

Mehrwertsteuer: Vorsteuerkürzungen bei Gemeinwesen



Benjamin Trunz
eidg. dipl. Steuerexperte

Aufgrund einer breiten Auslegung des Subventionsbegriffs durch die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») wurde die Vorsteuerabzugsberechtigung bei Gemeinwesen in vielen Fällen stark eingeschränkt. Dadurch bestanden für Gemeinwesen nur geringe mehrwertsteuerliche Anreize, nach der effektiven Methode abzurechnen oder sich freiwillig der Mehrwertsteuer («MWST») zu unterstellen. Durch die neuere Rechtsprechung könnte sich dies nun ändern.



Mehrwertsteuerliche Grundlagen

Neben den hoheitlichen Tätigkeiten können Gemeinwesen auch steuerbare, unternehmerische Tätigkeiten ausüben. Typische Beispiele dafür sind die Lieferung von Elektrizität, die Beförderung von Personen oder der Betrieb von Sportanlagen wie Badeanstalten oder Kunsteisbahnen. Werden definierte Umsatzgrenzen überschritten, führt dies zu einer obligatorischen MWST-Pflicht. Steuerpflichtig werden die einzelnen autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, wobei sich die Definition der Dienststellen für Zwecke der MWST nach dem organisatorischen Aufbau des Gemeinwesens richtet.

Mit der MWST-Pflicht stellt sich auch immer die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung. Diese Thematik ist bei Privatbetrieben und Gemeinwesen grundsätzlich gleich geregelt. So darf ein mehrwertsteuerpflichtiges Gemeinwesen die bezahlte MWST auf gekauften Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich als Vorsteuer zurückfordern, sofern es diese Gegenstände und Dienstleistungen ausschliesslich im Rahmen seiner steuerbaren, unternehmerischen Tätigkeit verwendet. Deckt ein mehrwertsteuerpflichtiges Gemeinwesen diese Ausgaben jedoch teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (hoheitliche Tätigkeit, von der Steuer ausgenommene Leistungen, Subventionen usw.), hat es seinen Vorsteuerabzug anteilmässig zu kürzen.

In der Praxis weisen mehrwertsteuerpflichtige Dienststellen des Gemeinwesens häufig ein strukturelles Defizit auf. Dieses Defizit wird durch das eigene Gemeinwesen oftmals mit allgemeinen Steuereinnahmen gedeckt. Die ESTV qualifizierte diese Defizitdeckung als Subvention im Sinne des

MWST-Gesetzes, was eine anteilmässige Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge hatte.¹ Dies führte wiederum dazu, dass manche Dienststellen auf eine Abrechnung der MWST nach der effektiven Methode verzichteten und stattdessen die vereinfachte Abrechnungsmethode mit Pauschalsteuersätzen anwendeten. Die geschuldete Steuer wird bei Anwendung dieser Methode mittels Multiplikation des Umsatzes (inkl. MWST) mit dem von der ESTV bewilligten Pauschalsteuersatz berechnet. Folglich müssen bei dieser Methode keine Vorsteuerkürzungen berechnet werden.

Bundesgerichtsurteile vom 22.11.2022 (2C_2/2022)² und vom 03.04.2023 (9C_736/2022)³

In einem aktuellen Entscheid musste das Bundesgericht beurteilen, ob die Praxis der ESTV in Bezug auf die Subventionen innerhalb des Gemeinwesens rechtens ist. Es entschied, dass die gemeindeinterne Finanzierung durch allgemeine Mittel (d. h. Steuergelder) nicht als Subvention für Zwecke der MWST qualifiziert. Das Bundesgericht stellte generell fest, dass Mittelflüsse innerhalb desselben Gemeinwesens keine Subventionen darstellen können. Folglich können solche Mittelflüsse auch nicht zu Vorsteuerkürzungen führen. In einem Folgeurteil stellte das Bundesgericht zudem klar, dass dieser Grundsatz sowohl bei nicht spezialfinanzierten Dienststellen als auch bei spezialfinanzierten Dienststellen anwendbar ist.

Fazit / Auswirkungen

Aus Sicht der mehrwertsteuerpflichtigen Gemeinwesen sind die beiden erwähnten Gerichtsurteile sehr erfreulich. Dadurch kann sich die Vorsteuerabzugsberechtigung deutlich verbessern, was bei den Gemeinwesen zu effektiv tieferen

Finanzierungskosten führt. Die beiden Urteile können vor allem für die nachfolgenden drei Kategorien von Dienststellen des Gemeinwesens Vorteile bringen:

- Bereits für die MWST registrierte Dienststellen, welche nach der effektiven Methode abrechnen (der naheliegendste Fall): Diesen Dienststellen wird empfohlen, die vergangenen MWST-Abrechnungen durchzusehen. Wurde aufgrund von gemeindeinternen Subventionen eine Vorsteuerkürzung vorgenommen, sollte diese innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist korrigiert werden können. Bei zukünftigen Abrechnungen ist darauf zu achten, dass keine Vorsteuerkürzungen aufgrund von gemeindeinternen Subventionen mehr vorgenommen werden.
- Bereits für die MWST registrierte Dienststellen, welche nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen (der mittlere Fall): Für vergangene Perioden sollte hier grundsätzlich keine Verbesserung mehr möglich sein. Zukünftig sollte aber insbesondere vor grösseren Investitionen mit einer Finanzierung durch das eigene Gemeinwesen überprüft werden, ob ein Wechsel auf die effektive Abrechnungsmethode mit steuerlichen Vorteilen verbunden ist.
- Nicht für die MWST registrierte Dienststellen (der kniffligste Fall): Falls in der Vergangenheit grössere Investitionen mit einer Finanzierung durch das eigene Gemeinwesen getätigt wurden oder solche in Zukunft anstehen, sollte überprüft werden, ob damit steuerbare Umsätze erzielt werden kön-

nen und sich deshalb eine MWST-Registrierung lohnt. Bspw. bei der Liegenschaftsvermietung besteht die Möglichkeit der Optierung, sodass die Gebäudeteile zukünftig inkl. MWST vermietet werden. Die für die MWST registrierten Mieter können die bezahlte MWST als Vorsteuer zurückfordern und für die Dienststelle eröffnen sich erhebliche neue Vorsteuerabzugsmöglichkeiten.

Falls Sie als finanzverantwortliche Person oder als Entscheidungsträger des Gemeinwesens bei der obigen Analyse oder bei der Deklaration der zusätzlichen Vorsteuer Unterstützung benötigen, stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Impressum

Redaktionelle Verantwortung:
Martin Laube, eidg. dipl. Steuerexperte und Jurist
Kontakt: Ivan Sedleger, ivan.sedleger@provida.ch,
Leiter Marketing & Kommunikation
Produktion: Heussercrea AG, St.Gallen
Druck: Niedermann Druck AG, St.Gallen

1. Vgl. MWST-Branchen-Info 19, Ziffer 7.



2. Abrufbar unter:
2C_2/2022 22.11.2022
Schweizerisches Bundesgericht (bger.ch)



3. Abrufbar unter:
9C_736/2022 03.04.2023
Schweizerisches Bundesgericht (bger.ch)

