



Datum: 07.06.2023

Autor: Sandro Scheidegger



SANDRO SCHEIDEGGER

AUSWIRKUNGEN VON MITTELFLÜSSEN UND FINANZIERUNG IN GEMEINWESEN AUF DIE MWST [1]

Analyse der aktuellen Rechtsprechung und der Auswirkungen in der Praxis

Die mehrwertsteuerliche Behandlung sowohl von Mittelflässen von Gemeinwesen an private Unternehmen als auch die Finanzierung innerhalb der Gemeinwesen stellt aufgrund verschiedener Abgrenzungsfragen eine grosse Herausforderung dar. In jüngster Zeit sind verschiedene Gerichtsurteile ergangen, die erhebliche Auswirkungen auf die MWST-Situation von Gemeinwesen haben.

1. HINTERGRUND

1.1 Allgemeine Vorbemerkungen. Gemeinwesen nehmen in vielfältiger Weise am Wirtschaftsleben teil. Einerseits indirekt durch die Unterstützung privater Unternehmen mit Geld- oder Sachleistungen. Andererseits direkt durch die Ausübung unternehmerischer Tätigkeiten wie bspw. den Betrieb von Elektrizitätswerken, Spitälern und Schwimmbädern oder die Vermietung von Liegenschaften. Dafür werden in der Praxis verschiedene rechtliche Strukturen mit unterschiedlichen Finanzierungsmodellen geschaffen. So kann bspw. ein Elektrizitätswerk gemeinwesenintern als Dienststelle mit Spezialfinanzierung oder ausgelagert in Form einer öffentlich-rechtlichen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit betrieben werden. Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) sieht zahlreiche gemeinwesenspezifische Regelungen vor, die erhebliche Auswirkungen auf die MWST-Belastung der Gemeinwesen und privater Unternehmen haben können. Spätestens seit das Bundesgericht in einem Leitescheid im November 2022 entschieden hat, dass gemeinweseninterne Mittelflässe keine Subvention mit der Folge einer Vorsteuerkürzung darstellen, sollten bestehende und geplante Strukturen unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung überprüft werden. Bei Mittelflässen an andere Gemeinwesen und an private Unternehmen liegt die Herausforderung weiterhin in der Abgrenzung von Subventionen

zu Entgelten für Leistungen. Die Teilrevision MWSTG soll mit einer klareren Definition des Subventionsbegriffs Abhilfe schaffen.

1.2 Wer gilt aus Sicht der MWST als Gemeinwesen?

Als Gemeinwesen (öffentliche Hand) und als Steuersubjekte i.S. des MWSTG gelten gemäss Art. 12 MWSTG die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Bei Letzteren handelt es sich um in- und ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften wie Zweckverbände, öffentlich-rechtliche Anstalten und Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie um einfache Gesellschaften von Gemeinwesen.

2. GELDFLÜSSE VON GEMEINWESEN UND IHRE MWST-FOLGEN

Bei Geldflüssen von der öffentlichen Hand muss in einem ersten Schritt unterschieden werden, ob ein Leistungsverhältnis resp. ein Entgelt für eine Leistung oder ein Nicht-Entgelt vorliegt. Bei Letzteren muss weiter unterschieden werden, ob ein Mittelfluss als Subvention bzw. anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag i. S. v. Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG (Subvention) oder als Einlage in Unternehmen i. S. v. Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG (Einlage) qualifiziert. Die Abgrenzung zwischen Entgelten, Subventionen und Einlagen muss vorgenommen werden, da sich daraus unterschiedliche MWST-Folgen ergeben.

2.1 Welche MWST-Folgen ergeben sich aus den verschiedenen Geldflüssen? Wenn ein *Leistungsverhältnis* vorliegt, richtet sich die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der Qualifikation der jeweiligen Leistung. Je nach Qualifikation (steuerbar, ausgenommen, befreit) und Ort der Leistung ergeben sich unterschiedliche MWST-Folgen. Für Leistungen, die von einem Gemeinwesen erbracht werden, sieht das Gesetz zwei Ausnahmebestimmungen vor. Leistungen inner-



SANDRO SCHEIDEGGER,
MASTER OF ARTS IN
BUSINESS & LAW UNIBE,
MAS IN MWST, KALAIOS
FACHHOCHSCHULE,
MANAGER TAX & LEGAL
SERVICES PWC SCHWEIZ

halb eines Gemeinwesens sowie Leistungen an gewisse Tochtergesellschaften, Anstalten und Stiftungen eines Gemeinwesens sind von der Steuer ausgenommen. Im Rahmen der Teilrevision des MWSTG soll der Kreis der unter die Ausnahmebestimmung fallenden Anstalten und Stiftungen erweitert werden. Neu sollen auch ausschliesslich von Gemeinwesen getragene (und nicht nur ausschliesslich von Gemeinwesen gegründete) Stiftungen oder Anstalten darunterfallen. Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist das Zurverfügungstellen von Personal zwischen verschiedenen Gemeinwesen. Das Erbringen von ausgenommenen Leistungen führt bei steuerpflichtigen Gemeinwesen, die nach der effektiven Methode abrechnen, zu Vorsteuerkorrekturen. Es steht ihnen allerdings frei, für die ausgenommenen Leistungen nach Art. 22 MWSTG zu optieren.

Liegt eine *Subvention* vor, unterliegt der Mittelfluss nicht der MWST. Beim Empfänger führen Subventionen jedoch zu Kürzungen des Vorsteuerabzugs. Die ESTV unterscheidet dabei zwischen objektbezogenen Subventionen, Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits und sonstigen Subventionen. Bei Ersteren müssen nur diejenigen Vorsteuern gekürzt werden, die im Zusammenhang mit dem Objekt stehen, welchem die Subvention direkt zugewiesen werden kann. Werden die Subventionen dagegen zur Deckung eines Betriebsdefizits ausgerichtet, muss die gesamte abzugsberechtigte Vorsteuer im Verhältnis der Subvention zum Gesamtumsatz gekürzt werden. Können die Subventionen dagegen keinem Objekt direkt zugeordnet werden und werden sie nicht zur Deckung eines Betriebsdefizits ausgerichtet, liegt eine sonstige Subvention vor. In diesem Fall kann die gesamte abzugsberechtigte Vorsteuer u. U. im Verhältnis der Subvention zum Gesamtaufwand anstatt zum Gesamtumsatz gekürzt werden [2].

Qualifiziert ein Mittelfluss als *Einlage*, unterliegt er nicht der MWST. Beim Empfänger führen Einlagen gemäss Art. 33 MWSTG nicht zu Kürzungen des Vorsteuerabzugs.

2.2 Wann liegt ein Leistungsverhältnis vor? Ein Leistungsverhältnis setzt den Austausch eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts gegen Entgelt voraus. Für die Abgrenzung zwischen einem Leistungsverhältnis und einem Nichtentgelt wird darauf abgestellt, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Mittelfluss und Leistung besteht. Ist dies zu bejahen, qualifiziert ein Mittelfluss als Entgelt für eine Leistung. Fehlt es dagegen an einer solchen Verknüpfung, liegt ein Nichtentgelt vor [3].

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vor, wenn sich ein Gemeinwesen eine individualisierte und konkrete Tätigkeit gegen Entgelt beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen [4]. Dies kann einerseits bei der Auslagerung von öffentlichen Aufgaben zutreffen, wenn ein Gemeinwesen solche Aufgaben an ein privates oder öffentlich-rechtliches Unternehmen zur Erbringung in eigenem Namen überträgt. Andererseits kann es auch zutreffen, wenn keine Auslagerung stattfindet und das Gemeinwesen die Ergebnisse aus den Tätigkeiten eines Unternehmens für seine eigenen Leistungen verwendet [5].

2.3 Wann liegt eine Subvention vor? Im MWSTG findet sich keine Legaldefinition der Subvention. Nach der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV liegt eine Subvention vor, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Die Subvention wird von der öffentlichen Hand [6] ausgerichtet;
- der Beitragszahler erhält keine konkrete Gegenleistung vom Begünstigten;
- die Subvention wird grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass usw.).

Subventionen können u. a. in Form von Geldzahlungen, Vorzugsbedingungen bei Darlehen oder Baurechten, Forderungsverzichten (z. B. bei einem Darlehen) oder in Form von verbilligten oder unentgeltlichen Natural- und Dienstleistungen ausgerichtet werden [7].

Gemäss Art. 29 MWSTV gelten als Subvention namentlich folgende Beiträge, die von Gemeinwesen ausgerichtet werden:

- Finanzhilfen i. S. v. Art. 3 Abs. 1 SuG [8];
- Abgeltungen i. S. v. Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- vergleichbare Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

Bei Finanzhilfen handelt es sich um geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten (Art. 3 Abs. 1 SuG). Als Abgeltungen gelten Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben ergeben (Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG). Als Finanzhilfen und Abgeltungen gelten somit nur Zuwendungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung. Mittelflüsse innerhalb des Gemeinwesens Bund stellen nach der Subventionsgesetzgebung des Bundes dagegen keine Subvention dar [9].

In der Praxis bietet die Abgrenzung zwischen einer Subvention und einem Leistungsverhältnis regelmässig Schwierigkeiten. Obwohl i. d. R. auch Subventionen an gewisse Leistungen oder Tätigkeiten des Beitragsempfängers geknüpft sind, fehlt es an der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen dem Beitrag der öffentlichen Hand und den Leistungen des Beitragsempfängers. Wenn der Empfänger für den Beitrag keine konkrete (Gegen-)Leistung erbringen muss, deutet dies auf eine Subvention hin. Dies ist selbst dann der Fall, wenn er aufgrund eines Leistungsauftrages einen spezifischen Zweck verfolgen muss, die dafür notwendigen Massnahmen aber frei bestimmen und umsetzen kann. Abgeltungen sind naturgemäss enger an spezifische Leistungen und Tätigkeiten des Empfängers geknüpft. Sie stellen jedoch kein Entgelt für eine Leistung dar, sondern sollen die finanziellen Lasten ausgleichen oder mindern, die dem Empfänger aus der Verpflichtung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erwachsen [10]. Ob eine Subvention oder ein Leistungsverhältnis

nis vorliegt, muss jeweils im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände beurteilt werden. Die Problematik der Abgrenzung ist auch Thema in der aktuellen Teilrevision MWSTG.

In einem aktuellen Entscheid hat das Bundesgericht beurteilt, ob die gemeindeinterne Finanzierung eines Gemeindehauses durch allgemeine Mittel (Steuer Gelder) als Subvention zu qualifizieren ist. Das Gericht stützte die Auffassung der Vorinstanz, dass internen, rein buchmässigen Mittel flüssen innerhalb eines Gemeinwesens regelmässig der Ausgaben- resp. Einnahmencharakter fehlt. Das Bundesgericht ging noch weiter und stellte klar, dass Mittel flüsse innerhalb desselben Gemeinwesens keine Subvention darstellen können [11]. Dies hat zur Konsequenz, dass diese Mittel flüsse auch nicht zu Kürzungen des Vorsteuerabzugs führen können. Diese Grundsätze aus dem Leitentscheid wurden vom Bundesgericht in einem späteren Urteil noch einmal bestätigt. Zudem stellte das Gericht klar, dass sie auch bei spezialfinanzierten Dienststellen Anwendung finden [12]. Es gilt allerdings zu beachten, dass Subventionen ausschliesslich bei Mittel flüssen innerhalb desselben Gemeinwesens per se ausgeschlossen sind. Bei Mittel flüssen zwischen unterschiedlichen Gemeinwesen sowie Mittel flüssen von Gemeinwesen an von ihr zu 100% gehaltenen Gesellschaften oder von ihr gegründeten Stiftungen oder Anstalten ist weiterhin zu prüfen, ob eine Subvention vorliegt.

2.4 Wann liegt eine Einlage vor? Zu den Nichtentgelten gehören gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG «Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte». Dabei handelt es sich i. d. R. um Finanzierungs massnahmen in Form von Sach- oder Geldleistungen, die dem empfangenden Unternehmen das Ausüben seiner Geschäftstätigkeit ermöglichen sollen. Charakteristisch für Einlagen ist, dass sie beim Beteiligten, welcher die Einlage leistet, zu einer blossen Vermögensumschichtung führen [13]. Gemäss der Botschaft und ständiger Rechtsprechung ist der Begriff der Einlage weit zu verstehen. Darunter fallen u. a. Kapitaleinlagen, Beiträge à fonds perdu sowie Zins- und Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen, die von direkt oder indirekt beteiligten Gesellschaftern geleistet werden [14].

Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlage durch ein Gemeinwesen ist, dass es am Unternehmen, welches den Beitrag erhält, beteiligt ist oder im Rahmen der Zuwendung eine Beteiligung erhält. Dabei reicht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine bloss wirtschaftliche Beteiligung aus. Nicht relevant sind dagegen Beweggrund und Zweck der Einlage. So spielt es keine Rolle, ob ein Beitrag dem Erzielen von Erträgen und Renditen dient oder überwiegend die Förderung eines öffentlichen Interesses bezweckt [15].

Wenn ein Beitrag von einem Gemeinwesen ausgerichtet wird, der die Kriterien einer Einlage erfüllt, kann dennoch nicht ausgeschlossen werden, dass eine Subvention vorliegt. Dies ist regelmässig bei der Finanzierung von öffentlich-rechtlichen Anstalten durch ihr Gründungsgemeinwesen der Fall. Gemäss dem Bundesgericht sind dabei Zuwendungen als Einlage zu qualifizieren, wenn sie sich im wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnis widerspiegeln und blosser Ver-

mögensumschichtungen darstellen. Eher als Subvention qualifizieren dagegen Beiträge, die beim Gemeinwesen eine Ausgabe und beim Empfänger eine Einnahme darstellen [16]. Die Kapitalisierung eines Unternehmens durch Eigen- oder Fremdkapital (z. B. bedingt rückzahlbare Darlehen) sowie andere Beiträge für aktivierbare Investitionen sind daher grundsätzlich als Einlage zu qualifizieren. Defizitbeiträge sowie Vorzugskonditionen für das laufende Geschäft, die sich nicht in der Bilanz des Empfängers niederschlagen, qualifizieren dagegen eher als Subvention.

Das Bundesgericht hat in einem aktuellen Entscheid beurteilt, ob der Verzicht auf eine Darlehensforderung durch ein Gemeinwesen als Subvention zu qualifizieren ist oder ob ein Forderungsverzicht nach Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG vorliegt [17]. Zu erwähnen ist, dass das Gemeinwesen im konkreten Fall keine Beteiligung am Darlehensschuldner hatte oder im Rahmen der Zuwendung erhielt. Trotzdem hat das Gericht nicht wie die Vorinstanz a priori ausgeschlossen, dass trotz der fehlenden Beteiligung ein vorsteuernutraler Forderungsverzicht vorliegt. Gemäss den Erwägungen des Gerichts ist für die Beurteilung, ob ein Forderungsverzicht oder eine Subvention vorliegt, auf die Natur und den Zweck der ursprünglichen Forderung abzustellen. Wenn ein Darlehen ursprünglich mit dem Ziel gewährt wurde, Rendite zu erzielen, ist ein späterer Forderungsverzicht eher nicht als Subvention zu qualifizieren und hat keine Vorsteuerkürzung zur Folge. Wurde das Darlehen dagegen ursprünglich gewährt, um ein politisches Ziel zu verfolgen, ist ein späterer Forderungsverzicht eher als Subvention zu werten. Wenn auf die ursprüngliche Natur und den Zweck abgestellt wird, müssen jedoch nach der Auffassung des Autors auch die ursprünglichen Konditionen des Darlehens berücksichtigt werden. Wenn ein Darlehen mit unbedingter Rückzahlungsverpflichtung gewährt wird, besteht weder ein politischer Wille noch eine gesetzliche Grundlage für eine Subventionierung. Selbst wenn das Darlehen unverzinslich ist, besteht höchstens betreffend die fehlende Verzinsung eine Subventionsabsicht. Die Gründe eines Forderungsverzichts müssen in dieser Konstellation zum entsprechenden Zeitpunkt separat gewürdigt werden. Wenn ein Gemeinwesen aus politischen Gründen ein Unternehmen fördern möchte und auf eine Amortisation verzichtet, stellt der Forderungsverzicht eine Subvention dar. Wenn der Darlehensschuldner allerdings die Forderung sowieso nicht (vollumfänglich) zurückzahlen kann und die Insolvenz nur durch Forderungsverzichte abgewendet werden kann, fehlt es gemäss Einschätzung des Autors an einer Subventionsabsicht. Auffällig am Urteil ist, dass das Gericht keine Ausführungen zum fehlenden Beteiligungsverhältnis gemacht hat, obwohl die Vorinstanz die Beschwerde hauptsächlich aus diesem Grund abgewiesen hatte. Zudem äussert sich das Gericht nicht dazu, ob die Kriterien einer Einlage erfüllt sind. Die Ausführungen des Bundesgerichts beziehen sich ausschliesslich auf die Frage, ob ein Forderungsverzicht als Subvention qualifiziert oder nicht. Aus dem Urteil kann nicht geschlossen werden, dass der Zweck einer Zuwendung grundsätzlich relevant ist für die Qualifikation eines Mittel flusses als Einlage. Dies würde auch im Widerspruch zur vorhergehenden Rechtspre-

chung des Bundesgerichts stehen [18]. Auch sollte aus dem Urteil nicht abgeleitet werden, ein Beteiligungsverhältnis würde generell keine Voraussetzung für die Qualifikation als Einlage bei Mittelflüssen von Gemeinwesen darstellen.

3. FINANZIERUNG IM GEMEINWESEN

Die ESTV hat in ihrer bisherigen Praxis die Finanzierung im Gemeinwesen durch allgemeine Mittel (z. B. Steuergelder) grundsätzlich als Subvention qualifiziert. Aus diesem Grund hat sie den Vorsteuerabzug für Aufwendungen und Investitionen, die durch solche Mittel finanziert werden, nicht zugelassen. Bei Dienststellen ohne Spezialfinanzierung war der Vorsteuerabzug für Vorsteuern aus der Investitionsrechnung grundsätzlich nicht möglich (mit gewissen Ausnahmen). In der laufenden Rechnung angefallene Vorsteuern mussten aufgrund gemeindeinterner Finanzierung (z. B. Defizitdeckung) anteilmässig gekürzt werden. Auch bei spezialfinanzierten Dienststellen musste der Vorsteuerabzug infolge gemeinweseninterner Zuschüsse gekürzt werden [19]. Mit dem Leitentscheid des Bundesgerichts ist die ESTV gezwungen, ihre Praxis fundamental zu korrigieren, da für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges aufgrund der Finanzierung durch allgemeine Mittel keine Rechtsgrundlage mehr besteht.

3.1 Wann können Gemeinwesen Vorsteuern in Abzug bringen? Zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Dienststelle für die MWST registriert ist und dass sie die MWST nach der effektiven Methode abrechnet. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat die gemeinweseninterne Finanzierung keinen Einfluss auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. So ist es auch unerheblich, ob eine Dienststelle spezialfinanziert ist oder nicht. Sofern Aufwendungen und Investitionen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit eines Gemeinwesens anfallen, richtet sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug einzig nach der Verwendung der bezogenen Leistungen. Werden bezogene Gegenstände und Dienstleistungen nicht für das Erbringen von ausgenommenen, nicht optierten Leistungen oder für das Ausüben hoheitlicher Tätigkeiten verwendet, berechnen die Aufwendungen zum Vorsteuerabzug.

3.2 Welche Auswirkungen haben die Urteile auf die MWST-Situation der Gemeinwesen? Der Entscheid ermöglicht diversen Dienststellen, die bisher Defizitbeiträge aus allgemeinen Mitteln finanziert oder die gemeinweseninternen Mittel für Investitionen eingesetzt haben, den Vorsteuerabzug. Da das Urteil nicht auf einer Gesetzesänderung basiert, ist es rückwirkend anwendbar und kann sich auch

auf vergangene Steuerperioden auswirken, die noch nicht verjährt oder anderweitig rechtskräftig festgesetzt sind.

Mehrwertsteuerpflichtige Dienststellen, die nach der effektiven Methode abrechnen, haben eine optimale Ausgangslage. Sie haben die Möglichkeit zur Geltendmachung zusätzlicher Vorsteuern aus der Vergangenheit und in der Zukunft, ohne dass dafür nennenswerte Prozessanpassungen nötig sind. So kann bspw. eine effektiv abrechnende Dienststelle «Schwimmbad» Vorsteuerkürzungen, die aufgrund von Defizitbeiträgen deklariert wurden, rückwirkend korrigieren. Zudem können auch Vorsteuern aus getätigten Investitionen (z. B. Sanierung des Schwimmbads) nachträglich zurückgefordert werden.

Dienststellen, die nach Pauschalsteuersätzen abrechnen, können vom Urteil künftig nur profitieren, wenn sie auf die effektive Abrechnungsmethode wechseln. Bei hohen anstehenden Investitionskosten oder bei regelmässigen Defizitdeckungen kann ein Wechsel sowohl die laufenden Kosten als auch die Investitionskosten massgeblich senken. So kann bspw. eine pauschal abrechnende Dienststelle Schwimmbad bei einer anstehenden Sanierung auf den hohen Investitionskosten keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Der Wechsel auf die effektive Methode ermöglicht ihr nun den Vorsteuerabzug, was zu einer deutlichen Reduktion der Investitionskosten führt. Da zudem gemeinweseninterne Defizitbeiträge nicht mehr zu Vorsteuerkürzungen führen, verringern sich die laufenden Kosten. Bei stark defizitären Dienststellen kann die Differenz zwischen dem Pauschal- und dem effektiven Steuersatz i. d. R. problemlos kompensiert werden. U. U. kann bei einem Wechsel auf die effektive Methode sogar eine Einlagensteuerung vorgenommen werden. Wenn ab dem Wechsel für ausgenommene Leistungen optiert wird (z. B. Vermietung einer Geschäftsliegenschaft oder Leistungen an andere Dienststellen oder Gemeinwesen), kann die Vorsteuer auf Warenlager, Betriebsmitteln oder Anlagegütern zum Zeitwert geltend gemacht werden (Art. 100 i. V. m. Art. 81 Abs. 5 MWSTV).

In diversen Szenarien lohnt sich auch eine freiwillige MWST-Registrierung von bisher nicht steuerpflichtigen Dienststel-

len. U. U. können steuerliche Vorteile allerdings nur erzielt werden, wenn für ausgenommene Leistungen künftig optiert wird. Bei hohen getätigten und anstehenden Investitionskosten oder bei regelmässigen Defizitdeckungen kann eine freiwillige MWST-Registrierung sowohl die laufenden als auch die Investitionskosten massgeblich senken. So ist bspw. eine Dienststelle «Museum» nicht obligatorisch steuerpflichtig, da sie hauptsächlich ausgenommene Erträge erzielt und die relevante Umsatzgrenze nicht erreicht. Aufgrund der fehlenden MWST-Registrierung kann sie keine Vorsteuern auf Investitionskosten (z. B. Sanierung des Museums) und den laufenden Kosten geltend machen. Eine freiwillige MWST-Registrierung mit Optierung der Eintrittsgebühren ermöglicht ihr nun den Vorsteuerabzug, was auch hier die Investitionskosten massgeblich senkt. Zudem werden die laufenden Kosten gesenkt, da anfallende Vorsteuern (ungekürzt) in Abzug gebracht werden können. Bei stark defizitären Dienststellen kann u. U. ein positives Ergebnis erzielt werden, ohne dass die Gebühren aufgrund der Optierung erhöht werden müssen. Zu erwähnen ist, dass positive steuerliche Effekte i. Z. m. der Optierung von ausgenommenen Umsätzen bei Gemeinwesen aufgrund des Urteils in vielen Konstellationen massiv verstärkt werden.

4. FAZIT

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat eine jahrelange Praxis der ESTV für ungültig erklärt und damit die mehrwertsteuerliche Ausgangslage für die Gemeinwesen grundlegend verändert. Für Gemeinden, Städte und Kantone besteht grosses Potenzial für Kostensenkungen ohne Abstriche beim Service public. Die Gemeinwesen sollten ihre bisherige mehrwertsteuerliche Aufstellung und Handhabung in den verschiedenen Dienststellen überprüfen und ggf. anpassen, selbst wenn Auskünfte, Rulings und Verfügungen von der ESTV oder Entscheide aus Rechtsmittelverfahren vorliegen. Zudem sollten mehrwertsteuerliche Aspekte bei Struktur- und Finanzierungsentscheidungen berücksichtigt werden. Der Autor wartet gespannt auf die Anpassung der Verwaltungspraxis und (möglicherweise) der Pauschalsteuersätze. ■

Fussnoten: 1) Der Autor dankt Dr. Niklaus Honauer, Konsulent [PwC](#), für die wertvollen Anregungen und Hinweise zu seinem Artikel. 2) MWST-Info 05, Ziff. 1.3 ff. 3) BVGer A-5458/2021 (16.12.2022), E. 2.3.1 ff. 4) BGE 141 II 182, E. 3.5. 5) BVGer A-5458/2021 (16.12.2022), E. 2.4.4.2. 6) Gemein-

wesen gemäss Definition unter Ziff. 1.2. 7) MWST-Info 05, Ziff. 1.2. 8) Subventionsgesetz vom 5. Oktober 1990 (SR 616.1). 9) BGER 2C_2/2022 (22.11.2022), E. 3.3. 10) BVGer A-5458/2021 (16.12.2022), E. 2.4.4.1. 11) BGER 2C_2/2022 (22.11.2022), E. 3.6.1. 12) BGER 9C_736/2022 (03.04.2023), E. 4.1 f. 13) BGER 2C_356/

2020 (21.10.2020), E. 6.1. 14) Botschaft zum MWSTG, BBI 2008, 6960. 15) BGER 2C_356/2020 (21.10.2020), E. 7.1, E. 8.2. 16) BGER 2C_356/2020 (21.10.2020), E. 7.1. 17) BGER 2C_368/2022 (16.12.2022). 18) Vgl. BGER 2C_356/2020 (21.10.2020), E. 8.2. 19) MWST-Branchen-Info 19, Ziff. 7.2 ff.