

## **Fallbeispiel Sportanlage**

### Ausgangslage

Die GEMEINDE GUMISRIEDEN will eine neue Sportanlage erstellen. Die Politik hat sich entschieden, dass das Gebäude durch die GEMEINDE erstellt wird und in ihrem Eigentum bleibt, dass aber der Betrieb durch eine Aktiengesellschaft, an der die GEMEINDE im Moment zu 100 % beteiligt ist (die GPARK BETRIEBS AG), geführt werden soll. Die Betriebsgesellschaft wird die Sportanlage von der GEMEINDE pachten. Die GEMEINDE verpflichtet sich bis auf Weiteres, das Betriebsdefizit der Betriebsgesellschaft aus allgemeinen Steuergeldern zu decken.

Die Baukosten (inkl. MWST) betragen CHF 80 Mio. Es werden Subventionen von anderen Gemeinwesen in der Höhe von CHF 16 Mio. erwartet.

Für die Zeit nach der Fertigstellung rechnet die GEMEINDE mit jährlichen Unterhaltskosten von CHF 216'000 (inkl. MWST). Die Betriebsgesellschaft (GPARK BETRIEBS AG) kalkuliert mit (nicht von der MWST ausgenommenen) Einnahmen von CHF 1,25 Mio., wovon 80 % von steuerpflichtigen Sportvereinen stammen dürften. Von den Ausgaben von CHF 1,4 Mio. sind ca. CHF 0,6 Mio. mehrwertsteuerbelastet.

### Fragestellungen

- (1) Lohnt es sich für die GEMEINDE für die Verpachtung zu optieren?
- (2) Welchen Einfluss haben künftige Entwicklungen auf diesen Entscheid?

### Lösungsansätze

#### ◆ Frage 1:

Gemäss Gesetz unterliegen Miet- und Pachteinnahmen beim Vermieter/Verpächter nicht der MWST. Dementsprechend kann er auch keine Vorsteuern auf den Investitionen und den Unterhaltskosten geltend machen. Es ist jedoch möglich, Miet- und Pachteinnahmen freiwillig der MWST zu unterstellen (Option, Art. 22 MWSTG). Dadurch ist auf dem Miet-/Pachtzins die MWST geschuldet; im Gegenzug kann die Vorsteuer auf den Investitionen und den Unterhaltskosten geltend gemacht werden.

Ganz grundsätzlich gesprochen lohnt sich eine Option (meist) nur dann, wenn der Mehrwertsteuerbetrag überwältzt werden kann. Wenn die Überwälzung zu einer Preiserhöhung führt, setzt dies das Einverständnis des Leistungsempfängers voraus; dieser wird immer dann zustimmen, wenn er die überwältzte Vorsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen kann.

Im vorliegenden Fall muss diesem Aspekt keine Beachtung geschenkt werden: Die GPARK BETRIEBS AG erbringt keine von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Eintrittsgelder zu Sportanlagen sind grundsätzlich immer steuerbar). Solange sie nach der effektiven Methode abrechnet, stellt die Überwälzung von Mehrwertsteuer auf dem Pachtvertrag für sie keine Mehrbelastung dar. Nachdem für sie keine betriebswirtschaftlichen Nachteile entstehen, ist nicht davon auszugehen, dass sie sich gegen eine Option zur Wehr setzen würde.

Der Pachtzins muss dem Drittvergleich standhalten. Die GEMEINDE GUMISRIEDEN legt den Pachtzins so fest, dass einerseits die laufenden Unterhaltskosten gedeckt und andererseits das Gebäude über einen Zeitraum von 40 Jahren abgeschrieben werden

kann. Das investierte Kapital lässt sie sich zu 2 % verzinsen. Sie geht davon aus, dass mit dieser Vorgehensweise den Anforderungen von Art. 24 Abs. 2 MWSTG entsprochen wird.

Eine Option führt dazu, dass sich die Investitionskosten um den Mehrwertsteuerbetrag reduzieren. Wenn die gleiche Rendite angestrebt wird, kann deshalb der (Netto-)Pachtzins in einem optierten Pachtverhältnis reduziert werden, was die Gewinnmarge des Pächters verbessert.

Für die Beurteilung, ob eine Option vorteilhaft ist, muss die GEMEINDE eine Vergleichsberechnung über die ganze Investitionsdauer anstellen. Diese ergibt folgendes Bild:

<b>Sicht Gemeinwesen</b>	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
Baukosten inkl. MWST	80 000 000	80 000 000,00	80 000 000,00
Subventionen	-16 000 000	-16 000 000,00	-16 000 000,00
<b>Zwischentotal</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>64 000 000,00</b>
Vorsteuerabzug (8% der Baukosten)			-5 925 925,93
Vorsteuerkürzung aufgrund Subventionen	21,60%		1 280 000,00
<b>Netto-Investition</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>59 354 074,07</b>
<b>Ermittlung Miet-/Pachtzins</b>			
Überwälzung Unterhaltskosten		216 000,00	200 000,00
Abschreibung Netto-Investition über Jahre	40	1 600 000,00	1 483 851,85
Verzinsung Netto-Investition zu	2,00%	640 000,00	593 540,74
<b>Total Miet-/Pachteinnahmen pro Jahr (netto, ohne MWST)</b>		<b>2 456 000,00</b>	<b>2 277 392,59</b>
<b>Gemeinwesen: Verkürzte Erfolgsrechnung während Betrieb</b>			
Miet-/Pachteinnahmen inkl. MWST (soweit optiert)		2 456 000,00	2 459 584,00
Abschreibung		-1 600 000,00	-1 483 851,85
Kalkulatorische Verzinsung		-640 000,00	-593 540,74
Unterhalt (inkl. MWST)	216 000	-216 000,00	-216 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer			-182 191,41
von ESTV erhältliche Vorsteuer			16 000,00
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>0,00</b>
Differenz			0,00
<b>MWST-Satz</b>	<b>8%</b>		
<b>Sicht Betriebsgesellschaft</b>			
	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
<b>Verkürzte Erfolgsrechnung</b>			
Total MWST-pflichtige Einnahmen (jedoch ohne offene Überwälzung)	1 250 000	1 250 000,00	1 250 000,00
offen überwälzbare MWST (Preiserhöhungspotential)	1 000 000	80 000,00	80 000,00
Miet-/Pachtzinszahlung (inkl. MWST, soweit optiert)		-2 456 000,00	-2 459 584,00
andere MWST-pflichtige Ausgaben (inkl. MWST)	600 000	-600 000,00	-600 000,00
andere nicht MWST-pflichtige Ausgaben (namentlich Personal)	800 000	-800 000,00	-800 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer		-98 518,52	-98 518,52
von ESTV erhältliche Vorsteuer		44 444,44	226 635,85
an ESTV abzuliefernde Vorsteuerkürzung aufgrund der Subvention		-30 197,69	-152 914,78
<b>Subvention Gemeinwesen (Defizitdeckung)</b>		<b>2 610 271,77</b>	<b>2 554 381,45</b>
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Differenz Subventionsbetrag pro Jahr</b>			<b>-55 890,31</b>
Anteil Subvention an Gesamteinnahmen		67,94%	67,47%

Mit den aktuellen Zahlen gerechnet ist die Anwendung der Option für die GEMEINDE interessanter, weil dadurch das Betriebsdefizit der Betriebsgesellschaft jährlich um annähernd CHF 56'000 reduziert wird, was den Defizitdeckungsbeitrag der GEMEINDE und damit die Belastung der Gemeinderechnung reduziert.

Die Praxis der ESTV, dass derartige Defizitbeiträge als Subventionen gelten und damit zu einer Vorsteuerkürzung gestützt auf Art. 33 Abs. 2 MWSTG führen sollen, wäre zu hinterfragen (vgl. dazu Aufsatz Bossart / Clavadetscher, Gekapptes Vorsteuerabzugsrecht der Gemeinwesen, ST 4/2015, S. 287 ff.; ebenfalls in der Beilage).

◆ Frage 2:

Immobilienprojekte haben immer einen langen Zeithorizont; im vorliegenden Fall wird bspw. mit einem Investitionszyklus von mindestens 40 Jahren gerechnet. Mehrwertsteuerliche Planungen müssen deshalb den möglichen Entwicklungen während einer langen Periode Rechnung tragen und dürfen nicht bloss auf die Optimierung des aktuellen Moments ausgerichtet sein.

Hört man auf die in der Politik immer wieder geäusserten Begehrlichkeiten, ist nicht auszuschliessen, dass die Schweiz in den nächsten Jahren mit steigenden Mehrwertsteuersätzen konfrontiert wird. Nach unserer Auffassung sind deshalb langfristige Planungsmodelle hinsichtlich ihrer Sensitivität auf Satzerhöhungen zu prüfen, zumal einmal gewählte Modelle nicht immer ohne „Ausstiegskosten“ (im vorliegenden Fall wäre während den nächsten 20 Jahren bei einem Verzicht auf die Option ein Eigenverbrauch nach Massgabe von Art. 31 MWSTG abzurechnen) verlassen werden können.

Zudem sind vertragliche Massnahmen vorzusehen, welche die Überwälzung von Mehrkosten erlauben. Im vorliegenden Fall muss die GEMEINDE GUMISRIEDEN bspw. sicherstellen, dass sie auch bei einer Vertragsgestaltung ohne Option die durch eine Satzerhöhung resultierenden Mehrbelastungen durch eine Erhöhung des Pachtzinses weiterbelasten kann. Dementsprechend erhöht sich in den nachfolgenden Vergleichsberechnungen der Pachtzins auch in der Variante ohne Option.

Satzerhöhungen können häufig nur theoretisch auf die Abnehmer überwält werden. Dies gilt namentlich auch bei Eintrittsgeldern, wo in der Regel darauf geachtet wird, dass ein „runder“ Preis (ganzer Frankenbetrag) eingezogen werden kann. Aus diesem Grund werden auf der Stufe der Betriebsgesellschaft diejenigen Einnahmen ausgeschieden, bei denen die Satzerhöhung ohne weiteres überwält werden kann (hier CHF 1 Mio.); hier führen allfällige Satzerhöhungen – im Rahmen des zivilrechtlich Zulässigen – „automatisch“ zu höheren Einnahmen, bei den übrigen Einnahmen (Eintrittsgelder) ist eine Preiserhöhung in der Praxis nicht ohne weiteres möglich.

Bei einer Satzerhöhung um 2 % ergäben sich folgende Zahlen:

<b>Sicht Gemeinwesen</b>	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
Baukosten inkl. MWST	80 000 000	80 000 000,00	80 000 000,00
Subventionen	-16 000 000	-16 000 000,00	-16 000 000,00
<b>Zwischentotal</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>64 000 000,00</b>
Vorsteuerabzug (8% der Baukosten)			-5 925 925,93
Vorsteuerkürzung aufgrund Subventionen	21,60%		1 280 000,00
<b>Netto-Investition</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>59 354 074,07</b>
<b>Ermittlung Miet-/Pachtzins</b>			
Überwälzung Unterhaltskosten		220 000,00	200 000,00
Abschreibung Netto-Investition über Jahre	40	1 600 000,00	1 483 851,85
Verzinsung Netto-Investition zu	2,00%	640 000,00	593 540,74
<b>Total Miet-/Pachteinnahmen pro Jahr (netto, ohne MWST)</b>		<b>2 460 000,00</b>	<b>2 277 392,59</b>
<b>Gemeinwesen: Verkürzte Erfolgsrechnung während Betrieb</b>			
Miet-/Pachteinnahmen inkl. MWST (soweit optiert)		2 460 000,00	2 505 131,85
Abschreibung		-1 600 000,00	-1 483 851,85
Kalkulatorische Verzinsung		-640 000,00	-593 540,74
Unterhalt (inkl. MWST)	216 000	-220 000,00	-220 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer			-227 739,26
von ESTV erhältliche Vorsteuer			20 000,00
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>0,00</b>
Differenz			0,00
<b>MWST-Satz</b>	<b>10%</b>		
<b>Sicht Betriebsgesellschaft</b>			
<b>Verkürzte Erfolgsrechnung</b>	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
Total MWST-pflichtige Einnahmen (jedoch ohne offene Überwälzung)	1 250 000	1 254 629,63	1 254 629,63
offen überwälzbare MWST (Preiserhöhungspotential)	1 000 000	100 000,00	100 000,00
Miet-/Pachtzinszahlung (inkl. MWST, soweit optiert)		-2 460 000,00	-2 505 131,85
andere MWST-pflichtige Ausgaben (inkl. MWST)	600 000	-611 111,11	-611 111,11
andere nicht MWST-pflichtige Ausgaben (namentlich Personal)	800 000	-800 000,00	-800 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer		-123 148,15	-123 148,15
von ESTV erhältliche Vorsteuer		55 555,56	283 294,81
an ESTV abzuliefernde Vorsteuerkürzung aufgrund der Subvention		-37 800,74	-192 087,21
<b>Subvention Gemeinwesen (Defizitdeckung)</b>		<b>2 621 874,81</b>	<b>2 593 553,88</b>
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Differenz Subventionsbetrag pro Jahr</b>			<b>-28 320,94</b>
Anteil Subvention an Gesamteinnahmen		68,04%	67,80%

Die Option wäre weiterhin vorteilhaft, der finanzielle Vorteil hätte sich jedoch um ca. die Hälfte reduziert.

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes auf 12 % schlägt das Bild um:

<b>Sicht Gemeinwesen</b>	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
Baukosten inkl. MWST	80 000 000	80 000 000,00	80 000 000,00
Subventionen	-16 000 000	-16 000 000,00	-16 000 000,00
<b>Zwischentotal</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>64 000 000,00</b>
Vorsteuerabzug (8% der Baukosten)			-5 925 925,93
Vorsteuerkürzung aufgrund Subventionen	21,60%		1 280 000,00
<b>Netto-Investition</b>		<b>64 000 000,00</b>	<b>59 354 074,07</b>
<b>Ermittlung Miet-/Pachtzins</b>			
Überwälzung Unterhaltskosten		224 000,00	200 000,00
Abschreibung Netto-Investition über Jahre	40	1 600 000,00	1 483 851,85
Verzinsung Netto-Investition zu	2,00%	640 000,00	593 540,74
<b>Total Miet-/Pachteinnahmen pro Jahr (netto, ohne MWST)</b>		<b>2 464 000,00</b>	<b>2 277 392,59</b>
<b>Gemeinwesen: Verkürzte Erfolgsrechnung während Betrieb</b>			
Miet-/Pachteinnahmen inkl. MWST (soweit optiert)		2 464 000,00	2 550 679,70
Abschreibung		-1 600 000,00	-1 483 851,85
Kalkulatorische Verzinsung		-640 000,00	-593 540,74
Unterhalt (inkl. MWST)	216 000	-224 000,00	-224 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer			-273 287,11
von ESTV erhältliche Vorsteuer			24 000,00
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>0,00</b>
Differenz			0,00
<b>MWST-Satz</b>	<b>12%</b>		
<b>Sicht Betriebsgesellschaft</b>			
<b>Verkürzte Erfolgsrechnung</b>	Basis	<b>ohne Option</b>	<b>mit Option</b>
Total MWST-pflichtige Einnahmen (jedoch ohne offene Überwälzung)	1 250 000	1 259 259,26	1 259 259,26
offen überwälzbare MWST (Preiserhöhungspotential)	1 000 000	120 000,00	120 000,00
Miet-/Pachtzinszahlung (inkl. MWST, soweit optiert)		-2 464 000,00	-2 550 679,70
andere MWST-pflichtige Ausgaben (inkl. MWST)	600 000	-622 222,22	-622 222,22
andere nicht MWST-pflichtige Ausgaben (namentlich Personal)	800 000	-800 000,00	-800 000,00
an ESTV abzuliefernde Umsatzsteuer		-147 777,78	-147 777,78
von ESTV erhältliche Vorsteuer		66 666,67	339 953,78
an ESTV abzuliefernde Vorsteuerkürzung aufgrund der Subvention		-45 424,96	-231 624,39
<b>Subvention Gemeinwesen (Defizitdeckung)</b>		<b>2 633 499,04</b>	<b>2 633 091,06</b>
<b>"Jahresergebnis"</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Differenz Subventionsbetrag pro Jahr</b>			<b>-407,98</b>
Anteil Subvention an Gesamteinnahmen		68,14%	68,13%

Die optierte Lösung unterscheidet sich in finanzieller Hinsicht nur noch unwesentlich vom „normalen“ Vorgehen. Aufgrund der durch die Mehrwertsteuerabrechnung bei der GEMEINDE GUMISRIEDEN anfallenden administrativen Kosten und den aus der Mehrwertsteuerpflicht resultierenden allgemeinen Risiken ist die Option deshalb spätestens ab einem Steuersatz von 12 % nicht mehr lohnenswert.

Diese Einsicht, genauso wie die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit, in welchem Zeitraum mit einer derartigen Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes gerechnet werden müsste, ist in die Entscheidungsfindung über das richtige Vorgehen einzubeziehen.

Die schleichende Reduktion der finanziellen Vorteile in Abhängigkeit von der Höhe des jeweiligen Steuersatzes hängt im vorliegenden Fall in erster Linie mit der Berechnung der Vorsteuerkürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG zusammen. Die Satzerhöhung führt dazu, dass sich das frankenmässige Vorsteuerguthaben erhöht; hingegen hat die Satzerhöhung keinen nennenswerten Einfluss auf das Verhältnis Defizitdeckungsbeitrag zum Gesamtumsatz, damit bleibt die für die Kürzung relevante Verhältniszahl in etwa gleich. Im Ergebnis bedeutet dies, dass jede Satzerhöhung den Betrag um den die Vorsteuern zu kürzen sind, mehr anwachsen lässt, als das absolute Vorsteuerguthaben. Dies führt dazu, dass der durch die Option anfänglich erreichte Vorteil nach einer entsprechenden Satzerhöhung ins Gegenteil verkehrt. Im vorliegenden Fall beträgt die für die Kürzung anwendbare Verhältniszahl mehr als  $2/3$ ; auf den dargestellten Effekt wirkt dies beschleunigend.

---