Art. 28 MWSTG: Grundsatz des Vorsteuerabzugs

Funktion und Systematik

Art. 28 MWSTG ist die Anspruchsgrundlage für den Vorsteuerabzug im Inland. Abs. 1 nennt drei Formen abziehbarer Vorsteuer:

- die in Rechnung gestellte Inlandsteuer (lit. a),
- die deklarierte Bezugsteuer (lit. b),
- die Einfuhrsteuer (lit. c).

Abs. 2 sieht einen pauschalen Abzug vor, wenn landwirtschaftliche Erzeugnisse bei nicht steuerpflichtigen Urproduzenten bezogen werden. Abs. 3 verlangt für den Abzug den Nachweis der Bezahlung. Die Art. 29 und 33 MWSTG (Ausschluss und Kürzung des Abzugs) bleiben ausdrücklich vorbehalten.

Das MWSTG 2009 beruht für den Vorsteuerabzug auf zwei Grundentscheiden.

Erstens: Zuordnung statt Verwendungskonnex. Der altrechtliche Verwendungskonnex wurde aufgegeben. Nach der Botschaft sollen «alle im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern grundsätzlich in Abzug gebracht werden können» **BBl 2008 6885**. Das Bundesgericht hat dies bestätigt. Der Abzug hängt nur noch davon ab, dass die steuerpflichtige Person wirtschaftlich mit Vorsteuern belastet ist und dass diese im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen: «Hauptvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist damit die Zuordnung zur unternehmerischen Tätigkeit.» **BGE 142 II 488**

Zweitens: Zahlungsnachweis statt Formstrenge. Unter dem alten Recht war eine formgerechte Rechnung Tatbestandsvoraussetzung des Abzugs. Das gilt nicht mehr: «Das Vorliegen einer Rechnung ist somit nicht mehr unabdingbare Voraussetzung, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen.» An die Stelle der Formstrenge tritt der Nachweis, dass eine Zahlung geleistet wurde **BBl 2008 6885**.

Entstehung und Fassungen

Im Entwurf des Bundesrates war der Grundsatz in Art. 29 E-MWSTG geregelt **BBl 2008 7133**:

- Abs. 1 E knüpfte noch an Leistungen an, die «zur Erreichung ihrer unternehmerischen Zwecke» bezogen werden.
- Abs. 3 E sah für den Landwirtschaftsabzug einen Satz von 2,4 Prozent vor.
- Abs. 4 E enthielt bereits den Zahlungsnachweis.

Das Parlament fügte einen fiktiven Vorsteuerabzug auf gebrauchten, individualisierbaren beweglichen Gegenständen ein. Der Ständerat beschränkte ihn auf solche Gegenstände, liess ihn aber auch bei anschliessender Vermietung oder Verleasung zu **AB 2009 S 443**.

Die Teilrevision vom 30. September 2016 gliederte diesen Absatz in Art. 28a MWSTG aus. Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 3 **BBl 2015 2615**. Ältere Urteile, die den Zahlungsnachweis als «Art. 28 Abs. 4 MWSTG» zitieren, betreffen deshalb dieselbe Regel **a-3704-2024 9C_111/2023**.

Seit dem 1. Januar 2024 beträgt der Satz nach Abs. 2 2,6 statt 2,5 Prozent. Abs. 1 und 3 blieben unverändert **MWSTG (2024-01-01)**.

Übergangsrecht

Altes Recht für alte Sachverhalte. Das bisherige Recht gilt für Leistungen, die vor dem 1. Januar 2010 erbracht wurden, und für Einfuhren, deren Einfuhrsteuerschuld vorher entstanden ist. Wurde eine Leistung teilweise vorher erbracht, wird sie aufgeteilt (Art. 112 Abs. 2 und 3 MWSTG) **Art. 112 MWSTG**. So prüfte das Bundesverwaltungsgericht Rechnungen der Jahre 2007 bis 2009 materiell noch nach den altrechtlichen Formvorschriften. Danach war die Angabe des Steuersatzes zwingend **a-3286-2015**.

Neues Verfahrensrecht für hängige Verfahren. Das neue Verfahrensrecht gilt für alle hängigen Verfahren (Art. 113 Abs. 3 MWSTG) **Art. 113 MWSTG**.

Einlageentsteuerung. Art. 113 Abs. 2 MWSTG erstreckt die Einlageentsteuerung auch auf Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten kein Abzugsanspruch bestand **Art. 113 MWSTG**.

Steuerpflicht, Abrechnungsmethode und Zeitpunkt des Anspruchs

Subjektive Steuerpflicht und Entstehung des Anspruchs

Abzugsberechtigt ist nur die steuerpflichtige Person. Das Bundesgericht formuliert: «Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen» **BGE 148 II 233**. Ebenso 9C_651/2022 **9C_651/2022**.

Wann der Anspruch entsteht, regelt Art. 40 MWSTG **Art. 40 MWSTG**:

- bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten mit dem Empfang der Rechnung,
- bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten mit der Bezahlung,
- bei der Bezugsteuer mit der Abrechnung über diese Steuer,
- bei der Einfuhrsteuer am Ende der Abrechnungsperiode, in der sie festgesetzt wurde.

Leistungen vor Eintritt in die Steuerpflicht

Das Bundesverwaltungsgericht hatte verlangt, dass die Steuerpflicht schon beim Leistungsempfang besteht. Andernfalls bleibe nur die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG **a-5392-2021**.

Das Bundesgericht hob dieses Urteil auf. Die Auffassung stehe «offenkundig im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut». Art. 28 Abs. 1 und Art. 40 Abs. 1 MWSTG stellten «eindeutig nicht auf den Leistungsempfang ab, sondern auf die Rechnung» oder auf die erkennbare Einforderung der Steuer **9C_756/2023**.

Zugleich setzte das Bundesgericht eine sachliche Grenze. Der Abzug ist ausgeschlossen, «soweit die vorsteuerbelasteten Leistungen im Moment der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit bereits verbraucht worden sind, und dies auch dann, wenn die Rechnung erst nach Eintritt in die Steuerpflicht gestellt wird» **9C_756/2023**. Für Beratungsleistungen gilt die Vermutung, dass sie bei ihrem Bezug verbraucht sind (Art. 69 Abs. 2 und Art. 72 Abs. 2 MWSTV).

Im konkreten Fall liess das Bundesgericht den Abzug dennoch zu. Die Leistungen waren im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verbraucht worden, nicht privat und nicht für ausgenommene Leistungen. Auf Art. 32 MWSTG ging das Gericht deshalb nicht ein **9C_756/2023**.

Verbrauchsfrage bei Art. 32 MWSTG. Die Frage, ob eine Leistung bereits verbraucht ist, stellt sich auch bei der Einlageentsteuerung. Das Bundesverwaltungsgericht verlangt dafür, dass die Leistung im Zeitpunkt, in dem die Abzugsvoraussetzungen eintreten, noch verfügbar ist und einen Restwert hat. Die Vermutung nach Art. 72 Abs. 2 MWSTV hält es für gesetzmässig, aber für widerlegbar («présomption qu'il convient de qualifier de réfragable»). Im beurteilten Fall wurde sie nicht widerlegt **a-1763-2020**.

Kein nachträglicher Abzug ohne Abzugsvoraussetzungen. Treten die Abzugsvoraussetzungen nie ein, scheidet auch Art. 32 MWSTG aus. Das galt für eine Liegenschaft, die vor Beginn der Steuerpflicht verkauft worden war. Eine Option war deshalb nicht möglich, und am Stichtag gehörte das Grundstück der Verkäuferin nicht mehr **a-5498-2024**.

Bezugsteuer (lit. b): Steuerpflicht im Leistungszeitraum

Für die Bezugsteuer stellt das Bundesgericht auf den Zeitraum der Leistung ab. Grundvoraussetzung ist, «dass die der Bezugsteuer unterliegenden vorsteuerbelasteten Leistungen (Art. 45 Abs. 1 MWSTG 2009) einen Zeitraum betreffen, in welchem die unbeschränkt steuerpflichtige Person bereits subjektiv inlandsteuerpflichtig war» **9C_154/2023**.

Bezugsteuer und Vorsteuer heben sich zwar regelmässig auf. Das Bundesgericht spricht von einem «Nullsummenspiel». Dieses gilt aber nur, wenn keine Korrektur nach Art. 30 und 31 MWSTG und keine Kürzung nach Art. 33 MWSTG anfällt. Auf Leistungen, die vor der Eintragung verbraucht wurden, erstreckte das Gericht diese Neutralität nicht. Es bestätigte eine Aufteilung pro rata temporis, und für eine Einlageentsteuerung blieb «kein Raum» **9C_154/2023**.

Die Vorinstanz hatte festgehalten: Wer nach Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG bezugsteuerpflichtig, aber nicht nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist, kann die für diese Perioden deklarierte Bezugsteuer nicht als Vorsteuer abziehen **a-722-2022**.

Saldosteuersatzmethode und Methodenwechsel

Kein effektiver Vorsteuerabzug. Wer nach Saldosteuersätzen abrechnet, kann keine effektiven Vorsteuern abziehen, auch nicht auf geschuldeter Bezugsteuer. Der Grund liegt darin, dass ein pauschaler Vorsteuerabzug bereits im Saldosteuersatz einberechnet ist, «der keinen Platz für den Abzug der effektiven Vorsteuern lässt». Ein rückwirkender Wechsel zur effektiven Methode ist nach Art. 37 Abs. 4 MWSTG und Art. 81 Abs. 1 MWSTV ausgeschlossen **a-5126-2012**.

Keine Nachholung nach dem Methodenwechsel. Im Urteil 9C_502/2025 ging es um Leistungen aus Jahren, in denen nach Saldosteuersätzen abgerechnet wurde. Die Vorsteuern darauf waren mit der Steuerentrichtung zum Saldosteuersatz «definitiv abgegolten». Nach dem Wechsel zur effektiven Methode konnten sie nicht mehr geltend gemacht werden. Nach Art. 81 Abs. 5 MWSTV in der Fassung vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2024 war eine Vorsteuerkorrektur beim Methodenwechsel ausgeschlossen **9C_502/2025**.

Damit hob das Bundesgericht ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts auf, das allein auf das spätere Rechnungsdatum abgestellt hatte **a-760-2024**. Zusätzlich wertete das Bundesgericht die erst später erfolgte Weiterverrechnung mit MWST innerhalb verbundener Gesellschaften als rechtsmissbräuchlich **9C_502/2025**.

Das Urteil wendet ausdrücklich die bis Ende 2024 geltende Fassung der Verordnung an. Für spätere Methodenwechsel ist daher die seither geltende Fassung von Art. 81 MWSTV zu prüfen.

Zuordnung zur unternehmerischen Tätigkeit

Gesamtbetrachtung statt Verwendungskonnex

Nach BGE 142 II 488 kommt es nicht mehr darauf an, ob ein Vorsteuerbetreffnis in eine bestimmte steuerbare Ausgangsleistung eingeht. Massgebend ist allein, dass der vorsteuerbelastete Aufwand in die unternehmerische Tätigkeit einfliesst **BGE 142 II 488**.

Das Unternehmen bildet eine wirtschaftliche Einheit. Ihm sind alle Aktivitäten zuzuordnen, die mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Ein eigenständiger nicht unternehmerischer Bereich ist erst anzunehmen, «wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden kann» **BGE 142 II 488**.

Auf dieser Grundlage hielt das Bundesgericht für bundesrechtswidrig, einer Kunstsammlung die unternehmerische Relevanz von vornherein abzusprechen. Die Kunstwerke wurden am Hauptsitz und in Wanderausstellungen bei Tochtergesellschaften gezeigt. Diese repräsentative Verwendung berechtigte zum Vorsteuerabzug und zur Einlageentsteuerung **BGE 142 II 488**. Einen Freipass für jeden Repräsentationsaufwand gibt das Urteil aber nicht. Es stellt auf die Gesamtumstände ab.

Abtrennbarer nicht unternehmerischer Bereich

Die Gegenkonstellation zeigt das Urteil 9C_651/2022. Ein Verein führte christliche Musicals auf und verfolgte damit ideelle Zwecke. Das Bundesgericht sah darin keine unternehmerische Tätigkeit. Daran ändere nichts, «dass die unternehmerische Tätigkeit teilweise einen Zusammenhang mit den Musicals aufweist». Die Musicals waren klar von den kleineren unternehmerischen Tätigkeiten (Verkauf, Sponsoring, Beherbergung) abgrenzbar. Die ihnen zuzuordnenden Vorsteuern waren deshalb zu korrigieren **9C_651/2022**.

Im Ergebnis gilt: Je deutlicher eine Tätigkeit nach aussen erkennbar getrennt ist oder einem abweichenden Zweck dient, desto eher bildet sie einen eigenen nicht unternehmerischen Bereich.

Private Nutzung durch wirtschaftlich Berechtigte

Für Gesellschaften, die ein Flugzeug halten, hat das Bundesgericht eine quantitative Schwelle übernommen. Private Flüge des wirtschaftlich Berechtigten oder nahestehender Personen gehören nur dann zur gewerblichen Tätigkeit, wenn sie «gemessen an der Gesamtnutzung des Flugzeugs nur einen geringfügigen Anteil ausmachen». Massgebend ist die «safe harbour»-Schwelle von 20 Prozent aus der Praxis der ESTV. Wird sie überschritten, fällt die gesamte private Nutzung aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtigt nicht zum Abzug **BGE 149 II 53**.

Dieses Urteil erging zum alten Recht. Das Bundesgericht hat seine Grundsätze im Urteil 9C_775/2023 ausdrücklich auf Art. 28 MWSTG übertragen. Die Korrektur stützte es direkt auf Art. 28. Auf eine Steuerumgehung kam es deshalb nicht mehr an **9C_775/2023**.

Nicht zu verwechseln ist dies mit der privaten Verwendung durch den Leistungsempfänger. Liegt ein echter Leistungsaustausch vor, «spielt es keine Rolle, ob die Leistung zu privaten oder anderen Zwecken bezogen wird». Entscheidend ist der geschäftliche Zweck der steuerpflichtigen Person selbst **2C_711/2013**.

Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG und gemischte Verwendung

Ausgenommene Leistungen. Der Anspruch entfällt, soweit Eingangsleistungen für ausgenommene Leistungen verwendet werden, für deren Versteuerung nicht optiert wurde (Art. 29 Abs. 1 MWSTG) **Art. 29 MWSTG**.

Beteiligungen. Ungeachtet dieses Ausschlusses besteht ein Anspruch beim Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie bei Umstrukturierungen (Art. 29 Abs. 2 bis 4 MWSTG) **Art. 29 MWSTG**. Das Bundesverwaltungsgericht ordnete solche Vorsteuern einem Sammeltopf zu, der nach der gesamten Unternehmenstätigkeit zu korrigieren ist. Den Umsatzschlüssel der ESTV verwarf es aber, weil er die Holdingtätigkeit selbst ausblendete. Es wies die Sache zur Festlegung eines sachgerechten Schlüssels zurück **a-1477-2024**.

Gemischte Verwendung. Werden Leistungen auch ausserhalb der

unternehmerischen Tätigkeit oder auch für abzugsschädliche Leistungen verwendet, ist der Abzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 MWSTG) **Art. 30 MWSTG**.

Kürzung bei Nicht-Entgelten. Nach Art. 33 MWSTG führen Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung. Anders ist es bei Geldern nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG **Art. 33 MWSTG**. Die Einordnung des Mittelflusses entscheidet daher über die Kürzung:

- Pilotprojektgelder des Bundesamts für Energie sind Subventionen und nicht Kostenausgleichszahlungen nach lit. g. Sie führen zur Kürzung. Eine doppelte Einordnung lässt die Systematik nicht zu **a-1450-2025**.
- Dotationskapital einer Stadt ist eine Einlage nach lit. e und führt zu keiner Kürzung. Ein vergünstigter Baurechtszins ist dagegen eine Subvention **2C_356/2020**. Das nachfolgende Urteil des Bundesverwaltungsgerichts verlegte nur die Kosten neu und änderte daran nichts **a-6105-2020**.
- Bei weitergeleiteten Subventionen muss die letzte Zahlungsempfängerin kürzen. Unterlässt sie das, darf und muss die ESTV die Kürzung nach Ermessen nachholen **a-4479-2023**.

In Rechnung gestellte Inlandsteuer (lit. a)

Erkennbare Einforderung der Steuer

Die Formvorschriften für Rechnungen sind gelockert. Nach Art. 59 Abs. 1 MWSTV gilt die Inlandsteuer als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer sie für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem eingefordert hat. Das Bundesgericht begründet dies so: Der Abzug soll nicht entfallen, wenn der Leistungserbringer die Steuer zwar belastet, aber ausnahmsweise keine Rechnung im Sinne von Art. 3 lit. k MWSTG ausstellt **9C_756/2023**.

Die Lockerung betrifft nur die Form, nicht den Inhalt. Die Rechnung nach Art. 26 MWSTG bleibt das einfachste Beweismittel, ist aber keine materielle Voraussetzung mehr. Unverzichtbar bleibt der Nachweis, dass die Steuer offen und erkennbar überwälzt wurde. Diesen Nachweis muss die steuerpflichtige Person erbringen (zur Beweislast siehe Nachweis der Bezahlung) **a-3704-2024**.

Rechnungen mit dem Vermerk «TTC»

Die Praxis des Bundesverwaltungsgerichts zu Bruttorechnungen ist einheitlich: Der blosse Vermerk «TTC» genügt für sich allein nicht. Er zeigt nicht einmal, ob im Preis überhaupt Mehrwertsteuer enthalten ist **a-5389-2024**.

Ausgeschlossen ist der Abzug damit aber nicht. Fehlt der Steuerausweis, kann die Überwälzung mit anderen Beweismitteln nachgewiesen werden. Im Urteil A-1418/2023 genügte dafür eine Gesamtschau aus folgenden Belegen **a-1418-2023**:

- Belastungen auf dem Bankkonto,
- die Buchhaltung und die MWST-Abrechnungen der Lieferanten,
- in einem Fall eine Bestätigung per E-Mail.

Für andere Lieferanten verweigerte das Gericht den Abzug. Deren Rechnungen enthielten widersprüchliche Angaben wie «Total net» oder identische Beträge vor und nach Steuern, und weitere Belege fehlten **a-1418-2023**.

Nachträglich eingeholte Bestätigungen und Zeugenaussagen haben nur geringen Beweiswert **a-3704-2024**. Das Formular 1310/1550 wird nicht mehr eigens verlangt. Es ist nur noch ein Beweismittel unter anderen **a-5389-2024**.

Nur der Leistungsempfänger ist abzugsberechtigt

Abzugsberechtigt ist allein, wer im mehrwertsteuerlichen Sinn Leistungsempfänger ist. Wer die Rechnung bloss erhält oder bezahlt, ist dies nicht ohne Weiteres. Im Urteil A-5046/2021 war eine Gruppengesellschaft als Empfängerin der Post-Rechnungen eingetragen und hatte sie bezahlt. Sie belastete die Kosten ohne Aufschlag an die Herausgeber weiter, die Rechnungsbeträge waren also blosse Durchlaufposten. Leistungsempfänger waren deshalb die Herausgeber, und die Gruppengesellschaft war nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt **a-5046-2021**.

Bei direkter Stellvertretung (Art. 20 Abs. 2 MWSTG) steht der Vertreter nicht in der Leistungskette. Das zeigt das Urteil A-2099/2026 zu einem Handling Agent mit gespaltenem Ergebnis **a-2099-2026**:

- Flugbetriebsgebühren: Leistungsempfängerinnen waren die Fluggesellschaften. Der Agent kann diese Vorsteuer nicht abziehen.
- Nutzungsentgelte: Hier war der Agent selbst Leistungsempfänger. Er war auf den Rechnungen und Einzahlungsscheinen eindeutig als Rechnungsempfänger und Zahlungspflichtiger bezeichnet, und der Flughafen hatte die Steuer erkennbar von ihm eingefordert. Der Abzug wurde gewährt.

Unberechtigter Steuerausweis und Rechnungen nicht eingetragener Leistungserbringer

Art. 27 MWSTG regelt die Steuerschuld dessen, der die Rechnung ausstellt. Wer Steuer unberechtigt oder zu hoch ausweist, schuldet sie grundsätzlich. Davon ausgenommen ist, wer die Rechnung korrigiert oder glaubhaft macht, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Kein Steuerausfall entsteht namentlich dann, wenn der Empfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die Vorsteuer zurückerstattet worden ist **Art. 27 MWSTG**. Das Gesetz geht damit davon aus, dass der Empfänger unberechtigt ausgewiesene Steuer abziehen kann.

Für den Empfänger gilt Art. 59 Abs. 2 MWSTV. Er muss nicht prüfen, ob die Steuer zu Recht eingefordert wurde. Weiss er aber, dass der überwälzende Leistungserbringer nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, ist der Abzug ausgeschlossen **a-1923-2026**.

Voraussetzung ist in jedem Fall, dass tatsächlich Steuer überwälzt wurde. Im Urteil A-1923/2026 stellte eine nicht eingetragene Dienststelle Kosten «inkl. MWST» weiter. Damit führte sie die selbst bezahlte Steuer nur als Kostenfaktor auf und überwälzte sie nicht. Der Abzug wurde verweigert **a-1923-2026**.

Das Bundesverwaltungsgericht hatte in einem anderen Fall den Abzug auf einer zu hoch ausgewiesenen Steuer zugelassen **a-760-2024**. Dieses Urteil hob das Bundesgericht aber aus anderen Gründen auf (siehe Saldosteuersatzmethode und Methodenwechsel) **9C_502/2025**. Als Stütze für die Behandlung zu hoch ausgewiesener Steuer taugt es daher nur eingeschränkt.

Ist der Leistungserbringer im Handelsregister gelöscht, wird der Abzug nicht schon deswegen ausgeschlossen. Nach dem Bundesgericht ist die Löschung keine zusätzliche Voraussetzung, sondern ein Element der Beweiswürdigung **9C_111/2023**.

Einfuhrsteuer (lit. c)

Wirtschaftliche Verfügungsmacht

Wer Einfuhrsteuer abziehen will, muss über die eingeführten Gegenstände wirtschaftlich verfügen können. Die Stellung als zollrechtlicher Importeur genügt nicht. Das Bundesgericht verneinte den Abzug bei einer Zweigniederlassung, die Prospektmaterial ausländischer Auftraggeber nur sortierte und weiterleitete. Sie hatte die Einfuhrsteuer zwar bezahlt, erwarb aber nie die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht. Das Urteil erging zum alten Recht **2C_510/2007**.

Unter dem MWSTG 2009 hat das Bundesgericht das Kriterium für das Verlagerungsverfahren bestätigt. Es sei «eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben», dass die als Importeurin bezeichnete Person unmittelbar nach der Einfuhr wirtschaftlich über die Gegenstände verfügen können muss. Die verlagerte Einfuhrsteuer bleibt Einfuhrsteuer. Nur die Zahlungsmodalitäten ändern sich

2C_219/2019.

Die im Verlagerungsverfahren deklarierte Steuer kann nach Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG als Vorsteuer abgezogen werden **a-2911-2017**. Das Verfahren steht aber nur der rechtmässigen Importeurin offen. Wurden die Waren nach der Einfuhr auf Anweisung der ausländischen Gesellschaft direkt zu einer Drittfirma gebracht, konnte die Schweizer Zweigniederlassung nicht über sie verfügen. Sie hatte das Verfahren zu Unrecht beansprucht, was objektiv eine Steuerhinterziehung darstellt **a-2911-2017**.

Tatsächliche Tragung und Rückerstattung

Auch bei der Einfuhrsteuer gilt Abs. 3: Die Importeurin muss die Steuer selbst bezahlt oder wirtschaftlich getragen haben. Im Urteil A-6701/2024 war die Einfuhrsteuer dem Konto des Spediteurs belastet worden. Die Importeurin konnte sie deshalb nicht abziehen **a-6701-2024**.

Das hatte Folgen für die Rückerstattung. Art. 59 Abs. 2 MWSTG schliesst die Rückerstattung durch das BAZG nur aus, wenn die Importeurin die Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Weil das hier nicht der Fall war, musste das BAZG die zu viel erhobene Steuer dem Spediteur zurückerstatten. Wer die Steuer privatrechtlich endgültig trägt, ist davon getrennt zu beurteilen. Dafür sind die Zivilgerichte zuständig (Art. 6 MWSTG) **a-6701-2024**.

Steuerumgehung bei Einfuhrstrukturen

Der Abzug der Einfuhrsteuer kann wegen Steuerumgehung versagt werden. Im Fall BGE 148 II 233 führte eine Gesellschaft Kunstwerke im Verlagerungsverfahren ein und vermietete sie an ihren wirtschaftlich Berechtigten. Diese Gestaltung diente nach dem Bundesgericht «offenkundig alleine dazu, den Vorsteuerabzug geltend machen und so die auf der Einfuhr der Kunstwerke geschuldeten Einfuhrsteuern verrechnen zu können». Auf Vertrauensschutz konnte sich die Gesellschaft nicht berufen. Die «Unterstellungserklärung Ausland» stützte sich nur auf eine Verwaltungspraxis und nicht auf ein gesetzlich geordnetes Verfahren **BGE 148 II 233**.

Pauschaler Abzug beim Bezug von Urprodukten (Abs. 2)

Abs. 2 gleicht eine Lücke in der Vorsteuerkette aus. Nicht steuerpflichtige Landwirte, Forstwirte, Gärtner, Viehhändler und Milchsammelstellen überwälzen keine Steuer. Ihre Umsätze sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG zudem von der Steuer ausgenommen, wenn sie Erzeugnisse aus dem eigenen Betrieb veräussern, Vieh verkaufen oder Milch an milchverarbeitende Betriebe liefern **Art. 21 MWSTG**.

Die steuerpflichtige Abnehmerin darf deshalb 2,6 Prozent des ihr in Rechnung gestellten Betrags als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung ist, dass sie die Erzeugnisse im Rahmen einer Tätigkeit bezieht, die zum Vorsteuerabzug berechtigt **Art. 28 MWSTG**. Der Satz entspricht dem reduzierten Steuersatz, der nach Art. 25 Abs. 2 MWSTG unter anderem für Vieh, Getreide, Pflanzen und Lebensmittel gilt **Art. 25 MWSTG**. Zum ursprünglich vorgesehenen Satz siehe Entstehung und Fassungen.

Die Abzugsbefugnis hängt an drei Voraussetzungen:

- Lieferant: Er gehört zum abschliessend genannten Kreis und ist nicht steuerpflichtig.
- Ware: Es handelt sich um eines der genannten Erzeugnisse.
- Bemessung: Der Abzug berechnet sich auf dem in Rechnung gestellten Betrag.

Der Nachweis der Bezahlung nach Abs. 3 bezieht sich nach seinem Wortlaut nur auf den Abzug «nach Absatz 1» **Art. 28 MWSTG**. Bemessen wird der Pauschalabzug jedoch am in Rechnung gestellten Betrag. Die Abnehmerin muss diesen Betrag daher als steuermindernde Tatsache belegen können.

Abgrenzung zum Abzug fiktiver Vorsteuer (Art. 28a MWSTG)

Seit 2018 regelt Art. 28a MWSTG den Abzug fiktiver Vorsteuer eigenständig. Voraussetzung ist, dass ein individualisierbarer beweglicher Gegenstand im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit bezogen wird, ohne dass Steuer offen überwälzt wird. Berechnet wird der Abzug auf dem bezahlten Betrag. Ausgeschlossen ist er für Sammlerstücke, die der Margenbesteuerung nach Art. 24a MWSTG unterliegen **Art. 28a MWSTG Art. 24a MWSTG**.

Mit dem Ausschluss von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten reagierte der Gesetzgeber auf eine strukturelle Untervergütung. Solche Gegenstände kommen in der Regel nicht mehrwertsteuerbelastet auf den Markt. Zudem liess sich die frühere Regel durch die Zwischenschaltung einer weiteren steuerpflichtigen Person leicht umgehen **BBl 2015 2615**.

Auch der Abzug fiktiver Vorsteuer setzt den Nachweis voraus, dass der Kaufpreis bezahlt und wirtschaftlich getragen wurde. Handschriftliche Fahrzeugnotizen und rekonstruierte Buchhaltungen ohne Angabe der Lieferanten genügten dafür nicht. Die ESTV ist nicht verpflichtet, die Belege selbst zu suchen **a-1705-2023**.

Nachweis der Bezahlung (Abs. 3) und Beweislast

Inhalt der Nachweispflicht

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut ist die tatsächliche Bezahlung der Vorsteuer eine Anspruchsvoraussetzung. Vorbehalten bleibt Art. 28a MWSTG **a-3704-2024**.

Weil der Vorsteuerabzug die Steuer mindert, trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast. Das Bundesgericht hält fest: «Da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt, trägt die steuerpflichtige Person die entsprechende Beweislast» («S'agissant d'un élément qui diminue la charge fiscale, c'est la personne assujettie qui supporte le fardeau de la preuve y relatif») **9C_111/2023**.

Der Nachweis ist an keine Form gebunden (Art. 81 Abs. 3 MWSTG) **a-3704-2024**. In der Regel wird er mit Buchungs- und Zahlungsbelegen erbracht. «Eine Rechnung sagt grundsätzlich noch nichts darüber aus, ob der Leistungsempfänger die Vorsteuern an den Leistungserbringer bezahlt hat» **a-5710-2022**. Gelingt der Nachweis nicht oder wird die Vorsteuer nie entrichtet, ist der Abzug zu verweigern oder rückgängig zu machen **a-5710-2022**.

Barzahlungen

Barzahlungen werden im Einzelfall frei gewürdigt. Im Urteil 9C_111/2023 genügten die Rechnungen allein nicht, um angebliche Barzahlungen zu belegen. Gegen den Abzug sprachen mehrere Umstände **9C_111/2023**:

- Es lag kein Bank- oder Postbeleg vor.
- Die Buchhaltung wies schwere Mängel auf.
- Die Lieferanten waren gelöscht, sodass sich die Zahlung bei ihnen nicht mehr überprüfen liess.

Eine Verletzung von Art. 81 Abs. 3 MWSTG verneinte das Bundesgericht **9C_111/2023**.

Anders entschied das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-5389/2024. Dort lag eine formgerechte Rechnung mit Firmenstempel, Unterschrift und dem Vermerk «payé cash» vor. Sie wurde durch Buchungen gestützt, und das Gericht anerkannte den Abzug **a-5389-2024**.

Zahlung durch Dritte

Massgebend ist die wirtschaftliche Belastung. Unter altem Recht hat das Bundesgericht für das Vergütungsverfahren entschieden:

«Drittbezahlung bei entsprechender wirtschaftlicher Belastung des Leistungsempfängers ist für Vorsteuerabzug und Vorsteuervergütung unschädlich.» Ein direkter Nachweis, dass die Zahlung beim Leistungsempfänger abgeflossen ist, war nicht erforderlich **2C_207/2013**.

Das Bundesverwaltungsgericht wendet unter Art. 28 Abs. 3 MWSTG denselben Massstab an, nämlich ob die Vorsteuer «bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen» wurde. Im Urteil A-5710/2022 scheiterte der Nachweis jedoch: Die WIR-Zahlungen waren von Schwestergesellschaften als Kontoinhaberinnen geleistet worden **a-5710-2022**.

Schuldanerkennungen und Bestätigungen

Eine Schuldanerkennung mit Zahlungsplan für unbezahlte Rechnungen ist keine Zahlung. Ebenso wenig genügt eine blosse schriftliche Bestätigung des Lieferanten, wenn die Beträge in der Buchhaltung nicht erscheinen. Wo Leasingraten und Restzahlungen nachweislich verbucht waren, hiess das Gericht die Beschwerde dagegen teilweise gut **a-1007-2024**.

Ermessenseinschätzung

Auch bei einer Ermessenseinschätzung schätzt die ESTV die Vorsteuern nicht pauschal mit. Nicht belegte Vorsteuern werden gestrichen, selbst wenn «nicht ausgeschlossen werden kann», dass solche Vorsteuern angefallen sind **a-2713-2024**.

Die Beweislast ist dabei nach Stufen verteilt:

- Die ESTV trägt die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen der Schätzung erfüllt sind.
- Die steuerpflichtige Person muss beweisen, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat.
- Sie muss zudem die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachweisen **a-2713-2024**.

Dieselbe Linie vertrat das Bundesgericht schon unter altem Recht. Eine ermessensweise Bestimmung des Vorsteuerabzugs rechtfertige sich nicht, wenn kein von der Steuerverwaltung verursachter Beweisnotstand besteht. Im beurteilten Fall hatten die Steuerpflichtigen zudem die Gelegenheit nicht genutzt, Bestätigungen der Leistungserbringer nachzureichen **2A.558/2005**. Ob ein von der Behörde verursachter Beweisnotstand eine Schätzung der Vorsteuern verlangen könnte, liess das Urteil offen. Es verneinte einen solchen Notstand im konkreten Fall.

Fehlende Leistung, Steuerumgehung und Rechtsmissbrauch

Kein Abzug ohne Leistungsaustausch

Ohne Leistungsaustausch gibt es keinen Vorsteuerabzug. Im Urteil 2C_933/2012 zahlte ein Verband Beiträge an Käsereien, ohne dass diese ihm eine Gegenleistung erbrachten. Das Bundesgericht verneinte deshalb einen mehrwertsteuerlichen Umsatz und schloss den Abzug aus. Ob es sich um Preisergänzungen handelte, liess es offen. Das Urteil erging zum alten Recht **2C_933/2012**.

Steuerumgehung

Eine Steuerumgehung setzt drei Elemente voraus **a-5200-2018**:

- eine ungewöhnliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Gestaltung,
- die allein zur Steuerersparnis gewählt wurde,
- und die tatsächlich zu einer erheblichen Ersparnis führen würde.

Folge ist, dass die zivilrechtliche Struktur für die Eigennutzung nicht anerkannt wird. In diesem Umfang besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug. Für den Anteil, der auf unabhängige Dritte entfällt, bleibt der Abzug bestehen **a-5200-2018**.

Die Grenze zeigt das Urteil 2C_711/2013. Die überwiegende Nutzung durch die wirtschaftlich berechtigte Person ist nur ein Indiz. Wurde eine Steuerumgehung verneint, liegt in der «privaten» Verwendung kein Umgehungstatbestand **2C_711/2013**.

Übermässige Privatnutzung von Flugzeugen wird bereits über die unternehmerische Zuordnung erfasst, sodass es dort keiner Umgehungsprüfung bedarf (siehe Private Nutzung durch wirtschaftlich Berechtigte) **9C_775/2023**.

Rechtsmissbrauch

Unabhängig von der Steuerumgehung kann die Berufung auf den Zeitpunkt der Rechnung rechtsmissbräuchlich sein. Das bejahte das Bundesgericht für eine konzerninterne Neuverrechnung, die erst nachträglich mit MWST erfolgte (siehe Saldosteuersatzmethode und Methodenwechsel) **9C_502/2025**.

Korrektur, Verjährung und Rückforderung

Wird das aufgewendete Entgelt nachträglich korrigiert, ist der Vorsteuerabzug in dem Zeitpunkt anzupassen, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt wird (Art. 41 Abs. 2 MWSTG) **Art. 41 MWSTG**.

Vorsteueransprüche unterliegen der Festsetzungsverjährung nach Art. 42 MWSTG. Die relative Frist beträgt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Unterbrechungen führen zu einer neuen Frist von zwei Jahren. Absolut verjährt das Festsetzungsrecht nach zehn Jahren **Art. 42 MWSTG**.

Die Verjährung wirkt in beide Richtungen. Nach dem Bundesgericht kann für eine verjährte Periode, für die kein Betrag deklariert und bezahlt wurde, «nicht nur die ESTV, sondern auch die Beschwerdeführerin» keinen Betrag mehr fordern. Korrekturen ausserhalb der Finalisierungsfrist werden höchstens dann rechtskräftig, wenn sie effektiv bezahlt wurden **9C_158/2024**. Im Urteil 9C_775/2023 führte die absolute Verjährung dazu, dass die Vorsteuerkorrektur der ESTV für die Steuerperiode 2013 entfiel **9C_775/2023**.

Auch eine Vorsteuer, die im Verlagerungsverfahren mit der Einfuhrsteuer verrechnet wurde, kann die ESTV zurückfordern, wenn sich der Abzug nachträglich als unrechtmässig erweist. Dass kein Geld geflossen ist, ändert an ihrer Zuständigkeit nichts **a-601-2019**. Dieses Urteil hob das Bundesgericht teilweise auf. In BGE 148 II 233 bestätigte es aber, dass der Vorsteuerabzug auf den Einfuhrsteuern wegen Steuerumgehung zu verweigern war **BGE 148 II 233**.

Prüfpunkte für die Praxis

- Zeitpunkt: Für Leistungen aus der Zeit vor der Eintragung ist festzuhalten, wann die Rechnung empfangen wurde und ob die Leistung bei Aufnahme der Tätigkeit noch nicht verbraucht war. Bei Beratungsleistungen ist die Verbrauchsvermutung gezielt zu widerlegen **9C_756/2023 a-1763-2020**.
- Methodenwechsel: Nach einem Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode können Vorsteuern auf Leistungen aus Saldosteuerjahren nicht durch spätere Rechnungen nachgeholt werden **9C_502/2025**.
- Rechnungen: Rechnungen ohne Steuerbetrag oder Steuersatz, etwa mit dem blossen Vermerk «TTC», sind zeitnah berichtigen zu lassen oder durch Belege zu ergänzen, die zur selben Zeit entstanden sind **a-1418-2023 a-5389-2024**.
- Leistungsempfänger: Bei Konzern- und Agenturstrukturen ist zu dokumentieren, wer mehrwertsteuerlich Leistungsempfänger ist. Wer die Rechnung bloss erhält oder bezahlt, ist dies nicht ohne Weiteres **a-5046-2021 a-2099-2026**.
- Zahlung: Die Zahlung ist über Bank- oder Postbelege nachvollziehbar zu machen. Barzahlungen und Zahlungen durch Dritte sind besonders sorgfältig zu belegen **9C_111/2023 a-5710-2022**.

- Einfuhr: Den Abzug der Einfuhrsteuer und das Verlagerungsverfahren kann nur nutzen, wer unmittelbar nach der Einfuhr wirtschaftlich über die Ware verfügt und die Steuer selbst trägt **2C_219/2019 a-6701-2024**.
- Fristen: Nicht geltend gemachte Vorsteuern sind innerhalb der Festsetzungsverjährung zu korrigieren **9C_158/2024**.