht einher. 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[2]. Für gewinnorientierte Tätigkeitsbereiche sind 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. Als typisches Beispiel nennt die ESTV in ihren Praxisanweisungen das Museum eines Uhrenherstellers, das ohne Eintrittsgeld besucht werden kann und in erster Linie der Markenpflege dient[3].

2. Praxisänderung per 1. Januar 2017

Umstritten sind Tätigkeitsbereiche, die nicht ausdrücklich einer anderen steuerbaren Tätigkeit dienen, aber trotzdem nicht kostendeckend betrieben werden. Solche Tätigkeitsbereiche stellten 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) in 2015 als gesetzwidrig erklärt. Daraufhin hat die ESTV diese pauschale 25/75%-Regel im Grundsatz zurückgezogen, hat aber die freiwillige Anwendung der Regel bis Ende 2016 zugelassen. Das hat bedeutet, dass NPO, die in den Tätigkeitsbereichen einen Kostendeckungsgrad von weniger als 25% erreichten, aber einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz von CHF 150 000.– überschritten, nicht obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig waren. Mit dem Rückzug der freiwilligen Anwendungsmöglichkeit sind nun einige NPO per 1. Januar 2017 obligatorisch der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt worden. Diesen NPO wurde die Gelegenheit geboten, sich bis Ende Januar 2017 der Pauschalsteuersatz-Methode zu unterstellen. Ein späterer Wechsel in diese Methode ist erst wieder in 10 Jahren möglich. Ein Wechsel in die Saldosteuersatzmethode ist erst nach 3 Jahren möglich.

3. 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 MWSTG 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[4]. 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[5]. Spenden erfordern einerseits zwar keine anteilsmässige Vorsteuerkürzung. Anderseits können Vorsteuern, die im direkten Zusammenhang mit diesen Einnahmen stehen, aber auch nicht abgezogen werden.
Bei NPO, die neben dem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Bereich haben, kann es sehr schwierig sein, die Vorsteuern nach dem effektiven Verwendungszweck aufzuteilen. In diesen Fällen kann eine neu publizierte Vorsteuerkorrekturvariante «Aufwandschlüssel» angewendet werden. Bei dieser Variante werden die Vorsteuern, die nicht eindeutig dem unternehmerischen Bereich (Topf A mit Vorsteuerabzugsrecht) oder dem nicht unternehmerischen Bereich (Topf B ohne Vorsteuerabzugsrecht) zugeordnet werden können, buchmässig gesondert erfasst (Topf C). Zur Bestimmung der Vorsteuerkorrektur von Topf C wird der Gewinn aus Topf A ins Verhältnis zu den bereinigten Gesamtkosten (ohne Kosten aus Topf A und B) gesetzt. Ob diese Vorsteuerkürzungsmethode tatsächlich zu sachgerechten Ergebnissen führt, wird sich in der Praxis zeigen müssen, werden doch dabei ein Gewinn aus Topf A mit korrigierten Gesamtkosten oder, anders gesagt, Äpfel mit Birnen verglichen.

4. Ausblick

Auf den Beginn des Jahres 2018 tritt eine Teilrevision des MWSTG in Kraft. Diese Revision sieht in Art. 10 revMWSTG 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. bis 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. ter Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen nach Artikel 29 Absätze 2 und 3 stellt eine unternehmerische Tätigkeit dar.

Damit wird der Bundesgerichtsentscheid aus 2015 auch auf Gesetzesstufe klargestellt und bestätigt. Im Weiteren wird auch der Spendenbegriff präzisiert. Als Spenden gelten nach Art. 3 lit. i revMWSTG auch die Beiträge von Gönnerinnen und Gönnern, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnerinnen und Gönnern freiwillig Vorteile im Rahmen des statutarischen Zwecks gewährt, sofern sie der Gönnerin oder dem Gönner ausdrücklich mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht. Diese zweite Bedingung wird in vielen Fällen Anpassungen in den Statuten erfordern, um allfällige Mehrwertsteuerfolgen zu vermeiden.

Text erschient in der SteuerRevue Nr. 5/2017

Anmerkungen: 1) Marc Nideröst ist Leiter der Sparte Steuerberatung bei der Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner und spezialisierte sich in den vergangenen Jahren im Bereich des Steuerwesens, vornehmlich für regionale, nationale und internationale Unternehmungen sowie in der Mehrwertsteuer. Steuerliche Optimierungen für Unternehmungen und Privatpersonen sind Schwerpunkte seiner gesamtheitlichen Beratungstätigkeit.

2) Vgl. MWST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 7.1, gültig bis 31. 12. 2015

3) Vgl. MWST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 7.2, gültig bis 31. 12. 2015.

4) Vgl. Art. 33 Abs. 2 i. V. m. Art. 18 Abs. 2 lit. a – c MWSTG.

5) Vgl. Art. 33 Abs. 1 i. V. m. Art. 18 Abs. 2 lit. d – l MWSTG

Tags: Steuerberatung, MWST, Non-Profit-Organisation, Unternehmertum, Vorsteuer, NPO, Mehrwertsteuerpflicht, Steuern