

NIKLAUS HONAUER  
MARC OLIVER MÜLLER

# TEILREVIDIERTES MEHRWERTSTEUERGESETZ – AUSWIRKUNGEN AUF GEMEINWESEN

## Erläuterung des Begriffs der Organisationseinheiten sowie des Umfangs der Steuerausnahmen

Das teilrevidierte Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG)<sup>[1]</sup> und die angepasste Mehrwertsteuerverordnung (revMWSTV)<sup>[2]</sup>, welche am 1. Januar 2018 in Kraft treten, haben wesentliche Auswirkungen auf Gemeinwesen. Ändern werden sich die Steuerpflicht und die Steuerausnahme auf Leistungen zwischen Gemeinwesen.

### 1. ORGANISATIONSEINHEITEN EINES GEMEINWESENS

**1.1 Steuersubjekte.** Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen (auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden), rechtlich unselbstständige Anstalten sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

**1.2 Organisationseinheiten.** Das Mehrwertsteuerrecht teilt das Gemeinwesen in Organisationseinheiten auf. Unter dem geltenden Recht werden die Organisationseinheiten eines gleichen Gemeinwesens (gleiche Gemeinde, gleicher Kanton oder Stufe Bund) wie folgt definiert:

→ eigene Dienststellen bzw. Zusammenschlüsse von Dienststellen nach Art. 12 Abs. 2 MWSTG; → eigene Anstalten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit; → nur diesem Gemeinwesen zugehörige Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit; → nur diesem Gemeinwesen zugehörige juristische Personen des privaten Rechts.

Im Rahmen der Teilrevision wurde die Definition der Organisationseinheiten des Gemeinwesens von der Verordnung in das Gesetz überführt (Art. 21 Abs. 6 revMWSTG). Als Organisationseinheiten eines (gleichen) Gemeinwesens gelten künftig alle juristisch möglichen (privat- und öffentlich-rechtlichen) Organisationseinheiten, sofern nicht andere Gemeinwesen oder Nichtgemeinwesen daran beteiligt sind. Bei den Anstalten wird neu nicht mehr auf deren reine Zugehörigkeit zu einem einzelnen Gemeinwesen abgestellt. Kriterium ist, ob nur ein Gemeinwesen an deren Gründung beteiligt war. Gleiches gilt für Stiftungen.

rigkeit zu einem einzelnen Gemeinwesen abgestellt. Kriterium ist, ob nur ein Gemeinwesen an deren Gründung beteiligt war. Gleiches gilt für Stiftungen.

### 2. LEISTUNGEN IM GEMEINWESEN

**2.1 Aktuelles Recht.** Unter dem geltenden Recht sind sämtliche Leistungen zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens (gleiche Gemeinde, gleicher Kanton oder Stufe Bund) von der *Mehrwertsteuer (MWST)* ausgenommen. Mit dieser engen Formulierung wird die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Gemeinwesen nicht von der Steuerausnahme erfasst. Schliessen sich Gemeinwesen aus Kosten- und Effizienzgründen zusammen und gründen beispielsweise eine Abwasserreinigungsanlage, ein Informatikcenter oder ein Kraftwerk, sind die vom gemeinsamen Rechtssubjekt an die einzelnen Gemeinwesen und umgekehrt erbrachten Leistungen grundsätzlich zu versteuern. Die Vorsteuern können vom Leistungsempfänger (Gemeinwesen) nicht oder nur marginal abgezogen werden (siehe *Abbildung 1*)<sup>[3]</sup>.

**2.2 Neues Recht.** Mit der Teilrevision sollen die Gemeinwesen und deren Zusammenarbeitsformen von der MWST entlastet werden. Deshalb wurde mit Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. b und c revMWSTG eine neue Steuerausnahme geschaffen. Dieser Reformvorschlag blieb nicht ohne Kritik. So wurde argumentiert, dass bei Leistungsverhältnissen zwi-

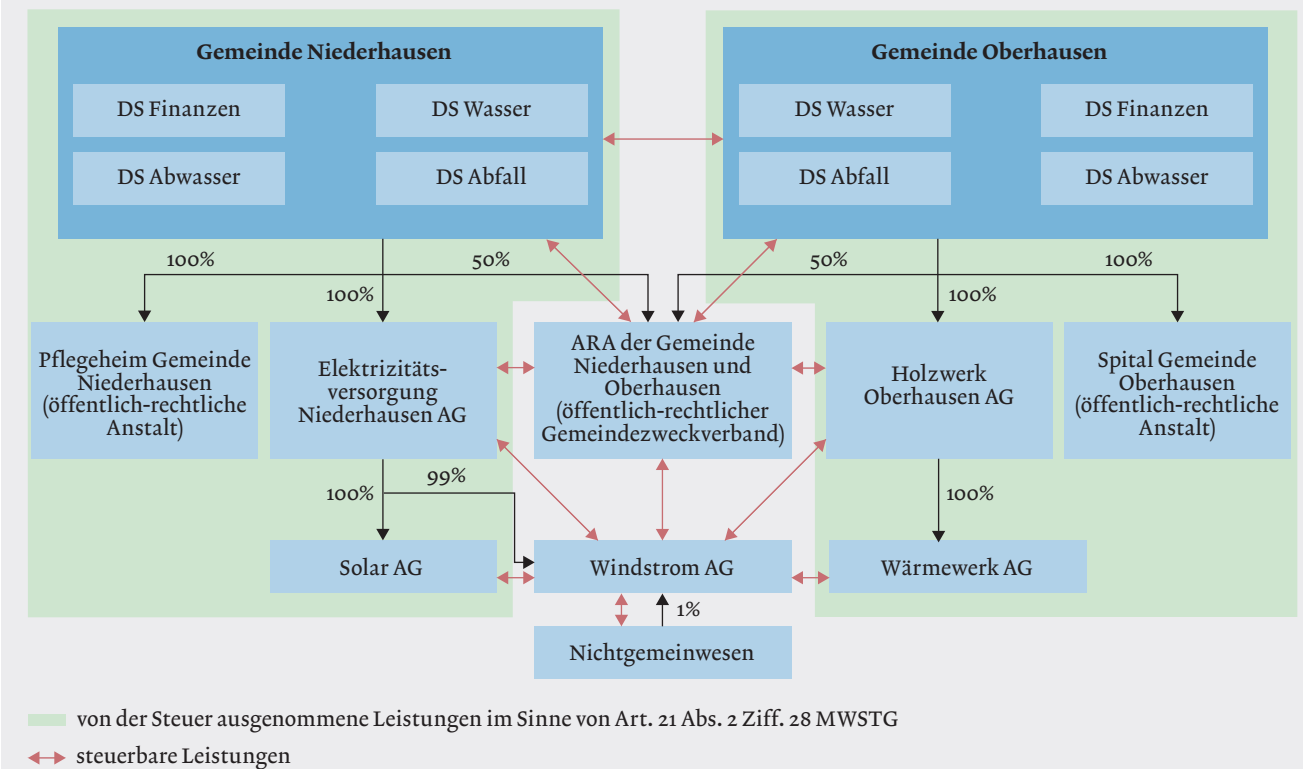


NIKLAUS HONAUER,  
DR. IUR. HSG,  
RECHTSANWALT,  
PRÄSIDENT  
SUBKOMMISSION MWST  
VON EXPERTSUISSE,  
PARTNER,  
TAX & LEGAL SERVICES,  
PWC, ZÜRICH/BASEL



MARC OLIVER MÜLLER,  
MLAW,  
MANAGER INDIRECT TAXES,  
PWC, BASEL

Abbildung 1: LEISTUNGEN GEMEINWESEN NACH AKTUELLEM RECHT



schen den Gesellschaften und deren Aktionären/Eigentümern eine Wettbewerbsverzerrung entstehe, wenn für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistungen ein Unterschied gemacht wird, ob die Gesellschaften rein dem Gemeinwesen oder auch Privaten gehört. Dies verstosse gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, insbesondere wenn beide Gesellschaften dieselben Aufgaben erfüllen [4]. Diese Kritik blieb jedoch ungehört und die Ausweitung der Steuerausnahme ist ab 1. Januar 2018 gesetzlich verankert. So sind künftig – zusätzlich zu den Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens – folgende Leistungen ebenfalls von der Steuer ausgenommen (siehe *Abbildung 2*):

→ Leistungen zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, an denen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind, und den an der Gesellschaft beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten; → Leistungen zwischen Anstalten oder Stiftungen, die ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden, und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten.

Als «Beteiligung» eines Gemeinwesens an einer privat/öffentlich-rechtlichen Gesellschaft bzw. einer Stiftung oder Anstalt sind sowohl direkte als auch indirekte Verhältnisse zu subsumieren. Dasselbe gilt für Anstalten und Stiftungen (Art. 38 Abs. 1 revMWSTV). Eine indirekte Beteiligung liegt vor,

«wenn die von Gemeinwesen oder ihren Organisationseinheiten gegründeten Personengesellschaften inklusive einfache Gesellschaften, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Vereine

zu 100 Prozent beispielsweise eine Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) beherrschen» [5].

Als *privatrechtliche* Gesellschaften im Sinne des Art. 38 revMWSTV gelten einfache Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften sowie Vereine [6]. Unter *öffentlich-rechtlichen* Gesellschaften werden auch öffentlich-rechtliche Körperschaften subsumiert.

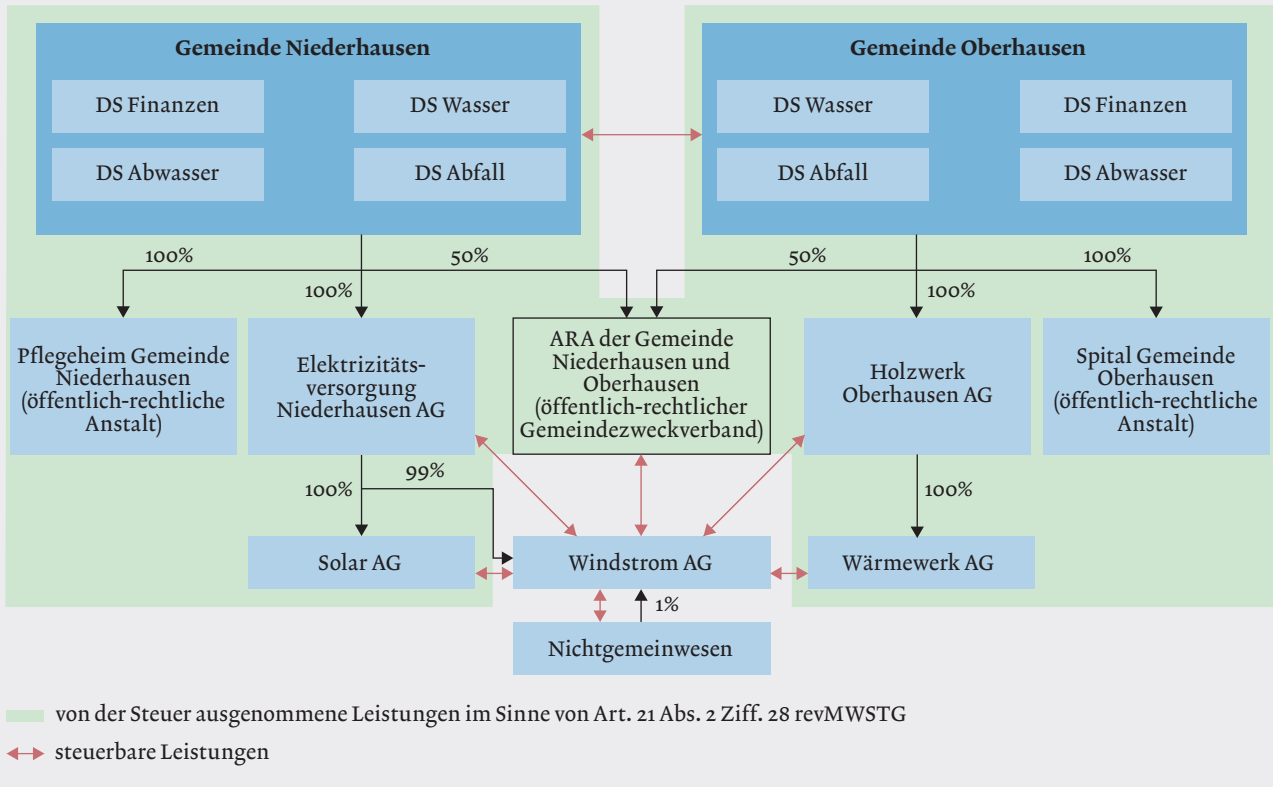
Zu Auslegungsfragen wird es im Zusammenhang mit Anstalten und Stiftungen kommen. Die Steuerausnahme greift, wenn sie ausschliesslich von Gemeinwesen begründet wor-

«Die freiwillige Versteuerung ist immer dann sinnvoll, wenn der Leistungsempfänger steuerbare Leistungen erbringt und somit den Vorsteuerabzug geltend machen kann.»

den sind. In einer aktuellen Ruling-Anfrage ist die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) bei der Beurteilung dieser Frage bis zurück ins Jahr 1880 gegangen, obwohl die Stiftung (Organisation, Aufgaben usw.) in der Zwischenzeit auf einem öffentlich-rechtlichen Erlass basiert.

Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann auch für die Versteuerung der Leistungen zwischen Gemeinwesen optiert werden. Es ist deshalb für diese neue Steuerausnahme kritisch

Abbildung 2: LEISTUNGEN GEMEINWESEN NACH NEUEM RECHT



zu prüfen, ob die Leistungen freiwillig versteuert werden sollen oder ob die Steuerausnahme mit entsprechender Vorsteuerkorrektur beim Leistungserbringer die bessere Methode ist. Die freiwillige Versteuerung ist immer dann sinnvoll, wenn der Leistungsempfänger steuerbare Leistungen erbringt und somit den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Bei Anwendung der Steuerausnahme ist zu prüfen, wie der Leistungserbringer mit der bei ihm entstehenden Vorsteuerkorrektur umgeht. Fakturiert die nur von Gemeinwesen gehaltene IT-AG den Inhabergemeinden eine Leistung in Höhe von 100, ist sie aktuell zu 8% zu versteuern. Für die Gemeinden entstehen definitive Kosten in Höhe von 108. Wendet die IT-AG die Steuerausnahme an, so entstehen bei ihr nicht abzugsfähige Vorsteuern von z. B. 3. Konsolidiert ist die Steuerausnahme deshalb die bessere Wahl, und die Parteien können sich z. B. darauf einigen, dass die IT-AG die nicht abzugsfähige Vorsteuer auf die Gemeinden überwälzen kann. Dadurch vermindert sich die Kostenbelastung bei den Gemeinden um 5, ohne die Marge der IT-AG zu schmälern, die weiterhin bei 100 ist.

**2.3 Leistungen an eng verbundene Personen.** Im Rahmen der Teilrevision hat der Gesetzgeber den Begriff der «eng verbundenen Personen» neu definiert (Art. 3 Bst. h revMWSTG). Dies wirkt sich auf die Fakturierung und somit auf die für die MWST massgebende Bemessungsgrundlage aus. Neu gelten als eng verbundene Subjekte solche, an welchen eine massgebliche Beteiligung von mind. 20% (statt wie bisher 10%) des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder einer entsprechenden Beteiligung an einer Personenge-

sellschaft oder ihnen nahestehende Personen gehalten wird. Weiter gelten Stiftungen und Vereine neu als eng verbunden, wenn eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Greift die neue Steuerausnahme auf Leistungen zwischen Gemeinwesen nicht, so ist kritisch zu prüfen, ob die Bemessungsgrundlage für das Entgelt dem Drittvergleich standhält.

**2.4 Praxisbeispiele und Abgrenzungsfragen.** Die nachfolgenden Beispiele, die z. T. dem Entwurf der Praxisanpassungen zum Gemeinwesen entnommen sind, zeigen verschiedene Fallkonstellationen zur Rechtslage ab 1. Januar 2018 auf:

Abbildung 3: REIN GLEICHES GEMEINWESEN Beispiel 1

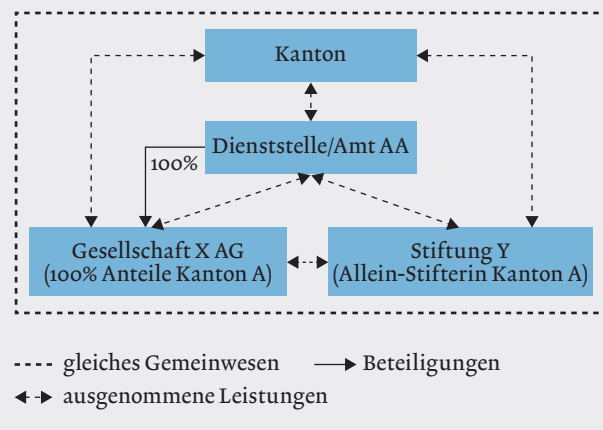
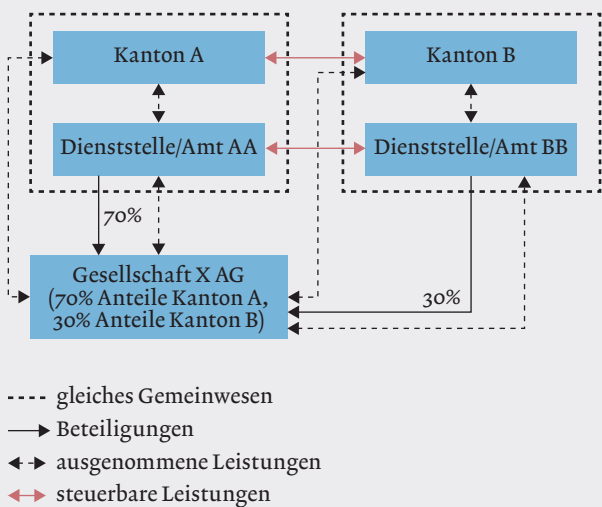


Abbildung 4: **BETEILIGUNGEN ZWEIER GEMEINWESEN AN EINER GESELLSCHAFT**  
Beispiel 2



**Beispiel 1 – Rein gleiches Gemeinwesen.** Bei der Konstellation in *Abbildung 3* (Beispiel 1) sind die gegenseitig erbrachten Leistungen sowohl aktuell als auch künftig von der Steuer ausgenommen, da die Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens «Kanton A» erfolgen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. a i. V. m. Art. 21 Abs. 6 revMWSTG).

**Beispiel 2 – Beteiligungen zweier Gemeinden an einer Gesellschaft.** Die Leistungen der beiden Kantone A/B (*Abbildung 4*, Beispiel 2) an deren eigene Dienststellen/Ämter und umgekehrt sind sowohl aktuell als auch künftig von der Steuerausnahme umfasst (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. a i. V. m. Art. 21 Abs. 6 revMWSTG).

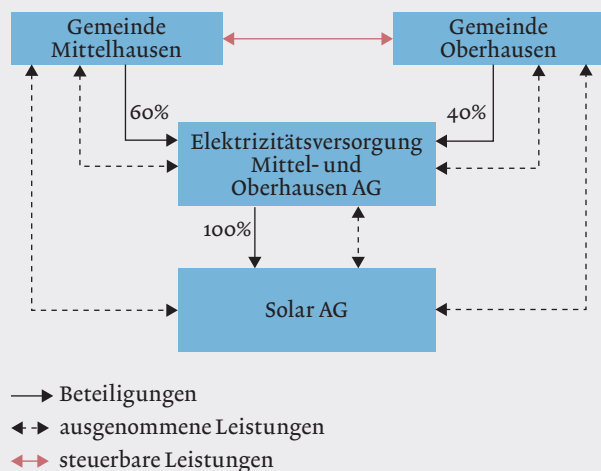
Im Leistungsverhältnis zwischen der Gesellschaft X AG und deren Inhaberkantonen sind die Leistungen aktuell grundsätzlich zu versteuern, da die X AG nicht zum gleichen Gemeinwesen Kanton A/B gehört. Künftig sind diese Leistungen jedoch von der Steuer ausgenommen, solange kein Nichtgemeinwesen beteiligt ist (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. b revMWSTG i. V. m. Art. 38 Abs. 1 und Abs. 3 Bst. a revMWSTV).

Erbringen sich die beiden Gemeinden Kanton A/B gegenseitig Leistungen, sind diese sowohl aktuell als auch künftig grundsätzlich zu versteuern, sofern die leistungserbringenden Subjekte eine MWST-Pflicht begründen.

Die gleiche MWST-Situation liegt vor, wenn an Stelle der AG eine ausschliesslich von Gemeinwesen begründete Stiftung oder Anstalt vorliegt (Art. 38 Abs. 3 Bst. b revMWSTV).

**Beispiel 3 – Beteiligungen zweier Gemeinden an einer Gesellschaft, an welcher ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind.** Die Elektrizitätsversorgung Mittel- und Oberhausen AG und die Solar AG (*Abbildung 5*, Beispiel 3) qualifizieren nicht als (gleiche) Organisationseinheiten einer der beiden Inhabergemeinden. Weil die Gesellschaften jedoch direkt bzw. indirekt rein von Gemeinwesen gehalten werden, fallen die Leistungen zwischen den Gemeinden und

Abbildung 5: **BETEILIGUNGEN ZWEIER GEMEINWESEN AN EINER GESELLSCHAFT, AN WELCHER AUSSCHLIESSLICH GEMEINWESEN BETEILIGT SIND**  
Beispiel 3



den beiden Gesellschaften und umgekehrt sowie die Leistungen zwischen den Gesellschaften künftig unter die Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. b revMWSTG i. V. m. Art. 38 Abs. 1 und Abs. 3 Bst. a revMWSTV.

Aktuell sind sämtliche Leistungen grundsätzlich zu versteuern, sofern die leistungserbringenden Subjekte eine MWST-Pflicht begründen.

Nicht unter die Steuerausnahme fallen hingegen die direkt zwischen den beiden Gemeinden erbrachten Leistungen, sowohl aktuell als auch künftig.

Abbildung 6: **BETEILIGUNGEN ZWEIER GEMEINWESEN AN GESELLSCHAFTEN, AN WELCHEN AUSSCHLIESSLICH GEMEINWESEN BETEILIGT SIND**  
Beispiel 4

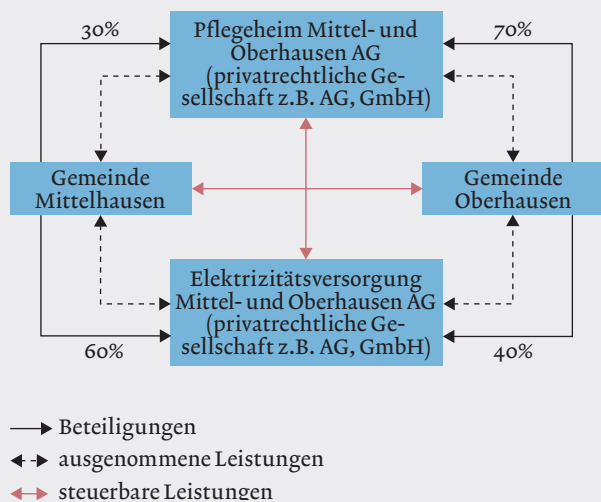
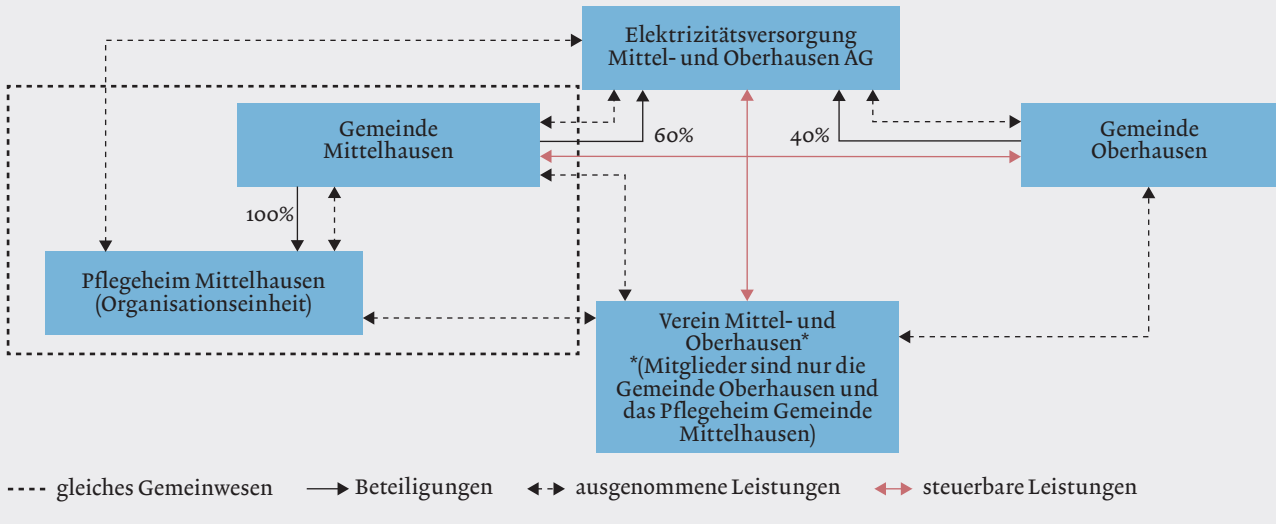


Abbildung 7: **BETEILIGUNGEN ZWEIER GEMEINWESEN AN EINER GESELLSCHAFT SOWIE AN EINEM VEREIN, AN WELCHEN AUSSCHLIESSLICH GEMEINWESEN BETEILIGT SIND**

Beispiel 5



**Beispiel 4 – Beteiligungen zweier Gemeinwesen an Gesellschaften, an welchen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind.** Die Pflegeheim Mittel- und Oberhausen AG sowie die Elektrizitätsversorgung Mittel- und Oberhausen AG (Abbildung 6, Beispiel 4) qualifizieren nicht als (gleiche) Organisationseinheiten einer der beiden Inhabergemeinden. Weil die Gesellschaften jedoch direkt rein von Gemeinwesen gehalten werden, fallen die Leistungen zwischen den Gemeinden und den Gesellschaften und umgekehrt künftig unter die Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. b revMWSTG. Aktuell sind sämtliche Leistungen grundsätzlich zu versteuern sofern die leistungserbringenden Subjekte eine MWST-Pflicht begründen.

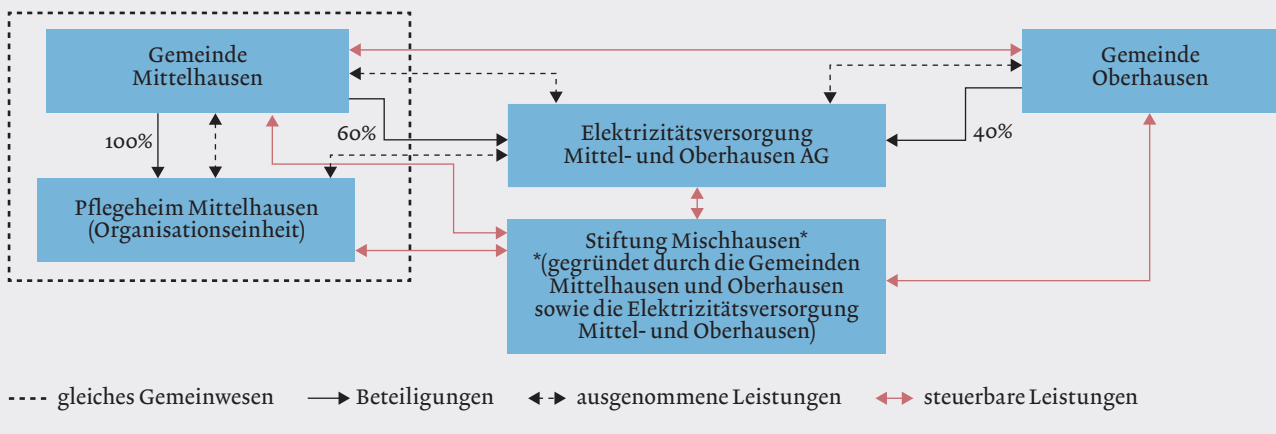
Die Leistungen zwischen den beiden Gesellschaften fallen gemäss dem ersten Entwurf der Praxisanpassungen zum teilrevidierten MWSTG (betreffend MWST-Branchen-Info 19) nicht unter die Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28

revMWSTG. Die ESTV leitet dies insbesondere aus dem direkten Wortlaut des Artikels ab, wonach eine Organisationseinheit eines Gemeinwesens nur dann vorliegt, wenn weder andere Gemeinwesen noch andere Dritte daran beteiligt sind.

Bei einer direkten, wortwörtlichen Auslegung des Gesetzestextes mag dies richtig sein. Eine Auslegung setzt jedoch eine ganzheitliche Betrachtung des Sinngehalts eines Artikels voraus. So spricht für eine Steuerausnahme der Leistungen zwischen ausschliesslich von Gemeinwesen ge- oder begründeten Gesellschaften (in unserem Beispiel die beiden Gesellschaften) der Umstand, dass die Leistungen zwischen den einzelnen Gesellschaften und den Gemeinden von der Steuer ausgenommen sind. Wollen sich die beiden Gesellschaften Leistungen verrechnen, so kann dies über den Umweg der Verrechnung an die Inhabergemeinden auch ohne Steuer realisiert werden. Ähnlich kann der Wortlaut in der Botschaft zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 revMWSTG ausgelegt

Abbildung 8: **BETEILIGUNGEN ZWEIER GEMEINWESEN AN EINER GESELLSCHAFT SOWIE AN DER ERRICHTUNG EINER STIFTUNG**

Beispiel 6





werden. So wird festgehalten, dass die Steuerausnahme für Leistungen an nicht beteiligte Gemeinwesen keine Anwendung findet. Im vorliegenden Fall sind jedoch ausschliesslich Gemeinwesen an den beiden Gesellschaften beteiligt. Diese Argumente wurden der ESTV bereits im Rahmen der Vernehmlassung zum Verordnungsentwurf präsentiert. Sie ist

«Diese Qualifikation widerspricht u. E. den Erläuterungen zur Änderung der MWSTV.»

diesen jedoch (zumindest bisher) nicht gefolgt. Es ist deshalb zu hoffen, dass sie dies im Rahmen der definitiven Veröffentlichung der MWST-Branchen-Info 19 noch macht.

Korrekterweise nicht unter die Steuerausnahme fallen die direkt zwischen den beiden Gemeinden erbrachten Leistungen, sowohl aktuell als auch künftig.

**Beispiel 5 – Beteiligungen zweier Gemeinwesen an einer Gesellschaft sowie an einem Verein, an welchen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind.** Das Pflegeheim der Gemeinde Mittelhausen stellt eine Organisationseinheit des (gleichen) Gemeinwesens Mittelhausen dar (*Abbildung 7*, Beispiel 5). Folglich sind die Leistungen zwischen dem Pflegeheim und der Gemeinde Mittelhausen von der Steuer ausgenommen, sowohl aktuell als auch künftig (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. a i. V. m. Art. 21 Abs. 6 revMWSTG).

Die Elektrizitätsversorgung Mittel- und Oberhausen AG und der Verein Mittel- und Oberhausen qualifizieren nicht als (gleiche) Organisationseinheiten einer der beiden Inhabergemeinden. Weil die Gesellschaften jedoch direkt ausschliesslich von Gemeinwesen gehalten werden, fallen die Leistungen zwischen den Gemeinden und den Gesellschaften und umgekehrt künftig unter die Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 revMWSTG. Aktuell sind sämtliche Leistungen grundsätzlich zu versteuern, sofern die leistungserbringenden Subjekte eine MWST-Pflicht begründen.

Ebenfalls unter die gleiche Steuerausnahme fallen künftig die Leistungen zwischen dem Pflegeheim Mittelhausen und der Elektrizitätsversorgung Mittel- und Oberhausen AG und dem Verein Mittel- und Oberhausen.

Für die Steuerbarkeit der Leistungen zwischen dem Verein und der Elektrizitätsversorgung verweisen wir auf die Ausführungen im Beispiel 4.

Nicht unter die Steuerausnahme fallen die direkt zwischen den beiden Gemeinden erbrachten Leistungen, sowohl aktuell als auch künftig.

**Beispiel 6 – Beteiligungen zweier Gemeinwesen an einer Gesellschaft sowie an der Errichtung einer Stiftung.** Für die mehrwertsteuerlichen Qualifikationen der verschiedenen Leistungsverhältnisse verweisen wir im Grundsatz auf die Ausführungen im obigen Beispiel 4.

An der Errichtung der Stiftung waren aber nicht ausschliesslich Gemeinwesen oder Organisationseinheiten beteiligt (*Abbildung 8*, Beispiel 6). In diesem Fall war an der Er-

richtung zusätzlich eine von Gemeinwesen gehaltene Gesellschaft beteiligt. Gemäss dem ersten Entwurf «Gemeinwesen» der ESTV fallen die Leistungen der Stiftung an die beiden Stifter-Gemeinden sowie die Leistungen an die von den Gemeinden gehaltene Stiftergesellschaft und umgekehrt nicht unter die Steuerausnahme. Die ESTV begründet dies damit, dass die Stiftung Mischhausen nicht ausschliesslich von Gemeinwesen oder von Organisationseinheiten eines Gemeinwesens errichtet wurde und somit die Voraussetzungen des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. c revMWSTG i. V. m. Art. 38 Abs. 2 revMWSTV nicht erfüllt sind.

Diese Qualifikation widerspricht u. E. den Erläuterungen zur Änderung der MWSTV. Denn dort hält die ESTV fest, dass es nicht nötig ist,

«dass mehrere Gemeinwesen die Anstalt oder Stiftung selbst errichten, sondern eine Anstalt oder Stiftung kann auch durch eine andere Anstalt oder Stiftung oder durch eine privat- oder öffentlich-rechtliche Gesellschaft errichtet werden, sofern daran Gemeinwesen beteiligt sind».

Als Folge dessen hat die ESTV ihre Praxis anzupassen und auch diese Leistungen von der Steuerausnahme zu erfassen.

### 3. MEHRWERTSTEUERPFLICHT

Ab dem 1. Januar 2018 ist ein Gemeinwesen obligatorisch steuerpflichtig, wenn der Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen die Grenze von CHF 100 000 pro Jahr übersteigt (*Abbildung 9*). Damit ist die Höhe des erzielten steuerbaren Umsatzes an andere Gemeinwesen für die Begründung der obligatorischen Steuerpflicht nicht mehr relevant. Bei Spitälern, Alters- und Pflegeheimen, Sozialdiensten, Kinder- und Jugendheimen sowie Schulen, Museen und Theatern, die Teil eines Gemeinwesens sind, gilt jedoch für die Bemessung der obligatorischen Steuerpflicht die Umsatzgrenze von CHF 150 000. Gemeinwesen müssen somit für die Prüfung der obligatorischen Steuerpflicht nur noch die gegenüber Dritten, Nichtgemeinwesen erbrachten steuerbaren Umsätze verfolgen (*Abbildung 10*, Beispiel 7).

### 4. MWST-ABRECHNUNGSMETHODE

Die Steuerpflichtigen rechnen die MWST grundsätzlich nach der effektiven Abrechnungsmethode ab. Gemeinwesen

Abbildung 9: MEHRWERTSTEUERPFLICHT

Bis 31. 12. 2017	Ab 1. 1. 2018
Jährlicher Umsatz aus steuerbaren Leistungen an: → Nichtgemeinwesen ist grösser als CHF 25 000	n/a
<b>Und</b>	
Jährlicher Umsatz aus steuerbaren Leistungen an: → Nichtgemeinwesen und → andere Gemeinwesen ist grösser als CHF 100 000	Jährlicher Umsatz aus steuerbaren Leistungen an: → Nichtgemeinwesen ist grösser als CHF 100 000
Obligatorische Steuerpflicht	Obligatorische Steuerpflicht

Abbildung 10: **MEHRWERTSTEUERPFLICHT**  
Beispiel 7  
Die Dienststelle (DS) Services der Gemeinde Au erzielt mit Tiefbauarbeiten folgende Umsätze (TCHF):

Leistungen an	Umsatz	Für Steuerpflicht massgebend?	
		31.12.2017	1.1.2018
DS Finanzen Gemeinde Au	150		
Gemeinde Zell	200	200	
Nichtgemeinwesen (Gewerbe, Private usw.)	60	60*	60
<b>Total</b>	<b>410</b>	<b>260</b>	<b>60</b>
Obligatorische Steuerpflicht		<b>Ja</b>	<b>Nein</b>

\*Die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen betragen mehr als CHF 25 000 pro Jahr. Deshalb sind bis Ende 2017 für die obligatorische Steuerpflicht auch die Umsätze an andere Gemeinwesen zu berücksichtigen.

Zu versteuernder Umsatz gemäss vorliegendem Beispiel:  
→ Bis 31.12.2017: TCHF 260 (Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen).  
→ Ab 1.1.2018: TCHF 0 (Wegen des Wegfalls der obligatorischen Steuerpflicht sind alle Leistungen künftig nicht zu versteuern).

sowie deren verwandte Einrichtungen (z. B. private Spitäler, Schulen, konzessionierte Transportunternehmungen sowie Vereine und Stiftungen) können die MWST jedoch auch vereinfacht, mittels der sogenannten Pauschalsteuersatzmethode, abrechnen. Welche Methode für eine Steuerpflichtige vorteilhafter ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab.

**4.1 Effektive Abrechnungsmethode.** Die steuerpflichtige Person kann die auf den Lieferantenrechnungen ausgewiesene und bezahlte MWST grundsätzlich im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit als Vorsteuer in Abzug bringen. Gemeinwesen erzielen jedoch grösstenteils Umsätze aus von der Steuer ausgenommenen und/oder hoheitlichen Leistungen sowie aus Subventionen. Diese Geldflüsse berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Aus diesem Grund muss der Vorsteuerabzug korrigiert bzw. gekürzt werden und die effektiv abzugsfähige Vorsteuer fällt teilweise eher gering aus. Unter Berücksichtigung des administrativen Aufwands, der mit der effektiven Methode verbunden ist (Erfassung, Zuordnung und Kürzung/Korrektur der MWST/Vorsteuer) ist zu prüfen, ob die Methode gegenüber der Pauschalsteuersatzmethode vorteilhaft ist. Im Grundsatz gilt, dass die effektive Methode dann vorteilhaft ist, wenn überwiegend steuerbare Umsätze mit Dritten (Nichtgemeinwesen) erzielt werden.

**4.2 Pauschalsteuersatzmethode (PSS).** Bei dieser Methode können die angefallenen Vorsteuern nicht effektiv in Abzug gebracht werden. Die gesamte auf den Aufwendungen angefallene Vorsteuer wird mittels einer Pauschale – auf den steuerbaren Umsätzen berechnet – berücksichtigt und abgegolten. In den PSS-Sätzen sind allfällige Vorsteuerkorrekturen

oder -kürzungen bereits berücksichtigt. Dies stellt eine wesentliche Vereinfachung gegenüber der effektiven Methode dar.

**Beispiel 8**

	in CHF
Entgelt (netto, exkl. MWST):	100
MWST 8%	8
Entgelt (brutto, inkl. MWST):	108
PSS-Satz 5,1%	
Steuerschuld (108 x 5,1%)	5.50
Vorsteuerabzug (8 – 5.50)	2.50

**4.3 Wechsel der Abrechnungsmethode.** Die Abrechnungsmethode kann nur auf Beginn einer neuen Steuerperiode erfolgen und bedarf einer schriftlichen Mitteilung an die ESTV. Die Meldung muss bis spätestens 60 Tage nach Beginn der neuen Steuerperiode erfolgen. Bei verspäteter Meldung erfolgt der Wechsel auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode. Der Wechsel der Methode ist an zusätzliche Fristen gebunden. Rechnet eine Steuerpflichtige die MWST nach der Pauschalsteuersatzmethode ab, kann sie frühestens nach drei Steuerperioden zur effektiven Methode wechseln. Die effektive Abrechnung ist dann während mindestens zehn ganzen Jahren beizubehalten, bevor wieder ein Wechsel zur PSS-Methode erfolgen kann.

Ausserhalb dieser Fristen ist ein Wechsel unter dem aktuellen Recht bei einer Änderung der Steuersätze möglich (Art. 114 MWSTG) oder dann, wenn die ESTV den Pauschalsteuersatz der betreffenden Tätigkeit ändert (Art. 98 Abs. 2 MWSTV). Im Rahmen der Teilrevision ist das Wahlrecht eines Wechsels der Abrechnungsmethode bei einer reinen Steuersatzänderung weggefallen (Art. 115 Abs. 1 revMWSTG). Deshalb kann die Abrechnungsmethode aufgrund der Steuersatzänderung per 1. Januar 2018 grundsätzlich nicht ausserhalb der Fristen gewechselt werden.

Gemäss der am 2. Oktober 2017 von der ESTV publizierten Liste der Änderungen bei den Pauschalsteuersätzen per 1. Januar 2018 sind nicht alle Änderungen auf die Steuersatzsenkung zurückzuführen. So wurden neue Pauschalsteuersätze geschaffen oder deren Tätigkeit neu umschrieben. Ist ein Ge-

*«Die Teilrevision hat wesentliche Auswirkungen auf die obligatorische Steuerpflicht der Gemeinwesen.»*

meinwesen von diesen neuen oder neu definierten Sätzen betroffen, muss das Recht zum Wechsel der Abrechnungsmethode auch dann bestehen, wenn die drei-/zehnjährige Frist noch nicht abgelaufen ist.

→ Vor der Vornahme eines Wechsels ist im Einzelfall pro Steuersubjekt zu prüfen, welche Abrechnungsmethode vorteilhafter ist. Die Prüfung sollte eine ganzheitliche Analyse, unter Berücksichtigung sämtlicher Geld- und Leistungsflüsse sowie künftiger Faktoren, insbesondere der geplanten Investitionen umfassen.

## 5. PERSONALVERLEIH

Mit der Teilrevision gewährt der Gesetzgeber den Gemeinwesen eine weitere relevante Steuerausnahme. So ist künftig auch die Zurverfügungstellung von Personal (ohne Maschinen oder sonstige Infrastruktur) durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen von der Steuer ausgenommen.

Mit dieser Regelung soll die nicht abzugsfähige MWST-Belastung innerhalb des (nicht gleichen) Gemeinwesens reduziert werden.

Bei den Steuerpflichtigen, die die MWST nach der effektiven Methode abrechnen, führen die Steuerausnahmen jedoch zu einer Korrektur des Vorsteuerabzugs und somit zu einem um diese Korrektur höheren Aufwand. Es fragt sich, ob diese Vorsteuerkorrektur gegebenenfalls auf den Leistungsempfänger überwältigt werden kann.

→ Die Zusammenarbeitsformen mit anderen Gemeinwesen sind zu überprüfen. Gegebenenfalls kann mit Personalverleih die nicht abzugsfähige MWST-Belastung reduziert werden.

## 6. FAZIT

Die Teilrevision hat wesentliche Auswirkungen auf die obligatorische Steuerpflicht der Gemeinwesen. Es ist anhand der Daten der Steuerperiode 2016 sowie der bereits vorhandenen Daten der ersten drei Quartale der Steuerperiode 2017 zu prüfen, ob die registrierten Dienststellen usw. per 1. Januar 2018 noch eine obligatorische Steuerpflicht begründen oder ob sie aus dem Register gelöscht werden können.

Mit den neuen Steuerausnahmen im Rahmen der Zusammenarbeit von Gemeinwesen können ab dem 1. Januar 2018 MWST-Belastungen minimiert werden. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die beim Leistungserbringer an-

---

*«Die Abrechnungsmethode kann nur auf Beginn einer neuen Steuerperiode erfolgen und bedarf einer schriftlichen Mitteilung an die ESTV.»*

fallende Vorsteuerkorrektur dem Leistungsempfänger belastet werden soll (verdeckt oder separat auf der Rechnung ausgewiesen).

Nebst der Teilrevision sind auch die Auswirkungen der Steuersatzsenkung zu berücksichtigen und bis zum 1. Januar 2018 die Systeme usw. anzupassen. ■

**Anmerkungen:** 1) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 30. September 2016. 2) Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (Stand am 18. Oktober 2017). 3) Die Abbildungen sind dem ersten Entwurf der Praxisanpassungen zum revMWSTG «Gemeinwesen» (MWST-Branchen-Info 19) vom 23. Oktober 2017 entnommen. 4) Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, S. 12 f. 5) Erläuterungen zur Änderung der Mehrwertsteuerverordnung, S. 5. 6) Erster Entwurf der Praxisanpassungen zum revMWSTG zum Thema Gemeinwesen, Ziff. 3.