

EFFEKTIVE VS. PAUSCHALSTEUERSATZMETHODE – EINE AUSLEGUNG

Komplexe Fragestellungen bei MWST-pflichtigen öffentlichen Verwaltungen

Die öffentliche Verwaltung hat bei Vorliegen einer MWST-Pflicht jeweils die Wahl der Abrechnungsmethode. Sie muss sich zwischen der effektiven und der Pauschalsteuersatzmethode entscheiden. Diese Entscheidung ist weitreichend, denn wird mit der effektiven Methode begonnen, muss diese während der nächsten zehn Jahre beibehalten werden.

1. EINLEITUNG

Die MWST gilt auch in der öffentlichen Verwaltung. Öffentliche Verwaltungen (Gemeinden, Kantone, Bund und andere) müssen sich also Gedanken machen zur MWST-Pflicht. Ist eine MWST-Pflicht gegeben, müssen innert kürzester Zeit wichtige Entscheidungen getroffen werden. Eine solche wichtige Entscheidung betrifft die Abrechnungsmethode. Im nachfolgenden Artikel werden die relevanten Fakten für diesen Entscheid aufgezeigt.

2. MWST-PFLICHT

2.1 Steuersubjekt. In einem ersten Schritt sind die MWST-Subjekte beim Gemeinwesen zu definieren. Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen *Dienststellen* (DS) von Bund, Kantonen und Gemeinden (auch rechtlich unselbstständige Anstalten wie Gemeindewerke, städtische Verkehrsbetriebe, industrielle Betriebe) und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts [1].

Indem der Gesetzgeber bei der Festlegung des Steuersubjekts in erster Linie auf die autonome DS abstellt, trägt er dem Umstand Rechnung, dass Gemeinwesen in der Regel komplexe Gebilde sind. Die autonomen Bereiche des Gemeinwesens werden auch dann subjektiv steuerpflichtig, wenn sie rechtlich nicht selbstständig sind [2].

Das *Mehrwertsteuergesetz* (MWSTG) hat die autonomen DS nicht weiter definiert. Die Praxis der *Eidg. Steuerverwaltung*

(ESTV) stützt sich bei der Definition der autonomen DS auf die entsprechende Gliederung in der Finanzbuchhaltung, soweit diese dem Gemeinwesen entspricht und nicht willkürlich festgelegt worden ist [3]. Dementsprechend ist es wichtig zu wissen, dass bei Veränderungen in der Gliederung der Finanzbuchhaltung die MWST mitbetroffen ist und sich eine detailliertere Überprüfung der mehrwertsteuerpflichtigen und nicht mehrwertsteuerpflichtigen DS aufdrängt (so beispielsweise bei der Einführung von HRM2 oder der wirkungsorientierten Verwaltungsführung usw.).

2.2 Steuerobjekt. In einem zweiten Schritt sind die Umsätze aus Sicht der MWST zu qualifizieren. Grundsätzlich muss dabei zwischen Umsätzen mit Leistungsort Inland und Ausland unterschieden werden. Da im Gemeinwesen der Leistungsort Ausland eher selten zum Tragen kommt, verzichten die Autoren auf weitere diesbezügliche Ausführungen.

Werden die Umsätze im Inland erzielt, so muss zwischen vier möglichen Qualifikationen aus Sicht der MWST unterschieden werden: Nicht-Entgelte [4], von der MWST ausgenommene Umsätze [5], von der Steuer befreite Umsätze [6] und steuerbare Umsätze [7]. Insbesondere die Nicht-Entgelte spielen im Gemeinwesen eine wichtige Rolle. Zum einen gelten Subventionen und Beiträge [8] und zum anderen die hoheitlichen Tätigkeiten [9] als Nicht-Entgelte.



MARKUS METZGER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
MWST-EXPERTE FH,
MITGLIED DES MWST-
KOMPETENZZENTRUMS DER
TREUHAND-KAMMER,
PARTNER, TAX TEAM AG,
CHAM/ZG, MARKUS.
METZGER@TAX-TEAM.CH



BRANKO BALABAN,
DIPL. STEUEREXPERTE,
RECHTSANWALT
UND NOTAR, PARTNER,
TAX TEAM AG, CHAM/ZUG,
BRANKO.BALABAN@
TAX-TEAM.CH

Abbildung 1a: **PRAXISBEISPIEL «EFFEKTIVE METHODE»**
Nicht spezialfinanzierte Dienststelle Sport

Ausgangslage			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Personalaufwand	2 095 000.00		
Sachaufwand (inkl. 8% MWST)	1 911 000.00		
Interne Verrechnungen	52 200.00		
Mietzinserträge		40 400.00	
Benutzungsgebühren		1 060 000.00	
Dienstleistungsentschädigungen		30 600.00	
Abfallbeseitigung		2 500.00	
Restaurant		280 000.00	
Interne Verrechnungen		390 000.00	
Total	4 058 200.00	1 803 500.00	
Differenz		2 254 700.00	
Steuerberechnung			
Bezeichnung	Betrag	MWST	Steuer
Mietzinserträge	40 400.00	0,00%	0.00
Benutzungsgebühren	1 060 000.00	8,00%	78 518.52
Dienstleistungsentschädigungen	30 600.00	8,00%	2 266.67
Abfallbeseitigung	2 500.00	8,00%	185.19
Restaurant	280 000.00	8,00%	20 740.74
Interne Verrechnungen	390 000.00	0,00%	0.00
Total	1 803 500.00		101 711.11
Vorsteuerkorrektur			
Steuerbare Umsätze	1 271 388.89	32,13%	
Ausgenommene Umsätze	430 400.00	10,88%	
Differenz	2 254 700.00	56,99%	
Total	3 956 488.89	100,00%	
Bezeichnung	Betrag	MWST	Vorsteuer
Sachaufwand	1 911 000.00	8,00%	141 555.56
Vorsteuerkorrektur		67,87%	–96 067.71
Total			45 487.85
Steuerforderung			
Umsatzsteuer	101 711.11		
Vorsteuer	–45 487.85		
Steuerforderung	56 223.26		

2.3 Vorsteuerabzug. Um die richtigen Schlüsse für die Wahl der Abrechnungsmethode zu ziehen, ist nach der korrekten Qualifikation der Umsätze die Berechnung des möglichen Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Es gilt dabei zu beachten, dass bei Nicht-Entgelten aus Art. 18 Abs. 2 lit. a–c MWSTG (betrifft im Gemeinwesen vor allem die Subventionen, Beiträge und die Defizitdeckung) die Vorsteuern gekürzt werden müssen^[10] und bei von der MWST ausgenommenen Umsätzen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist^[11]. Zudem ist noch zu berücksichtigen, dass es sich bei den hoheitlichen Tätigkeiten zwar um ein Nicht-Entgelt^[12] handelt, welches nicht zu einer Vorsteuerkürzung führt, es sich aber

bei den hoheitlichen Tätigkeiten auch um eine nicht unternehmerische Tätigkeit handelt und dementsprechend aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden kann^[13].

Im Zusammenhang mit einem möglichen Vorsteuerabzug ist auch noch zwischen einer spezialfinanzierten und einer nicht spezialfinanzierten DS zu unterscheiden. Bei einer spezialfinanzierten DS ist ein Vorsteuerabzug auch bei Aufwendungen in der Investitionsrechnung möglich, bei einer nicht spezialfinanzierten DS jedoch grundsätzlich nicht.

Eine spezialfinanzierte DS liegt in der Regel dann vor, wenn aufgrund gesetzlicher oder rechtlich gleichwertiger

Abbildung 1b: **PRAXISBEISPIEL «EFFEKTIVE METHODE»**
 Spezialfinanzierte Dienststelle Abwasserentsorgung

Ausgangslage			
Investitionsrechnung (IR)			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Investitionen (exkl. 8% MWST)	350 000.00		
Anschlussgebühren		100 000.00	
Erschliessungsbeiträge		120 000.00	
Subventionen		50 000.00	
Total	350 000.00	270 000.00	
Laufende Rechnung			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Personalaufwand	180 000.00		
Sachaufwand (exkl. 8% MWST)	190 000.00		
Zinsaufwand	12 000.00		
Abschreibungen	40 000.00		
Abwassergebühren		350 000.00	
Beitrag Gebäudeversicherung		20 000.00	
Entnahme aus Verpflichtungskonto		52 000.00	
Total	422 000.00	422 000.00	
Steuerberechnung			
Bezeichnung	Betrag	MWST	Steuer
Anschlussgebühren	100 000.00	8,00%	8 000.00
Abwassergebühren	350 000.00	8,00%	28 000.00
Total			36 000.00
Vorsteuerkürzungen (IR)			
Erschliessungsbeiträge	120 000.00	8,00%	8 888.89
Subventionen	50 000.00	8,00%	3 703.70
Total			12 592.59
Vorsteuerkürzungen (LR)			
Zum Vorsteuerabzug berechtigter Umsatz	402 000.00	95,26%	
Beitrag Gebäudeversicherung	20 000.00	4,74%	
Total	422 000.00	100,00%	
Bezeichnung	Betrag	MWST	Vorsteuer
Investitionen	350 000.00	8,00%	28 000.00
Sachaufwand	190 000.00	8,00%	15 200.00
Total			43 200.00
Vorsteuerkürzungen (LR)			
Vorsteuer	15 200.00		
Abschreibungen	3 200.00		
Total	18 400.00	4,74%	872.16
Steuerberechnung			
Umsatzsteuer	36 000.00		
Vorsteuer	-43 200.00		
Vorsteuerkürzung (IR)	12 592.59		
Vorsteuerkürzung (LR)	872.16		
Steuerforderung	6 264.75		

Abbildung 2a: **PRAXISBEISPIEL «PAUSCHALBESTEUERUNGSMETHODE»**
Nicht spezialfinanzierte Dienststelle Sport

Ausgangslage			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Personalaufwand	2 095 000.00		
Sachaufwand (inkl. 8% MWST)	1 911 000.00		
Interne Verrechnungen	52 200.00		
Mietzinserträge		40 400.00	
Benutzungsgebühren		1 060 000.00	
Dienstleistungsentschädigungen		30 600.00	
Abfallbeseitigung		2 500.00	
Restaurant		280 000.00	
Interne Verrechnungen		390 000.00	
Total	4 058 200.00	1 803 500.00	
Differenz		2 254 700.00	
Steuerberechnung			
Bezeichnung	Betrag	PSS	MWST
Mietzinserträge	40 400.00	0,00%	0.00
Benutzungsgebühren	1 060 000.00	3,70%	39 220.00
Dienstleistungsentschädigungen	30 600.00	2,10%	642.60
Abfallbeseitigung	2 500.00	2,90%	72.50
Restaurant	280 000.00	5,20%	14 560.00
Interne Verrechnungen	390 000.00	0,00%	0.00
Total	1 803 500.00	3,97%	54 495.10

Vorschriften bestimmte Erträge ganz oder teilweise für die Erfüllung einer genau definierten Aufgabe eingesetzt werden (Verursacherfinanzierung, kostendeckende Gebühren)[14]. Zu den typischen Spezialfinanzierungen zählen:
→ Wasserversorgung; → Abwasserbeseitigung; → Abfallbeseitigung; → Parkhaus; → usw.

3. EFFEKTIVE METHODE

Bei der effektiven Methode muss einerseits die Umsatzsteuer mit den gesetzlichen Steuersätzen und andererseits der mögliche Vorsteuerabzug detailliert berechnet werden. Verwendet eine steuerpflichtige DS die eingekauften Gegenstände und Dienstleistungen ausschliesslich im Rahmen ihrer unternehmerischen zum Vorsteuerabzug berechtigten Tätigkeit, ist ein vollumfänglicher Vorsteuerabzug möglich. Werden die Ausgaben aber teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (wie bspw. hoheitliche Tätigkeit, von der Steuer ausgenommene Leistungen, Subventionen usw.) gedeckt, muss der Vorsteuerabzug verhältnismässig gekürzt bzw. korrigiert werden [15].

Bei der effektiven Methode gilt es zu beachten, dass bei einer späteren MWST-Pflicht einer DS grundsätzlich eine Einlagesteuerung [16] berechnet und vorgenommen werden kann [17]. Ein solcher nachträglicher Vorsteuerabzug ist möglich, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
→ Bei den entsprechenden Aufwendungen ist MWST angefallen; → Die Bezahlung der MWST kann nachgewiesen wer-

den; → Die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen sind neu oder haben einen Zeitwert und werden zukünftig für einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Zweck eingesetzt.

Bei der Berechnung der Vorsteuerkürzungen muss dann zwischen der Investitionsrechnung und der Laufenden Rechnung unterschieden werden. Zudem hat sich die steuerpflich-

Abbildung 2b: **PRAXISBEISPIEL «PAUSCHALSTEUERSATZMETHODE»**
 Spezialfinanzierte Dienststelle Abwasserentsorgung

Ausgangslage			
Investitionsrechnung (IR)			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Investitionen (exkl. 8% MWST)	350 000.00		
Anschlussgebühren		100 000.00	
Erschliessungsbeiträge		120 000.00	
Subventionen		50 000.00	
Total	350 000.00	270 000.00	
Laufende Rechnung			
Bezeichnung	Betrag	Betrag	
Personalaufwand	180 000.00		
Sachaufwand (exkl. 8% MWST)	190 000.00		
Zinsaufwand	12 000.00		
Abschreibungen	40 000.00		
Abwassergebühren		350 000.00	
Beitrag Gebäudeversicherung		20 000.00	
Entnahme aus Verpflichtungskonto		52 000.00	
Total	422 000.00	422 000.00	
Steuerberechnung			
Bezeichnung	Betrag	PSS	MWST
Anschlussgebühren	108 000.00	2,90%	3 382.56
Erschliessungsbeiträge	120 000.00	0,00%	0.00
Subventionen	50 000.00	0,00%	0.00
Abwassergebühren	378 000.00	2,90%	11 838.96
Beitrag Gebäudeversicherung	20 000.00	0,00%	0.00
Entnahme aus Verpflichtungskonto	52 000.00	0,00%	0.00
Total	728 000.00	2,90%	15 221.52

tige DS für die effektive Ermittlung der Vorsteuerkürzungen und -korrekturen oder aber für die annäherungsweise Ermittlung [18] der Vorsteuerkürzung und -korrekturen zu entscheiden. Aufgrund der sehr hohen Komplexität bei der effektiven Ermittlung der Vorsteuerkürzungen und -korrekturen entscheiden sich die meisten für die annäherungsweise Ermittlung.

Ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode ist grundsätzlich frühestens nach zehn ganzen Jahren immer auf den Beginn einer Steuerperiode [19] möglich. Ein Wechsel ist aber auch dann möglich, wenn die ESTV den *Pauschalsteuersatz (PSS)* der betreffenden Branche bzw. Tätigkeit ändert. Sollte dies der Fall sein, können sich steuerpflichtige DS, die diese Tätigkeit ausüben, auch vor Ablauf der zehnjährigen Frist der Pauschalsteuersatzmethode unterstellen [20]. Wird ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode angestrebt, ist die ESTV spätestens 60 Tage nach Beginn der Steuerperiode über den Wechsel zu informieren [21]. Erfolgt die Meldung nicht innert der vorgegebenen Frist, erfolgt der Wechsel erst zu Beginn der nachfolgenden Steuerperiode. Praxisbei-

spiele zur effektiven Methode finden sich in den *Abbildungen 1a und 1b*.

4. PAUSCHALSTEUERSATZMETHODE

Mit der Pauschalsteuersatzmethode [22] wird die MWST-Abrechnung und die Buchführung massgeblich vereinfacht, weil die Ermittlung der Vorsteuer entfällt [23]. Damit entfallen auch weitere Themen wie Nutzungsänderungen, Eigenverbrauch [24], aber auch eine Einlageentsteuerung [25] sowie die Berechnung der Vorsteuerkürzungen [26] und Vorsteuerkorrekturen [27]. Bei dieser Abrechnungsmethode wird die abzurechnende Steuer mittels Branchensätzen berechnet. Die PSS werden im Sinne von Multiplikatoren angewendet. Dies bedeutet, dass die Umsätze, inkl. der gesetzlichen MWST, mit dem PSS multipliziert werden [28]. Die so berechnete Steuer wird anschliessend der ESTV abgeliefert. Die Differenz zwischen berechneter und abgelieferter Steuer sowie der in Rechnung gestellten gesetzlichen MWST gilt als pauschale Abgeltung der nicht rückforderbaren Vorsteuer. Dementsprechend sollte – bei korrekter Festlegung der PSS

durch die ESTV – längerfristig keine oder nur eine geringfügige Abweichung unter den beiden Abrechnungsmethoden vorhanden sein.

Ein spezielles Augenmerk sollte auf die jeweiligen PSS gerichtet sein. Die PSS wurden in den vergangenen Jahren jeweils durch die ESTV einerseits aufgrund der gesetzlichen MWST-Erhöhungen und andererseits aufgrund neuer Berechnungen verändert. Die mehrwertsteuerpflichtigen DS müssen dabei selber von sich aus aktiv werden und die PSS von Zeit zu Zeit überprüfen bzw. den neuen Gegebenheiten anpassen.

Ein zentrales Element stellen die Wechselfristen dar. Ein Wechsel von der Pauschalsteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode ist frühestens nach drei Jahren immer nur auf den Beginn einer Steuerperiode möglich [29]. Will man einen solchen Wechsel vollziehen, ist die ESTV innert 60 Tagen nach Beginn der Steuerperiode [30] schriftlich zu verständigen. Wird diese Frist nicht eingehalten, kann der Wechsel erst auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode erfolgen. Praxisbeispiele zur Pauschalsteuersatzmethode finden sich in den *Abbildungen 2a und 2b*.

5. FAZIT

Die steuerpflichtigen öffentlichen Verwaltungen haben diverse komplexe Fragestellungen bei einer MWST-Pflicht zu

beantworten. Je nach Entscheidung muss dann über längere Zeit damit gelebt werden. Die effektive Methode sollte nur gewählt werden, wenn aufgrund verschiedener Modellberechnungen ersichtlich ist, dass sie zu einem effektiven Vor-

«Die effektive Methode sollte nur gewählt werden, wenn aufgrund verschiedener Modellberechnungen ersichtlich ist, dass sie zu einem effektiven Vorsteuerabzugsvorteil führt, der die zusätzlichen administrativen Arbeiten und die höheren Risiken deckt.»

steuerabzugsvorteil führt, der die zusätzlichen administrativen Arbeiten und die entsprechend höheren Risiken deckt. In den meisten Fällen ist bei einer nicht spezialfinanzierten DS die Pauschalsteuersatzmethode die bessere Methode. Bei einer spezialfinanzierten DS ist die effektive Methode auf jeden Fall detailliert zu prüfen und der Investitionsbedarf über eine gewisse Zeit mitzuberücksichtigen. ■

Anmerkungen: 1) Art. 12 Abs. 1 MWSTG. 2) MWST-Branchen-Info 19 Ziff. 2.2.1. 3) Art. 12 MWSTV. 4) Art. 18 Abs. 2 MWSTG. 5) Art. 21 Abs. 2 MWSTG. 6) Art. 23 Abs. 2 MWSTG. 7) Art. 18 Abs. 1 MWSTG. 8) Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG. 9) Art. 18 Abs. 2 lit. l MWSTG. 10) Art. 33 Abs. 2 MWSTG. 11) Art. 29 Abs. 1 MWSTG. 12) Art. 18 Abs. 2 lit. l MWSTG. 13) Art. 28 Abs. 1 MWSTG. 14) MWST-Branchen-Info 19 Ziff. 6.2.1. 15) Art. 30 Abs. 1 MWSTG. 16) Nachträglicher Vorsteuerabzug. 17) Art. 32 MWSTG. 18) Art. 80 MWSTG. 19) Kalenderjahr. 20) Art. 98 Abs. 2 MWSTV. 21) Art. 98 Abs. 3 MWSTV. 22) Nicht zu verwechseln mit der Saldosteuersatzmethode. 23) Art. 37 Abs. 5 MWSTG. 24) Art. 31 MWSTG. 25) Art. 32 MWSTG. 26) Art. 33 Abs. 2 MWSTG. 27) Art. 29 Abs. 29 Abs. 1 MWSTG. 28) Art. 99 MWSTV. 29) Art. 98 Abs. 2 MWSTV. 30) Kalenderjahr.