

**KONFERENZ DER KANTONALEN  
FINANZDIREKTORINNEN  
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundesrat  
Ueli Maurer  
Vorsteher EFD  
Bernerhof  
3003 Bern

Bern, 25. September 2020

**Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes. Vernehmlassungsstellungnahme.**

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir danken Ihnen für die Zustellung der Vernehmlassungsunterlagen vom 19. Juni 2020 in der im Titel erwähnten Angelegenheit. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) befasste sich am 25. September 2020 mit der Vorlage und äussert sich zu den aus Sicht der Gemeinwesen wesentlichen Punkten wie folgt:

**Anträge:**

- **Ablehnung der vorgeschlagenen Änderung von Art. 18 MWSTG**
- **Aufnahme von Leistungen an Gemeinwesen in den Katalog der von der Steuer befreiten Leistungen gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTG.**
- **Ersatzlose Streichung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG, welcher die Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen regelt.**

**1. Übersicht**

- 1 Unsere Stellungnahme behandelt ausschliesslich die in Art. 18 des Vernehmlassungsentwurfs vorgenommenen Anpassungen. **Wir weisen beide zurück.**
- 2 Das Spannungsfeld «Mehrwertsteuer und Subventionen» betrifft die FDK besonders. In diesem Kontext schlägt die Vernehmlassungsvorlage die Einführung eines neuen Art. 18 Abs. 3 MWSTG vor. Wir sind der Auffassung, dass mit dieser Massnahme in keiner Art und Weise eine Verbesserung erzielt wird; im Gegenteil, wir befürchten, dass die Neuregelung eher zu einer Verschlechterung der Situation führen wird. In der vorliegenden Stellungnahme werden wir unsere Bedenken darlegen und – auf zwei Ebenen – alternative Lösungsvorschläge vorbringen; diese würden die Subventionsproblematik ein für alle Mal beseitigen. Unsere Anträge stützen sich auf diese vorgebrachte Argumentation und verlangen die Aufnahme von Leistungen an Gemeinwesen in den Katalog der von der Steuer befreiten Leistungen gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTG sowie die ersatzlose Streichung der Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG.

- 3 Obwohl die Anpassung von Art. 18 Abs. 1 MWSTG vordergründig im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Leistungsverhältnissen steht, welche bei Gemeinwesen eher eine untergeordnete Bedeutung haben, lehnen wir auch diese Anpassung ab, weil sie sämtliche steuerpflichtigen Personen (und damit auch die steuerpflichtigen Gemeinwesen) betrifft: Sie stellt einerseits einen massiven Eingriff in die Systematik der Mehrwertsteuer dar, indem neu die Bezugsteuer Vorrang gegenüber der Inlandsteuer erhält; dies führt dazu, dass die MWST bei allen steuerpflichtigen Personen von Grund auf neu instruiert werden muss und bei allen steuerpflichtigen Personen die eingespielten Abläufe in Bezug auf die MWST angepasst werden müssen. Andererseits erhöht die Umstellungen bei allen steuerpflichtigen Personen – einschliesslich der Gemeinwesen – den Abrechnungsaufwand, weil nun die Eingangsrechnung (d.h. die Aufwand- und Investitionsseite) wesentlich aufwändiger im Auge behalten werden muss. Davon sind übrigens auch alle steuerpflichtigen Personen betroffen, die zu Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen (vgl. Art. 91 i.V.m. Art. 100 MWSTV). Würde dieser Teil der Reform umgesetzt, führte dies – allein aufgrund des Umstellungs- vor allem aber aufgrund des Umsetzungsaufwandes – zu einer erheblichen Mehrbelastung der steuerpflichtigen Personen, was der Zielsetzung, die MWST zu vereinfachen, die Unternehmen zu entlasten und den Steuerstandort Schweiz zu attraktiveren, diametral entgegenläuft. Diese Änderung wird in unserer Stellungnahme nicht mehr weiter behandelt werden.

## 2. Mehrwertsteuer und Subventionen

### 2.1 Rückblick

- 4 Die Subventionen, resp. ihre steuerliche Behandlung, sind seit der Einführung der MWST ein Dauerthema. Allein dieser Fakt belegt, dass die Thematik im Rechtsalltag der mehrwertsteuerpflichtigen Personen offenbar eine bedeutende Rolle spielt und dass dementsprechend politischer Handlungsbedarf besteht. Dieser Handlungsbedarf wurde aber in jeder bisherigen Reform erkannt, nie aber wurde eine grundsätzliche Lösung gesucht, resp. die Lösungssuche wurde jeweils auf eine spätere Reform verschoben.
- 5 In der (grossen) Reform 2008 (08.053) zur Vereinfachung der MWST wurde dem Thema der Subventionen in der Botschaft (vgl. Kapitel 12, S. 7115 ff.) zwar grosser Raum für eine Auslegung eingeräumt und die Probleme umfassend dargestellt, aus rein finanzpolitischen Gründen wurde aber auf eine Lösung verzichtet.
- 6 Auch die Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 25. Februar 2015 (15.025) sprach das Thema zwar an, sah aber keinen Handlungsbedarf. Bemerkenswerterweise wurde damals die nahezu gleiche Lösung, wie sie in der aktuellen Vorlage eingebracht wird, explizit verworfen: *«Ein weiteres vorgebrachtes Anliegen ist die Definition des Subventionsbegriffs in der Mehrwertsteuer. Gefordert wird eine Angleichung an den Begriff des Subventionsrechts. Da sich aus den Subventionsgesetzen für Mehrwertsteuerbelange nicht ableiten lässt, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt oder nicht, käme ein starrer Verweis auf die Subventionsgesetze einer unumstösslichen gesetzlichen Vermutung zugunsten der Subventionen gleich, was zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung mit anderen Leistungsverhältnissen führen würde. Der Bundesrat sieht hier deshalb keinen Handlungsbedarf.»* (S. 2624; im Original keine Hervorhebungen).
- 7 Nachdem diese Reform keine Änderung der Rechtslage herbeiführte, wurde – einmal mehr in dieser Sache – das Parlament aktiv. Die Motion WAK-S (16.3431), welche erheblich erklärt worden ist, verfolgte folgendes Anliegen (im Originaltext keine Hervorhebungen): *«Der Bundesrat wird beauftragt, dem Parlament eine Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer zu unterbreiten, sodass von Gemeinwesen ausgerichtete Subventionen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie zur Erfüllung grundlegender gesetzlicher Aufgaben ausgerichtet werden. Solche Aufgaben sind beispielsweise die Pflege von Schutzwäldern oder der Betrieb der Feuerwehr zur Strassenrettung auf Bundesstrassen (zur Erfüllung dieser Aufgabe leitet der Bund Mittel an den Kanton und dieser weiter an eine Gemeinde oder an eine Organisation, an der keine oder nicht nur Gemeinwesen beteiligt sind). Ob die Finanzierung dieser Aufgaben aufgrund von Gesetzesbestimmungen oder von Programm- oder Leistungsvereinbarungen erfolgt, soll keinen Einfluss auf die steuerliche Behandlung haben. Dabei dürfen Gemeinwesen gegenüber privaten Anbietern nicht privilegiert behandelt werden.»*

- 8 In seiner Antwort bestätigte der Bundesrat, dass das Thema seit Jahren zu Diskussionen Anlass gibt. Er zeigte sich bereit, eine Anpassung der Mehrwertsteuergesetzgebung in diesem Bereich vorzunehmen, «wobei der **Fächer möglicher Lösungen weit zu öffnen**» und ein Vernehmlassungsverfahren unumgänglich sei.
- 9 Die WAK-NR begrüßte die Motion mehrheitlich, eine Minderheit lehnte sie ab, weil sie die Auffassung vertritt, dass möglichst viele Aufgaben vom Privatsektor erledigt werden sollen.

## 2.2 Relevanz: Wo spielt die Subvention bei der Rechtsanwendung eine Rolle?

- 10 Die «Subventionsproblematik» im Bereich der Mehrwertsteuer hat eine abgaberechtliche und eine finanzielle Ebene; auf die finanzielle Ebene wird unten eingegangen werden (Ziff. 2.3.5). Hier soll kurz dargestellt werden, welche Bedeutung die Subventionen auf die Abrechnungspflicht der MWST-Unterworfenen hat.
- 11 Die Mehrwertsteuerforderung, d.h. der Steuerbetrag, den eine steuerpflichtige Person am Ende einer Steuerperiode abzuliefern hat, ermittelt sich – vereinfacht gesagt – aus der Differenz zwischen der geschuldeten Inlandsteuer (Umsatzseite) und dem Vorsteuerguthaben (Vorsteuerseite) (vgl. Art. 36 Abs. 2 MWSTG).
- 12 Eine Umsatzsteuerschuld entsteht nur, wenn ein Leistungsverhältnis vorliegt, d.h. die steuerpflichtige Person von einem Dritten ein Entgelt für eine Leistung („die nicht von der Steuer ausgenommen und nicht von der Steuer befreit ist,“) erhält (vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Fliessen einer steuerpflichtigen Person finanzielle Mittel zu, die nicht im Zusammenhang mit einer Abgeltung einer Leistung stehen, werden diese Finanzströme als sog. «Nicht-Entgelte» bezeichnet; sie stehen ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST.
- 13 (Echte) Subventionen sind klassische Nicht-Entgelte: sie werden ausgerichtet, ohne dass der Subventionsgeber eine konkrete Leistung (im MWST-Sinn) des Subventionsempfängers erwartet. Wird aber mit der Geldzahlung eine konkrete Leistung «eingekauft», liegt ein Leistungsverhältnis vor.
- 14 Auf der Umsatzseite muss somit beurteilt werden, ob der von der steuerpflichtigen Person empfangene Betrag mit einer Leistung verknüpft ist; ist dies nicht der Fall, liegt ein Nicht-Entgelt vor. Bei dieser Prüfung spielt es keine Rolle, welche Rechtsnatur dieses Nicht-Entgelt hat, oder mit anderen Worten gesagt, spielt es auf der Umsatzseite keine Rolle, ob es sich um eine Subvention, eine Spende, eine Kapitaleinlage, ein Forderungsverzicht oder ein anderes Nicht-Entgelt handelt.
- 15 Weil einerseits der unternehmerische Bereich durch die MWST nicht belastet werden soll, aber andererseits die MWST – vorwiegend aus historischen Gründen – auf jeder Stufe der Wertschöpfungskette erhoben wird (Allphasensteuer), muss die MWST, welche für Aufwendungen und Investitionen im unternehmerischen Bereich anfallen, abgezogen werden können; dies ist die Funktion des Vorsteuerabzugs.
- 16 Auf der Vorsteuerabzugsseite müsste somit einzig beurteilt werden, ob die bezogene Leistung für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Dabei wäre es eigentlich irrelevant, ob die unternehmerische Tätigkeit subventioniert wird. Dennoch sieht das schweizerische Mehrwertsteuerrecht – anders als das Mehrwertsteuerrecht anderer Staaten (vgl. dazu Botschaft 2008, S. 6932) – in Art. 33 Abs. 2 MWSTG vor, dass die steuerpflichtige Person aufgrund des Empfangs einer Subvention eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen hat; damit entsteht bei ihr eine «taxe occulte».
- 17 Diese Regelung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG hat keine steuerdogmatische Grundlage. Sie führt einzig dazu, dass ein Teil der eigentlichen Subvention dafür verwendet werden muss, um MWST zu entrichten. Oder mit anderen Worten ausgedrückt: Von jeder Subvention, die an eine mehrwertsteuerpflichtige Person ausgerichtet wird, fliesst – über die Kürzung des Vorsteueranspruchs – ein Teilbetrag in die Kasse des Bundes.

## 2.3 Beurteilung der vorgeschlagenen Lösung

### 2.3.1 Vorgeschlagener Lösungsansatz

- 18 In der Gesetzesnovelle soll die Subventionsproblematik mit einem neuen Art. 18 Abs. 3 MWSTG gelöst werden. Damit soll «mittels einer gesetzlichen Vermutung, dass von einem Gemeinwesen ausgerichtete Mittel als Subvention oder öffentlich-rechtlicher Beitrag gelten, sofern das Gemeinwesen diese Mittel der empfangenen Person gegenüber explizit als Subvention oder öffentlich-rechtlichen Beitrag bezeichnet» eine «Beweiserleichterung» geschaffen werden, «indem die Beweislast zugunsten des Gemeinwesens bzw. der Mittel empfangenden Person umgekehrt wird» (Erläuternden Bericht S. 7).
- 19 Wir bezweifeln, dass mit diesem Vorschlag eine Verbesserung herbeigeführt werden kann; im Gegenteil, wir gehen davon aus, dass diese Vorgehensweise eher zu einer Verschlechterung führen wird.

### 2.3.2 Keine materiell-rechtliche Lösung

- 20 Folgt man den Ausführungen im Erläuternden Bericht Seite 7 und 25, situiert der Bundesrat seine Lösung auf der Ebene des Beweisrechts. Dies ist aus mehreren Gründen nicht zielführend.
- 21 Zunächst schafft Beweisrecht keine Rechtssicherheit. Gesetzliche Eingriffe in das Beweisrecht erleichtern einzig für eine Partei die Beweislast; eine unmittelbare Klärung der Rechtslage wird so nicht erreicht. Rechtssicherheit wird hingegen nur geschaffen, wenn ein Gesetz klare materielle Regeln aufstellt. Dies scheint aber nicht die Intention der Vorlage zu sein. In den Erläuterungen auf Seite 25 wird denn auch explizit vorgesehen, dass der ESTV der Beweis des Gegenteils offenstehen soll; es soll also keine unumstössliche gesetzliche Vermutung zu Gunsten der Subvention geschaffen werden.
- 22 Beweisrecht betrifft in aller Regel den Sachverhalt und nicht die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes. In der Mehrzahl der strittigen «Subvention-Fälle» ist jedoch der Sachverhalt relativ einfach zu erheben: in den allermeisten Fällen liegen Gesetze oder andere Erlasse vor und es bestehen schriftliche Vertragsdokumente, die den Sachverhalt beschreiben. Auf der Sachverhaltsebene ist das Beweisrecht somit in den wenigsten Fällen das Problem; hingegen sind sich die Parteien meist hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation des erstellten Sachverhaltes nicht einig, die eine Seite beurteilt die Zahlung als Subvention, die andere Seite als Entgelt. Die (rechtliche) Auseinandersetzung in Subventionsfällen findet somit meist nicht auf der beweisrechtlichen, sondern auf der materiellrechtlichen Ebene statt.
- 23 Selbst wenn man annimmt, dass der Bundesrat nicht eine gesetzliche Tatsachenvermutung, sondern eine gesetzliche Rechtsvermutung aufstellen will, bringt dies keine echte Verbesserung gegenüber dem aktuellen Rechtszustand: das heute geltende Recht verfügt bereits über eine materiellrechtliche Definition des Subventionsbegriffs; diese befindet sich zwar nicht auf Gesetzesstufe, sondern auf der Verordnungsebene, nämlich in Art. 29 MWSTV. Die dort getroffene Regelung, wonach Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge vorliegen, wenn sie gestützt auf das Subventionsgesetz des Bundes oder gestützt auf vergleichbare kantonales oder kommunales Recht ausgerichtet werden, unterscheidet sich von ihrem Gehalt nicht von dem in die Vernehmlassung gebrachten Vorschlag: Sowohl gemäss Art. 29 MWSTV als auch gemäss der vorgeschlagenen Gesetzesnovelle soll die subventionsrechtliche Qualifikation ausschlaggebend für die mehrwertsteuerliche Behandlung sein.
- 24 Im Gegenteil: indem – was dem erläuternden Bericht auf Seite 25 zu entnehmen ist – Art. 29 MWSTV gestrichen werden soll, verschlechtert sich die Rechtssicherheit: die heute geltende materiellrechtliche Definition würde mit der Reform durch eine blossе Rechtsvermutung, welche von den Behörden widerlegt werden kann, ersetzt werden.
- 25 Schliesslich ist festzuhalten, dass mit der in der Gesetzesnovelle vorgeschlagenen Änderung keine echte Änderung der Beweislastverteilung geschaffen wird: es ist ein stehender Rechtsgrundsatz, dass es die Aufgabe der Steuerverwaltungen ist, steuerbegründende Tatsachen zu beweisen.
- 26 Mit anderen Worten: bereits unter dem heute geltenden Recht ist es die Aufgabe der ESTV, zu beweisen, dass keine Subvention, sondern ein Entgelt für eine steuerbare Leistung vorliegt.

- 27 Die Gesetzesnovelle bringt somit (selbst) auf der Ebene des Beweisrechts keinen entscheidenden Fortschritt, sondern schreibt einen aufgrund anderer Rechtsgrundlagen ohnehin geltenden Rechtsgrundsatz in das Gesetz.

### 2.3.3 Keine Erfüllung des motionierten Anliegens

- 28 Kernanliegen der Motion WAK-S (16.3431) ist es, eine klare Abgrenzungslinie zwischen einer nicht der Mehrwertsteuer unterstehenden Subvention und einem der MWST unterworfenen Entgelt (d.h. eine Abgeltung einer Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts) zu schaffen und dabei gleichzeitig die Gemeinwesen nicht gegenüber privaten Anbietern zu privilegieren.
- 29 Dieses Anliegen wird mit der vorgeschlagenen Lösung nicht erreicht: Die Abgrenzung zwischen Subvention und Entgelt erfolgt – wie gesagt (vgl. Rz. 23) – weiterhin auf der Grundlage der Subventionsgesetzgebung des Bundes, der Kantone und der Gemeinden; auch an der Beweislastverteilung wird nichts geändert (vgl. Rz. 25 f.). Es wird einzig die einzige Norm, welche eine materiellrechtliche Definition der Subvention definiert (Art. 29 MWSTV), gestrichen.
- 30 Der parlamentarische Auftrag wird somit aus unserer Sicht nicht erfüllt. Die Rechtslage ist auch mit der Einführung der Gesetzesnovelle (bestenfalls) weiterhin die gleiche. Die Aussage auf S. 25 des Erläuternden Berichts, dass der ESTV auch in Zukunft der Beweis des Gegenteils offenstehen soll, bestätigt diese Schlussfolgerung.
- 31 Wenn die ESTV unter dem neuen Recht – sollte dieses eingeführt werden – den Beweis des Gegenteils führen wird, wird sie nach genau den gleichen Rechtsregeln vorgehen, wie sie dies unter dem heutigen Recht tut (das neue Recht stellt – wie dargelegt – keine neuen materiellrechtlichen Bestimmungen auf). Sie wird damit auf der Umsatzseite weiterhin die Verknüpfung zwischen Mittelfluss und mehrwertsteuerlicher Leistung prüfen (vgl. oben Rz. 12 ff).
- 32 Auch die Gerichte werden sich bei der Beurteilung der strittigen Fälle – davon ist zumindest auszugehen – weiterhin an die gleichen systemtragenden Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts halten und – voraussichtlich – ihre bisherige Rechtsprechung fortführen; eine Änderung der Rechtsprechung könnte nur erreicht werden, wenn das materielle MWST-Recht angepasst würde. Zudem ist davon auszugehen, dass Beweisregeln in MWST-Verfahren weiterhin nur eine untergeordnete Bedeutung haben werden.
- 33 Damit ist davon auszugehen, dass die Gesetzesnovelle auf der Umsatzseite keinerlei Verbesserung bringen wird.
- 34 Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch aus einer Analyse des methodischen Ansatzes der Reform: Die vorgeschlagene Lösung setzt am Begriff der Subvention an; dieser spielt aber auf der Umsatzseite überhaupt keine Rolle, denn für die Beurteilung der Frage, ob ein Entgelt oder ein Nicht-Entgelt vorliegt, kommt es nicht darauf an, wie der Mittelfluss bezeichnet wird (siehe dazu oben, Rz. 12 ff und namentlich Rz. 14). Entscheidend ist einzig, ob der Mittelfluss einer Leistung zugeordnet werden kann; trifft dies zu, liegt ein Entgelt vor.
- 35 Die Beurteilung, ob im konkreten Fall diese Zuordnung / Verknüpfung zwischen Entgelt und Leistung gegeben ist, erfolgt durch Auslegung. Würde mit materiell-rechtlichen Regeln eingegriffen, hätte dies erhebliche Folgen auf die Steuersystematik und damit auch auf die Gleichbehandlung zwischen dem privatwirtschaftlichem und dem öffentlichen Sektor, dies wäre aber – das zeigen die politischen Vorgaben in der Motion WAK-S 16.3431 (vgl. Rz. 7 und 9 je am Ende) nicht mehrheitsfähig.
- 36 Wie soeben dargelegt hat Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG, der den Subventionsbegriff in das Gesetz bringt, für die umsatzseitige Beurteilung keine praktische Relevanz; damit hat der «Subventionsbegriff» auf der Umsatzseite vorzunehmende Abgrenzung keine rechtliche Bedeutung. Der in der Gesetzesnovelle gewählte Ansatz ist daher auch aus diesem Grund nicht tauglich, um auf der Umsatzseite eine echte Verbesserung herbeizuführen.
- 37 Eine materiellrechtliche Bedeutung hat Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG (und damit der Subventionsbegriff) hingegen auf der Vorsteuerseite. Art. 33 Abs. 2 MWSTG, der – systemwidrig – verlangt, dass bei der Vereinnahmung von Subventionen auf Seiten des Subventionsempfängers zwingend eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist, verweist explizit auf diese Bestimmung und somit auf den Subventionsbegriff.

- 38 Weil aber der Erläuternde Bericht die Vorsteuerseite mit keinem Wort erwähnt, ist davon auszugehen, dass die durch Art. 33 Abs. 2 MWSTG geschaffene Rechtslage mit Art. 18 Abs. 3 der Gesetzesnovelle nicht angepasst werden soll. Dies wäre auch nicht der beste Weg: Um die nachteiligen Folgen der Vorsteuerkürzung nachhaltig zu beseitigen, ist es nicht nötig, den Subventionsbegriff neu zu definieren. Das Ziel kann einfach erreicht werden, indem Art. 33 Abs. 2 MWSTG ersatzlos gestrichen wird (vgl. dazu Ziff. 3.3). Eine Anpassung des Subventionsbegriffs würde allenfalls teilweise eine überschüssende Rechtsanwendung der ESTV (siehe unten, Rz. 57 ff.) einschränken; dieser Effekt scheint aber – wie dargestellt – nicht die Intention dieses Reformvorschlags zu sein.

#### **2.3.4 Keine einheitliche Anwendung des Bundessteuerrechts**

- 39 Die MWST ist eine Bundessteuer, die zentral von der ESTV erhoben wird. Dementsprechend sollte – allein schon aus Gründen der Rechtsgleichheit und der Wettbewerbsneutralität – davon ausgegangen werden, dass die MWST auf dem ganzen Staatsgebiet der Schweiz nach den gleichen Grundsätzen erhoben wird.
- 40 Die vorgeschlagene Lösung sieht vor, dass die Gemeinwesen ihre Zahlungen gestützt auf ihr eigenes Subventionsrecht qualifizieren und die ESTV – vom Grundsatz her – an diese Qualifikation gebunden ist. Somit wird zu erwarten sein, dass der gleiche Sachverhalt nicht in der ganzen Schweiz gleich behandelt werden wird; die mehrwertsteuerliche Behandlung wird davon abhängen, wie streng oder wie liberal (oder wie individuell auf die zu behandelnde Finanzierung angepasst) die für den konkreten Sachverhalt relevante Subventionsgesetzgebung ausgestaltet ist. Allein schon dies zeigt, dass die ESTV aufgrund des Rechtsgleichheitsgebots sehr bald gehalten sein wird, von dem in der Gesetzesnovelle angedachten Konzept abzuweichen und – ungeachtet der kommunalen und kantonalen Regelungen – erneut ein bundesweit einheitliches mehrwertsteuerrechtliches Verständnis des Subventionsbegriffs zu schaffen.
- 41 Bereits heute führen unterschiedliche kantonale Grundlagen zu einer nicht einheitlichen MWST-Erhebung: So wird bspw. bei der Beurteilung, ob eine Heilbehandlung als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren ist, auf die kantonale Gesetzgebung abgestellt (vgl. Art. 35 Abs. 1 MWSTV); dies führt beispielsweise dazu, dass in einzelnen Kantonen die Leistungen von Naturheilpraktikern besteuert werden, in anderen jedoch nicht.

#### **2.3.5 Ausserachtlassung der wirtschaftlichen Folgen der Mehrwertsteuer auf die Ausrichtung von Subventionen**

- 42 Das eigentliche Problem der Subventionsproblematik (und damit der Kern des motionierten Anliegens) sind die wirtschaftlichen Folgen, die durch die verfehlte MWST-Regelung auftreten. Auch zu diesem Thema finden sich im Erläuternden Bericht keine vertieften Ausführungen.
- 43 Die Mehrwertsteuer stellt bei derjenigen Person, die sie (wirtschaftlich) zu tragen hat, einen Kostenfaktor dar. Bei echten und auch vermeintlichen Subventionsverhältnissen sind es meist die Gemeinwesen, welche die Mehrwertsteuer wirtschaftlich zu tragen haben. Die folgenden Beispiele sollen dies illustrieren:
- 44 Richtet ein Gemeinwesen einer Organisation einen Betrag aus, damit diese eine «grundlegende gesetzliche Aufgabe erfülle» (vgl. das motionierte Anliegen), ist dies – aus Sicht der ESTV – oft als Auslagerung einer staatlichen Leistung zu qualifizieren und begründet somit ein der MWST unterliegendes Leistungsverhältnis. Dies bedeutet, dass der Geldempfänger (wenn er mehrwertsteuerpflichtig ist) dem Gemeinwesen die MWST in Rechnung stellt; somit ist es augenscheinlich, dass in solchen Fällen das Gemeinwesen die MWST (direkt) trägt.
- 45 Weniger eindeutig ist die Kostentragung festzulegen, wenn sich die Organisation der Steuerbarkeit dieses Vorgangs nicht bewusst ist und es unterlässt, die MWST abzurechnen. In diesem Fall wird der Steuerbetrag von der ESTV im Rahmen einer Kontrolle bei der steuerpflichtigen Organisation nacherhoben und muss von ihr entrichtet werden. Das Gemeinwesen muss in diesem Fall die MWST zwar nur dann tragen, wenn im mit der Organisation abgeschlossenen «Vertrag» die nachträgliche Überwälzung vorgesehen ist oder aber wenn die Organisation aufgrund des unerwarteten Liquidationsabflusses ihre Verpflichtungen nicht erfüllen kann und das Gemeinwesen deshalb finanziell einspringen muss, um den Fortbestand der Organisation zu sichern. Im Alltag dürfte einer dieser beiden Fälle meist gegeben sein; somit ist es oft der Fall, dass die MWST auch über diesen indirekten Weg vom Gemeinwesen zu tragen ist.

- 46 Wird jedoch die vom Gemeinwesen ausgerichtete Zahlung tatsächlich als Subvention qualifiziert, hat dies bei der steuerpflichtigen Organisation eine anteilmässige Kürzung des Vorsteueranspruchs zur Folge (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Die steuerpflichtige Organisation wird diesen Effekt bei der Ausformulierung des Subventionsgesuchs berücksichtigen und in die beantragte Subvention «einpreisen». Somit trägt das Gemeinwesen auch in diesen Konstellationen letztendlich (indirekt) die zusätzliche MWST-Belastung.
- 47 Auch wenn die Organisation nicht mehrwertsteuerpflichtig ist (und daher keine Vorsteuern geltend machen kann), wird sie die – wegen fehlender Steuerpflicht – nicht abzugsfähige MWST budgetieren und dementsprechend einen höheren Subventionsantrag stellen. Somit trägt auch in diesen Fällen das subventionierende Gemeinwesen letztendlich die MWST.
- 48 Die Gesetzesnovelle bringt in Bezug auf die wirtschaftliche Tragung der MWST keine Verbesserung für die Gemeinwesen. Will man das Subventionsproblem ein für alle Mal lösen, muss man die finanziellen Folgen beseitigen; entsprechende Lösungsansätze werden unten (siehe Ziff. 3) vorgestellt.

### 2.3.6 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

- 49 Im vorstehenden Abschnitt wurden die wirtschaftlichen Folgen der vorgeschlagenen Lösung auf die Gemeinwesen dargestellt. Daneben sind bei der Bewertung der Lösung auch deren Auswirkungen auf die steuerpflichtige Person zu berücksichtigen.
- 50 Die vorgeschlagene Lösung geht davon aus, dass das Gemeinwesen festlegen kann, ob es seine Zahlung als Subvention bezeichnen will. Aufgrund der indirekten Erhebungskonzeption der MWST beeinflusst es damit zwar die bei ihm eintretenden wirtschaftlichen Folgen. Die steuerlichen Konsequenzen, die diese Festlegung auslöst, hat ausschliesslich der Empfänger der Zahlung zu tragen, er ist als steuerpflichtige Person deklarations- und abrechnungspflichtig. Bezeichnet das Gemeinwesen die Zahlung als Subvention, führt dies bei ihm zu einer Vorsteuerkürzung, äussert sich das zahlende Gemeinwesen nicht, hat der Zahlungsempfänger davon auszugehen, dass es sich um ein (steuerbares) Entgelt handelt; somit trägt er in beiden Fällen die Verantwortung für die korrekte Abrechnung und Entrichtung der MWST.
- 51 Sollte die ESTV zu einem späteren Zeitpunkt mit der vom Gemeinwesen vorgenommenen Qualifikation nicht einverstanden sein, fallen die mehrwertsteuerlichen Folgen dieser Umqualifikation alleine beim Zahlungsempfänger an.
- 52 Plakatativ formuliert: Mit der in der Gesetzesnovelle vorgeschlagenen Lösung kann der Kunde (das Gemeinwesen) mit einer Erklärung unmittelbar Einfluss auf die mehrwertsteuerlichen Folgen beim Leistungserbringer nehmen.
- 53 Dieser Effekt mag zwar auf den ersten Blick für den Kunden attraktiv erscheinen, bei einer genaueren Analyse zeigt sich aber, dass diese «Möglichkeit» erhebliche nachteilige Folgen auslösen wird:
- 54 Besteht heute eine Unklarheit hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation eines Mittelflusses, handelt es sich alleine um eine abgaberechtliche Fragestellung, welche zunächst durch die ESTV und anschliessend allenfalls durch das Bundesverwaltungsgericht und – nötigenfalls – durch das Bundesgericht zu klären ist.
- 55 Indem mit der vorgeschlagenen Gesetzesnovelle primär auf die vom zahlenden Gemeinwesen vorgenommene Qualifikation abgestellt werden wird, werden strittige Fälle zuerst vor den Zivilgerichten (wenn es sich um ein privatrechtliches Rechtsverhältnis handelt) und oder den kantonalen Verwaltungsgerichten (wenn es sich um ein verwaltungsrechtliches Rechtsverhältnis handelt) gelöst werden müssen. Mit anderen Worten: Eine steuerpflichtige Person wird sich – bevor sie das Mehrwertsterverfahren führen kann – gezwungen sehen, gegen das betroffene Gemeinwesen ein Verfahren über die Qualifikation der fraglichen Zahlung als Subvention oder als Entgelt zu führen. Ungeachtet des Ausgangs dieses Verfahrens wird alleine schon die Möglichkeit, dass solche Verfahren drohen, bei den betroffenen Gemeinwesen zusätzliche Kosten auslösen. Erst wenn diese Vorfrage gelöst sein wird, kann dann das Mehrwertsterverfahren geführt werden.
- 56 Der Ansatz, die Subventionsproblematik über das Beweisrecht zu lösen, wird zusätzliche Verfahren ausserhalb des MWST-Rechts und damit höhere Kosten auslösen.

### 2.3.7 Keine Lösung von bekannten und dringenden Problemen auf der Vorsteuerseite

- 57 Die ESTV neigt dazu, jede von einem Gemeinwesen ausgerichtete Zahlung, die kein Entgelt darstellt, automatisch als Subvention zu qualifizieren (vgl. bspw. der im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-460/2019 vom 09.03.2020 beurteilten Fall, wo das einer öffentlich-rechtlichen Anstalt gewährte Dotationskapital als Subvention behandelt wurde). Dies hat nur auf der Vorsteuerseite finanzielle Konsequenzen, weil – wie erwähnt – nur Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand zu einer Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) führen; die übrigen Nicht-Entgelte haben keinerlei Auswirkungen auf die Höhe des Vorsteuerabzugsrechts.
- 58 Aus Sicht der ESTV ist es nicht denkbar, dass ein Gemeinwesen eine blosser Spende ausrichtet oder aus wirtschaftlichen (d.h. ohne subventionsrechtliche) Motive einen Forderungs- oder Zinsverzicht ausspricht (vgl. MWST- Branchen-Info 19 [Gemeinwesen], Ziff. 5.2.1), resp. eine Kapitaleinlage (vgl. das gewährte Dotationskapital im soeben erwähnten Urteil A-460/2019) leistet.
- 59 Besonders schwerwiegende Folgen hat diese Praxis dort, wo Finanzierungsflüsse (bspw. Defizitdeckungen, siehe dazu bspw. MWST- Branchen-Info 19 [Gemeinwesen], Vorbemerkungen zu Teil A) zugunsten von Dienststellen des eigenen Gemeinwesens stattfinden. Dies führt zu Wettbewerbsnachteilen der Gemeinwesen und vor allem zu einem grossen Erhebungsaufwand, namentlich wenn es gilt, grössere Investitionen zu finanzieren, die im Zusammenhang mit steuerbaren Tätigkeiten der Gemeinwesen stehen.
- 60 Würde – endlich – eine befriedigende materiellrechtliche Regelung des Subventionsbegriffs gefunden, wäre auch diese Frage geklärt. Aus dem Erläuternden Bericht sind keine Anzeichen zu erblicken, dass mit der vorgeschlagenen Lösung auch dieses akute Problem gelöst werden soll.

## 3. Nachhaltige und umfassende Lösungsansätze

### 3.1 Problembeschreibung

- 61 Das Thema der Subventionen ist im Mehrwertsteuerrecht – wie bereits teilweise erwähnt – auf drei Ebenen problematisch:
- 62 **A) Aus übergeordneter bundesstaatlicher Sicht:** Die Schweiz ist ein Bundesstaat mit finanzautonomen Kantonen und Gemeinden. Dementsprechend ist es wenig einsichtig, weshalb Kantone und Gemeinden einen Teil ihrer (namentlich aus den direkten Steuern stammenden) Einnahmen dazu verwenden müssen, um den Bund über die Mehrwertsteuer finanziell zu alimentieren. Dies geschieht aber unter dem heute geltenden Recht, indem die Gemeinwesen auf ihren Ausgaben und Investitionen die Mehrwertsteuer zu tragen haben; es geschieht aber auch indem, wie oben (Ziff. 2.3.5) dargelegt, auch dadurch, dass die Gemeinwesen aufgrund der MWST im Bereich der Subventionen höhere Beträge aufwenden müssen.
- 63 Diese staatspolitisch unbefriedigende Situation, die im Übrigen den Kern des Problems darstellt, kann mit mehreren alternativen Lösungsansätzen (vgl. Ziff. 3.2) eliminiert werden.
- 64 **B) Als Systembruch:** Die Regelung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist – wie bereits in der grundlegenden Reform des Mehrwertsteuerrechts im Jahr 2008 ausdrücklich festgehalten wurde – systemwidrig; sie führt zu einer Verzerrung des Wettbewerbes und – wie oben (Ziff. 2.3.5) dargestellt – letztendlich zu einer Mehrbelastung der Gemeinwesen. Durch die extensive Auslegung (siehe dazu oben Ziff. 2.3.7) dieser systemwidrigen Bestimmung durch die ESTV führt sie weiter dazu, dass Gemeinwesen aufgrund der Dienststellenregelung gegenüber anderen Rechtsträgern bei rein internen Finanzierungsvorgängen höhere Mehrwertsteuerbelastungen zu tragen haben, als dies bei rein privat finanzierten Projekten der Fall wäre.
- 65 Die diesbezügliche Lösung, die Streichung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG, wird in Ziff. 3.3 beschrieben.
- 66 **C) In der Rechtsanwendung:** Es ist zugegebenermassen nicht einfach, in jedem Fall eine klare Abgrenzung zwischen einem (der MWST unterliegendem) Entgelt und einem Nicht-Entgelt (worumter auch die Subventionen fallen) zu ziehen. Die Tatsache, dass aber die Qualifikation als Subvention sowohl auf der Umsatzsteuer- als auch auf der Vorsteuerseite Rechtsfolgen haben kann, bringt es mit sich, dass es für die ESTV noch einmal deutlich schwieriger wird, eine klare und stringente Praxis im Bereich der Subventionen zu formulieren.



- 67 Realistischerweise muss erkannt werden, dass es kaum möglich sein wird, das Steuerobjekt der MWST so zu definieren, dass die Subventionsproblematik (namentlich im Zusammenhang mit dem «Auslagern» von Tätigkeiten) mit einer einfachen Gesetzesänderung gelöst werden kann, ohne dass der private Sektor benachteiligt wird. Werden aber die in Ziff. 3.2 und 3.3 formulierten Lösungsansätze umgesetzt, ist dies auch nicht mehr nötig, weil über diese Massnahmen die Subventionsproblematik in der Praxis nahezu bedeutungslos werden wird.

### **3.2 Entlastung der Gemeinwesen von der MWST unter Wahrung der Wettbewerbsneutralität gegenüber dem privaten Sektor**

#### **3.2.1 Grundsätzliches**

- 68 Gute (d.h. wirtschaftlich effiziente, für die Rechtsunterworfenen nachvollziehbare und für den Staat einfach umzusetzende) Besteuerungskonzepte folgen einer in sich geschlossenen Logik. Jedes Abweichen von dieser Logik führt zu Brüchen, die einerseits Rechtsunsicherheit schaffen und andererseits den Erhebungs- und Entrichtungsaufwand steigern.
- 69 Dreh- und Angelpunkt einer einfach konzipierten Steuer ist ihre Belastungskonzeption: es gilt festzulegen, welches Wirtschaftsgut mit der Steuer belastet werden soll, d.h. welches ihr Steuerobjekt ist. Art. 1 Abs. 1 2. Satz MWSTG definiert die Belastungskonzeption: Die Mehrwertsteuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs.
- 70 Mit nichtunternehmerischen Endverbrauch ist die Vermögensverwendung der Privatpersonen zum Zweck des Verbrauchs gemeint (vgl. Botschaft 2008, S. 6910 f.). Die Steuer soll somit die Privatperson belasten: die Belastung soll ausgelöst werden, wenn eine Privatperson einen Teil ihres Vermögens dazu verwendet, um einen Konsum zu tätigen.
- 71 Wird die Mehrwertsteuer ausserhalb dieses Steuerguts erhoben, liegt ein konzeptioneller Fehler vor. Die MWST-Belastung der Gemeinwesen ist ein derartiger konzeptioneller Fehler.
- 72 Um diesen konzeptionellen Fehler zu verschleiern, wird im Erläuternden Bericht (bspw. auf S.11) der Begriff des «Kollektivkonsums» geschaffen. Dies ist eine – für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht – neue Wortschöpfung; der Begriff wurde namentlich in der Botschaft 2008, in der – nach Jahrzehnten endlich – das Schweizerische Mehrwertsteuerrecht auf ein stringentes dogmatisches Fundament gehoben werden konnte, nie – auch nicht andeutungsweise – verwendet.
- 73 Wenn der sog. «Kollektivkonsum» (die genaue inhaltliche Bedeutung dieses Begriffs ist unklar, wir gehen in der Folge davon aus, dass damit der staatliche Konsum gemeint ist) tatsächlich von der MWST erfasst werden müsste, wäre es am effizientesten und gegenüber der Stimmbevölkerung auch am ehrlichsten, wenn direkt beim Bezug der direkten Steuer des Bundes, der Kantone und der Gemeinden auch noch auf dem Steuerbetrag zusätzlich die MWST erhoben würde. Dies würde die private Vermögensverwendung für kollektiven (im Sinne von staatlichen) Konsum der MWST unterwerfen und wäre vergleichsweise einfach und kostengünstig zu erheben. Im Gegenzug hätten alle Gemeinwesen das vollständige Vorsteuerabzugsrecht. Diese Lösung – mit der eine Steuer auf einer anderen Steuer erhoben würde – würde aber politisch kaum verstanden und hätte deshalb – trotz ihrer Einfachheit – wenig Umsetzungschancen.
- 74 Verwandt mit der systemfremden Vorstellung des kollektiven Konsums ist übrigens die in der Rechtsanwendung seitens der ESTV immer wieder auftauchende Auffassung, dass alle mit «Steuergeldern» finanzierten Projekte eine Vorsteuerbelastung (in Form einer Vorsteuerkürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG) erfahren müssen. Auch diese Rechtsauffassung gründet wohl auf diesem falschen Verständnis der Belastungskonzeption der schweizerischen Mehrwertsteuer.

#### **3.2.2 Keine Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Marktanbietern**

- 75 Wenn mit der MWST die Vermögensverwendung der Privatperson für Konsumzwecke erfasst werden soll, ist es klar, dass es keine Rolle spielen darf, von welchem Anbieter die Privatperson ihre für den Konsum bestimmte (und somit der MWST unterliegende) Leistung bezieht. Unabhängig davon, ob es sich um einen öffentlichen oder einen privaten Anbieter handelt, muss in jedem Fall die gleiche Mehrwertsteuerbelastung resultieren. Anderenfalls würde eine Wettbewerbsverzerrung und somit eine Verletzung des Grundsatzes der Steuerneutralität (Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG) vorliegen.
- 76 Wir halten diese Selbstverständlichkeit hier ausdrücklich fest, um zum vornherein aufzuzeigen, dass wir mit den in den nachfolgenden Ziffern dargestellten grundsätzlichen Lösungsansätzen keine Privilegierung der öffentlichen Anbietern gegenüber den privaten Anbietern erreichen wollen:

- 77 Sobald Gemeinwesen mehrwertsteuerpflichtig werden und damit in Konkurrenz zu privaten Unternehmen stehen, sollen diese Gemeinwesen – auch nach unserer Auffassung – keinen Anspruch auf andere Entlastungen haben, als dies den übrigen steuerpflichtigen Personen zusteht. Die für diese Gleichstellung, resp. für die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität erforderlichen Massnahmen werden (sofern solche überhaupt nötig sind) bei den nachfolgend vorgestellten Lösungsansätzen beschrieben (vgl. Rz. 81, 84 ff., 90 und 92).

### 3.2.3 Lösungsansätze für eine bundesstaatskonforme Anwendung der MWST

- 78 Die Forderung, die Gemeinwesen von den wirtschaftlichen Folgen der MWST zu entlasten, kann mit mindestens vier – nachfolgend beschriebenen – Konzepten erreicht werden; möglicherweise sind auch noch weitere Lösungsansätze denkbar.

#### 3.2.3.1 Einphasensteuer

- 79 Würde die MWST von einer Allphasen- zu einer Einphasensteuer umgestaltet, würde damit nicht nur das Vorsteuerbetrugsrisiko beseitigt, sondern es könnten auch mit einfachsten Mitteln die Leistungen an die Gemeinwesen aus dem Anwendungsbereich der MWST ausgeschlossen werden; es müsste einzig das Steuerobjekt entsprechend definiert werden. Auf diese Weise würden die Gemeinwesen nicht mit der MWST belastet.
- 80 In diesem Konzept kann die in Ziff. 3.2.2 beschriebene Wettbewerbsverzerrung nicht auftreten: Wenn das Steuerobjekt bei dieser Methode so ausgestaltet wird, dass nur das Erbringen von Leistungen an private Haushalte steuerbar ist, sind auch die Leistungen an Gemeinwesen automatisch von der Steuer freigestellt; bei den Gemeinwesen würde daher – unabhängig davon, ob sie unternehmerisch tätig sind oder nicht – (wie auch bei den Unternehmen) keine MWST-Belastung anfallen. Unternehmerisch tätige Gemeinwesen müssten auf ihren Leistungen an Private selbstverständlich weiterhin die MWST erheben.

#### 3.2.3.2 Befreiung der Leistungen an Gemeinwesen

- 81 Würde man den Katalog der von der Steuer befreiten Leistungen (Art. 23 Abs. 2 MWSTG) um die Leistungen an die Gemeinwesen erweitern, müssten die (privaten und öffentlichen) Leistungserbringer auf Leistungen, die sie gegenüber Gemeinwesen erbringen, keine MWST abrechnen; ihr Vorsteueranspruch würde davon nicht berührt (da es sich um eine befreite Leistung und nicht um eine von der Steuer ausgenommen Leistung gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG handelt). Aufgrund der Befreiung müssten die Gemeinwesen keine MWST tragen.
- 82 Damit würden auch die Steuerausnahmen von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 und 28<sup>bis</sup> MWSTG obsolet.
- 83 Eine vergleichbare Regelung existiert heute bereits: gewisse Leistungen an Luftverkehrsunternehmen, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- und Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenverkehr übertreffen, sind gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit.

- 84 Die Wettbewerbsneutralität (vgl. oben Ziff. 3.2.2) könnte hier über zwei alternative Konzepte erreicht werden:
- 85 Entweder gelangen sämtliche Gemeinwesen in den Genuss der Befreiung; im Gegenzug werden aber die aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit steuerpflichtigen Gemeinwesen verpflichtet, auf den Leistungen die sie – gestützt auf diese Sonderregelung – bezogen haben die Bezugssteuer zu entrichten (dies würde eine Erweiterung der Bezugsteuer mit sich bringen).
- 86 Alternativ könnte die Steuerbefreiung nur denjenigen Gemeinwesen zugestanden werden, die nicht steuerpflichtig sind; diese Methode würde den Erhebungsaufwand bei den Leistungserbringern etwas erhöhen, weil sie immer die Steuerpflicht des leistungsempfangenden Gemeinwesens prüfen müssten.

#### 3.2.3.3 Rückerstattungsanspruch der Gemeinwesen

- 87 Dieser Lösungsansatz wird im Erläuternden Bericht auf S. 11 angesprochen. Als Gründe, weshalb es nicht angewendet werden soll, wird dort vor allem der – untaugliche (vgl. oben Rz. 72 f.) – Begriff des Kollektivkonsums herangezogen und auf die Mindereinnahmen für die Bundeskasse hingewiesen. Eigentliche materiellrechtliche Einwände gegen dieses Konzept werden im Erläuternden Bericht nicht vorgebracht.

- 88 Den Mindereinnahmen für die Bundeskasse sind Effizienzgewinne bei der ESTV und die finanzielle Entlastung bei allen übrigen Gemeinwesen gegenüber zu stellen; dies wird im Erläuternden Bericht nicht getan.
- 89 Es ist richtig, dass auf Seiten der Gemeinwesen (und übrigens auch seitens der ESTV) ein grösserer Aufwand entstehend würde, weil – auch die nicht steuerpflichtigen Gemeinwesen – ihre Vorsteuerbelastung erfassen müssten. Aufgrund der heute bestehenden Hilfsmittel im Bereich der Informatik erscheint dieser Mehraufwand – gemessen an den finanziellen Vorteilen der Gemeinwesen – aber als vernachlässigbar. Immerhin kann aber festgehalten werden, dass die Lösung administrativ (und damit kostenmässig) aufwändiger wäre als die in Ziff. 3.2.3.2 beschriebene Befreiungsmethode.
- 90 Zur Vermeidung der Wettbewerbsverzerrung (vgl. oben Ziff. 3.2.2) dürften die steuerpflichtigen Gemeinwesen keinen Rückerstattungsanspruch haben; für sie würden die gleichen Regeln gelten wie für die übrigen steuerpflichtigen Personen (Vorsteuerabzug für den unternehmerischen Bereich und Vorsteuerkorrektur, sofern von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht werden).

#### 3.2.3.4 *Ausweitung des Anwendungsbereiches der MWST auf den Konsum von staatlichen Leistungen*

- 91 Dieser Lösungsansatz (Erhebung der MWST auf den direkten Steuern unter gleichzeitiger Gewährung des vollständigen Vorsteuerabzugsrecht an alle Gemeinwesen) wurde bereits oben unter Rz. 73 beschrieben.
- 92 Bei diesem Vorgehen wären keine weitere Massnahme zur Aufrechterhaltung der Wettbewerbsneutralität erforderlich: Indem auch die Steuereinnahmen der MWST unterliegen, müsste den Gemeinwesen vom Grundsatz her ein vollständiges Vorsteuerabzugsrecht zustehen; in diesem System würde sowohl im unternehmerischen wie auch neu im staatlichen (hoheitlichen) Bereich Steuerneutralität herrschen. Der einzige Einbruch in die Steuerneutralität wäre (abgesehen von Art. 33 Abs. 2 MWSTG, siehe unten, Ziff. 3.3) die Vorsteuerkorrektur aufgrund der Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind. Dies würde aber für alle steuerpflichtigen Personen (also auch für Gemeinwesen, die unternehmerisch tätig sind), gelten.

### 3.3 **Streichung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG**

- 93 Die Botschaft zum MWSTG 2008, S. 6979, bezeichnete Art. 33 Abs. 2 MWSTG als systemwidrige Bestimmung, welche alleine aus finanzpolitischen Gründen beibehalten worden ist. Sie belastet aber die Subventionsgeber finanziell und verursacht zusätzlich grossen Erhebungsaufwand; diese beiden finanziellen Aspekte wurden bisher bei der Beurteilung noch zu wenig gewichtet.
- 94 Würde diese Norm gestrichen, hätte dies aus unserer Sicht folgende Vorteile:
- 95 A) Das Mehrwertsteuersystem würde vereinfacht, weil eine systemwidrige Bestimmung beseitigt worden ist.
- 96 B) Es würde einfacher, die Subventionsproblematik zu lösen, weil der Begriff der Subvention für das Mehrwertsteuerrecht keine besondere Bedeutung mehr hätte und somit Subventionen nicht anders als die übrigen Nicht-Entgelte behandelt würden.
- 97 C) Die Ungleichbehandlung der Gemeinwesen in Bezug auf die Eigenfinanzierung würde beseitigt. Diese entsteht aufgrund der in Art. 12 Abs. 1 MWSTG definierten Dienststellenbesteuerung. Durch die Dienststellenbesteuerung werden Zahlungsflüsse, die rechtlich und betriebswirtschaftlich reine Innenfinanzierungen eines Gemeinwesens darstellen, zu Nicht-Engelten, die von der ESTV als Subventionen qualifiziert werden und somit bspw. bei grossen Investitionsprojekten von Gemeinwesen den Vorsteueranspruch massiv reduzieren und damit die MWST-Belastung erhöhen.
- 98 D) Es würde zumindest ein Teil der indirekten MWST-Belastung des Subventionsgebers wegfallen (vgl. oben Rz. 46 f.).
- 99 Aus all diesen Gründen beantragen wir, Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu streichen.

#### 4. Fazit

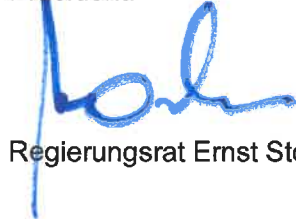
- 100 Es ist unbestritten, dass die Subventionsthematik seit der Einführung der Mehrwertsteuer ein politisches und praktisches Dauerthema ist. Die vorliegende Gesetzesnovelle bringt in diesem Thema aber keinen Fortschritt, es droht eher eine Verschlechterung.
- 101 In der Rechtsanwendung führt die Subventionsthematik sowohl auf der Umsatzsteuer- wie auch auf der Vorsteuerseite zu Problemen. Will man diese Probleme nachhaltig, d.h. ein für alle Mal beseitigen, müssen folgende Massnahmen getroffen werden:
- 102 Es muss zur Kenntnis genommen werden, dass auf der Umsatzseite wohl kaum eine gesetzgeberische Massnahme gefunden werden kann, die das Bedürfnis der Wirtschaft, keine Wettbewerbsnachteile zu erleiden, mit dem Bedürfnis der Gemeinwesen, keine unnötige Steuerbelastung zu erleiden, in Einklang bringen kann; allfällige punktuelle Verbesserungen können somit nicht über gesetzgeberische Interventionen erreicht, sondern müssten im Bereich der Behördenpraxis gesucht werden. Die entsprechenden Bemühungen haben jedoch trotz diverser Interventionen der Gemeinwesen bei den Bundesbehörden in den letzten Jahren nicht gefruchtet.
- 103 Für eine echte und endgültige Lösung des Problems müssen die Gemeinwesen – unter Wahrung der Wettbewerbsneutralität gegenüber privaten Leistungserbringern – von der MWST entlastet werden; dafür bestehen verschiedene Ansätze; wir beantragen die unter Ziff. 3.2.3.2 dargestellte Befreiung der Leistungen an Gemeinwesen, welche mit geringfügigen gesetzgeberischen Massnahmen erreicht werden kann.
- 104 Auf der Vorsteuerseite kann eine vollständige Beseitigung des Problems einfach und nachhaltig erreicht werden, indem Art. 33 Abs. 2 MWSTG ersatzlos gestrichen wird.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Anträge.

Freundliche Grüsse

#### KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN

Präsident:



Regierungsrat Ernst Stocker

Generalsekretär:



Dr. Peter Mischler

#### Kopie

- Mitglieder FDK
- Konferenz für Wald, Wildtiere und Landschaft (KWL)
- Schweizerische Konferenz der kantonalen Erziehungsdirektoren (EDK)
- [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch)