



## MWST – Auswirkungen Entscheid Bundesgericht betr. Vorsteuern kurz erklärt

# Einleitung

Bei unserem diesjährigen Info-Cocktail hielt Tobias Meier Kern von PwC einen Vortrag über die bedeutsame Änderung der Mehrwertsteuern und dessen Vorsteuerthematik im öffentlichen Gemeinwesen aufgrund eines aktuellen Bundesgerichtsentscheids, der sofort in Kraft tritt. Aufgrund der weitreichenden Auswirkungen dieser Entscheidung bat der Vorstand Herrn Tobias Meier Kern und sein Team, die Thematik in einem Gastbeitrag in unserem "Gewusst wie" näher zu erläutern.

## Warum PwC

PwC, vertreten durch Tobias Meier Kern und sein Team, spielte eine entscheidende Rolle bei der Entstehung dieses Bundesgerichtsentscheids. Dieser wurde ausgelöst, als eine Gemeinde im Kanton Zürich gegen einen Beschluss der Mehrwertsteuerbehörde Rekurs einlegte. Daher haben wir uns direkt an die Beteiligten gewandt, um diese Angelegenheit im Rahmen unseres Verbandes aus erster Hand zu behandeln.

Es ist wichtig zu betonen, dass jede Gemeinde oder Stadt frei ist, allfällige nächste Schritte in Bezug auf diese Angelegenheit mit einem anderen Beratungsunternehmen zu unternehmen oder eigenständig zu bearbeiten. Unser Gastbeitrag konzentriert sich ausschliesslich auf den Inhalt und die Auswirkungen dieses Bundesgerichtsentscheids.

## Empfehlung, nächste Schritte

In Bezug auf Empfehlung und nächste Schritte: Dieser Entscheid kann erhebliche finanzielle Auswirkungen auf vergangene und zukünftige Investitionen haben. Aus diesem Grund empfiehlt der Vorstand des VZF's, diese Thematik in der eigenen Gemeinde oder Stadt eingehend zu analysieren. Eine konkrete Empfehlung bezüglich der Wahl zwischen externer Beratung oder der Eigenbearbeitung mit den vorhandenen Ressourcen gibt es nicht.

## Danke

Der Vorstand möchte sich an dieser Stelle bei Tobias Meier Kern und seinem Team für den äusserst wertvollen Gastbeitrag rund um das Thema des Bundesgerichtsentscheides bezüglich Vorsteuern bedanken.

# Gastbeitrag PwC

## Einleitung

Ist Mehrwertsteuer ein Thema bei Gemeinden, Städten und Kantonen? Diese Frage mag wohl etwas eigenartig scheinen, zumal die Mehrwertsteuer vor langer Zeit eingeführt und routiniert in der Buchhaltung etabliert ist. In der Regel haben die meisten Gemeinwesen Abteilungen, sogenannte Dienststellen, die ihre Leistungen mit Mehrwertsteuer verrechnen müssen. Als typische Beispiele sollen hier Abwasser, Abfuhrwesen, Gemeindewerke, Schwimmbäder und Sportanlagen erwähnt werden. Diese Dienststellen rechnen häufig mit der sogenannten Pauschalsteuersatzmethode («PSS») ab, was bedeutet, dass man sich nicht um die Vorsteuer bemühen muss, da diese mit der PSS bereits abgegolten ist. Neben diesen speziellen Dienststellen stellt die Mehrwertsteuer eigentlich nur noch einen Kostenfaktor dar, da in der Regel alle Ausgaben und Investitionen inklusive Mehrwertsteuer budgetiert werden. Mehrwertsteuer ist also entweder kein Thema oder war bis anhin nur mit Unannehmlichkeiten verbunden.

Dieser Eindruck wurde noch verstärkt durch die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, wonach bei Investitionen grundsätzlich kein Vorsteuerabzug möglich ist, wenn die Investition mit Steuergeldern finanziert wird. Dies unabhängig davon, ob mit der Investition steuerbare Umsätze erzielt werden (z.B. Sanierung des Freibades oder anderer Sportanlagen mittels Steuergelder, Eintrittsgelder sind steuerbare Umsätze) oder nicht. Die Eidg. Steuerverwaltung begründete ihre Praxis damit, dass die Verwendung von Steuergeldern eine Subvention darstelle.

Durch einen Entscheid des Bundesgerichts vom 22. November 2022 (und bestätigt durch eine weitere Entscheidung des Bundesgerichts vom 3. April 2023) hat sich dies jedoch grundlegend geändert: Kantone, Gemeinde und Städte können grundsätzlich für die Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft substantielle Mehrwertsteuerbeträge zurückfordern. Oder anders gesagt: Mehrwertsteuer ist nicht mehr nur mühsam und teuer, sondern es können effektiv Kosten eingespart werden.

## Rechtlicher Hintergrund

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge gelten gemäss MWSTG nicht als Entgelt, d.h. sie stellen keine Bezahlung für eine erbrachte Leistung dar. Erhält eine Unternehmung oder eine Dienststelle Subventionen, so führt das bei der Empfängerin der Subvention zu einer Kürzung der Vorsteuer. Bestehen beispielsweise die Einnahmen eines Theaters zu 70 % aus Defizitbeiträgen von Kanton und/oder Gemeinde und zu 30 % aus steuerbaren Einnahmen aus dem Ticketverkauf und Cateringeinnahmen, so darf das steuerpflichtige Theater lediglich 30 % der bezahlten Vorsteuern zurückfordern. Die restlichen 70 % der Vorsteuern stellen somit einen Kostenfaktor dar.

Gemäss Eidg. Steuerverwaltung galt dies auch für Zahlungen innerhalb des Gemeinwesens. Der Fall der Gemeinde Volketswil, welcher dem Bundesgericht zur Beurteilung vorgelegt wurde, zeigt dies exemplarisch: Die Dienststelle Liegenschaften der Gemeinde Volketswil baute ein neues Gemeindehaus, welches vollumfänglich für steuerbare Zwecke genutzt wird (Vermietung mit Option an andere Dienststellen und an Dritte). Entsprechend forderte die Dienststelle sämtliche Vorsteuern auf den Baukosten zurück. Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle verweigerte die Eidg. Steuerverwaltung die Rückerstattung der Steuer mit der Begründung, dass die Finanzierung mit Steuergeldern durch die Finanzabteilung an die Abteilung Liegenschaften eine Subvention darstelle. Die Eidg. Steuerverwaltung ging mit anderen Worten davon aus, dass auch innerhalb eines Gemeinwesens Subventionen bezahlt werden können und dass dies für sämtliche Investitionen gilt, die mit Steuergeldern finanziert werden.

Durch diese Praxis der Eidg. Steuerverwaltung konnten Gemeinwesen während mehr als 20 Jahren keine Vorsteuern auf solchen Investitionen geltend machen und hatten Mehrwertsteuerkosten von vermutlich mehr als einer Milliarde Franken zu tragen. Oder um es deutlicher zu sagen: die Gemeinden, Städte und Kantone haben folglich (verdeckt) den Bund finanziert bzw. eine Art verdeckte und vom Gesetzgeber nicht vorgesehene

Steuer bezahlt. Der Entscheid des Bundesgerichts vom 22. November 2022 beseitigt endlich diese ungerechtfertigte Belastung von Gemeinden, Städten und Kantonen.

Das Bundesgericht hat sich im genannten Entscheid vereinfacht gesagt mit der Frage auseinandergesetzt, ob Mittelflüsse innerhalb eines Gemeinwesens überhaupt eine Subvention darstellen können. Dabei hat das Bundesgericht wesentliche Aussagen getroffen und damit den bislang systemwidrigen Konsequenzen infolge der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung ein Ende gesetzt:

- Das Bundesgericht hat bestätigt, dass es sich nur dann um eine Subvention handeln kann, wenn der entsprechende Beitrag «verloren» ist, also der Subventionsgeber den Beitrag nicht mehr zurückerhalten kann. Sofern jedoch der Beitrag im Falle der Liquidation oder eines Verkaufes des Empfängers an den Geber zurückfliesst, ist es keine Subvention, sondern eine Art Einlage (und Einlagen haben keine negativen Auswirkungen auf das Recht auf Vorsteuerabzug).
- Die Begriffe «Subvention» und «andere öffentlich-rechtliche Beiträge» sind nicht ausdehnend zu verstehen bzw. die daraus resultierenden Folgen in der Vorsteuerabzugskürzung muss aus Gründen der Systemkonformität beschränkt bleiben.
- Bei rein buchmässigen Mittelflüssen zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens ohne entsprechende Gegenleistung fehlt der Ausgaben- bzw. der Einnahmencharakter und sie sind somit nicht vergleichbar mit Mittelflüssen aus dem

Gemeinwesen an private Empfänger. Mit anderen Worten kann es sich bei Mittelflüssen innerhalb eines Gemeinwesens nie um eine Subvention handeln.

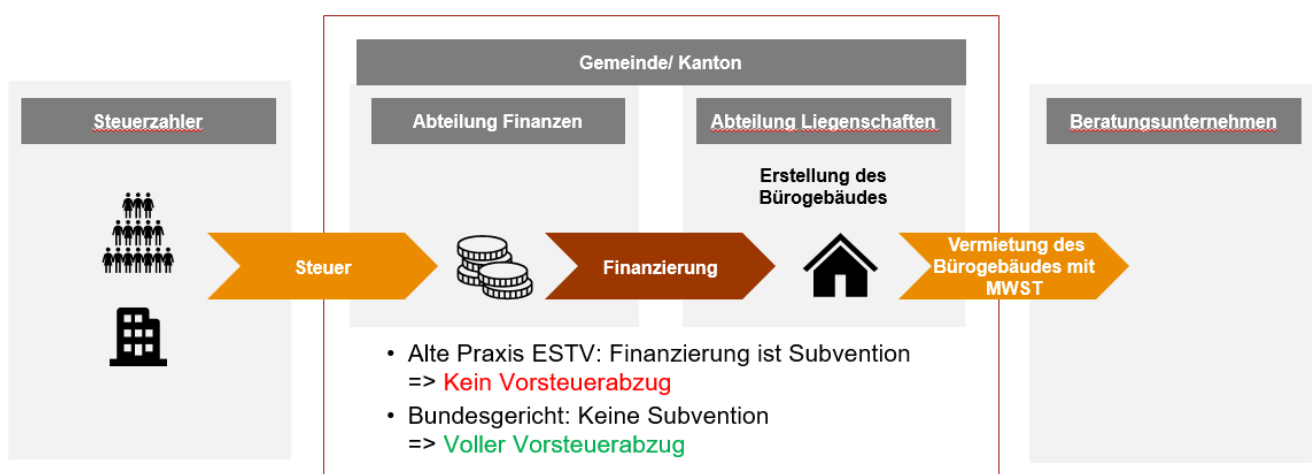
Was bedeutet dieser Entscheid nun für die Gemeinden, Städte und Kantone?

1. Vorsteuern für die Infrastruktur können zurückgefordert werden, soweit die betreffende Dienststelle steuerbare Umsätze erzielt.
2. Werden Betriebsdefizite von Dienststellen mit Steuergeldern innerhalb desselben Gemeinwesens finanziert, ist trotzdem der volle Vorsteuerabzug möglich, vorausgesetzt die betreffende Dienststelle erzielt Umsätze aus steuerbaren Tätigkeiten.

Nun stellt sich für viele Dienststellen die Frage, was zu tun ist, wenn z.B. noch mit der PSS abgerechnet wird. In welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen können Vorsteuern geltend gemacht werden?

Grundsätzlich gibt es drei interessante Bereiche, in welchen Vorsteuern geltend gemacht und somit Kosten gespart werden können:

1. Vorsteuern auf Infrastruktur, welche in den letzten 20 Jahren bezahlt wurden, nachträglich zurückfordern
2. Vorsteuern auf den laufenden Kosten der (ev.) letzten 5 Jahre und für die Zukunft zurückfordern
3. Sicherstellen, dass Vorsteuern auf geplanten Investitionen vollumfänglich zurückgefordert werden können.



Um vom Bundesgerichtsentscheid profitieren und die entsprechenden Vorsteuern geltend machen zu können, muss ein Gemeinwesen bzw. die entsprechende Dienststelle folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Die Dienststelle muss nach der effektiven Methode abrechnen bzw. zur effektiven Methode wechseln (bei Anwendung der PSS sind die Vorsteuern stets abgegolten, somit können keine weiteren Vorsteuern geltend gemacht werden).
2. Die Dienststelle muss steuerbare Umsätze erzielen. Wird die effektive Methode angewendet, ist es auch möglich, von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze freiwillig zu versteuern (sog. Option) und somit auch auf diesen Umsätzen die Vorsteuer geltend zu machen (bei Anwendung der PSS war keine freiwillige Versteuerung dieser Umsätze möglich).

Die berechtigte Frage ist natürlich, bei welchen Sachverhalten denn effektiv Vorsteuern geltend gemacht werden können. Die folgenden Beispiele sollen das aufzeigen.

## Beispiele

### 1. Schwimmbad

Eine Gemeinde betreibt ein nicht kostendeckendes Schwimmbad. Die Dienststelle «Schwimmbad» durfte infolge des erhaltenen (gemeindeinternen) Defizitbeitrages auf einem Teil der Aufwendungen keine Vorsteuern zurückfordern. Wurde das Schwimmbad saniert oder erweitert und der Umbau mit Steuergeldern finanziert, erhöhten sich die Baukosten um die nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer, da gemäss alter Praxis der ESTV gar kein Vorsteuerabzug möglich war.

Vorausgesetzt die Dienststelle Schwimmbad rechnet nach der effektiven Methode ab, hat die betreffende Dienststelle nun die Möglichkeit,

- die Vorsteuern auf den laufenden Kosten grundsätzlich vollumfänglich zurückzufordern (es muss lediglich ev. noch eine Vorsteuerkorrektur für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze wie z.B. Vermietung von Schwimmbahnen an Vereine vorgenommen werden), und
- bei sämtlichen Investitionen in der Zukunft die Vorsteuern geltend zu machen.
- Sowohl auf den laufenden Kosten wie auch auf den Investitionen können zudem Vorsteuern, die in den letzten 5 Jahren

angefallen sind, nachträglich noch geltend gemacht werden.

### 2. Sportpark / Eishalle

Eine Gemeinde betreibt Sportanlagen und/oder plant, Sportanlagen wie z.B. eine Eishalle oder einen Sportpark zu errichten. Bis anhin wurden die Baukosten – wie eingangs erwähnt – mit Mehrwertsteuer kalkuliert. In der Regel werden mit z.B. Eishallen einerseits steuerbare Umsätze (Einzeleintritte), andererseits von der MWST ausgenommene Umsätze (Vermietung an Vereine) erzielt und zudem ein Defizitbeitrag von der Gemeinde geleistet. Wenn wir nun davon ausgehen, dass die Eintritte mit PSS abgerechnet wurden, dann kann durch einen Wechsel zur effektiven Methode dank der neuen Rechtslage folgendes erreicht werden:

- Es kann für die Vermietung an die Vereine optiert werden, was es erlaubt, auf einem Teil der in den letzten 20 Jahren angefallenen Vorsteuern auf Investitionen nachträglich die Vorsteuer geltend zu machen;
- Es können ab sofort alle Vorsteuern auf sämtlichen laufenden Kosten und Investitionen vollumfänglich geltend gemacht werden

Anders verhält es sich, wenn die Anlage (z.B. Sportpark, Theater, etc.) in eine Gesellschaft (Stiftung, Kapitalgesellschaft, Genossenschaft, etc.) ausgegliedert wird, welche die Anlage im Auftrag der Gemeinde betreibt:

- die Finanzierung von Investitionen durch Einlagen der Gemeinde gilt nicht als Subvention und führt ebenfalls nicht zu einer Vorsteuerkürzung bei der entsprechenden Gesellschaft;
- Defizitbeiträge der Gemeinde an die Gesellschaft qualifizieren (weiterhin) als Subventionen und führen bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Vorsteuerabzugskürzung.

Optimierungsmöglichkeiten sollten ebenfalls in Betracht gezogen werden. Eine steuerplanerische Gestaltung zeigen folgende Beispiele:

### 3. Museum

Von Gemeinwesen betriebene Museen sind in der Regel nicht kostendeckend und werden mit Defizitbeiträgen durch eine Stadt oder Gemeinde finanziert. Die Eintritte in das Museum sind von der Steuer ausgenommen. Somit besteht keine Möglichkeit, Vorsteuern

auf Investitionen und auf den Kosten für den laufenden Betrieb zurückzufordern.

Die betreffende Dienststelle hat jedoch die Möglichkeit, die Eintritte freiwillig zum reduzierten Satz von 2,5 % (bzw. 2,6 % ab 1.1.24) zu versteuern (Option). Die Kosten für den laufenden Betrieb sowie Investitionen sind in der Regel mit dem Normalsatz von 7,7 % (bzw. 8,1 % ab 1.1.24) belastet. Mit der Option hat die betreffende Dienststelle die Möglichkeit, die Vorsteuern zurückzufordern. Nach der bisherigen Praxis der Eidg. Steuerverwaltung hätte die Dienststelle jedoch die Vorsteuern im Umfang der Defizitdeckung (Annahme 80 %) kürzen müssen. Da nun die Mittelflüsse innerhalb desselben Gemeinwesens nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung führen, können die Aufwendungen und Investitionen vollumfänglich von der Steuer entlastet werden. Mit der freiwilligen Versteuerung der Eintritte zum Satz von 2,5 % dürfte die betreffende Dienststelle in diesem Beispiel von einem regelmässigen Vorsteuerüberschuss profitieren. Gleichzeitig können Vorsteuern auf Investitionen der letzten 20 Jahre nachträglich im Rahmen der Einlageentsteuerung geltend gemacht werden, d.h. pro abgelaufenem Kalenderjahr reduzieren sich die Vorsteuern um 5 %.

#### 4. Gebäudevermietung

Ein Wechsel zur effektiven Methode lohnt sich auch, wenn eine Stadt im Besitz von Liegenschaften ist und diese an Dritte (z.B. Theater oder Gewerbe) vermietet. Eine freiwillige Versteuerung der Mieterträge (Option) ist mit der Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode nicht zulässig. Investiert die Stadt nun in eine Sanierung, Umbau oder in eine Erweiterung, kann mit dem Wechsel zur effektiven Methode auch für die freiwillige Versteuerung optiert werden. Mit einer freiwilligen Versteuerung der Mieterträge kann die Stadt die Investitionen von der Steuer entlasten. Nutzen die Mieter die Räumlichkeiten für steuerbare Tätigkeiten und rechnen diese ebenfalls nach der effektiven Methode ab, dürfte die Mehrwertsteuer auf den Mietrechnungen nicht zu einer Kostenbelastung führen. Eine Analyse eine allfällige Option ist in diesem Fall besonders empfehlenswert, wenn Investitionen in der Vergangenheit getätigt wurden. Auch hier ist eine Einlageentsteuerung möglich, das heisst die Vorsteuern auf Investitionen der letzten 20 Jahre können nachträglich (um 5% pro abgelaufenem Kalenderjahr reduziert) geltend gemacht werden.

## Schlussfolgerung

Durch die neue Rechtslage bietet sich Gemeinwesen eine grosse Chance, die Kosten für die Gegenwart und Zukunft schmerzlos zu senken und möglicherweise Geld von der ESTV für Projekte der letzten 20 Jahre zurückzuerhalten. Heute rechnen viele Dienststellen von Gemeinwesen nach der sogenannten Pauschalsteuersatzmethode ab, womit eine Rückforderung von Vorsteuern abgegolten bzw. im zugeteilten Pauschalsteuersatz berücksichtigt ist.

Wir empfehlen dringend, eine Gesamtbeurteilung der Dienststellen vorzunehmen, welche steuerbare oder ausgenommene Ausenumsätze haben und ggf. einen Wechsel zur effektiven Methode zu prüfen, auch unter Berücksichtigung der Möglichkeit zur Option von Umsätzen und der Möglichkeit, nachträglich Vorsteuern der letzten 20 Jahre geltend machen zu können.

Stehen grössere Investitionen für Projekte an, die steuerbare Erträge generieren werden, ist unserer Meinung ein Umstieg auf die effektive Methode fast schon zwingend. Entscheidend ist, dass der Umstieg auf die effektive Methode vor Beginn der Nutzung des entsprechenden Objektes stattfindet. Ein verpasster rechtzeitiger Umstieg kann Millionen kosten.

## Verfasst von

Tobias Meier Kern, PwC Schweiz  
Yvonne Langenegger, PwC Schweiz

