

MWST-Branchen-Info 19

Gemeinwesen



Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
DS	Dienststelle
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
FLAG	Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget
HRM1	Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden 1
HRM2	Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden 2
IR	Investitionsrechnung
LR	Laufende Rechnung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
N	Ziffer in Anhang V. dieser Publikation
NPM	New Public Management
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)
PSS	Pauschalsteuersatz, Pauschalsteuersätze
Regional-politik-BG	Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik (SR 901.0)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
VwVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021)
WoV	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die vorliegende MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV und ist ab diesem Zeitpunkt gültig. Mündliche und schriftliche Auskünfte, die unter dem alten MWSTG vom 2. September 1999 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Information nicht übereinstimmen, gelten nicht für geschäftliche Vorgänge, die ab Inkrafttreten des neuen MWSTG vom 12. Juni 2009 erfolgen. Demgegenüber sind die seinerzeit gestützt auf das alte MWSTG erteilten Auskünfte und veröffentlichten Publikationen nach wie vor gültig für Sachverhalte, welche sich in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 zugetragen haben.

Diese MWST-Branchen-Info behandelt ausdrücklich nur noch branchenspezifische Schwerpunkte des Gemeinwesens.

Für alle übrigen Informationen (wie z.B. Entgelt, Vorsteuerabzug, Abrechnung mit Hilfe von Pauschalsteuersätzen) konsultieren Sie bitte die entsprechenden MWST-Infos.

Die Informationen in dieser MWST-Branchen-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV. Diese Publikation soll den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

Inhaltsverzeichnis

1	Steuerobjekt	11
1.1	Grundsatz.	11
1.2	Hoheitliche Tätigkeit	12
1.2.1	Definition	12
1.2.2	Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten	12
2	Steuersubjekt	13
2.1	Grundsatz.	13
2.2	Steuersubjekte bei Bund, Kantonen und Gemeinden	15
2.2.1	Autonome DS	15
2.2.2	Zusammenschluss einzelner autonomen DS.	16
2.3	Gruppenbesteuerung nach Artikel 13 MWSTG	17
2.4	Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts	17
2.5	Die verschiedenen Zusammenarbeitsformen zwischen Gemeinwesen und ihre mehrwertsteuerlichen Auswirkungen.	18
2.5.1	Zusammenarbeit durch Vertrag	18
2.5.1.1	Zusammenarbeitsvertrag (z.B. Gemeindevertrag).	18
2.5.1.2	Gesellschaftsvertrag	19
2.5.2	Zusammenarbeit im Rahmen eines Gemeindeverbands beziehungsweise Zweckverbands.	21
3	Abklärung der Steuerpflicht	21
3.1	Grundsätzliches	21
3.2	Beispiele zur Abklärung der Steuerpflicht.	23
3.2.1	DS ohne Spezialfinanzierung	23
3.2.2	DS mit Spezialfinanzierung	25
3.3	Freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht	25
3.3.1	Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht (Art. 11 MWSTG)	25
3.3.2	Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 22 MWSTG)	27
4	Bemessungsgrundlage	28
4.1	Entgelt	28
4.2	Nicht zum Entgelt gehören (Art. 24 Abs. 6 MWSTG)	28
4.2.1	Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge (Art. 29 MWSTV sowie MWST-Info Subventionen und Spenden)	29
4.2.2	Leistungsverhältnis (sog. Zweiparteiensystem); zum Entgelt gehörende Zahlungen	31
4.3	Kantonale Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds	32
5	Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST.	34

6	Vorsteuerabzug	35
6.1	Allgemeines	35
6.1.1	Grundsätzliche Ausführungen	35
6.1.1.1	Erfordernisse an den Vorsteuerbeleg	35
6.1.1.2	Vorsteuerabzug auf Mobilien	35
6.1.1.3	Vorsteuerabzug auf Bauwerken, wenn mehrere DS betroffen sind	36
6.1.2	Voller Anspruch auf Vorsteuerabzug	36
6.1.3	Teilweiser Anspruch auf Vorsteuerabzug	36
6.1.4	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	37
6.1.5	Einlageentsteuerung	38
6.2	Vorsteuerabzug bei DS mit Spezialfinanzierung	39
6.2.1	Begriff „Spezialfinanzierung“	39
6.2.2	Buchungsablauf bei spezialfinanzierten DS	40
6.2.3	Grundsatz zum Vorsteuerabzug in der IR und der LR	41
6.2.4	Effektive Ermittlung der Vorsteuerkürzung.	41
6.2.4.1	Vorsteuerkürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch Subventionen Dritter	41
6.2.4.2	Vorsteuerkürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch von der Steuer ausgenommene Leistungen oder durch Mittelflüsse für hoheitliche Tätigkeiten.	42
6.2.4.3	Vorsteuerkürzungen in der LR infolge von Subventionen und/oder Erzielung von Umsätzen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder für hoheitliche Tätigkeiten.	42
6.2.5	Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkürzung.	43
6.2.5.1	Vorsteuer in der IR.	44
6.2.5.2	Vorsteuer in der LR	45
6.2.5.3	Beispiel: Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Kantonssubventionen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten	46
6.2.6	Habenzinsen auf Verpflichtungskonto	48
6.2.7	Anwendungsdauer der Vorsteuerkürzungs-Methode.	49
6.3	Vorsteuerabzug bei DS ohne Spezialfinanzierung.	49
6.3.1	Allgemeines	49
6.3.2	Beispiel: Vorsteuerkürzung bei der DS Kulturförderung	49
7	Eigenverbrauch	52
7.1	Allgemeines	52
7.2	Eigenverbrauch im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen im Sinne von Artikel 31 Absatz 1 MWSTG	52
8	Buchführung und Aufbewahrung der Belege.	53
9	Pauschalsteuersätze	53

Anhang

I.	Abklärung der Steuerpflicht	55
II.	Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkürzung bei DS mit Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.2.5)	56
III.	Ermittlung der Vorsteuerkürzung bei DS ohne Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.3)	76
IV.	Zusammenfassung der wichtigsten Merkmale von Dienststellen mit und ohne Spezialfinanzierung mit ihren mehrwertsteuerlichen Auswirkungen	80
V.	Antworten zu häufigen Fragen	81
VI.	Stichwortverzeichnis zu Anhang V.	122

Vorbemerkungen

Vorsteuerabzug, Vorsteuerkürzung und -korrektur

Der Erhalt von Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand sowie die Defizitdeckungen des eigenen Gemeinwesens bewirken gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG eine verhältnismässige **Kürzung des Vorsteuerabzugs**.

Die nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen sowie die hoheitlichen Leistungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Wurde ein solcher vorgenommen, ist die Vorsteuer gemäss Artikel 31 MWSTG zu **korrigieren**.

Nachfolgend wird zu Gunsten einer einfachen Lesbarkeit in beiden Fällen nur noch von **Vorsteuerkürzung** gesprochen.

HRM1 und HRM2

Im Jahre 1997 gab die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) das Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte heraus. Die Rechnungslegungen der Kantone und Gemeinden basierten in der Folge auf diesem Rechnungslegungsmodell, das heute unter dem Begriff HRM1 bekannt ist.

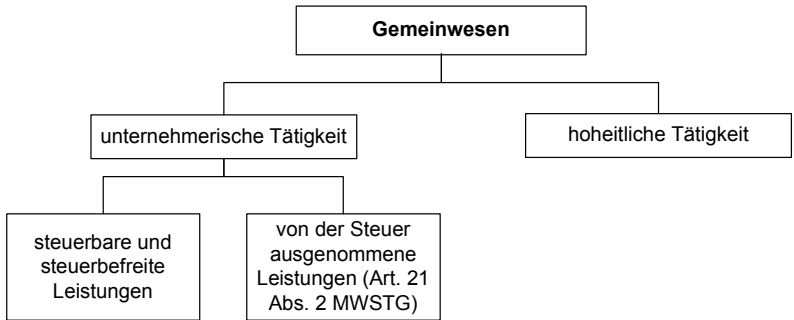
Im Jahre 2008 verabschiedete die FDK das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, mit der Empfehlung, die Rechnungslegung innerhalb von 10 Jahren an das HRM2 anzupassen.

Soweit in der vorliegenden Branchen-Info Buchungsabläufe dargestellt sowie Kontennummern und Dienststellenbezeichnungen verwendet werden, wird auf das HRM1 abgestellt.

1
1.1

Steuerobjekt
Grundsatz

Gemeinwesen erbringen in der Regel sowohl unternehmerische, der Steuer unterliegende und von der Steuer ausgenommene Leistungen, als auch hoheitliche und damit nicht unternehmerische Leistungen.



Der Mehrwertsteuer unterliegen lediglich die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, sofern das Gesetz keine Ausnahmen vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

Die unternehmerischen, aber von der Steuer ausgenommenen Leistungen sind in Artikel 21 Absatz 2 MWSTG abschliessend aufgeführt.

Die hoheitlichen Leistungen sind in Artikel 3 Buchstabe g MWSTG definiert. Den Gebühren, Beiträgen und sonstigen Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden, liegen keine Leistungen im Sinne des MWSTG zugrunde. Es handelt sich somit um Nichtentgelte gemäss Artikel 18 Absatz 2 MWSTG.

Die übrigen durch das Gemeinwesen erbrachten Leistungen gelten als steuerbare unternehmerische Leistungen. Unternehmerisch sind Tätigkeiten, die marktfähig sind und im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehen. Als unternehmerisch gelten namentlich die Tätigkeiten, die in Artikel 14 MWSTV aufgeführt sind sowie diejenigen Tätigkeiten, für welche es Pauschal- und Saldosteuersätze gibt (☞ MWST-Infos Pauschalsteuersätze und Saldosteuersätze).

1.2 Hoheitliche Tätigkeit

1.2.1 Definition

Eine Tätigkeit eines Gemeinwesens ist hoheitlich, wenn sie nicht unternehmerischer Natur, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht. Dies gilt selbst dann, wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Als nicht unternehmerisch und damit hoheitlich gilt eine Leistung in der Regel dann, wenn sie gegenüber Dritten - selbst gegen deren Willen - mit einer Verfügung, die den Anforderungen von Artikel 5 VwVG entspricht, durchgesetzt werden kann.

Nebst den Gemeinwesen können auch die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Personen und private Organisationen hoheitlich tätig sein. Sie sind jedoch nur dann in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben beziehungsweise amtlicher Verrichtungen hoheitlich tätig, wenn folgende Punkte kumulativ erfüllt sind:

- Das delegierende Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde) ist rechtlich befugt, die Tätigkeit in Ausübung hoheitlicher Gewalt zu erbringen;
- die Ermächtigung zur Delegation der Amtsfunktion (Beleihung) an übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Personen oder private Organisationen muss gesetzlich geregelt sein;
- die Beliehenen sind ermächtigt, in Form einer Verfügung im Sinne von Artikel 5 VwVG oder gleich lautender kantonaler verfahrensrechtlicher Bestimmungen im eigenen Namen nicht nur die notwendigen Massnahmen, sondern auch das dafür vom Verfügungsadressaten geschuldete Entgelt (Gebühr oder Beitrag) einzufordern.

1.2.2 Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten

- *Die Tätigkeiten der kantonalen Laboratorien in Ausführung des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (SR 817.0), d.h. die chemische, physikalische und bakteriologische Untersuchung von Lebensmitteln sowie Gebrauchs- und Verbrauchsgegenständen. Darunter fällt auch die ständige Fleischkontrolle gemäss genanntem Gesetz.*

Zu versteuern sind jedoch Untersuchungen von Lebensmitteln, Wasserproben usw., die nicht hoheitlich durchgeführt werden (z.B. Aufträge von Unternehmen, Privatpersonen, Wasserversorgungen). Lassen kantonale Laboratorien im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit Analysen durch fremde Laboratorien erstellen, unterliegen diese Leistungen bei den beauftragten Laboratorien der Steuer.

- *Das Ausstellen der Lern-, Führer- und Fahrzeugausweise, die Abnahme der Führerprüfungen, die periodischen Motorfahrzeugprüfungen usw. durch die kantonalen Strassenverkehrsämter.*

Zu versteuern sind jedoch beispielsweise die Umsätze aus dem Verkauf von Theoriebüchern und Broschüren für die Führerprüfung, aus gastgewerblichen Leistungen in der Cafeteria und aus dem Verkauf von Getränken und Lebensmitteln in Automaten.

Fahrzeugprüfungen durch Automobilverbände gegen Entgelt unterliegen der Steuer zum Normalsatz. Dies gilt selbst dann, wenn die Fahrzeugprüfungen durch die kantonalen Strassenverkehrsämter anerkannt werden.

- *Durch die Kantone vorgenommene amtliche Eichungen der in Handel und Verkehr eingesetzten Messgeräte sowie die Kontrolle der Angaben von Mengen und Preisen in Handel und Verkehr.*

Lässt hingegen jemand ein Messinstrument (z.B. eine Waage) freiwillig neu kalibrieren, handelt es sich um eine steuerbare Leistung der kantonalen Eichmeister.

Weitere Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten: ☞ Anhang V.

2

2.1

Steuersubjekt

Grundsatz

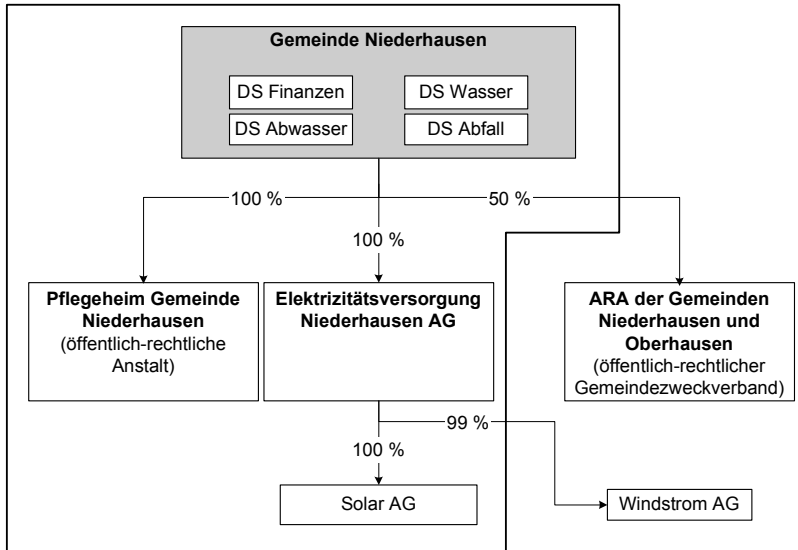
Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen (DS) von Bund, Kantonen und Gemeinden (auch rechtlich unselbstständige Anstalten wie Gemeindewerke, städtische Verkehrsbetriebe, industrielle Betriebe) und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG).

Ein Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange nicht mehr als 25'000 Franken Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als 25'000 Franken des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, so bleibt es solange von der Steuerpflicht befreit, als sein Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen 100'000 Franken im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG). Bei Spitälern, Alters- und Pflegeheimen, Sozialdiensten, Kinder- und Jugendheimen, Schulen, Museen und Theatern, die Teil eines Gemeinwesens sind, gilt jedoch nicht die Umsatzlimite von 100'000 Franken, sondern die Umsatzlimite von 150'000 Franken.

Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). Dabei handelt es sich um Leistungen zwischen den Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes (Art. 38 MWSTV). Als Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes gelten:

- a. Die eigenen Dienststellen und die Zusammenschlüsse nach Artikel 12 Absatz 2 MWSTG;
- b. die eigenen Anstalten ohne eigene Rechtspersönlichkeit und die eigenen Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Vermächtnisse, Legate);
- c. nur diesem Gemeinwesen zugehörige Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- d. nur diesem Gemeinwesen zugehörige juristische Personen des privaten Rechts.

Beispiel
Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens



Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens liegen nur dann vor, wenn die Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie die juristischen Personen des privaten Rechts vollumfänglich, d.h. zu 100 %, im Besitz der Gemeinde Niederhausen sind.

☞ Unter Ziffer 3 sowie in Anhang I. wird dargestellt, wie bei der Abklärung der Steuerpflicht vorzugehen ist.

2.2
2.2.1 **Steuersubjekte bei Bund, Kantonen und Gemeinden**
Autonome DS

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.

Was eine autonome DS ist, wird im Gesetz nicht weiter umschrieben. Die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen richtet sich nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses den organisatorischen und funktionalen Aufgaben des Gemeinwesens entspricht (Art. 12 MWSTV). Dabei kann auf die funktionale, die institutionelle oder eine andere Gliederung abgestellt werden.

Eine mehrwertsteuerrechtliche Aufteilung von autonomen DS ist nicht möglich. So können beispielsweise rechtlich unselbstständige Heime, Spitäler, Universitäten usw. nicht weiter unterteilt werden.

Bei Aufteilung einer Funktion (z.B. Abwasser) in zwei Kostenstellen (z.B. *Abwasserleitungen* und *Kläranlage*) werden diese Kostenstellen in Bezug auf die MWST als eine einzige autonome DS und damit als ein Steuersubjekt behandelt. Eine Aufteilung ist nur möglich, wenn für diese Kostenstellen getrennte Gebühren erhoben werden oder wenn andere Gemeinwesen an der Kläranlage angeschlossen sind.

Diesem Grundsatz ist auch Rechnung zu tragen, wenn die Gliederung der Rechnung eines Gemeinwesens nach Produkten erfolgt (*New Public Management [NPM]*, *Wirkungsorientierte Verwaltungsführung [WoV]* oder *Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget [FLAG]*).

2.2.2

Zusammenschluss einzelner autonomen DS

DS können sich beliebig zu einem Steuersubjekt zusammenschliessen. Es ist also auch möglich, mehrere Zusammenschlüsse zu bilden oder sämtliche DS zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenzufassen (Art. 12 Abs. 2 MWSTG). Es ist zudem nicht von Bedeutung, ob alle in einem Steuersubjekt zusammengefassten DS steuerbare Leistungen erbringen. Die zusammengefassten DS müssen die massgebenden Umsatzlimiten nach Artikel 12 Absatz 3 MWSTG überschreiten oder auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten (Art. 11 Abs. 1 MWSTG).

Für jede Leistung innerhalb eines solchen Steuersubjekts ist detailliert Rechnung zu stellen, und zwar jeweils ohne Ausweis der MWST. Jede DS hat eine (interne) MWST-Abrechnung zu erstellen. Diese internen Abrechnungen werden anschliessend durch Addition der Umsätze und Vorsteuern zu einer einzigen MWST-Abrechnung zusammengefasst.

Ein Zusammenschluss kann auf Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden. Er muss während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden. Änderungen in der Zusammensetzung sind der ESTV innert 60 Tagen nach Beginn der Steuerperiode mitzuteilen. Bei verspäteter Meldung erfolgt die Änderung auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode.

Nicht möglich ist ein Zusammenschluss zu einem Steuersubjekt hingegen in all jenen Fällen, in denen andere Organisationseinheiten gemäss Artikel 38 Absatz 2 Buchstaben b - d MWSTV beteiligt sind. Eine DS kann sich also beispielsweise nicht mit einer nur diesem Gemeinwesen zugehörigen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit zu einem Steuersubjekt zusammenschliessen.

2.3 **Gruppenbesteuerung nach Artikel 13 MWSTG**

Die Gruppenbesteuerung nach Artikel 13 MWSTG ist bei Bund, Kantonen und Gemeinden nur dann anwendbar, wenn

- sich sämtliche DS zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen und
- dieses Gemeinwesen eine oder mehrere andere juristische Personen beherrscht.

Auf Antrag hin werden das Gemeinwesen und die im Antrag aufgeführten anderen juristischen Personen gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person im Sinne von Artikel 13 MWSTG betrachtet (☞ MWST-Info Gruppenbesteuerung).

Bei der Gruppenbesteuerung kann die Pauschalsteuersatzmethode nicht angewendet werden (☞ MWST-Info Pauschalsteuersätze).

2.4 **Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts**

Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nach Artikel 12 Absatz 2 MWSTV sind:

- a. In- und ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften wie Zweckverbände;
- b. öffentlich-rechtliche Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- c. öffentlich-rechtliche Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- d. einfache Gesellschaften von Gemeinwesen.

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit können auch ausländische Gemeinwesen in Zweckverbände und einfache Gesellschaften aufgenommen werden (Art. 12 Abs. 3 MWSTV).

Eine weitere Unterteilung solcher öffentlich-rechtlicher Einrichtungen in verschiedene Steuersubjekte ist nicht möglich.

2.5 Die verschiedenen Zusammenarbeitsformen zwischen Gemeinwesen und ihre mehrwertsteuerlichen Auswirkungen

Das Gemeinwesen kann seine Aufgaben allein oder gemeinsam mit anderen Gemeinwesen erfüllen. Dabei werden folgende Arten der Zusammenarbeit unterschieden:

- Zusammenarbeit durch Vertrag;
- Zusammenarbeit durch Gemeindeverband beziehungsweise Zweckverband.

2.5.1 Zusammenarbeit durch Vertrag

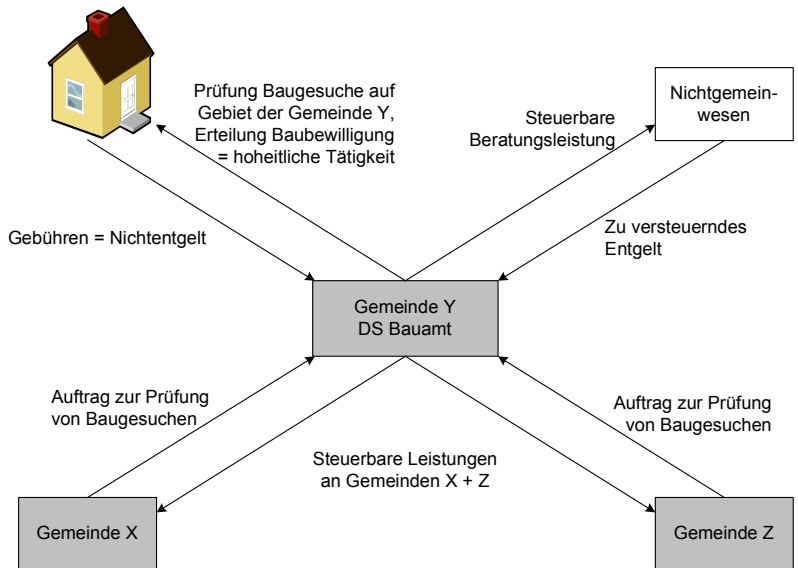
2.5.1.1 Zusammenarbeitsvertrag (z.B. Gemeindevertrag)

Zwei oder mehr Gemeinden vereinbaren nach den entsprechenden Bestimmungen der kantonalen Gemeindegesetze durch Vertrag, dass Aufgaben gemeinsam erfüllt oder einer Gemeinde zur Erfüllung übertragen werden.

Wird die Aufgabe einer Gemeinde zur Erfüllung übertragen, erbringt diese Gemeinde die Leistungen entweder an die Vertragsgemeinden (Leistungen an andere Gemeinwesen) oder direkt an deren Bewohner, das Gewerbe, Industrie- / Dienstleistungsunternehmen usw. (Leistungen an Nichtgemeinwesen).

Ausgeführt wird die Leistung durch die DS einer Gemeinde. Erbringt diese DS die Leistung an die anderen Vertragsgemeinden, wird sie nur dann steuerpflichtig, wenn sie auch noch Leistungen im Umfang von mehr als 25'000 Franken an Nichtgemeinwesen erbringt (☞ Ziff. 3.1). Wird sie nicht steuerpflichtig und ist sie auch nicht bereits infolge anderer Leistungen steuerpflichtig, unterliegt das Entgelt für die Leistungen an die anderen Vertragsgemeinden nicht der Steuer. Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die den anderen Gemeinwesen erbrachten Leistungen der Steuer.

Beispiel
Zusammenarbeit im Bauwesen



Sofern der jährliche Umsatz aus den steuerbaren Beratungsleistungen an die Nichtgemeinwesen den Betrag von 25'000 Franken übersteigt und der jährliche Umsatz aus allen steuerbaren Leistungen mindestens 100'000 Franken beträgt, wird die DS Bauamt der Gemeinde Y steuerpflichtig.

2.5.1.2

Gesellschaftsvertrag

a) Gesellschafter sind ausschliesslich Gemeinwesen

Schliessen zwei oder mehr Gemeinwesen einen Zusammenarbeitsvertrag ab, um eine zu erfüllende öffentliche Arbeit gemeinsam auszuführen, und treten sie unter gemeinsamem Namen gegenüber Dritten auf, handelt es sich um eine Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit. Da sich diese Personengesamtheit ausschliesslich aus Gemeinwesen zusammensetzt, wird sie wie ein Gemeinwesen im Sinne von Artikel 12 MWSTG behandelt. Die Personengesamtheit bildet ein eigenes Steuersubjekt. Solange die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr nicht übersteigen und die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen (inkl. Gesellschafter-Gemeinwesen) höchstens 100'000 Franken betragen,

ist diese Personengesamtheit von der Steuerpflicht befreit (☞ Ziff. 3.1). Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Umsätze aus den Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie sämtliche Umsätze an andere Gemeinwesen (inkl. Gesellschafter-Gemeinwesen) der MWST.

Erbringen die Gesellschafter-Gemeinwesen Leistungen an diese Personengesamtheit - beispielsweise durch das Zurverfügungstellen von Personal, Infrastruktur, Verwaltungsleistungen -, liegen Leistungen an ein anderes Gemeinwesen vor.

Werden den Gesellschaftern die nicht gedeckten Kosten im Rahmen des Gesellschaftervertrags nicht leistungsbezogen, sondern nach einem festen Verteiler / Schlüssel belastet (z.B. nach Anzahl Einwohner bei einem gemeinsam geführten Standesamt; nach Anzahl Einwohner und Finanzkraft der Gemeinden bei einer gemeinsamen Gemeindeverwaltung; nach Brandversicherungswerten der versicherten Immobilien bei einer gemeinsamen Feuerwehr; nach Waldfläche bei einem gemeinsamen Forstbetrieb), handelt es sich um nicht zum steuerbaren Entgelt gehörende Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG. Diese Belastungen sind somit nicht zu versteuern.

b) Gesellschafter sind Gemeinwesen und Nichtgemeinwesen

Schliesst ein oder schliessen mehrere Gemeinwesen mit einem oder mehreren Nichtgemeinwesen einen Zusammenarbeitsvertrag ab, um eine Leistung gemeinsam anzubieten / auszuführen, und treten sie unter gemeinsamem Namen gegenüber Dritten auf, liegt eine einfache Gesellschaft im Sinne von Artikel 530 ff. OR vor. Bei dieser Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit handelt es sich nicht mehr um ein Gemeinwesen, sondern um ein Nichtgemeinwesen. Diese einfache Gesellschaft ist jedoch von der Steuerpflicht befreit, solange die Umsätze aus steuerbaren Leistungen jährlich gesamthaft weniger als 100'000 Franken betragen (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Erbringen die Gemeinwesen Leistungen an diese einfache Gesellschaft - beispielsweise durch das Zurverfügungstellen von Personal, Infrastruktur, Verwaltungsleistungen - liegen steuerbare Leistungen an dieses Nichtgemeinwesen vor.

2.5.2

Zusammenarbeit im Rahmen eines Gemeindeverbands beziehungsweise Zweckverbands

Gemeindeverbände sowie Zweckverbände sind Körperschaften des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Mitglieder allesamt Gemeinwesen sind. Sofern solche Verbände nur Leistungen an andere Gemeinwesen erbringen, ist die Steuerpflicht nicht gegeben. Sie sind zudem von der Steuerpflicht befreit, solange die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr nicht übersteigen und die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und anderen Gemeinwesen (inkl. Gesellschafter-Gemeinwesen) höchstens 100'000 Franken pro Jahr betragen (☞ Ziff. 3.1). Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie die Leistungen an Mitglieder und an andere Gemeinwesen der MWST.

Bei den Leistungen der Mitglieder an solche Verbände handelt es sich um Leistungen an andere Gemeinwesen.

3

3.1

Abklärung der Steuerpflicht Grundsätzliches

Bei der Abklärung der Steuerpflicht einer autonomen DS oder von Zusammenschlüssen von DS nach Artikel 12 Absatz 1 beziehungsweise Absatz 2 MWSTG ist Folgendes zu beachten (☞ Anhang I.):

- Nicht zum massgebenden Umsatz zählen u.a. die Umsätze aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG), die nach Artikel 18 Absatz 2 MWSTG nicht zum Entgelt zählenden Erträge (wie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand inkl. Defizitdeckung des eigenen Gemeinwesens) sowie die Einnahmen aus hoheitlicher Tätigkeit.
- Sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr nicht übersteigen, ist die DS beziehungsweise der Zusammenschluss von DS von der Steuerpflicht befreit.
- Erzielt die DS beziehungsweise der Zusammenschluss von DS Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen von mehr als 25'000 Franken pro Jahr, sind sie gleichwohl von der Steuerpflicht befreit, wenn der Umsatz aus steuerbaren Leistungen an andere Gemeinwesen, Zweckverbände von Gemeinwesen und an Nichtgemeinwesen die Betragsgrenze von 100'000 Franken im Jahr (Art. 12 Abs. 3 MWSTG) nicht überschreitet.

- Erzielt die DS beziehungsweise der Zusammenschluss von DS Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen von mehr als 25'000 Franken pro Jahr und überschreitet der Umsatz aus steuerbaren Leistungen an andere Gemeinwesen, Zweckverbände von Gemeinwesen und an Nichtgemeinwesen die Betragsgrenze von 100'000 Franken im Jahr, dann sind sie von der Steuerpflicht nicht mehr befreit.

Bei Spitälern, Alters- und Pflegeheimen, Sozialdiensten, Kinder- und Jugendheimen sowie Schulen, Museen und Theatern, die Teil eines Gemeinwesens sind, gilt jedoch nicht die Umsatzlimite von 100'000 Franken, sondern die Umsatzlimite von 150'000 Franken.

Zu versteuern sind die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, an andere Gemeinwesen und an Zweckverbände von Gemeinwesen.

- ☞ Weiterführende Ausführungen dazu finden Sie in der MWST-Info Steuerpflicht.

3.2

3.2.1

Beispiele zur Abklärung der Steuerpflicht DS ohne Spezialfinanzierung

Beispiel 1

Die DS Bauamt / Werkhof der Gemeinde X wird nicht als Spezialfinanzierung geführt. Die Investitionen dieser DS werden mit allgemeinen Mitteln finanziert.

In der LR der DS Bauamt / Werkhof werden daher weder die Abschreibungen noch kalkulatorische, interne Zinsen verbucht. Werden beispielsweise bei einem WoV-Amt kalkulatorische Zinsen verrechnet, sind diese aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu eliminieren (☞ Ziff. 6.3.1). Die Hauptleistungen werden im Rahmen des Gemeindeauftrages zu Lasten des Budgets der eigenen DS erbracht.

620 Bauamt / Werkhof

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	290'000	Baubewilligungsgebühren	
Sachaufwand (inkl. 7,6 % Steuer)	200'000	(hoheitlich)	20'000
Sachaufwand (inkl. 2,4 % Steuer)	2'000	Bauplatzkontrollen (hoheitlich)	10'000
		Reinigung Privatstrassen ¹⁾	27'000
		Strassenreinigung Nachbar-	
		gemeinde ¹⁾	28'000
		Grabarbeiten für DS Wasser-	
		versorgung ²⁾	30'000
		Leistungsreparaturen für DS	
		Abwasserversorgung ²⁾	20'000
		Platzreinigung für DS Hallen- /	
		Freibad ²⁾	20'000
		Strassenunterhalt für DS Forst ²⁾	30'000
		Aufwandüberschuss	307'000
	<u>492'000</u>		<u>492'000</u>

¹⁾ zum Normalsatz steuerbare Leistungen

²⁾ gestützt auf Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG von der Steuer ausgenommen

Der zu berücksichtigende Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen beträgt 55'000 Franken¹⁾. Die DS ist somit von der Steuerpflicht befreit, obwohl die Leistungen an Nichtgemeinwesen die Grenze von 25'000 Franken überschritten haben. Das Gemeinwesen kann jedoch gestützt auf Artikel 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten.

Beispiel 2

Die DS Bauamt / Werkhof der Gemeinde Y wird nicht als Spezialfinanzierung geführt. Die Investitionen dieser DS werden mit allgemeinen Mitteln finanziert.

In der LR der DS Bauamt / Werkhof werden daher weder die Abschreibungen noch kalkulatorische, interne Zinsen verbucht. Werden beispielsweise bei einem WoV-Amt kalkulatorische Zinsen verrechnet, sind diese aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu eliminieren (☞ Ziff. 6.3.1). Die Hauptleistungen werden im Rahmen des Gemeindeauftrages zu Lasten des Budgets der eigenen DS erbracht.

620 Bauamt / Werkhof

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag	
Personalaufwand (ohne Steuer)	290'000	Baubewilligungsgebühren	
Sachaufwand (inkl. 7,6 % Steuer)	250'929	(hoheitlich)	20'000
Sachaufwand (inkl. 2,4 % Steuer)	1'953	Bauplatzkontrollen (hoheitlich)	10'000
		Reinigung Privatstrassen ¹⁾	27'000
		Strassenreinigung Nachbar-	
		gemeinde ¹⁾	98'000
		Grabarbeiten für DS Wasser-	
		versorgung ²⁾	30'000
		Leistungsreparaturen für DS	
		Abwasserversorgung ²⁾	20'000
		Platzreinigung für DS Hallen- /	
		Freibad ²⁾	20'000
		Strassenunterhalt für DS Forst ²⁾	30'000
		Aufwandüberschuss	287'882
	<u>542'882</u>		<u>542'882</u>

¹⁾ zum Normalsatz steuerbare Leistungen

²⁾ gestützt auf Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG von der Steuer ausgenommen

Der zu berücksichtigende Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen beträgt 125'000 Franken¹⁾. Da mehr als 25'000 Franken aus Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen und zusammen mit dem Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen die 100'000 Franken-Limite überschritten ist, muss sich die DS bei der ESTV als steuerpflichtige Person eintragen lassen.

3.2.2 DS mit Spezialfinanzierung

Die DS Abwasserbeseitigung wird als Spezialfinanzierung (§ Ziff. 6.2.1) geführt. Die Investitionen werden mit Zweckgebühren finanziert. In der LR werden Einnahmen von Betriebsgebühren und Zinsbeiträge der Finanzhilfe nach Regionalpolitik-BG (FH-Beiträge) verbucht. Die Aufwendungen sind steuerbelastet.

710 Abwasserbeseitigung

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Vorsteuerbelastete	295'365	Anschlussgebühren ¹⁾
Investitionen (7,6 %)		Subventionen Bund + Kanton
		Nettoinvestition (Aktivierung)
	<u>295'365</u>	<u>295'365</u>

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	59'000	Abwassergebühren ¹⁾
Sachaufwand (inkl. 7,6 % Steuer)	167'445	Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens ²⁾
Sachaufwand (ohne Steuer)	5'455	FH-Beiträge
Interne Zinsen	28'190	Übertrag Vorschuss- resp. Verpflichtungskonto
Abschreibungen	39'000	
	<u>299'090</u>	<u>299'090</u>

¹⁾ zum Normalsatz steuerbare Leistungen

²⁾ gestützt auf Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG von der Steuer ausgenommen

Der zu berücksichtigende Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen beträgt 247'270 Franken¹⁾. Da mehr als 25'000 Franken aus Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen und zusammen mit dem Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen die 100'000 Franken-Limite überschritten ist, muss sich die DS bei der ESTV als steuerpflichtige Person eintragen lassen.

3.3 Freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht

3.3.1 Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht (Art. 11 MWSTG)

Eine DS oder ein Zusammenschluss von DS, die nach Artikel 12 Absatz 3 MWSTG von der Steuerpflicht befreit sind, haben das Recht, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten, wenn eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Auf die Befreiung von der Steuerpflicht muss mindestens während einer Steuerperiode verzichtet werden.

Beispiel

Die Gemeinde A wähle für die Versteuerung ihrer Umsätze als Steuersubjekt die autonomen DS im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 MWSTG. Die DS Kiesgrube der Gemeinde A erzielt im Jahr 2010 folgende Umsätze aus Kiesverkäufen und Transportleistungen:

Leistung / Empfänger	Gesamt-Umsatz in CHF
Kiesverkäufe	
an Nichtgemeinwesen	15'000
an andere Gemeinwesen	10'000
an Dienststellen des eigenen Gemeinwesen	3'000
Reine Transportleistungen	
an Nichtgemeinwesen	5'000
an andere Gemeinwesen	5'000
an Dienststellen des eigenen Gemeinwesen	<u>30'000</u>
Gesamtumsatz der Dienststelle	68'000
Gesamtumsatz mit Nichtgemeinwesen	20'000

Die DS ist bei dieser Konstellation von der Steuerpflicht befreit, da weder die Limite von 25'000 Franken Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen überschritten wird noch mehr als 100'000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen erzielt werden. Das Gemeinwesen kann jedoch gestützt auf Artikel 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten, da eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Nachfolgend wird dargestellt, welche Umsätze die auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtende DS Kiesgrube der Gemeinde A zu versteuern hat:

Bei Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu versteuernde Umsätze	Umsätze in CHF
Kiesverkäufe an Nichtgemeinwesen	15'000
Transportleistungen an Nichtgemeinwesen	5'000
Kiesverkäufe an andere Gemeinwesen	10'000
Transportleistungen an andere Gemeinwesen	5'000
Total zu versteuernde Umsätze	35'000

Die DS Kiesgrube kann zudem für die Versteuerung der Umsätze aus Kiesverkäufen an und/oder Transportleistungen für andere DS des eigenen Gemeinwesens optieren (☞ Ziff. 3.3.2).

3.3.2

Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 22 MWSTG)

Eine effektiv abrechnende DS kann unter Vorbehalt des nachfolgenden Absatzes durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option).

Die Option ist ausgeschlossen für:

- a. Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 18, 19 und 23 MWSTG;
- b. Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 MWSTG, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird.

Eine mit Pauschalsteuersätzen (PSS) abrechnende DS kann nur für Leistungen optieren, die nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 26 und 28 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Dies gilt allerdings nicht für Leistungen, die bereits aufgrund einer anderen Ziffer von Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

☞ Weitere Informationen dazu können dem Beispiel 5 im Anhang II. entnommen werden.

4 Bemessungsgrundlage
4.1 Entgelt

Die MWST wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

Beispiel

Entgelt des „industriellen Betriebs“ (Wasser, Strom, Gas, Fernwärme, Abwasser, Abfall usw.) der Gemeinde X:

Wiederkehrende Gebühren		Einmalige Gebühren
<i>Grundgebühren</i>	<i>Verbrauchsabhängige Gebühren</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – Gebühr für die Finanzierung der Papier-, Glas-, Eisensammlung usw. – Hahnentaxen für Frischwasserbezug* – Zählermiete für Wasserbezug* – Zählermiete für Elektrizität, Gas 	<ul style="list-style-type: none"> – Kehrichtsackgebühr – Containergebühr – Wasserverbrauchsg Gebühr pro m³* – Stromverkaufsg Gebühr pro kWh – Fernwärmegebühr pro kWh 	<p><i>Anschlussgebühren</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – Wasserversorgung* – Abwasserentsorgung – Stromversorgung – Gasversorgung – Fernwärme – Kabelfernsehen

* zum reduzierten Satz steuerbar

4.2 Nicht zum Entgelt gehören (Art. 24 Abs. 6 MWSTG)

Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden:

- a. Billettsteuern, Handänderungssteuern sowie die auf der Leistung geschuldete MWST selbst;
- b. Beträge, welche die steuerpflichtige Person von der die Leistung empfangenden Person als Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern sie diese gesondert ausweist (durchlaufende Posten);
- c. der Anteil des Entgelts, der bei der Veräußerung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt;

- d. die im Preis für Entsorgungs- und Versorgungsleistungen eingeschlossenen kantonalen Abgaben an Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds, soweit diese Fonds daraus an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke Beiträge ausrichten.

Mangels Leistung gehören auch die Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge nicht zum Entgelt. Dies gilt selbst dann, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Beispiele

- *Kantonssubventionen für den Bau von Kanalisationsleitungen und Kläranlagen (ARA), von Reservoirs für die Wasserversorgung, von Kehrichtverbrennungsanlagen;*
- *Beiträge des eigenen Gemeinwesens aus nicht zweckgebundenen Mitteln (allgemeiner Haushalt) an die Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallentsorgung usw. sowie Beiträge an DS mit Leistungsauftrag / Globalbudget im Rahmen von NPM, WoV oder FLAG;*
- *Beiträge des Gemeinwesens aus hoheitlichen, zweckgebundenen Gebühren / Abgaben wie Feuerschutzbeiträge und Erschliessungsbeiträge (☞ N 21 und 23) an die Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung usw.*



Der Erhalt von Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen führt zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

4.2.1

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge (Art. 29 MWSTV sowie MWST-Info Subventionen und Spenden)

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge werden von Gemeinwesen aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet. Zu den Gemeinwesen gehören der Bund, die Kantone, die Gemeinden sowie deren Kommissionen (z.B. Kommission für Technologie und Innovation, KTI), die Anstalten des öffentlichen Rechts, die Stiftungen des öffentlichen Rechts (z.B. Schweiz. Nationalfonds) und die Fonds des öffentlichen Rechts. Richten Institutionen oder Anstalten im Auftrag von Gemeinwesen Beiträge aus (z.B. Pro Helvetia, Kantonale Gebäudeversicherungen), dann sind diese Beiträge den Subventionen gleichgestellt.

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge können erbracht werden durch:

- Geldleistungen;
- Gewährung von Vorzugsbedingungen bei Darlehen;
- Erlass von Darlehensforderungen;
- Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen zu Vorzugsbedingungen;
- Erbringen von unentgeltlichen oder verbilligten Dienst- oder Sachleistungen;
- Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins.

Subventionen oder öffentlich-rechtliche Beiträge liegen auch dann vor, wenn im Rahmen eines sogenannten Dreiparteiensystems Verbilligungsbeiträge geleistet werden. Dabei ist zu unterscheiden, ob diese an den Leistungserbringer oder direkt an den Leistungsempfänger ausgerichtet werden:

- Verbilligungsbeiträge (Preisaußfüllungen) der öffentlichen Hand **an den Leistungserbringer** gelten generell als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand und gehören deshalb nicht zum Entgelt. Der Leistungserbringer nimmt eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vor.
- Verbilligungsbeiträge der öffentlichen Hand, die **dem Leistungsempfänger** direkt ausgerichtet werden, sind bei diesem nicht steuerbar. Ist der Leistungsempfänger steuerpflichtig und verwendet er die Beiträge für steuerbare Zwecke, nimmt er eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vor.

Der Leistungserbringer entrichtet auf dem Gesamtentgelt die MWST, mit entsprechendem Anspruch auf Vorsteuerabzug. Dies trifft auch dann zu, wenn die öffentliche Hand den Beitrag zu Sicherheitszwecken oder anderen Gründen - anspruchsberechtigt ist nachgewiesenermassen der Leistungsempfänger - nicht diesem, sondern direkt dem Leistungserbringer ausrichtet.

Beispiele von Subventionen

- *Beiträge an die Landwirtschaft (z.B. Investitionshilfe für Berggebiete, Flächenbeiträge für integrierte Produktion, Beiträge für die besonders tierfreundliche Haltung landwirtschaftlicher Nutztiere);*
- *Beiträge an den öffentlichen Verkehr (z.B. à fonds perdu-Beiträge beim Eisenbahntunnelbau, Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Abgeltungen der vom Unternehmen im Bereich öffentlicher Verkehr erbrachten gemeinwirtschaftlichen Leistungen an die Allgemeinheit);*
- *Beiträge pro Therapieplatz und Tag an Therapiezentren für Drogenabhängige;*
- *Beiträge an Spitex-Organisationen für die Betreuung von Kranken und Betagten zu Hause;*
- *Kantonssubventionen für den Bau von Kanalisationsleitungen und Kläranlagen (ARA);*
- *jährlicher Beitrag einer Gemeinde an die Schwimmbadgenossenschaft mit der Auflage, dass die Einwohner dieser Gemeinde nur einen reduzierten Eintrittspreis bezahlen müssen.*

Von einer Subvention oder einem öffentlich-rechtlichen Beitrag im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG kann ausgegangen werden, wenn der steuerpflichtige Leistungserbringer (z.B. Unternehmen im Bereich öffentlicher Verkehr, Spitex-Organisation) für seine Leistungen sowohl Geldzahlungen (konkrete Gegenleistung = Entgelt) vom Leistungsempfänger (vom Reisenden, von der kranken Person) als auch einen Beitrag der öffentlichen Hand erhält (sog. Dreiparteiensystem). Das Gemeinwesen ist also nicht der eigentliche Auftraggeber des Leistungserbringers.

☞ Weiterführende Ausführungen dazu finden Sie in der MWST-Info Subventionen und Spenden.

4.2.2 Leistungsverhältnis (sog. Zweiparteiensystem); zum Entgelt gehörende Zahlungen

Ein (steuerbares) Leistungsverhältnis liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person konkrete, einforderbare Leistungen von Gesetzes wegen beziehungsweise aufgrund behördlicher Anordnung, öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Kauf-, Miet-, und Werkverträge oder Aufträge erbringt und der Leistungsempfänger (Gemeinwesen, Privater) dafür ein bestimmtes Entgelt bezahlt (Art. 3 Bst. c MWSTG). Dies gilt selbst dann, wenn der Leistungsempfänger in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig wird.

Bei solchen Zahlungen des Gemeinwesens an den Leistungserbringer handelt es sich um Entgelt, welches je nach Art der Leistung steuerbar oder von der Steuer ausgenommen ist.

Beispiele von konkreten Gegenleistungen

- *Die Gemeinde beauftragt einen Dritten, das gemeindeeigene Alters- und Pflegeheim im Namen der Gemeinde zu führen.*
- *Die Schulgemeinde beziehungsweise die DS Schule beauftragt ein Transportunternehmen, die Schüler der Gemeinde zu befördern.*
- *Die Gemeinde übergibt die eingehenden Baugesuche zur entgeltlichen Bearbeitung an ein Ingenieurbüro, welches diese materiell auf Einhaltung der Bauvorschriften prüft.*
- *Die Gemeinde beauftragt ein Bauunternehmen mit dem Bau und Unterhalt einer oder aller Gemeindestrassen.*

Ebenfalls um Entgelt und nicht Subvention handelt es sich, wenn der Auftraggeber Anspruch auf die Subvention beziehungsweise den Beitrag der öffentlichen Hand hat, die Zahlung jedoch - um die Zweckentfremdung der Gelder zu verhindern - direkt an den Auftragnehmer geleistet wird (z.B. Zahlung der Wohnungsmiete, Krankenkasse, Lebensmittel durch das Sozialamt für den Sozialhilfeempfänger).

4.3

Kantonale Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds

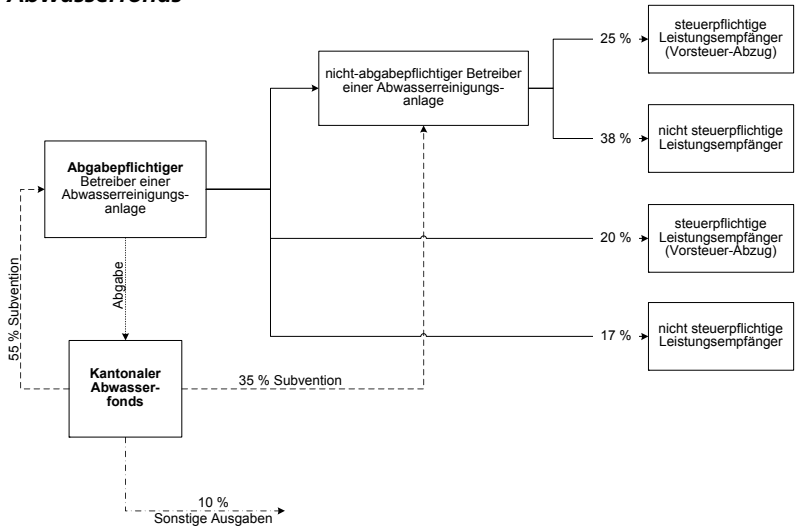
Die Betreiber von Entsorgungsanstalten und Wasserwerken haben die ihnen von einem kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds in Rechnung gestellten Abgaben in den Preis für die Entsorgungs- oder Versorgungsleistungen einzurechnen. Soweit die genannten Fonds daraus an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke Beiträge ausrichten, können die steuerpflichtigen Betreiber die Abgaben in ihrer MWST-Abrechnung vom Entgelt in Abzug bringen (Art. 24 Abs. 6 Bst. d MWSTG). Dabei ist zu berücksichtigen,

- in welchem Umfang der Fonds die eingenommenen Abgaben wieder direkt an die Betreiber von Entsorgungsanstalten und Wasserwerken ausrichtet; und
- inwieweit es sich bei den Bezüglern von Entsorgungsdienstleistungen und Wasserlieferungen um steuerpflichtige Personen handelt, die den Vorsteuerabzug vorgenommen haben.

Die ESTV legt für jeden Fonds den Umfang des Abzugs in Prozent fest, der für die einzelnen angeschlossenen Entsorgungsanstalten und Wasserwerke gilt (Art. 48 Abs. 1 MWSTV).

Die von solchen Fonds ausgerichteten Beiträge gelten als Subventionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG und führen beim Empfänger zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

**Beispiel
Abwasserfonds**



90 % der vom Abwasserfonds ausgerichteten Beiträge fliessen wieder direkt an die Betreiber von Abwasserreinigungsanlagen zurück. 45 % der Entsorgungsleistungen werden an steuerpflichtige Personen erbracht, die den Vorsteuerabzug vorgenommen haben, und 55 % an nicht steuerpflichtige Endkonsumenten. Der abgabepflichtige Betreiber kann somit 49,5 % (55 % von 90 %) der an den Abwasserfonds einbezahlten und weiterverrechneten Abgabe in seiner MWST-Abrechnung vom steuerbaren Entgelt in Abzug bringen. Zusätzlich kürzt der steuerpflichtige Betreiber seine Vorsteuer nach Massgabe der erhaltenen Subvention.

5 Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST

Die steuerpflichtige Person hat ihren Kunden auf Verlangen eine Rechnung auszustellen, die den Anforderungen von Artikel 26 Absätzen 2 und 3 MWSTG genügt.

Die ESTV empfiehlt den Gemeinwesen, die MWST auch bei Akontorechnungen auszuweisen. Dadurch lassen sich nicht zuletzt Rückfragen von steuerpflichtigen Leistungsempfängern bezüglich Vorsteuerabzug und Fehler bei Steuersatzerhöhungen vermeiden (☞ N 84 in Anhang V.).

Stellt eine steuerpflichtige Person steuerbare Leistungen im eigenen Namen in Rechnung, dann sind diese zu versteuern. Stellt eine steuerpflichtige DS steuerbare Leistungen verschiedener DS in derselben Faktura in Rechnung, empfiehlt es sich, die MWST-Nummern aller betroffenen DS bei den entsprechenden Leistungen aufzuführen.

Beispiel

Gemeinde Seldwyla 9999 Seldwyla		Seldwyla, 5. Januar 2010	
		Herr Hans Muster Musterstrasse 4 9999 Seldwyla	
Rechnung Nr. 45'987			
Dienststelle Wasserversorgung, MWST-Nr. 999'998			
Grundgebühr Wasseranschluss 2009		CHF	50.00
Wasserverbrauch	100 m ³ à	CHF 0.75	<u>CHF 75.00</u>
		CHF	125.00
zuzüglich 2,4 % MWST		CHF	<u>3.00</u>
Total inkl. 2,4 % MWST			CHF 128.00
Dienststelle Elektrizitätsversorgung, MWST-Nr. 999'999			
Jahresgebühr Zählermiete		CHF	57.00
Energieverbrauch Hochtarif	1'362 kWh à	CHF 0.17	CHF 232.90
Energieverbrauch Niedertarif	4'584 kWh à	CHF 0.09	<u>CHF 418.05</u>
		CHF	707.95
abzüglich Teilzahlungen exkl. MWST*		CHF	<u>400.00</u>
Restbetrag exkl. MWST		CHF	307.95
zuzüglich 7,6 % MWST		CHF	<u>23.40</u>
Restbetrag inkl. 7,6 % MWST			CHF 331.35
Total			<u>CHF 459.35</u>
* In Rechnung gestellt wurden die Teilzahlungen inkl. 7,6 % MWST (= CHF 430.40)			

Ist die Gemeinde aus technischen Gründen nicht in der Lage, die MWST-Nr. sämtlicher betroffener DS in der Rechnung aufzuführen, empfiehlt sich die Aufführung mindestens einer MWST-Nr. In jedem Fall muss jedoch aus der Rechnung klar hervorgehen, welche Leistungen zu welchen Steuersätzen steuerbar sind und wer die Leistung erbringt.

In der Buchhaltung werden die Umsätze korrekt auf die einzelnen DS aufgeteilt und in der MWST-Abrechnung der einzelnen steuerpflichtigen DS deklariert.



Werden neben Leistungen von eigenen DS zusätzlich Leistungen von Gemeindezweckverbänden in Rechnung gestellt, empfiehlt es sich, auf der Rechnung die MWST-Nummern sämtlicher DS und Gemeindezweckverbände aufzuführen. Dasselbe gilt, wenn ein Gemeindezweckverband seine eigenen Leistungen gemeinsam mit solchen von anderen Gemeinwesen in Rechnung stellt.

☞ Weiterführende Ausführungen dazu finden Sie in der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung.

6 Vorsteuerabzug
6.1 Allgemeines
6.1.1 Grundsätzliche Ausführungen
6.1.1.1 Erfordernisse an den Vorsteuerbeleg

Der Abzug der Vorsteuer ist zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 4 MWSTG). Als zuverlässigster Nachweis eignet sich eine Rechnung mit den Angaben gemäss Artikel 26 Absatz 2 MWSTG.

Die Rechnung muss den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger sowie die Art der Leistung eindeutig identifizieren.

6.1.1.2 Vorsteuerabzug auf Mobilien

Auf Anlagen (Maschinen, Geräte, EDV-Anlagen, Mobiliar usw.), die durch nicht steuerpflichtige DS angeschafft werden, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies gilt selbst dann, wenn die Anlagen teilweise durch steuerpflichtige DS eingesetzt werden.

Die von einer DS an eine andere DS beziehungsweise Organisationseinheit des eigenen Gemeinwesens erbrachten Leistungen (*interne Verrechnungen*) sind von der Steuer ausgenommen, weshalb auch kein Vorsteuerabzug möglich ist. Es kann jedoch für die Versteuerung dieser internen Leistungen optiert werden (☞ Ziff. 3.3.2)

6.1.1.3 Vorsteuerabzug auf Bauwerken, wenn mehrere DS betroffen sind

Im Rahmen einer Strassensanierung werden häufig gleichzeitig auch neue Wasser- und Abwasserleitungen verlegt.

Werden die Aufwendungen den tatsächlichen Kosten entsprechend (Kostenaufteilung erfolgt durch das zuständige Ingenieurbüro oder das Bauamt) auf die einzelnen betroffenen DS - Strassen (Strassenbau) / Wasserversorgung (Wasserleitungen) / Abwasserentsorgung (Abwasserleitung) - aufgeteilt, dürfen die steuerpflichtigen spezialfinanzierten DS den Vorsteuerabzug vornehmen. Voraussetzung dafür ist, dass diese Aufwendungen mit steuerbaren Zweckgebühren finanziert werden. Die diesen DS zugeordneten effektiven Kosten müssen in der IR beziehungsweise LR der einzelnen DS verbucht werden.

6.1.2 Voller Anspruch auf Vorsteuerabzug

Verwendet ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit nach Artikel 28 ff. MWSTG, kann es die angefallene Vorsteuer in der MWST-Abrechnung vollumfänglich in Abzug bringen.

6.1.3 Teilweiser Anspruch auf Vorsteuerabzug

Verwendet ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen zwar ausschliesslich für unternehmerische Zwecke nach Artikel 28 ff. MWSTG, deckt seine Ausgaben jedoch teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (hoheitliche Tätigkeit, von der Steuer ausgenommene Leistungen, Subventionen usw.), hat es seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen beziehungsweise zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Der Prozentsatz, zu welchem die in der LR angefallene Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, wird grundsätzlich pro Steuerperiode (in aller Regel Kalenderjahr) berechnet:

- Werden die Gegenstände und Dienstleistungen überwiegend im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und am Ende der Steuerperiode korrigiert werden.
- Werden die Gegenstände und Dienstleistungen überwiegend im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet für Leistungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist im ersten Jahr der Steuerpflicht der Kürzungsschlüssel zunächst zu schätzen und in den MWST-Abrechnungen für die ersten drei Quartale anzuwenden. Am Jahresende wird der effektive Schlüssel berechnet. Mit diesem werden die drei vorangegangenen Quartale in der MWST-Abrechnung für das vierte Quartal richtig gestellt. Der am Jahresende bei der Erstellung der MWST-Abrechnung für das 4. Quartal berechnete Kürzungsschlüssel ist in den ersten drei Quartalen des Folgejahres für die provisorische Vorsteuerkürzung anzuwenden.

Korrekturen von Mängeln der MWST-Abrechnungen sind der ESTV gemäss Artikel 72 MWSTG zu melden. Werden solche im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses festgestellt, so müssen sie spätestens in der Abrechnung über jene Abrechnungsperiode korrigiert werden, in die der 180. Tag seit Ende des betreffenden Geschäftsjahres fällt. Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, erkannte Mängel in Abrechnungen über zurückliegende Steuerperioden nachträglich zu korrigieren, soweit die Steuerforderungen dieser Steuerperioden nicht in Rechtskraft erwachsen oder verjährt sind. Die nachträglichen Korrekturen der Abrechnungen haben in der von der ESTV vorgeschriebenen Form zu erfolgen.

- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Abrechnung und Steuerentrichtung (Effektive Abrechnungsmethode) entnommen werden.

6.1.4

Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Verwendet ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände und Dienstleistungen ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Zwecke oder für die Erzielung von Umsätzen in Ausübung hoheitlicher Gewalt, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dasselbe trifft zu, wenn die entsprechenden Aufwendungen vollumfänglich mit Subventionen von anderen Gemeinwesen beziehungsweise Quersubventionen innerhalb des eigenen Gemeinwesens finanziert werden.

6.1.5

Einlageentsteuerung

Waren die Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten später jedoch ein, kann der Vorsteuerabzug nachträglich vorgenommen werden (Art. 32 MWSTG). Wer hingegen nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnet, kann keine Einlageentsteuerung vornehmen.

Werden bestehende spezialfinanzierte DS neu als steuerpflichtige Personen eingetragen, weil die massgebenden Betragsgrenzen für die Befreiung von der Steuerpflicht (Art. 12 Abs. 3 MWSTG) überschritten wurden oder wird auf die Befreiung verzichtet, kann der Vorsteuerabzug aufgrund von Artikel 32 MWSTG in der MWST-Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen eingetreten sind.

- Gemeinwesen, die für die Vorsteuerkürzung die effektive Regelung gemäss Ziffer 6.2.4 anwenden, haben die Ausführungen gemäss Artikel 32 Absatz 2 MWSTG und der MWST-Info Nutzungsänderungen zu beachten.
- Bei Gemeinwesen, die für die Vorsteuerkürzung die annäherungsweise Ermittlung gemäss Ziffer 6.2.5 anwenden, erfolgt die Anrechnung der MWST auf den Buchwerten derjenigen Anlagen, die zum Bereich der betreffenden spezialfinanzierten DS gehören. Zu berücksichtigen sind allenfalls vorhandene Bestände bestehender Verpflichtungskonten.

Ein nachträglicher Vorsteuerabzug ist möglich, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Die Aufwendungen sind unter dem Regime der MWST angefallen;
- der Nachweis für die Bezahlung der Vorsteuer kann erbracht werden;
- die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen sind neu oder haben einen Zeitwert (Art. 32 MWSTG) und werden für einen künftigen unternehmerischen Zweck eingesetzt (Art. 28 ff. MWSTG).

Die Einlageentsteuerung erfolgt zu jenen Steuersätzen, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen beim Bezug belastet waren.

6.2 Vorsteuerabzug bei DS mit Spezialfinanzierung

6.2.1 Begriff „Spezialfinanzierung“

Eine Spezialfinanzierung liegt vor, wenn aufgrund gesetzlicher oder rechtlich gleichwertiger Vorschriften bestimmte Erträge ganz oder teilweise für die Erfüllung einer genau definierten Aufgabe eingesetzt werden (Verursacherfinanzierung, kostendeckende Gebühren).

Der dabei entstehende Aufwand wird im Rahmen der funktionalen oder institutionellen Gliederung durch eine mit dem Titel der Spezialfinanzierung bezeichnete Gruppe von Aufwandkonten erfasst. Die Spezialfinanzierungen werden also nicht als von der Verwaltungs- und Bestandesrechnung unabhängige Zweckvermögen (Fonds), sondern als integrierter Bestandteil der Verwaltungsrechnung behandelt.

Ist der Gesamtaufwand der Spezialfinanzierung in der betreffenden Rechnungsperiode grösser als die zweckgebundenen Erträge, wird der Aufwandüberschuss entweder einem aus früheren Ertragsüberschüssen dieser Spezialfinanzierung gebildeten Verpflichtungskonto (Kontengruppe 28 [HRM1] bzw. 2090 oder 2900 [HRM2]) belastet oder durch einen Vorschuss des Gemeinwesens abgedeckt (Kontengruppe 18 [HRM1] bzw. 1090 oder als Minus 2900 [HRM2]). Je nach Kontostand am Anfang der Rechnungsperiode sind auch beide Vorgänge im gleichen Rechnungsjahr möglich. Dieser Vorgang, der zwischen Aufwand und Ertrag der Spezialfinanzierung den Ausgleich herbeiführt, bewirkt in der LR eine Gutschrift in der Kontengruppe 48 [HRM1] beziehungsweise 4500 oder 4510 [HRM2].

Ist der Gesamtaufwand der Spezialfinanzierung in der betreffenden Rechnungsperiode geringer als die zweckgebundenen Erträge, wird der Ertragsüberschuss entweder einem zu diesem Zweck eröffneten oder bereits bestehenden Verpflichtungskonto (Kontengruppe 28 [HRM1] bzw. 2090 oder 2900 [HRM2]) gutgeschrieben oder zur teilweisen oder gänzlichen Abtragung eines früheren Vorschusses des Gemeinwesens an die Spezialfinanzierung (Kontengruppe 18 [HRM1] bzw. 1090 oder als Minus 2900 [HRM2]) verwendet. Je nach Kontostand am Anfang der Rechnungsperiode sind auch beide Vorgänge im gleichen Rechnungsjahr möglich. Dieser Vorgang, der zwischen Aufwand und Ertrag der Spezialfinanzierung den Ausgleich herbeiführt, bewirkt in der LR eine Belastung in der Kontengruppe 38 [HRM1] beziehungsweise 3500 oder 3510 [HRM2].

Die wichtigsten Spezialfinanzierungen sind bereits durch Bundes- oder kantonales Recht vorgeschrieben. Zu den klassischen Spezialfinanzierungen zählen:

- Wasserversorgung;
- Abwasserbeseitigung;
- Abfallbeseitigung;
- Elektrizitätsversorgung;*
- Gasversorgung;*
- Kabelfernsehen / Gemeinschaftsantenne;*
- Parkhaus.*

* Sie gelten auch dann als Spezialfinanzierung, wenn Gewinne erzielt und diese nicht zweckgebunden verwendet werden (z.B. Ablieferung in die allgemeine Rechnung des Gemeinwesens).

6.2.2

Buchungsablauf bei spezialfinanzierten DS

Für die Spezialfinanzierung wird sowohl in der LR als auch in der IR dieselbe separate funktionale oder institutionelle Nummer geführt (z.B. 700 Spezialfinanzierung Wasserversorgung).

Ein Ausgabenüberschuss der IR ist beim Abschluss in der Bestandesrechnung zu aktivieren (Nettoinvestition). Ertragsüberschüsse der IR werden über die LR verbucht.

Ertragsüberschüsse der LR müssen

- auf das Anlagekonto (im Sinne von zusätzlichen Abschreibungen); oder
- auf das Vorschusskonto (zur Tilgung des Vorschusses) oder, sofern kein Vorschuss mehr besteht;
- auf das Verpflichtungskonto (als Reserve beziehungsweise *Eigenkapital* für spätere Verluste der LR oder für Investitionsvorhaben)

gebucht werden.

Sämtliche Aufwendungen und Erträge (inkl. die internen Verrechnungen wie Zinsen und Verwaltungskosten) werden in der LR ausgewiesen. Die Verrechnung der Verwaltungskosten erfolgt nach effektivem Aufwand oder pauschal. Die Abschreibungen sind direkt dieser Spezialfinanzierung zu belasten.

Werden Zuschüsse der Gemeinde direkt über das Vorschuss- beziehungsweise Verpflichtungskonto oder als allgemeine Abschreibungen verbucht, sind diese Beträge - damit die Vorsteuerkürzung korrekt vorgenommen werden kann - in die LR zu übertragen oder auf andere für die Vorsteuerkürzung geeignete Weise festzuhalten.

Allfällige ausserordentliche Abschreibungen sind über die LR und nicht direkt über die IR zu verbuchen.



Wie ist vorzugehen, wenn die Vorschriften des Kantons andere Buchungsabläufe (z.B. bezüglich Aktivierung der Ausgaben und Passivierung der Einnahmen in der IR) vorsehen?

Die Vorschriften des Kantons sind zu berücksichtigen. Damit alle steuerpflichtigen Gemeinwesen gleich behandelt werden, ist der Buchungsablauf gemäss vorstehenden Erläuterungen in einer Hilfstabelle darzustellen. Diese bildet die Grundlage für die Vornahme einer allfälligen Vorsteuerkürzung. Sie wird zusammen mit den übrigen Detailunterlagen für die Erstellung der Quartalsabrechnung aufbewahrt und bei einer Steuerkontrolle vorgewiesen.

6.2.3 Grundsatz zum Vorsteuerabzug in der IR und der LR

Die in der IR und der LR angefallene Vorsteuer kann in dem Masse geltend gemacht werden, wie die Aufwendungen für unternehmerische Zwecke verwendet und durch Erträge aus steuerbaren Leistungen finanziert werden.

6.2.4 Effektive Ermittlung der Vorsteuerkürzung

6.2.4.1 Vorsteuerkürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch Subventionen Dritter

Subventionen für bestimmte Investitionsvorhaben werden immer direkt den Investitionsvorhaben zugeordnet.

Die bei der Anschaffung angefallene Vorsteuer ist infolge des Erhalts der Subventionen gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen. Schwierigkeiten ergeben sich vor allem dadurch, dass die Subventionen in aller Regel erst im Nachhinein und/oder gestaffelt ausbezahlt werden. Die Vorsteuerkürzung wird in diesem Falle bei der effektiven Vorgehensweise nach Massgabe der erwarteten Subventionen laufend (d.h. in jeder MWST-Abrechnung) vorgenommen. Erst wenn das Investitionsvorhaben vollendet und der definitive Subventionsbetrag bekannt ist, kann

der zulässige Vorsteuerabzug im Nachhinein genau berechnet werden. Allfällige Abweichungen zu den bis dahin getätigten Abzügen werden korrigiert und die betreffenden Aufzeichnungen aufbewahrt.

6.2.4.2 Vorsteuerkürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch von der Steuer ausgenommene Leistungen oder durch Mittelflüsse für hoheitliche Tätigkeiten

Werden Investitionen teilweise mit Erträgen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder durch Mittelflüsse für hoheitliche Tätigkeiten (z.B. Löschbeiträge der Immobilienbesitzer [☞ N 21 a], Mehrwertbeiträge der Landeigentümer [☞ N 23 und N 27]) finanziert, ist die Vorsteuer zu korrigieren.

Die Vorsteuerkürzung wird bei der effektiven Vorgehensweise nach Massgabe der erwarteten Erträge aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder durch Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten laufend - d.h. in jeder MWST-Abrechnung - vorgenommen. Erst wenn das Investitionsvorhaben vollendet und der Anteil bekannt ist, der mit von der Steuer ausgenommenen oder mit Mittelflüssen für hoheitliche Tätigkeiten finanziert worden ist, kann der zulässige Vorsteuerabzug nachträglich genau berechnet werden. Allfällige Abweichungen zu den bis dahin getätigten Abzügen werden korrigiert und die betreffenden Aufzeichnungen aufbewahrt (☞ auch Ziff. 6.1.3).

6.2.4.3 Vorsteuerkürzungen in der LR infolge von Subventionen und/oder Erzielung von Umsätzen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder für hoheitliche Tätigkeiten

Richtet das eigene Gemeinwesen Zuschüsse an eine DS aus oder deckt es deren Defizit, handelt es sich um Subventionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG. Gleiches gilt für Beiträge der Kantonalen Gebäudeversicherung. In der LR der DS ist die angefallene Vorsteuer verhältnismässig zu kürzen. Eine Vorsteuerkürzung ist auch vorzunehmen, wenn in der LR Erträge aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder für hoheitliche Tätigkeiten erzielt werden (z.B. Zinsen oder Lösch- / Hydrantenbeiträge der DS Feuerwehr an die DS Wasserversorgung).

Solche Subventionen, von der Steuer ausgenommene Leistungen oder Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten führen bei Anwendung der effektiven Methode zu einer **zusätzlichen** Kürzung der - nach Vornahme der Kürzung gemäss vorstehenden Ziffern 6.2.4.1 und/oder 6.2.4.2 - verbleibenden

Vorsteuer auf den Investitionen. Massgebend ist dabei der prozentuale Anteil dieser Beiträge am Gesamtumsatz der LR.

Ändert sich das Verhältnis zwischen den Umsätzen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen, den Beiträgen des eigenen Gemeinwesens, den internen Habenzinsen usw. einerseits und den Umsätzen aus steuerbaren Leistungen andererseits von Jahr zu Jahr, dann sind zusätzliche Korrekturen erforderlich (partielle Nutzungsänderung). Diese Korrekturen sind steuerlich in jedem Fall zu erfassen.

Beispiel

Jahr	Ertrag aus steuerbaren Leistungen in Prozent der gesamten Einnahmen	Übriger Ertrag in Prozent der gesamten Einnahmen	Veränderung in Prozentpunkten	Korrektur notwendig?
2010	83 %	17 %	Ausgangsbasis	-
2011	85 %	15 %	2 %	ja
2012	80 %	20 %	5 %	ja
2013	78 %	22 %	2 %	ja
2014	81 %	19 %	3 %	ja
2015	71 %	29 %	10 %	ja

Die vorstehend aufgeführten Korrekturen haben folgende steuerliche Auswirkungen:

- 1.1.2011: Es darf eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.
- 1.1.2012: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.
- 1.1.2013: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.
- 1.1.2014: Es darf eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.
- 1.1.2015: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.

Die Einlageentsteuerung wie auch die Eigenverbrauchsbesteuerung haben zu denjenigen Steuersätzen zu erfolgen, mit welchen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit beim Bezug belastet waren.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Nutzungsänderung entnommen werden.

6.2.5

Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkürzung

Die effektive Methode zur Ermittlung der Vorsteuerkürzung (☞ Ziff. 6.2.4) verursacht grosse Abgrenzungsprobleme. Die ESTV bietet deshalb - gestützt auf Artikel 80 MWSTG - eine annäherungsweise Ermittlung zur Vornahme der Vorsteuerkürzung bei spezialfinanzierten DS an.

6.2.5.1

Vorsteuer in der IR

Werden Investitionen mit Erträgen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder durch direkt zuordenbare Subventionen oder durch Erträge aus hoheitlicher Tätigkeit finanziert, ist eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung gemäss Artikel 29 Absatz 1 beziehungsweise Artikel 33 Absatz 2 MWSTG vorzunehmen.

- Im **ersten Schritt** wird die anfallende Vorsteuer in den entsprechenden Quartalsabrechnungen zunächst vollumfänglich in Abzug gebracht (Ziff. 405 des MWSt-Abrechnungsformulars).
- Im **zweiten Schritt** erfolgt die Korrektur der so zuviel in Abzug gebrachten Vorsteuer im Quartal der Subventionsauszahlung beziehungsweise bei Rechnungsstellung (bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bei Vereinnahmung) der von der Steuer ausgenommenen oder hoheitlichen Leistungen (z.B. Mehrwertbeiträge von Landeigentümern).

Im MWST-Abrechnungsformular sind sie wie folgt aufzuführen:

- Erhaltene Subventionen unter Ziffer 900;
- Erträge aus hoheitlichen Leistungen unter Ziffer 910;
- Umsätze aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen unter Ziffer 200 und unter Ziffer 230.

Auf dem Total dieser Erträge, welche als inkl. MWST zu betrachten sind, ist die Steuer zum Normalsatz zu berechnen. Der so erhaltene Wert ist unter Ziffer 420 als Vorsteuerkürzung zu deklarieren.

- Sobald die Investition vollendet und der durch die Subvention beziehungsweise durch Erträge aus von der Steuer ausgenommenen oder hoheitlichen Leistungen finanzierte Anteil bekannt ist, wird im **dritten Schritt** der zulässige Vorsteuerabzug nachträglich berechnet (die Verjährungsfrist nach Artikel 42 MWSTG beginnt ab Eingang der letzten Subventionszahlung zu laufen). Abweichungen zu den bis dahin getätigten Abzügen werden unter Ziffer 420 des MWST-Abrechnungsformulars entsprechend korrigiert.

Waren die durch Dritte ausgeführten Arbeiten steuerbelastet und konnte somit der Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend gemacht werden, erübrigt sich dieser dritte Schritt. Voraussetzung dafür ist, dass im

Zeitraum zwischen Vorsteuerabzug und Subventionsauszahlung keine Steuersatzerhöhung erfolgte. Erfolgte jedoch eine Steuersatzerhöhung, ist wie in Beispiel 7 von Anhang II. vorzugehen.

- ☞ In Bezug auf die Buchführung und Aufbewahrung wird auf die MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung verwiesen.

6.2.5.2 Vorsteuer in der LR

Erhält die DS für die LR Subventionen vom eigenen Gemeinwesen (Zuschüsse / Defizitübernahmen zu Lasten der allgemeinen Rechnung oder anderer DS) und/oder von anderen Gemeinwesen oder Institutionen (z.B. der Kantonalen Gebäudeversicherung), ist eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn die DS Erträge aus hoheitlicher Tätigkeit oder aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen (inkl. Verzinsung des Verpflichtungskontos) erzielt.

Die dadurch bedingte anteilmässige Vorsteuerkürzung auf den Nettoinvestitionen erfolgt einerseits über die **jährlichen Abschreibungen**. Andererseits wird in solchen Fällen auf den erzielten **Ertragsüberschüssen** der LR im Voraus eine Kürzung vorgenommen, so dass bei der späteren Verwendung von Überschüssen (Entnahmen aus Spezialfinanzierung beziehungsweise aus dem Verpflichtungskonto) zur Deckung von Verlusten in der LR oder für die Vornahme zusätzlicher Abschreibungen keine weiteren Berichtigungen der Vorsteuer vorzunehmen sind. Bei der Berechnung des Schlüssels für die Vorsteuerkürzung in der LR sind Entnahmen aus dem Verpflichtungskonto beziehungsweise Belastungen auf dem Vorschusskonto wie Umsätze aus steuerbaren Leistungen zu behandeln.

6.2.5.3

Beispiel: Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Kantonssubventionen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Erträge aus hoheitlichen Erschliessungsleistungen (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den steuerbaren Anschlussgebühren);
- Subventionen vom Kanton.

Alle Beträge verstehen sich exklusive MWST, d.h. die MWST wurde auf die Vorsteuerkonti beziehungsweise das Umsatzsteuerkonto gebucht. Die Erschliessungskosten sowie die Subventionen in der IR sind für die Investitionen im selben Jahr bestimmt und diesen daher direkt zuzuordnen.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %)	50'000
		Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000		
Interne Zinsen	10'000		
Abschreibungen	40'000		

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	8'360	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'760

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %)	50'000
Vorsteuerkürzung *	17'658	Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000
		Nettoinvestition (Aktivierung)	217'658
	<u>517'658</u>		<u>517'658</u>

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000	Entnahme Verpflichtungs-	
Interne Zinsen	10'000	resp. Belastung Vorschusskonto	10'000
Abschreibungen	40'000		
	<u>250'000</u>		<u>250'000</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerkürzung *
		17'658

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	8'360	

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'760

* 250'000 (120'000 Erschliessungsbeiträge + 130'000 Subventionen) : 538'000 x 38'000
Alternative Berechnungsmethode: 7,6 % von (107,6 %) 250'000

In der LR sind keine Vorsteuerkürzungen vorzunehmen. Es werden nämlich keine Entgelte aus hoheitlicher Tätigkeit oder aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen (z.B. Zinsen) und auch keine Subventionen (z.B. Beiträge der Kantonalen Gebäudeversicherung) vereinnahmt.

Werden die „internen“ Soll-Zinsen (Verzinsung des Vorschuss- / Anlagekontos) und/oder die Abschreibungen in der LR nicht verbucht, liegt ein „verdeckter“ Beitrag durch das eigene Gemeinwesens vor. Die LR gemäss Buchhaltung ist auf einem Hilfsblatt mit diesen „verdeckten“ Beiträgen zu ergänzen. Die korrigierte LR bildet die Grundlage für die Ermittlung der Vorsteuerkürzung.

Werden die „internen“ Haben-Zinsen (Verzinsung des Verpflichtungskontos) in der LR nicht verbucht, liegt eine „verdeckte“ Gewinnausschüttung vor. Für die Vorsteuernkürzung ist die LR gemäss Buchhaltung auf einem Hilfsblatt mit diesen nicht verbuchten Haben-Zinsen zu ergänzen. Aufgrund der bereinigten LR wird die Vorsteuernkürzung vorgenommen. Auf einem allfälligen, durch diesen Nachtrag entstandenen Ertragsüberschuss in der LR ist keine Korrektur vorzunehmen, weil dieser Ertragsüberschuss nicht in die Spezialfinanzierung übertragen wird.

Diese Berechnungsgrundlagen sind wie Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen bis zum Eintritt der absoluten Verjährung der Steuerforderung aufzubewahren (Art. 962 Abs. 2 OR bleibt vorbehalten). Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind durch die steuerpflichtige Person indessen während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung (Art. 70 Abs. 3 MWSTG).

☞ Zusätzliche Beispiele finden Sie im Anhang II.

6.2.6 Habenzinsen auf Verpflichtungskonto

Zinserträge führen in der Regel zu einer Vorsteuernkürzung (Ausnahme: Vertragszinsen z.B. bei Abzahlungsgeschäften).

Im Sinne einer Vereinfachung wird für die Ermittlung der Vorsteuernkürzung wie folgt vorgegangen:

Bei Zinserträgen bis höchstens 10 % des Gesamtumsatzes der LR	Keine Vorsteuernkürzung
Bei Zinserträgen von mehr als 10 % des Gesamtumsatzes der LR, jedoch weniger als 10'000 Franken	Keine Vorsteuernkürzung
Bei Zinserträgen von mehr als 10 % des Gesamtumsatzes der LR und mehr als 10'000 Franken	Es erfolgt eine Vorsteuernkürzung nach Umsatzschlüssel

Weist die LR sowohl Soll- als auch Habenzinsen aus, sind diese zu saldieren. Beträgt der saldierte Habenzins mehr als 10 % des Gesamtumsatzes der LR und mehr als 10'000 Franken, ist die Vorsteuernkürzung im Verhältnis der

nicht zu versteuernden Erträge (Erträge aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen und hoheitlichen Tätigkeiten, Subventionen, Zinsen) zum Gesamtertrag vorzunehmen (☞ Beispiel 3 in Anhang II.). Der Umsatzschlüssel ergibt eine sachgerechte Vorsteuerkürzung, weil die Zinsen nur zur Deckung der Kosten dieser DS und nicht für andere Zwecke verwendet werden dürfen.

6.2.7 Anwendungsdauer der Vorsteuerkürzungs-Methode

Die Anwendungsdauer für die gewählte Methode - effektive Ermittlung (☞ Ziff. 6.2.4) oder annäherungsweise Ermittlung (☞ Ziff. 6.2.5) - beträgt mindestens **10 Jahre**.

6.3 Vorsteuerabzug bei DS ohne Spezialfinanzierung **6.3.1 Allgemeines**

Die in der IR angefallene Vorsteuer kann nicht geltend gemacht werden, weil die Finanzierung der Investitionen nicht durch steuerbare Zweckgebühren, sondern mit anderen Mitteln (meist mit allgemeinen Steuereinnahmen) erfolgt. In der LR sind daher keine Zinsen und Abschreibungen aus den Investitionen zu verbuchen. Allfällige in der LR verbuchte interne Zinsen und Abschreibungen sind aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht zu eliminieren.

Werden ausnahmsweise Umsätze aus steuerbaren Leistungen in der IR erzielt (z.B. in Form von Kostenverrechnung an Dritte), kann auf dem Teil der Investition, welcher durch diese weiterverrechneten steuerbaren Kostenteile finanziert wird, die Vorsteuer anteilmässig geltend gemacht werden.

Werden in der LR Ertragsüberschüsse erzielt, können im betreffenden Jahr die LR und die IR zusammengefasst werden. Die Vorsteuer kann in einem solchen Fall im Verhältnis des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen zum Gesamtaufwand geltend gemacht werden. Verbleibende Ertragsüberschüsse fliessen in die allgemeine Rechnung des Gemeinwesens und können nicht auf andere Jahre vorgetragen werden (☞ Beispiel 2 in Anhang III.).

6.3.2 Beispiel: Vorsteuerkürzung bei der DS Kulturförderung

Die nicht spezialfinanzierte DS Kulturförderung richtet Beiträge an verschiedene Institutionen aufgrund von Beitragsgesuchen aus (Unterstützung von Gesangsvereinen, Theatervereinen, Bibliotheken, Ludotheken usw.). Steuerpflichtig ist diese DS, weil sie steuerbare Erträge aus der Vermietung von Musik- / Lautsprecheranlagen erzielt (die Beträge verstehen sich exkl. MWST).

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

300 Kulturförderung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	450'000	Mieteinnahmen Musik- und	
Allgemeiner Aufw. (exkl. 7,6 %)	278'810	Lautsprecheranlagen (7,6 %)	232'342
Beiträge an Vereine (Subvention)	700'000	Einnahmen Theateraufführung (ausgenommen)	300'000
		Defizitübernahme Gemeinde	896'468

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer	Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	21'190		

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer LR	17'658

Berechnung des Umsatzschlüssels für die Vorsteuerkürzung

Die an Vereine ausgerichteten Beiträge (Subventionen) sind im Defizit enthalten. Dieser Aufwand ist nicht vorsteuerbelastet. Die Subventionen sind daher als direkt zuordenbar mit dem Defizit zu verrechnen. Auf dem verbleibenden Ertrag kann für die Vorsteuerkürzung der Umsatzschlüssel angewandt werden.

Das reduzierte Defizit beträgt 196'468 Franken (CHF 896'468 ./. CHF 700'000). Zusammen mit den Erträgen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen von 300'000 Franken und den Erträgen aus der Vermietung von Musik- und Lautsprecheranlagen von 232'342 Franken ergibt sich der für die Vorsteuerkürzung massgebende Umsatz von 728'810 Franken. Der steuerbare Ertrag beläuft sich auf 232'342 Franken und damit auf 31,88 % des massgebenden Umsatzes. Die Vorsteuer von 21'190 Franken ist demnach um 68,12 % (CHF 14'435) zu kürzen.

"VERWALTUNGSRECHNUNG" FÜR BERECHNUNG DES UMSATZSCHLÜSSELS

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	450'000	Mieteinnahmen Musik- und Lautsprecheranlagen (7,6 %)
Allgemeiner Aufw. (exkl. 7,6 %)	278'810	Einnahmen Theateraufführung (ausgenommen)
		"Verbleibendes Defizit" ¹⁾
	<u>728'810</u>	<u>300'000</u>
		<u>196'468</u>
		<u>728'810</u>

¹⁾ CHF 896'468 ./. 700'000

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)**VERWALTUNGSRECHNUNG**

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	450'000	Mieteinnahmen Musik- und Lautsprecheranlagen (7,6 %)
Allgemeiner Aufw. (exkl. 7,6 %)	278'810	Einnahmen Theateraufführung (ausgenommen)
Beiträge an Vereine (Subvention)	700'000	Defizitübernahme Gemeinde
	<u>1'428'810</u>	<u>300'000</u>
		<u>896'468</u>
		<u>1'428'810</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	21'190	Vorsteuerkürzung ²⁾
		14'435
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
		Umsatzsteuer LR
		17'658

²⁾ CHF 21'190 * 68,12 %

Wird die Vorsteuerkürzung der LR infolge Defizitübernahme durch die Gemeinde noch im selben Geschäftsjahr verbucht, erhöht sich das Defizit von 896'468 Franken um die vorgenommene Vorsteuerkürzung von 14'435 Franken auf 910'903 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

☞ Weitere Beispiele finden Sie im Anhang III.

7

7.1

Eigenverbrauch Allgemeines

Betreffend Eigenverbrauch sind die Bestimmungen von Artikel 31 MWSTG sowie die MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen massgebend. Im Weiteren wird auf die MWST-Info Privatanteile verwiesen.

7.2

Eigenverbrauch im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen im Sinne von Artikel 31 Absatz 1 MWSTG

Wird eine spezialfinanzierte DS, welche die annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkürzung (☞ Ziff. 6.2.5) angewendet hat, infolge Aufgabe der Tätigkeit oder Unterschreitens der Limiten für die Befreiung von der Steuerpflicht aus dem MWST-Register gelöscht, sind die Buchwerte der nicht vollständig abbeschriebenen Anlagen im Eigenverbrauch zu versteuern. Hierfür gelangt der beim seinerzeitigen Erwerb geltende Steuersatz zur Anwendung.



Gemeinwesen, welche für die Vorsteuerkürzung die effektive Regelung (☞ Ziff. 6.2.4) angewendet haben, beachten dazu Artikel 31 Absatz 3 MWSTG.

8 Buchführung und Aufbewahrung der Belege

In Artikel 70 MWSTG sowie in der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung sind die allgemeinen Anforderungen, die aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht an die Buchführung und die Aufbewahrung der Belege gestellt werden, ausführlich umschrieben. Deshalb wird nachstehend nur noch auf die Eigenheiten der Buchführung im Gemeinwesen eingegangen.

Das Rechnungswesen der öffentlichen Hand vermittelt eine klare und vollständige Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden.

Demzufolge gelten für die Rechnungsführung unter anderem folgende Grundsätze:

- Jährlichkeit;
- Vollständigkeit;
- Klarheit;
- Genauigkeit;
- Wahrheit;
- Brutto- und Sollverbuchung.

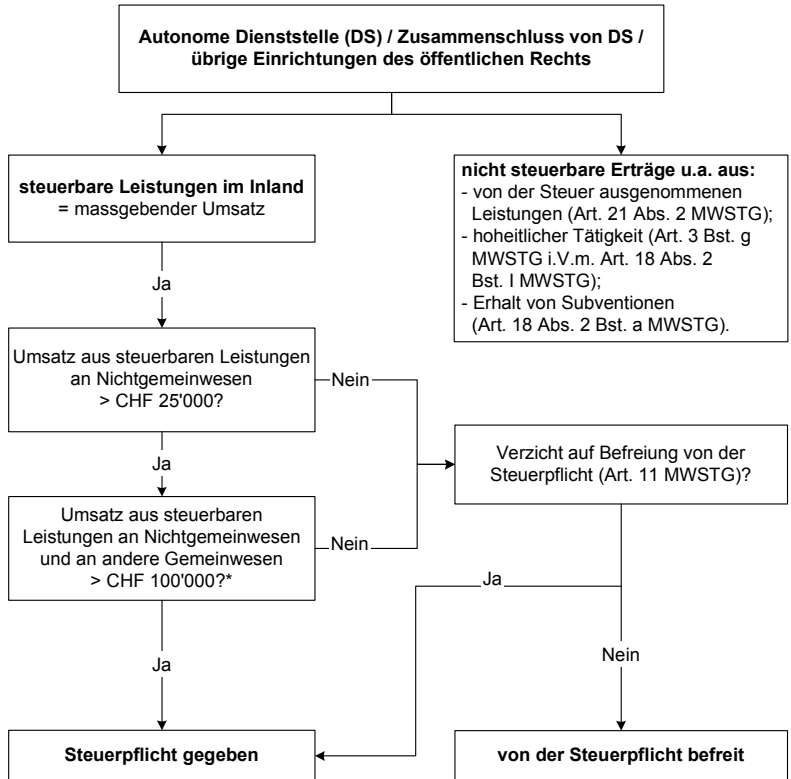
Das Bruttoprinzip besagt, dass die Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben unzulässig ist, dass somit der ganze Verkehr für die Aufgabenerfüllung in der Verwaltungsrechnung ausgewiesen werden soll.

9 Pauschalsteuersätze

Für die Vorgehensweise bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode wird auf die MWST-Info Pauschalsteuersätze verwiesen.

Anhang

I. Abklärung der Steuerpflicht



*Für Spitäler, Alters- und Pflegeheime, Sozialdienste, Kinder- und Jugendheime sowie für Schulen, Museen und Theater gilt eine Umsatzlimite von 150'000 Franken.

II. Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteerkürzung bei DS mit Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.2.5)

Beispiel 1

Vorsteerkürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide zum reduzierten Satz zu versteuern);
- Erträge aus hoheitlichen Erschliessungsleistungen (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den zu versteuernden Anschlussgebühren);
- Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und Kantonale Gebäudeversicherung).

Alle Beträge verstehen sich in Schweizer Franken exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteerkürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %)	50'000
		Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000	Subvention Kantonale	
Interne Zinsen	20'000	Gebäudeversicherung	20'000
Abschreibungen	50'000		

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	8'360	

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'760

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %)	50'000
Vorsteuerkürzung ¹⁾	17'658	Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000
		Nettoinvestition (Aktivierung)	217'658
	<u>517'658</u>		<u>517'658</u>

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000	Subvention Kantonale	
Interne Zinsen	20'000	Gebäudeversicherung	20'000
Abschreibungen	50'000	Übertrag Vorschuss-/Verpfl.-Konto	10'000
	<u>270'000</u>		<u>270'000</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerkürzung ¹⁾
		17'658

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	8'360	Vorsteuerkürzung ²⁾
		619
		Vorsteuerkürzung ³⁾
		281

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'760

- 1) Vorsteuerkürzung: 250'000 Franken (CHF 120'000 Erschliessungsbeiträge und CHF 130'000 Subvention Kanton dividiert durch 538'000 Franken multipliziert mit 38'000 Franken; oder alternative Berechnungsmethode: 7,6 % von (107,6 %) 250'000 Franken.
- 2) Basis für die Vorsteuerkürzung der LR infolge Beiträge der Kantonalen Gebäudeversicherung an die Sanierung der Wasserleitung ist der Gesamtumsatz inklusive der Entnahmen aus dem Verpflichtungskonto beziehungsweise der Belastung des Vorschusskontos. Der Beitrag der Kantonalen Gebäudeversicherung (CHF 20'000) entspricht 7,4 % des massgebenden Gesamtumsatzes von 270'000 Franken. Die Vorsteuer der LR in Höhe von 8'360 Franken ist somit um 7,4 % zu kürzen.
- 3) Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit nicht der Steuer unterliegenden Erträgen (dem Beitrag der Kant. Gebäudeversicherung) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen (^{CP} Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen: 7,4 % der Abschreibungen von 50'000 Franken ergibt 3'700 Franken (100 %); 7,6 % davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Wird die Vorsteuerkürzung der LR und diejenige auf den Abschreibungen wegen der in der LR erhaltenen Subvention noch im selben Geschäftsjahr verbucht, so erhöht sich der Fehlbetrag um 900 Franken und der Übertrag ins Vorschuss- / Verpflichtungskonto auf 10'900 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Beispiel 2

Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Subventionen anderer Gemeinwesen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten sowie Zinseinnahmen

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide zum reduzierten Satz zu versteuern);
- Erträge aus hoheitlichen Erschliessungsleistungen (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den zu versteuernden Anschlussgebühren) und interne Zinsen aus Verzinsung des Verpflichtungskontos;
- Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und Kantonale Gebäudeversicherung).

Alle Beträge verstehen sich in Schweizer Franken exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (2,4 %) 50'000 Erschliessungsbeiträge (hoheitlich) 120'000 Subventionen Kanton 130'000
Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	20'000	Zinsen 20'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	140'000	Einnahmen Wassergebühren (2,4 %) 210'000
Abschreibungen	60'000	Subvention Kantonale Gebäudeversicherung 25'000

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	10'640	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'040

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %) 50'000
Vorsteuerkürzung ¹⁾	17'658	Erschliessungsbeiträge (hoheitlich) 120'000
		Subventionen Kanton 130'000
		Nettoinvestition (Aktivierung) 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	20'000	Zinsen 20'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	140'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %) 210'000
Abschreibungen	60'000	Subvention Kantonale
Einlage auf Verpflichtungs- resp. Reduktion Vorschusskonto ²⁾	35'000	Gebäudeversicherung 25'000
	<u>255'000</u>	<u>255'000</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerkürzung ¹⁾ 17'658

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	10'640	Vorsteuerkürzung ³⁾ 0
		Vorsteuerkürzung ⁴⁾ 1'128
		Vorsteuerkürzung ⁵⁾ 765

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'040

- 1) Vorsteuerkürzung: 250'000 Franken (CHF 120'000 Erschliessungsbeiträge und CHF 130'000 Subvention Kanton) dividiert durch 538'000 Franken multipliziert mit 38'000 Franken; oder alternative Berechnungsmethode: 7,6 % von (107,6 %) 250'000 Franken.
- 2) Würde der Überschuss nicht auf das Verpflichtungs- beziehungsweise Vorschusskonto, sondern als (eigentlich nicht gestattete) Gewinnablieferung in die allgemeine Gemeindekasse übertragen, müsste auf diesem Gewinn keine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden. Dies trifft im vorliegenden Beispiel nicht zu.
- 3) Vorsteuerkürzung infolge von Zinserträgen: Die Zinserträge machen 7,8 % des Gesamtumsatzes der LR aus. Somit ist keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen (s. Ziff. 6.2.6).
- 4) Basis für die Vorsteuerkürzung der LR infolge Beiträge der Kantonalen Gebäudeversicherung an die Sanierung der Wasserleitung ist der Gesamtumsatz ohne Zinsen. Der Beitrag der Kant. Gebäudeversicherung (CHF 25'000) entspricht 10,6 % des massgebenden Umsatzes von 235'000 Franken. Die Vorsteuer der LR in Höhe von 10'640 Franken ist somit um 10,6 % (= CHF 1'128) zu kürzen.
- 5) Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit nicht der Steuer unterliegenden Erträgen (dem Beitrag der Kant. Gebäudeversicherung) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen und dem Ertragsüberschuss (s. Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen: 10,6 % von 95'000 Franken (CHF 60'000 Abschreibungen und CHF 35'000 Ertragsüberschuss) ergibt 10'070 Franken (100 %); 7,6 % davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Werden die Vorsteuerkürzung der LR und diejenige auf den Abschreibungen sowie auf der Einlage auf das Verpflichtungskonto beziehungsweise auf der Reduktion des Vorschusskontos infolge der in der LR erhaltenen Subvention noch im selben Geschäftsjahr verbucht, so erhöht sich der Aufwand um 1'893 Franken. Die Einlage auf das Verpflichtungskonto beziehungsweise die Belastung des Vorschusskontos fällt somit um diesen Betrag geringer aus. Die vorgenommene Vorsteuerkürzung ist nicht weiter zu berichtigen.

Beispiel 3

Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten sowie Zinseinnahmen

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- *Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);*
- *Erträge aus hoheitlichen Erschliessungsleistungen (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den zu versteuernden Anschlussgebühren) und Zinsen;*
- *Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und Kantonale Gebäudeversicherung).*

Alle Beträge verstehen sich in Schweizer Franken exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (2,4 %) 50'000 Erschliessungsbeiträge (hoheitlich) 120'000 Subventionen Kanton 130'000
Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	20'000	Zinsen 28'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	140'000	Einnahmen Wassergebühren (2,4 %) 210'000
Abschreibungen	60'000	Subvention Kantonale Gebäudeversicherung 25'000

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	10'640	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer IR	1'200
	Umsatzsteuer LR	5'040

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4 %) 50'000
Vorsteuerkürzung ¹⁾	17'658	Erschliessungsbeiträge (hoheitlich) 120'000
		Subventionen Kanton 130'000
		Nettoinvestition (Aktivierung) 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	20'000	Zinsen 28'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	140'000	Wassergebühren (exkl. 2,4 %) 210'000
Abschreibungen	60'000	Subvention Kantonale
Einlage auf Verpflichtungs- resp. Reduktion Vorschusskonto ²⁾	43'000	Gebäudeversicherung 25'000
	<u>263'000</u>	<u>263'000</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerkürzung ¹⁾ 17'658

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer LR	10'640	Vorsteuerkürzung ³⁾ 1'128
		Vorsteuerkürzung ⁴⁾ 1'011
		Vorsteuerkürzung ⁵⁾ 1'573

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
		Umsatzsteuer IR 1'200
		Umsatzsteuer LR 5'040

- 1) Vorsteuerkürzung: 250'000 Franken (CHF 120'000 Erschliessungsbeiträge und CHF 130'000 Subvention Kanton) dividiert durch 538'000 Franken multipliziert mit 38'000 Franken; oder alternative Berechnungsmethode: 7,6 % von (107,6 %) auf 250'000 Franken.
- 2) Würde der Überschuss nicht auf das Verpflichtungs- beziehungsweise Vorschusskonto, sondern als (eigentlich nicht gestattete) Gewinnablieferung in die allgemeine Gemeindekasse übertragen, müsste auf diesem Gewinn keine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden. Dies trifft im vorliegenden Beispiel nicht zu.
- 3) Vorsteuerkürzung infolge von Zinserträgen: Die Zinserträge machen mehr als 10 % (10,6 %) des Gesamtumsatzes der LR aus, so dass eine Vorsteuerkürzung mit Hilfe des Umsatzschlüssels vorzunehmen ist (☞ Ziff. 6.2.6).
- 4) Basis für die Vorsteuerkürzung der LR infolge Beiträge der Kantonalen Gebäudeversicherung an die Sanierung der Wasserleitung ist der Gesamtumsatz mit Zinsen. Der Beitrag der Kant. Gebäudeversicherung (CHF 25'000) entspricht 9,5 % des massgebenden Umsatzes von 263'000 Franken. Die Vorsteuer der LR in Höhe von 10'640 Franken ist somit um 9,5 % (= CHF 1'011) zu kürzen.
- 5) Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit nicht der Steuer unterliegenden Erträgen (dem Beitrag der Kant. Gebäudeversicherung und den Zinsen) finanziert wird, ist auf den Abschreibungen und dem Ertragsüberschuss (☞ Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen: 20,1 % von 103'000 Franken (CHF 60'000 Abschreibungen und CHF 43'000 Ertragsüberschuss) ergibt 20'703 Franken (100 %); 7,6 % davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Werden die Vorsteuerkürzung der LR und diejenige auf den Abschreibungen sowie auf der Einlage auf das Verpflichtungskonto beziehungsweise der Reduktion des Vorschusskontos infolge der in der LR erhaltenen Subvention noch im selben Geschäftsjahr verbucht, erhöht sich der Aufwand um 3'712 Franken. Die Einlage auf das Verpflichtungskonto beziehungsweise die Belastung des Vorschusskontos fällt somit um diesen Betrag geringer aus. Die vorgenommene Vorsteuerkürzung ist nicht weiter zu berichtigen.

Beispiel 4

Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Subventionen vom eigenen und von anderen Gemeinwesen und Erträgen aus hoheitlichen Tätigkeiten

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- *Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);*
- *Erträge aus hoheitlichen Erschliessungsleistungen (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den zu versteuernden Anschlussgebühren);*
- *Subventionen vom Kanton;*
- *Zuschuss oder Defizitübernahme durch die eigene Gemeinde.*

Alle Beträge verstehen sich in Schweizer Franken exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben		Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (2,4 %)	50'000
		Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000
Aufwand		Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Einnahmen Wassergebühren (2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000	Zuschuss oder Defizitübernahme	
Interne Zinsen	10'000	durch die Gemeinde	10'000
Abschreibungen	40'000		

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer Investition	38'000	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer Laufende Rechnung	8'360	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer Investitionsrechnung	1'200
	Umsatzsteuer Laufende Rechnung	5'760

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen	
Investition (exkl. 7,6 %)	500'000	Anschlussgebühren (2,4 %)	50'000
Vorsteuerkürzung ¹⁾	17'658	Erschliessungsbeiträge (hoheitlich)	120'000
		Subventionen Kanton	130'000
		Nettoinvestition (Aktivierung)	217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>	

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag	
Personalaufwand (ohne Steuer)	90'000	Einnahmen Wassergebühren (2,4 %)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	110'000	Zuschuss oder Defizitübernahme	
Interne Zinsen	10'000	durch die Gemeinde	10'000
Abschreibungen	40'000		
	<u>250'000</u>	<u>250'000</u>	

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben	
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerkürzung ¹⁾	17'658

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben	
Vorsteuer Laufende Rechnung	8'360	Vorsteuerkürzung ²⁾	334
		Vorsteuerkürzung ³⁾	122

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer Investitionsrechnung	1'200
	Umsatzsteuer Laufende Rechnung	5'760

- 1) Vorsteuerkürzung: 250'000 Franken (CHF 120'000 Erschliessungsbeiträge und CHF 130'000 Subvention Kanton) dividiert durch 538'000 Franken multipliziert mit 38'000 Franken; oder alternative Berechnungsmethode: 7,6 % von (107,6 %) auf 250'000 Franken.
- 2) Basis für die Vorsteuerkürzung der LR infolge Zuschuss und/oder Defizitübernahme durch die Gemeinde (= Subvention) ist der Gesamtumsatz inklusive Subvention. Die Subvention (CHF 10'000) entspricht 4 % des massgebenden Umsatzes von 250'000 Franken. Die Vorsteuer der LR in Höhe von 8'360 Franken ist somit um 4 % zu kürzen.
- 3) Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit nicht der Steuer unterliegenden Erträgen (dem Zuschuss der Gemeinde) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen (☞ Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen: 4 % von 40'000 Franken (Abschreibungen) ergibt 1'600 Franken; 7,6 % davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Werden die Vorsteuerkürzung der LR und diejenige auf den Abschreibungen infolge Zuschuss beziehungsweise Übernahme des Defizits durch das Gemeinwesen noch im selben Geschäftsjahr verbucht, erhöht sich der Zuschuss beziehungsweise die Defizitübernahme der Gemeinde von 10'000 Franken um die vorgenommene Vorsteuerkürzung von 456 Franken auf 10'456 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Beispiel 5

Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen / Option für die Versteuerung von der Steuer ausgenommener Umsätze

Die Gemeinde lässt durch Dritte eine Beschneigungsanlage errichten. Um genügend Schnee erzeugen zu können, muss zusätzlich ein Stausee gebaut werden. Die Gesamtinvestition beträgt 3'750'000 Franken, wovon 3'658'400 Franken mit 7,6 % MWST belastet sind.

Die Finanzierung sieht wie folgt aus:

Regionalpolitik-BG-Darlehen - auf 20 Jahre zinslos	1'500'000
Kreditaufnahme durch Gemeinde, gegenwärtiger Zinssatz 3 %	1'700'000
Investitionshilfe durch den Tourismusförderungsfonds	450'000
Einmaliger Beitrag der Bergbahngesellschaft (inkl. 7,6 % MWST)	100'000
	<u>3'750'000</u>

Die Gemeinde vermietet die Anlage an die Bergbahngesellschaft, welche steuerpflichtig ist und die Betriebskosten übernimmt. Um die regionale Wirtschaft zu fördern, wird eine nicht kostendeckende, unter dem Marktwert liegende Miete festgelegt. Das resultierende Defizit wird als Zuschuss der Gemeinde zu Lasten der allgemeinen Rechnung verbucht. Die DS Beschneigungsanlage optiert für die Versteuerung der Mieteinnahmen (Art. 22 MWSTG).

Aufgrund eines Gemeindebeschlusses wird die DS Beschneigungsanlage als „gemischte“ Spezialfinanzierung geführt. Für die durch die Gemeinde vorfinanzierten Anlagekosten werden interne Zinsen belastet und die Abschreibung der Beschneigungsanlage wird als Aufwand in der DS Beschneigungsanlage verbucht. Die Vorsteuerkürzung erfolgt nach der annäherungsweise Ermittlung (☞ Ziff. 6.2.5).

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

VERWALTUNGSRECHNUNG (Jahr 1)

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6 %)	3'400'000	Investitionshilfe	450'000
Investition (ohne Steuer)	91'600	Einmaliger Beitrag (exkl. 7,6 %)	92'937
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Hypothekarzinsen	51'000	Pachtzins (exkl. 7,6 %)	160'000
Abschreibungen	149'022	Defizit ¹⁾	40'022

BESTANDESRECHNUNG (Jahr 1)

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Vorsteuer IR	258'400	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
		Umsatzsteuer IR 7'063
		Umsatzsteuer LR 12'160

**Situation bei Buchhaltungsabschluss
(nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)**

VERWALTUNGSRECHNUNG (Jahr 1)

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen	
Investition (exkl. 7,6 %)	3'400'000	Investitionshilfe ²⁾	450'000
Investition (ohne Steuer)	91'600	Einmaliger Beitrag (exkl. 7,6 %)	92'937
Vorsteuerkürzung ²⁾	31'784	Nettoinvestition (Übertrag in Bilanz)	2'980'447
	<u>3'523'384</u>		<u>3'523'384</u>

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag	
Hypothekarzinsen	51'000	Pachtzins (exkl. 7,6 %)	160'000
Abschreibungen	149'022		
Zinsen FH-Beiträge ¹⁾	45'000	Subvention Zinsen FH-Beiträge ¹⁾	45'000
Vorsteuerkürzung ³⁾	3'930	Defizit	43'952
	<u>248'952</u>		<u>248'952</u>

BESTANDESRECHNUNG (Jahr 1)

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben	
Vorsteuer IR	258'400	Vorsteuerkürzung ²⁾	31'784

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben	
		Vorsteuerkürzung ³⁾	3'930

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben	
		Umsatzsteuer IR	7'063
		Umsatzsteuer LR	12'160

- Das Defizit (CHF 40'022 im Jahr 1) wird jährlich durch Zuschuss der Gemeinde ausgeglichen. Dieser Zuschuss führt zu einer Vorsteuerkürzung. Um eine Subvention handelt es sich beim nicht zu bezahlenden Zins von 45'000 Franken auf dem Darlehen nach Regionalpolitik-BG (FH-Beiträge). Dieser Zins ist marktkonform zu berechnen und entsprechend zu verbuchen. Der für die Vorsteuerkürzung massgebende Betrag beläuft sich somit auf 85'022 Franken. Die Vorsteuern sind im Jahr 1 demnach um 34,7 % zu kürzen (CHF 85'022 : CHF 245'022 x 100 %).
- Die Investitionshilfe durch den Tourismusfonds ist der Investition direkt zuordenbar (☞ Ziff. 6.2.5.1). Die notwendige Vorsteuerkürzung kann also entweder vereinfacht (7,6 % von CHF 450'000 [107,6 %] = CHF 31'784) oder genau (Investitionshilfe in % der Gesamtinvestition = 12 %; Vorsteuerkürzung IR von CHF 258'400 um 12 % = CHF 31'008) ermittelt werden. Die Vorsteuerkürzung fällt bei genauer Ermittlung deshalb etwas niedriger aus als im vereinfachten Verfahren, weil ein Teil der Aufwendungen nicht vorsteuerbelastet ist.
- Sowohl die Investition als auch die Abschreibungen enthalten keine MWST mehr, da diese in den MWST-Abrechnungen als Vorsteuer abgezogen wurde. Da die Abschreibungen teilweise mit nicht der Steuer unterliegenden Erträgen (Subventionen) finanziert werden, ist auf diesem Teil die MWST zu erheben. Hierzu ist der Vorsteuerabzugkürzungsschlüssel der LR von 34,7 % anzuwenden. Daraus resultiert eine Vorsteuerkürzung von 3'930 Franken (CHF 149'022 x 34,7 % x 7,6 %).

Wird die Vorsteuerabzugkürzung der LR noch im selben Geschäftsjahr verbucht, so erhöht sich das Defizit von 40'022 Franken auf 43'952 Franken. Es sind keine weiteren Berichtigungen vorzunehmen.

Beispiel 6
MWST-Abrechnung über zwei Jahre (unter Berücksichtigung der Vorsteuerkürzungen und einer Steuersatzänderung)

Allgemeine Hinweise:

Die Wasserversorgung der Gemeinde X wird als Spezialfinanzierung geführt. Erzielt werden folgende Einnahmen:

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide zu versteuern zum reduzierten Satz);
- der Steuer nicht unterliegende Löschbeiträge der betroffenen Liegenschaftseigentümer;
- Subventionen vom Kanton;
- Zuschuss oder Defizitübernahme durch die eigene Gemeinde.

Alle Beträge verstehen sich - soweit nichts anderes erwähnt ist - exkl. MWST.

Das Beispiel erstreckt sich über die Jahre 2010 und 2011. Auf den 1. Januar 2011 wird der Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte und der reduzierte Satz um 0,1 Prozentpunkt erhöht.

In den Jahren 2010 und 2011 werden folgende Investitionen getätigt:

1. Neubau Wasserleitung Pestalozzistrasse Kredit CHF 150'000 exkl. MWST
2. Neubau Wasserfass. / Reservoir Paradiesli Kredit CHF 50'000 exkl. MWST

Die Finanzierung der beiden Projekte sieht wie folgt aus:

Projekt 1:

Wasserleitung	Beitrag Kanton aus Wasserfonds (2011)	CHF	30'000
Pestalozzistrasse	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung (2011)	CHF	22'500
	Löschbeiträge der betroffenen Liegenschaftseigentümer gemäss Reglement (2010)	CHF	10'000
	Anschlussbeiträge Neubauten Pestalozzistrasse (2010)	CHF	20'000

Projekt 2:

Wasserfassung / Reservoir	Beitrag Kanton aus Wasserfonds (2011)	CHF	10'000
Paradiesli	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung (2011)	CHF	7'500

Die verbleibenden Kosten der Projekte 1 und 2 werden nach Abschluss der Investition als Nettoinvestition aktiviert und über die LR finanziert.
Bilanzierte Bestände per 1. Januar 2010:

Aktiven:	Anlagen Wasserversorgung	CHF	520'000
Passiven:	Verpflichtungskonto Wasserversorgung	CHF	240'000

Geschäftsfälle des Jahres 2010

a) Laufende Rechnung

Fremdaufwendungen inkl. 7,6 % MWST	CHF	215'200
Lohnaufwand	CHF	100'000
Interne Belastung des Werkhofs für Fahrzeug- / Werkzeugbenützung	CHF	10'000
Ordentliche Abschreibungen (10 % des Anfangsbestands von 520'000)	CHF	52'000
Interne Aufwandszinsen (5 % des Anfangsbestands von 520'000)	CHF	26'000
Interne Ertragszinsen (5 % Anfangsbestand Verpfl.-Konto 240'000)	CHF	12'000
Einnahmen Wassergebühren inkl. 2,4 % MWST	CHF	409'600

b) Investitionsrechnung

Projekt 1 (Wasserleitung Pestalozzistrasse)		
Handwerkerrechnung vom 31.10.2010 inkl. 7,6 % MWST	CHF	107'600
Ertrag aus Löschbeiträgen der Liegenschaftseigentümer exkl. MWST	CHF	10'000
Rechnungen über Anschlussbeiträge für Neubauten inkl. MWST	CHF	20'480
Projekt 2 (Wasserfassung / Reservoir Paradiesli)		
Handwerkerrechnung vom 30.11.2010 inkl. 7,6 % MWST	CHF	21'520

Geschäftsfälle des Jahres 2011

a) Laufende Rechnung

Fremdaufwendungen inkl. 8,0 % MWST	CHF	324'000
Lohnaufwand	CHF	105'000
Interne Belastung des Werkhofs für Fahrzeug- / Werkzeugbenützung	CHF	15'000
Ordentliche Abschreibungen (10 % des Anfangsbestands von 468'000)	CHF	46'800
Interne Aufwandszinsen (5 % des Anfangsbestands von 468'000)	CHF	23'400
Einnahmen Wassergebühren inkl. 2,5 % MWST	CHF	436'380
Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung Sanierung Wasserleitung	CHF	13'000
Interne Ertragszinsen (5 % Anfangsbestand Verpfl.-Konto 264'000)	CHF	13'200

b) Investitionsrechnung

Projekt 1 (Wasserleitung Pestalozzistrasse)		
Handwerkerrechnung vom 31.3.2011 inkl. 8,0 % MWST	CHF	56'160
Beitrag Kanton aus Wasserfonds	CHF	30'000
Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	CHF	22'500
Projekt 2 (Wasserfassung / Reservoir Paradiesli)		
Handwerkerrechnung vom 30.5.2011 inkl. 8,0 % MWST	CHF	30'240
Beitrag Kanton aus Wasserfonds	CHF	10'000
Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	CHF	7'500

Lösungsansatz:**VERWALTUNGSRECHNUNG 2010**

Ausgaben	Investitionsrechnung 2010 Projekt 1		Einnahmen
Rechnung 31.10.2010 exkl. MWST	100'000	Löschbeiträge Landeigentümer	10'000
Provisorische Vorsteuerkürzung		Anschlussbeiträge exkl. MWST	20'000
wegen der Löschbeiträge	706	Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 1	70'706
	<u>100'706</u>		<u>100'706</u>

Ausgaben	Investitionsrechnung 2010 Projekt 2		Einnahmen
Rechnung 30.11.2010 exkl. MWST	20'000	Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 2	20'000
	<u>20'000</u>		<u>20'000</u>

Aufwand	Laufende Rechnung 2010		Ertrag
Fremdaufwand exkl. MWST	200'000	Wassergebühren exkl. MWST	400'000
Lohnaufwand	100'000	Interner Ertragszinsen Verpf.-Konto	12'000
Interne Belastung Werkhof	10'000		
Abschreibungen 10 %	52'000		
Interner Aufwandszins 5 % Anlagen	26'000		
Übertrag auf Verpflichtungskonto	24'000		
	<u>412'000</u>		<u>412'000</u>

Bezüglich der internen Ertragszinsen ist keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen. Dieser Posten kann mit den entsprechenden Aufwandzinsen saldiert werden (Das Verpflichtungskonto könnte im Sinne von zusätzlichen Abschreibungen über die Anlagen Wasserversorgung aufgelöst werden. So würden nur noch auf den Restanlagen die internen Aufwandzinsen verbucht).

BESTANDESRECHNUNG 2010

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer LR		Haben
Fremdaufwendungen	15'200		

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 1		Haben
Handwerkerrechnung	7'600	Provisorische Vorsteuerkürzung wegen Löschbeiträgen (7,6 % von 10'000 [107,6 %])	706

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 2		Haben
Handwerkerrechnung	1'520		

Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer		Haben
		Wassergebühren	9'600
		Anschlussbeiträge	480

VERWALTUNGSRECHNUNG 2011

Ausgaben	Investitionsrechnung 2011 Projekt 1		Einnahmen
Rechnung 31.3.2011 exkl. MWST	52'000	Beitrag Kanton aus Wasserfonds	30'000
Bereinigung der Vorsteuerabzugs- kürzung Projekt 1 ¹⁾	3'786	Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	22'500
		Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 1	3'286
	<u>55'786</u>		<u>55'786</u>

1) Ermittlung der definitiven Vorsteuerkürzung Projekt 1

Gesamtinvestition inkl. MWST	Handwerkerrechnung 31.10.2010	CHF 107'600
	Handwerkerrechnung 31.3.2011	CHF 56'160
	Total	100,0% <u>CHF 163'760</u>
Finanziert mit hoheitlichen Erträgen	Löschbeiträge 2010	CHF 10'000
resp. mit Subventionen	Beitrag Kanton Wasserfonds	CHF 30'000
	Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	CHF 22'500
	Total	38,2% <u>CHF 62'500</u>
Kürzung:	38,2 % der Vorsteuer 2010 und 2011 (11'760) von Projekt 1	CHF 4'492
	abzüglich provisorische Kürzung 2010	CHF 706
	Im 2011 noch vorzunehmende Vorsteuerkürzung Projekt 1	<u>CHF 3'786</u>

Das in der Bilanz aufgeführte Konto „Laufende Investition Projekt 1“ weist Ende 2011 einen Endbestand von 73'992 Franken auf. Dieser Betrag ist Ende 2011 auf das Konto Anlagen Wasserversorgung zu übertragen. Ab 2012 sind auf diesem Betrag Abschreibungen vorzunehmen, und auch bei der Berechnung der internen Zinsen für das Jahr 2012 ist diese Nettoinvestition mit zu berücksichtigen.

VERWALTUNGSRECHNUNG 2011

<u>Ausgaben</u>	<u>Investitionsrechnung 2011 Projekt 2</u>	<u>Einnahmen</u>
Rechnung 30.5.2011 exkl. MWST	28'000	Beitrag Kanton aus Wasserfonds 10'000
Bereinigung der Vorsteuerkürzung Projekt 2 ²⁾	1'271	Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung 7'500
		Übertrag in Bilanz
		Laufende Investition Projekt 2 11'771
	<u>29'271</u>	<u>29'271</u>

2) Ermittlung der definitiven Vorsteuerkürzung Projekt 2

Gesamtinvestition inkl. MWST	Handwerkerrechnung 30.11.2010	CHF 21'520
	Handwerkerrechnung 30.5.2011	CHF 30'240
	Total	100,0% <u>CHF 51'760</u>
Finanziert mit hoheitlichen Erträgen	Beitrag Kanton Wasserfonds	CHF 10'000
resp. mit Subventionen	Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	CHF 7'500
	Total	33,8% <u>CHF 17'500</u>
Kürzung:	33,8 % der Vorsteuer 2010 und 2011 (3'760) von Projekt 2	CHF 1'271
	abzüglich provisorische Kürzung 2010	CHF -
	Im 2011 noch vorzunehmende Vorsteuerkürzung Projekt 2	<u>CHF 1'271</u>

Das in der Bilanz aufgeführte Konto „Laufende Investition Projekt 2“ weist Ende 2011 einen Endbestand von 31'771 Franken auf. Dieser Betrag ist Ende 2011 auf das Konto Anlagen Wasserversorgung zu übertragen. Ab 2012 sind auf diesem Betrag Abschreibungen vorzunehmen und auch bei der Berechnung der internen Zinsen für das Jahr 2012 ist diese Nettoinvestition mit zu berücksichtigen.

VERWALTUNGSRECHNUNG 2011

Aufwand	Laufende Rechnung 2011		Ertrag
Fremdaufwand exkl. MWST	300'000	Wassergebühren exkl. MWST	420'000
Lohnaufwand	105'000	Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung	13'000
Interne Belastung Werkhof	15'000	Interne Ertragszinsen Verpf.-Konto	
Abschreibungen 10 %	46'800	240'000 + 24'000 = 264'000	13'200
Interner Aufwandszins 5 % Anlagen	23'400	Provisorische Belastung des Verpflichtungskontos	44'000
Zwischenabschluss	490'200		490'200
Vorsteuerkürzung gemäss untenstehender Berechnung	749	Zusätzliche Belastung des Verpf.- Kontos (Fehlbetrag Total 44'852)	749
Total	490'949	Total	490'949

Total Aufwand resp. Ertrag nach Saldierung der Ertrags- mit den Aufwandszinsen, vor Verbuchung der Vorsteuerkürzung	100,0%	CHF	477'000
Beitrag Kantonale Gebäudeversicherung (Subvention)	2,7%	CHF	13'000
Kürzung:	2,7 % der Vorsteuer LR von CHF 24'000 (8,0 % von CHF 300'000)	CHF	648
	2,7 % der Abschreibungen von CHF 46'800 = CHF 1'264 x 8 %	CHF	101
Total Vorsteuerkürzung LR		CHF	749

Die Vorsteuerkürzung kann ohne weiteres nach Erstellung des Abschlusses gemacht werden. Die Verbuchung erfolgt in der LR des folgenden Jahres (in diesem Fall würde die Belastung des Verpflichtungskontos im Jahre 2011 um 749 Franken geringer ausfallen. Die Korrektur ergibt sich somit im Jahre 2012). Die Kürzung ist jedoch in die MWST-Abrechnung des 4. Quartals einzubeziehen. Die sich daraus ergebenden Abweichungen bei der Berechnung der Vorsteuerkürzung sind vernachlässigbar.

BESTANDESRECHNUNG 2011

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer LR	Haben
Fremdaufwendungen	24'000 | Vorsteuerkürzung LR	749
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 1	Haben
Handwerkerrechnung	4'160 | Definitive Vorsteuerkürzung IR ¹⁾	3'786
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 2	Haben
Handwerkerrechnung	2'240 | Definitive Vorsteuerkürzung IR ²⁾	1'271
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	| Wassergebühren	10'500

Beispiel 7

**Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit Subventionen
(unter Berücksichtigung einer Steuersatzänderung)**

Die DS Abwasser der Gemeinde X erweitert ihre bestehende Kläranlage. Diese Erweiterung erstreckt sich über einen Zeitraum von drei bis vier Jahren. Budgetiert sind Baukosten von 3,5 Mio. Franken (inkl. MWST), wovon der Kanton 30 %, jedoch maximal 1,05 Mio. Franken, übernimmt. Die Kantonssubventionen werden je zur Hälfte bei Aufnahme der Bautätigkeit und bei Einreichung der definitiven Bauabrechnung ausbezahlt.

Die DS Abwasser rechnet nach vereinbarten Entgelten ab. Sie wendet für die Vorsteuerkürzung die annäherungsweise Ermittlung gemäss Ziffer 6.2.5.1 an. Auf den 1. Januar des Jahres 2011 werden die Steuersätze um 0,4 Prozentpunkte angehoben. Die Bauabrechnung präsentiert sich wie folgt:

Jahr 2009	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6 % MWST	CHF	860'800
Jahr 2009	Lieferantenrechnungen ohne MWST	CHF	100'000
Jahr 2010	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6 % MWST	CHF	774'720
Jahr 2010	Lieferantenrechnungen ohne MWST	CHF	25'000
Jahr 2011	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6 % MWST	CHF	151'020
Jahr 2011	Lieferantenrechnungen inklusive 8 % MWST	CHF	992'810
Jahr 2012	Lieferantenrechnungen inklusive 8 % MWST	CHF	796'430

Gesamtkosten Bauabrechnung zuhanden des Kantons CHF 3'700'780

Aufgrund der Bauabrechnung spricht der Kanton folgende Subventionen:

30 %, jedoch max. auf 3,5 Mio. Franken gemäss Budget	CHF	1'050'000
davon im Jahr 2009 bereits überwiesen	CHF	525'000
Restzahlung im Jahr 2012	CHF	525'000

Lösungsansatz:

Vorgehen gemäss der annäherungsweise Methode (☞ Ziff. 6.2.5.1):

Soll	1016.x	Debitor-Vorsteuer IR	Haben
Vorsteuer Investition Jahr 2009 (860'800 : 1,076 x 7,6 %)	60'800	Vorsteuerkürzung Jahr 2009 (525'000 : 1,076 x 7,6 %)	37'082
Vorsteuer Investition Jahr 2010 (774'720 : 1,076 x 7,6 %)	54'720	Vorsteuerkürzung Jahr 2012 (Subventionsauszahlung von 525'000 *)	36'324
Vorsteuer Investition Jahr 2011 (151'020 : 1,076 x 7,6 %)	10'667		
Vorsteuer Investition Jahr 2011 (992'810 : 1,08 x 8 %)	73'541		
Vorsteuer Investition Jahr 2012 (796'430 : 1,08 x 8 %)	58'995		

*) unter Berücksichtigung der nachstehenden Berechnungen

Gesamtkosten gemäss Bauabrechnung inkl. MWST	CHF	3'700'780 =	100,0000 %
davon 7,6 % beziehungsweise 8 % MWST Vorsteuer	CHF	258'723 =	6,9910 %
Kürzung somit: 6,9910 % des Subventionsbetrages von	CHF	1'050'000 =	CHF 73'406
Bereits vorgenommene Kürzung Jahr 2009			<u>CHF 37'082</u>
Restliche Vorsteuerkürzung Jahr 2012			<u><u>CHF 36'324</u></u>

oder

Gesamtkosten gemäss Bauabrechnung inkl. MWST	CHF	3'700'780 =	100,0000 %
Erhaltene Subventionen	CHF	1'050'000 =	28,3724 %
MWST auf Baukosten	CHF	258'723	
Vorsteuerkürzung: 28,3724 % von CHF 258'723			CHF 73'406
Bereits vorgenommene Kürzung Jahr 2009			<u>CHF 37'082</u>
Restliche Vorsteuerkürzung Jahr 2012			<u><u>CHF 36'324</u></u>

III.

Ermittlung der Vorsteuerkürzung bei DS ohne Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.3)

Beispiel 1

DS Schwimmbad

Die nicht spezialfinanzierte DS Schwimmbad der Einheitsgemeinde weist in der LR folgende Beträge aus (sofern nichts anderes erwähnt, handelt es sich um Werte in CHF exkl. MWST):

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

341 Schwimmbad

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	845'000	Eintritte Hallenbad	280'708
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	573'538	Eintritte Freibad	224'686
Sachaufwand (exkl. 2,4 %)	125'525	Eintritte Solarien	37'045
Sachaufwand (ohne Steuer)	18'678	Erlös Handelswaren (Shop)	55'754
		Einnahmen Rutschbahn	15'145
		Einnahmen Telefonautomaten	3'717
		Belastung an DS Schule	92'937
		Pachtzins Restaurant	101'220
		Defizit zu Lasten der Gemeinde	751'529

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer	Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer 7,6 %		43'589	
Vorsteuer 2,4 %		3'013	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer		Haben
		Umsatzsteuer 7,6 %	46'896

Bezüglich der Vorsteuerkürzung ist zunächst festzuhalten, dass die Investitionen dieser DS mit allgemeinen Mitteln finanziert werden, womit ein Vorsteuerabzug auf den Investitionen nicht möglich ist (☞ Ziff. 6.3.1). In der LR der DS Schwimmbad werden daher weder Abschreibungen noch kalkulatorische Zinsen bezüglich Investitionen verbucht.

Der abzugsberechtigte Teil der in der LR angefallenen Vorsteuer ist mit Hilfe des **Umsatzschlüssels** zu berechnen. Die Zinsen aus der Verpachtung des Restaurants enthalten keine MWST, da nicht für deren Versteuerung optiert wird. Bei der Defizitübernahme durch die Gemeinde handelt es sich um eine Subvention im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG. Die Leistung des Schwimmbades an die DS Schule bei einer Einheitsgemeinde

stellt eine von der Steuer ausgenommene Leistung dar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). Die übrigen Erlöse unterliegen der Steuer zum Normalsatz.

Anders sähe es jedoch aus, wenn das Schwimmbad der Einwohnergemeinde gehört und sie das Bad zur nicht alleinigen Benützung an die Schulgemeinde (anderes Gemeinwesen) „vermietet“. In diesem Fall läge eine steuerbare Leistung vor.

Der massgebende Umsatz (inkl. Defizit zu Lasten der Gemeinde) für die Berechnung der Vorsteuerkürzung beträgt 1'562'741 Franken. Die steuerbaren Einnahmen belaufen sich auf 617'055 Franken beziehungsweise 39,49 % des massgebenden Umsatzes. Die Vorsteuer von 46'602 Franken ist somit um 60,51 % zu kürzen.

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	845'000	Eintritte Hallenbad 280'708
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	573'538	Eintritte Freibad 224'686
Sachaufwand (exkl. 2,4 %)	125'525	Eintritte Solarien 37'045
Sachaufwand (ohne Steuer)	18'678	Erlös Handelswaren (Shop) 55'754
		Einnahmen Rutschbahn 15'145
		Einnahmen Telefonautomaten 3'717
		Belastung an DS Schule 92'937
		Pachtzins Restaurant 101'220
		Defizit zu Lasten der Gemeinde 751'529
	<u>1'562'741</u>	<u>1'562'741</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer	Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer 7,6 %	43'589	Vorsteuerkürzung ¹⁾	28'199
Vorsteuer 2,4 %	3'013		
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer		Haben
		Umsatzsteuer 7,6 %	46'896

¹⁾ (CHF 43'589 + CHF 3'013) x 60,51 %

Wird die - infolge der Pachtzinseinnahmen, der Leistungen an die DS Schule sowie der Defizitübernahme durch die Gemeinde - notwendige Vorsteuerkürzung der LR noch im selben Geschäftsjahr verbucht, erhöht sich das Defizit von 751'529 Franken um die vorgenommene Vorsteuerkürzung von 28'199 Franken auf 779'728 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Beispiel 2

DS Kunsteisbahn

Die nicht spezialfinanzierte DS Kunsteisbahn weist folgende Beträge aus (sofern nichts anderes erwähnt, handelt es sich um Werte in CHF exkl. MWST):

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerkürzung

343 Kunsteisbahn

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (inkl. 7,6 %) ¹⁾	700'000	Einnahmen 0
Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	300'000	Eintritte (7,6 %) 743'494
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	278'810	Defizit 135'316
Abschreibungen / interne Zinsen	300'000	

¹⁾ Die Investitionen sind inkl. Steuer, da hierfür bei nicht spezialfinanzierten DS i.d.R. kein Vorsteuerabzug möglich ist (s. Ziff. 6.3.1).

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer 7,6 %	21'190	
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer 7,6 %	56'506

In der LR der DS Kunsteisbahn werden - obwohl nicht spezialfinanziert - interne Zinsen und Abschreibungen verbucht. Durch die Eliminierung dieser Posten ergibt sich aus dem in der LR ausgewiesenen Defizit ein Ertragsüberschuss. Bezüglich der Vorsteuerkürzung wird gemäss Ziffer 6.3.1 vorgegangen:

Zusammenfassung der LR und IR:

Personalaufwand	CHF	300'000	
Steuerbelastete Ausgaben IR (inkl. MWST)	CHF	700'000	
Steuerbelasteter Aufwand LR (exkl. MWST)	CHF	278'810	
Eliminierung der Abschreibungen und Zinsen	CHF	0	
Gesamtaufwand	CHF	1'278'810	(100,00 %)
Steuerbare Einnahmen (exkl. MWST)	CHF	743'494	(58,14 %)
Unterdeckung	CHF	535'316	(41,86 %)

Die Vorsteuer der LR von insgesamt 21'190 Franken ist somit um 41,86 % (CHF 8'870) zu kürzen. Von der in der IR angefallenen Vorsteuer von 49'442 Franken können 58,14 % (CHF 28'746) geltend gemacht werden.

**Situation bei Buchhaltungsabschluss
(nach Vornahme der Vorsteuerkürzung)**

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investitionen (inkl. 7,6 %)	700'000	Berechtigter Vorsteuerabzug ¹⁾	28'746
		Nettoinvestition (Aktivierung)	671'254
	<u>700'000</u>		<u>700'000</u>
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne Steuer)	300'000	Eintritte (7,6 %)	743'494
Sachaufwand (exkl. 7,6 %)	278'810	Defizit	135'316
Abschreibungen / interne Zinsen	300'000		
	<u>878'810</u>		<u>878'810</u>

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Berechtigter Vorsteuerabzug ¹⁾	28'746	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer 7,6 %	21'190	Vorsteuerkürzung ²⁾
		8'870
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer 7,6 %	56'506

¹⁾ 58,14 % von CHF 49'442

²⁾ 41,86 % von CHF 21'190

Wird die infolge Defizitübernahme durch die Gemeinde notwendige Vorsteuerkürzung noch im selben Geschäftsjahr verbucht, so erhöht sich das Defizit von 135'316 Franken um die vorgenommene Vorsteuerkürzung von 8'870 Franken auf 144'186 Franken beziehungsweise die Unterdeckung beträgt 544'186 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

IV.

Zusammenfassung der wichtigsten Merkmale von Dienststellen mit und ohne Spezialfinanzierung mit ihren mehrwertsteuerlichen Auswirkungen

DS mit Spezialfinanzierung	DS ohne Spezialfinanzierung
gesetzliche oder reglementarische Grundlage notwendig	
in der Regel eigenfinanziert mit zweckgebundenen Gebühren	nicht ausschliesslich oder nicht vorwiegend mit zweckgebundenen Einnahmen finanziert
Vorsteuerabzug auf Investitionen (allenfalls Vorsteuerkürzung wegen Erhalt von Subventionen, Erträgen aus hoheitlicher Tätigkeit und/oder aus Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind)	Kein Vorsteuerabzug auf Investitionen möglich, da diese nicht durch Erträge aus steuerbaren Leistungen finanziert werden.
Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen der LR	Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen der LR
Zinsen und Abschreibungen sind in der LR auszuweisen.	Werden Zinsen und Abschreibungen in der LR ausgewiesen, sind sie bei der Berechnung der Vorsteuerkürzung nicht zu berücksichtigen.
Erträge aus von der Steuer ausgenommenen oder hoheitlichen Leistungen, Subventionen sowie Zuschüsse oder Defizitübernahmen durch das Gemeinwesen führen zu einer Kürzung der in der LR angefallenen Vorsteuer und zu einer nachträglichen Vorsteuerkürzung auf den Abschreibungen.	Erträge aus von der Steuer ausgenommenen oder hoheitlichen Leistungen, Subventionen sowie Zuschüsse oder Defizitübernahmen durch das Gemeinwesen führen zu einer Kürzung der in der LR angefallenen Vorsteuer.
Behandlung von Ertragsüberschüssen in der LR: Auf diesen sind die gleichen prozentualen Korrekturen vorzunehmen wie auf den Abschreibungen (² Ziff. 6.2.5.2 sowie Beispiele 2 und 3 in Anhang II.).	Bei Ertragsüberschuss in der LR können die IR und LR zusammengefasst werden. So kann auf einem Teil der IR auch die Vorsteuer geltend gemacht werden, da in diesem Jahr die Investition teilweise durch die LR mitfinanziert wird (² Ziff. 6.3.1 und Beispiel 2 in Anhang III.).

V. Antworten zu häufigen Fragen

1. Fleischkontrolle

Die ständige Fleischkontrolle aufgrund der Vorschriften des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (SR 817.0) gilt als hoheitliche Tätigkeit. Entgelte daraus sind folglich nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Die Weiterbelastung der Gebühren für Schlacht-tier- und Fleischuntersuchung durch den Schlachtbetrieb an die Leistungsempfänger unterliegt wie das Schlachten von Vieh der Steuer zum reduzierten Satz.

2. Lebensmittelkontrolle

Die Tätigkeiten der kantonalen Laboratorien in Bezug auf die Vorschriften des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (SR 817.0) gelten als hoheitlich erbracht. Darunter fallen chemische, physikalische und bakteriologische Untersuchungen von Lebensmitteln, Gebrauchs- und Verbrauchsgegenständen. Entgelte daraus sind folglich nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Zum Normalsatz steuerbar hingegen sind Untersuchungen von Lebensmitteln, Wasserproben usw., welche die kantonalen Laboratorien nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt durchführen (z.B. Aufträge von Unternehmen, Privaten, Gemeinden).

3. Motorfahrzeugprüfungen

Die amtlichen Motorfahrzeugprüfungen durch kantonale Strassenverkehrsämter gelten - im Gegensatz zu den Prüfungen durch Automobilverbände und Garagen - als hoheitlich erbracht. Entgelte daraus sind folglich nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

4. Schifffahrt

Die Gebühren des Amtes für Schifffahrt für das Ausstellen der Schiffsführerausweise, für Prüfungen / Abnahmen von Schiffen / Booten gelten als Ertrag aus hoheitlicher Tätigkeit und sind somit nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Die Neueichung oder Nacheichung von Schiffen durch die zuständigen Stellen stellen ebenfalls eine hoheitliche Tätigkeit dar. Die hierfür in Rechnung gestellten Gebühren sind nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Steuerbar zum Normalsatz ist hingegen das Feststellen des Ladegewichts durch vereidigte Eichmeister.

5. Mobilfunkantennen

Das Einräumen des Rechts, über oder durch ein Grundstück eine Datenübertragungsleitung zu ziehen oder eine Telekommunikationseinrichtung wie beispielsweise eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben, gilt grundsätzlich als steuerbare Dienstleistung im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 i.V.m. Artikel 8 Absatz 1 MWSTG. Ist ein solches Recht hingegen im Grundbuch eingetragen oder als Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar (Art. 676 ZGB), handelt es sich um ein dingliches Recht an einem Grundstück, welches von der Steuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

Wird im Zusammenhang mit diesem Recht ein Raum (in welchem sich die notwendigen Gerätschaften zum Betrieb der Mobilfunkantenne befinden) zur jederzeit zugänglichen und alleinigen Nutzung zur Verfügung gestellt, handelt es sich gesamthaft um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG).

6. Veterinärwesen

Bewilligungsgebühren des Veterinäramtes (z.B. für Tierhaltung, Tierhandel, Werbung mit Tieren) gelten als Erträge aus hoheitlicher Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG). Steuerbar zum Normalsatz sind hingegen Beglaubigungen von Zeugnissen, die Abgabe von Zeugnissen, Ohrmarken, Beratungen, Expertisen, Forschungsleistungen sowie Untersuchungen durch Labors. Die Abgabe von Druckerzeugnissen ist ebenfalls steuerbar (☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse).

7. **Fischereiwesen / Fischereipatente**

Die Gebühren für Fischereipatente sind nicht zu versteuern, wenn sie vom Gemeinwesen erhoben werden (Art. 3 Bst. g MWSTG). Dasselbe trifft zu, wenn Pächter von öffentlichen Gewässern solche Patente weitergeben, sofern der Pachtgeber (öffentliche Hand) die Gebühr für diese Patente festlegt oder diese zu genehmigen hat.

Die Gebühren für Fischereibewilligungen in privaten Gewässern sind hingegen zum Normalsatz zu versteuern.

Die Verpachtung von fließenden oder stehenden Gewässern zwecks Fischerei ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

8. **Nutzungsgebühren (Grundwasser und Oberflächengewässer)**

Die Erteilung des Rechts zur Nutzung von Grundwasser und Oberflächengewässern durch Gemeinwesen stellen eine hoheitliche Tätigkeit dar (Art. 3 Bst. g MWSTG). Die dafür erhobenen Gebühren sind nicht zu versteuern. Es handelt sich hierbei vor allem um die Entnahme von Wasser mit einer Pumpe aus Seen, Flüssen, Bächen oder dem Grundwasser zur Bewässerung von Feldern oder zur Kühlung von Gebäuden und Maschinen. Dasselbe trifft zu, wenn Gemeinwesen das Recht erteilen, dem Grundwasser mit einer Wärmepumpe Wärme zu entziehen.

9. **Vormundschaftswesen**

Die von der Vormundschaftsbehörde erbrachten Leistungen nach Artikel 360 ff. ZGB sowie die Vermögensverwaltung nach Artikel 401 ZGB gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG). Wird die Vermögensverwaltung jedoch einem Dritten (z.B. einer Bank) übertragen, erbringt dieser eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

Die dem gewählten Vormund, Beirat oder Beistand zustehende Entschädigung (Art. 416 ff. ZGB) für seine Betreuungsaufgaben gegenüber der bevormundeten / verbeiständeten Person (z.B. Mündel) ist ebenfalls nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Gebühren der Vormundschaftsbehörde für Erteilungen (z.B. von verstorbenen Mündeln) sind nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG). Wird ein Dritter mit der Erteilung beauftragt, sind dessen Leistungen zum Normalsatz steuerbar.

10.

Diverse hoheitliche Tätigkeiten beziehungsweise Erträge aus hoheitlicher Tätigkeit

Zivilstandsamt (Allgemeine Verwaltung)	Ausstellen von: <ul style="list-style-type: none"> - Familienbüchlein - Heimatscheinen - Identitätskarten - Schriftenempfangsscheinen - Wohnsitzbestätigungen Einbürgerungsgebühren
Richterliche Behörden	Gerichtsgebühren Betreibungs- und Konkursgebühren Enteignungsgebühren Tätigkeit des Friedensgerichts
Justizwesen	Anwalts- und Notarpatente Handelsregistergebühren (Eintragungen und Auszüge) Grundbuchgebühren: <ul style="list-style-type: none"> - Grundbucheinträge / -auszüge - Handänderungs- und Schuldübernahmeanzeigen an Grundpfandgläubiger - Katasterauszüge
Handelspolizei	Patente für öffentliche Gaststätten Patente für den Offenausschank Gewerbepatente Viehhandelspatente
Fremdenpolizei / Pässe	Aufenthalts- und Niederlassungsbewilligungen Ausstellen von Pässen
Strassenverkehr / Schifffahrt	Motorfahrzeugsteuer Schiffssteuer
Polizeiwesen	Allgemeine Bussen: <ul style="list-style-type: none"> - Parkbussen - Verstöße gegen das Strassenverkehrsgesetz Automatenbewilligungen Bussen und Verwarnungen der Gesundheitspolizei Feuerpolizeiliche Gebühren Gebühren für: <ul style="list-style-type: none"> - Bewilligungen für Spezialverkäufe - Marktplätze - Polizeibewilligungen für Demonstrationen, Veranstaltungen u. dgl. - Polizeistundenverlängerung - Waffenerwerbsscheine Ausstellen von Giftscheinen Ausstellen von Jagd- und Fischereipatenten Platzgebühren für Zirkus und andere Veranstaltungen Taxi-Standplatzgebühren und -Betriebsbewilligungen
Arbeitsamt	Ausstellen von Arbeitsbewilligungen
Finanz- und Steuerwesen	Hundesteuer
Bauamt	Ausstellen von Baubewilligungen Durchführen von Bauplatzkontrollen Erlass von Verfügungen
Zivilschutz	Schutzraumbewilligungsgebühren und -ersatzabgaben
Bestattungswesen	Grabplatz- und Urnenwandgebühren
Erbschaftsamt	Erstellen der Erbenverzeichnisse Ausstellen von Erbenbescheinigungen Ausstellen von Erbgangsbeurkundungen Inventaraufnahmen Siegelungen der Erbschaft

11. **AHV-Meldungen**

Die Leistungen der Ausgleichskassen an die Steuerverwaltungen gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG).

12. **Amtsnotare / Staatskanzleien**

Die Leistungen der Amtsnotare unterliegen in der Regel der Steuer zum Normalsatz. Dies gilt beispielsweise für Beurkundungen, Beglaubigungen, Ausfertigungen von Verträgen, Errichtungen von Schuldbriefen, Beratungen sowie Vermögensverwaltungen (Art. 14 Ziff. 13 MWSTV).

Nicht zu versteuern, da in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht, sind dagegen folgende Leistungen:

- Führen öffentlicher Register (Grundbuch, Handelsregister, Zivilstandsregister usw.);
- Ausstellen von Erbbescheinigungen;
- Notarielle Inventaraufnahmen.

Beglaubigungen durch Staatskanzleien (z.B. notarielle Beglaubigungen sowie Legalisationen) unterliegen der Steuer zum Normalsatz. Legalisationen müssen bei der zuständigen Botschaft oder dem zuständigen Konsulat nochmals *überbeglaubigt* werden. Dies gilt jedoch nicht für Dokumente, die für Länder bestimmt sind, welche dem Haager Übereinkommen zur Befreiung ausländischer öffentlicher Urkunden von der Beglaubigung vom 5. Oktober 1961 (Apostillenländer) beigetreten sind, weil solche Dokumente mit dem international genormten Apostillenstempel *überbeglaubigt* werden. Solche Überbeglaubigungen gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG).

13. **Einbürgerungsgebühren und -taxen**

Einbürgerungen erfolgen in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Die dabei in Rechnung gestellten Gebühren sind somit nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

14. Gemeinschaftsantennen / Kabelfernsehen

Das Betreiben von Gemeinschaftsantennen / Kabelfernsehanlagen stellt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung dar.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen entnommen werden.

15. Grundbuchgebühren

Eintragungen in und Auszüge aus dem Grundbuch gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG). Dies gilt auch für die vorgeschriebenen Publikationen, sofern das Grundbuchamt die dabei anfallenden Gebühren zusammen mit der Eintragungsgebühr in Rechnung stellt. Erfolgt jedoch eine kostenpflichtige Einsichtnahme über das Internet oder eine Auskunft über eine gebührenpflichtige Telefonnummer, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor.

Steuerbar zum Normalsatz sind des Weiteren auch Leistungen im Notariatsbereich, beispielsweise die Mithilfe beim Ausfertigen von Kaufverträgen, das Prüfen von Rechtsgeschäften, das Verfassen, Ändern, Annullieren und Beurkunden von Schuldbriefen.

In Rechnung gestellte Porti, Fax-Gebühren und Telefonauslagen sind zu versteuern, wenn sie im Rahmen von steuerbaren Leistungen anfallen (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

16. Handelsregister

Das Vornehmen von Eintragungen, das Ausstellen von Auszügen und Bescheinigungen durch Handelsregisterämter gelten als hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 3 Buchstabe g MWSTG. Erfolgt jedoch eine kostenpflichtige Einsichtnahme über das Internet, dann liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor. Zum Normalsatz steuerbar sind über die gesetzlichen Aufgaben hinausgehende, entgeltlich erbrachte Leistungen wie Vorprüfungen von Statutenentwürfen und Firmennamen, die Mithilfe bei der Verfassung von Handelsregister-Anmeldungen, die Beglaubigungen von persönlichen oder Firmenunterschriften sowie die telefonischen Auskünfte.

17. Auszüge aus amtlichen Registern

Das Erstellen von Auszügen aus amtlichen Registern im Rahmen von Einzelauskünften gilt als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG). Auskünfte in Form von ganzen Listen (z.B. Adresslisten) sind ebenso zum Normalsatz steuerbar wie die kostenpflichtige elektronische Einsichtnahme.

18. Berufsausübungs- oder Betriebsbewilligungen

Die Erteilung von Betriebskonzessionen und Betriebsbewilligungen gilt als hoheitliche Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG). Dies gilt auch für die Erteilung von Berufsausübungsbewilligungen durch kantonale Stellen.

19. Polizei

Die Verkehrsumleitungen, das Begleiten von Demonstrationen, die Verkehrsbegleitung von Schwertransportern, das Aufschalten von Einbruch- und Brandschutzanlagen auf die Einsatzzentrale der Polizei stellen zum Normalsatz steuerbare Leistungen dar. Ebenfalls zu versteuern sind die bei angeschlossenen Alarmanlagen für Fehlalarme zusätzlich in Rechnung gestellten, vertraglich vereinbarten Entschädigungen.

Kriminaltechnische Untersuchungen und Gutachten der Polizei für andere Polizeikorps und für Gerichte gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG). Entgeltlich erbrachte Gutachten für Dritte (z.B. Versicherungsgesellschaften) sind dagegen zum Normalsatz steuerbar.

Die Abgabe von Protokollen (bei Unfall, Diebstahl usw.) durch polizeiliche Stellen an die Beteiligten oder deren Versicherungen gilt als hoheitliche Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG). Das diesbezügliche Entgelt ist nicht zu versteuern.

Die Bereitschaftsdienste der Sanitätspolizei / Sanitätsdienste anlässlich von Veranstaltungen sind von der Steuer ausgenommen, wenn die Personen vor Ort sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 und 7 MWSTG). Sind sie nicht vor Ort, handelt es sich um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

20. **Feuerwehr / Schadendienst / Ölunfälle / Betriebsschadenwehr**

Das Aufschalten von Brandschutzanlagen auf die Einsatzzentrale der Feuerwehr stellt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung dar.

Die Leistungen der Feuerwehr im Rahmen von Katastropheneinsätzen (z.B. bei Überschwemmungen, Sturmschäden, Brand, Ölunfällen) gelten als hoheitlich erbracht (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Zum Normalsatz steuerbar sind hingegen die übrigen Einsätze wie beispielsweise das Abschleppen von Fahrzeugen, das Befreien von Leuten aus dem Lift, das Ausheben von Wespennestern und der Brandsicherheitsdienst bei Festanlässen.

Unternehmen mit eigenen Schadenwehren (z.B. Feuer- / Chemiewehren) können im Rahmen von Artikel 28 MWSTG auf den entsprechenden Aufwendungen den Vorsteuerabzug vornehmen. Beiträge der öffentlichen Hand (Kantonale Gebäudeversicherung, Gemeinde, Kanton) an Anschaffungen von Geräten oder für den Betrieb solcher Betriebswehren sind nicht Teil des steuerbaren Entgelts. Es handelt sich um Subventionen / Beiträge der öffentlichen Hand gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, die zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

Werden solche Betriebsschadenwehren bei Katastropheneinsätzen ausserhalb ihres Unternehmens aufgeboden, sind allfällige Entschädigungen zum Normalsatz zu versteuern. Dies gilt selbst dann, wenn sie gesetzlich zu solchen Hilfeleistungen verpflichtet sind (Art. 3 Bst. c i.V.m. Art. 18 MWSTG).

21. **Feuerschutz; Hydrantenbeiträge, -abgaben, Löschbeiträge usw.**

a) Entschädigungen (Hydrantenbeiträge, -abgaben) der Immobilienbesitzer

Löschbeiträge sind nicht zu versteuern, wenn sie bei allen Immobilien erhoben werden, die im Löschschutzbereich liegen, und nicht nur bei den Liegenschaften, die an die Wasserversorgung angeschlossen sind. Der Vorsteuerabzug auf Aufwendungen, die mit solchen Löschbeiträgen finanziert werden, ist nicht möglich (Art. 3 Bst. g i.V.m. Art. 28 Abs. 1 e contrario [nicht unternehmerische Tätigkeit] MWSTG).

Bei Unklarheiten erteilt die ESTV auf schriftliche Anfragen - unter Beilegung des Bau- und des Wasserreglements - weitere Auskünfte.

b) Entschädigungen der Kantonalen Gebäudeversicherung

Bei den Beiträgen der Kantonalen Gebäudeversicherung an Hydranten und an das Leitungsnetz handelt es sich um Subventionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, die eine Vorsteuerkürzung zur Folge haben (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

c) Belastungen der Wasserversorgung an die DS Feuerwehr

Die Lösch- / Hydrantenbeiträge, welche von der DS Wasserversorgung einmalig oder jährlich wiederkehrend der DS Feuerwehr belastet werden, gelten als Quersubventionen innerhalb des eigenen Gemeinwesens. Der Vorsteuerabzug auf solchen Aufwendungen ist ausgeschlossen.

Um eine Vorsteuerkürzung zu vermeiden, kann die DS Wasserversorgung die der DS Feuerwehr belasteten Beträge freiwillig zum Normalsatz versteuern.

Handelt es sich um eine Wassergenossenschaft, die solche Beträge von der DS Feuerwehr erhält, liegt eine Subvention vor. Durch die freiwillige Versteuerung dieser Subventionen zum Normalsatz kann eine Vorsteuerkürzung umgangen werden.

22. Anschlussgebühren

Anschlussgebühren (gilt z.B. auch für Nachtaxationen infolge von Umbauten, Anbauten und generellen Neuschätzungen) sind zum massgebenden Satz (Wasser in Leitungen zum reduzierten Satz; Abwasser, Elektrizität, Gas, Kabelfernsehen usw. zum Normalsatz) zu versteuern.

☞ Bezüglich Behandlung von Anstösser-, Flächen-, Perimeter- oder Mehrwertbeiträgen orientiert N 23.

23. Landerschliessungen

Eine Baulanderschliessung (Roherschliessung) liegt vor, wenn Grundstücke durch Strassen, Zu- und Ableitungen usw. erschlossen werden. Durch diese Erschliessung gewinnt der Boden an Wert. Solche Baulanderschliessungen werden entweder durch eine DS der Gemeinde oder durch den Eigentümer selbst veranlasst.

Nimmt die Gemeinde die Erschliessung selbst vor oder lässt sie sie im Auftrag durch einen Dritten vornehmen, der seine Leistungen der Gemeinde mit MWST fakturiert, liegt eine hoheitliche Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG) vor. Die Gemeinde stellt die Erschliessungskosten oder Teile davon den Grundeigentümern in Rechnung (in der Regel Anstösser-, Flächen-, Mehrwert- oder Perimeterbeiträge genannt).

Auf den Rechnungen an die Landbesitzer darf daher nicht auf die MWST hingewiesen werden. Die mit solchen Beiträgen finanzierten Baulanderschliessungen berechtigen die Gemeinde nicht zum Vorsteuerabzug auf den von ihr bezogenen Leistungen (Art. 3 Bst. g i.V.m. Art. 28 Abs. 1 e contrario [nicht unternehmerische Tätigkeit] MWSTG).

Überlässt die Gemeinde die Roherschliessung des Baulandes dem Eigentümer selbst und lässt dieser die Bauarbeiten durch einen Dritten vornehmen, darf der Eigentümer die MWST auf diesen Drittleistungen im Rahmen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit als Vorsteuer geltend machen. Dies gilt auch dann, wenn die Anlagen (Strassen, Wasser-, Abwasserleitungen) nach der Erschliessung unentgeltlich ins Eigentum der Gemeinde übergehen.

☞ Bezüglich Behandlung von Anschlussgebühren für Wasser, Abwasser, Elektrizität usw. orientiert N 22.

24. Tiefbauamt / Werkhof

Entgeltlich erbrachte Unterhaltsarbeiten an privaten Strassen und Plätzen und an Verkehrsanlagen von anderen Gemeinwesen (Reinigen, Schneeräumen usw.) sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV).

25. Nationalstrasse

Mit der Neugestaltung des Finanzausgleichs auf den 1. Januar 2008 (NFA) wurde der Bund Eigentümer der Nationalstrassen; er ist somit zuständig für den Bau, Unterhalt und Betrieb dieser Strassen.

Das Nationalstrassennetz teilt der Bund unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten in Gebietseinheiten auf und schreibt die Einheiten zur Bewirtschaftung aus beziehungsweise überträgt diese Aufgaben mittels Leistungsvereinbarungen den Kantonen oder von denen gebildeten Trägerschaften.

Die Unterhalts- und Betriebsleistungen sind zum Normalsatz steuerbar.

26. **Strassenanschlüsse**

Die entgeltliche Erstellung von Zufahrtswegen und Parkplätzen durch den Kanton oder die Gemeinde auf dem Grundstück eines privaten Bauherrn unterliegt der Steuer zum Normalsatz (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV).

Nicht um steuerbare Leistungen handelt es sich hingegen bei Landerschliessungen, die den Grundeigentümern mit Perimeterbeiträgen und dergleichen (☞ N 23) in Rechnung gestellt werden. Eine hoheitliche Leistung (Art. 3 Bst. g MWSTG) liegt auch vor, wenn das Gemeinwesen infolge eines Bauvorhabens eines einzelnen Bauherrn zusätzliche Erschliessungsarbeiten vornehmen oder vornehmen lassen muss und die daraus entstandenen Kosten dem Bauherrn im Rahmen der Baubewilligung in Rechnung stellt. Es liegt kein Leistungsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und dem Bauherrn vor. Das Gemeinwesen kann die auf seinen Aufwendungen lastende MWST nicht als Vorsteuer in Abzug bringen.

Beispiel

Die Gemeinde muss infolge eines neuen Einkaufszentrums einen Verkehrskreislauf erstellen. Der Bauherr des Einkaufszentrums hat die dabei entstehenden Kosten ganz oder teilweise zu übernehmen. Die Gemeinde hat die dem Bauherrn des Einkaufszentrums weiterbelasteten Kosten nicht zu versteuern.

27. **Neuverlegung von Leitungen**

Ein Gemeinwesen will eine bestehende Strasse infolge starker Verkehrszunahme verbreitern. Unmittelbar neben dieser Strasse ist eine Gasleitung im Boden verlegt. Die Gasgesellschaft hat seinerzeit das Durchleitungsrecht (im Grundbuch eingetragen) vom Landeigentümer erhalten.

Das Gemeinwesen kauft das mit dem Durchleitungsrecht belastete Land entlang der Strasse. Damit die Gasgesellschaft auf das bestehende Durchleitungsrecht verzichtet, räumt ihr das Gemeinwesen ein neues Durchleitungsrecht ein beziehungsweise besorgt ihr ein solches auf dem angrenzenden Grundstück. Zusätzlich verpflichtet sich das Gemeinwesen, die Kosten der Gesellschaft für die Neuverlegung der Gasleitung zu übernehmen.

Die Entschädigung, die das Gemeinwesen der Eigentümerin der Gasleitung für die Neuverlegung ausrichtet, gilt als Schadenersatz und ist nicht zu versteuern. Die auf den Aufwendungen für die Neuverlegung lastende Vorsteuer darf die Gasgesellschaft geltend machen, da sie die Leitung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet. Die Ablösung des Durchleitungsrechts ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

28. Bewässerung

Der Bezug von Wasser aus offenen oder geschlossenen Leitungen für die Bewässerung von Feldern, Rebbergen usw. (Bewässerungskanäle, Suonen, Bisses) ist zum reduzierten Satz steuerbar (Art. 14 Ziff. 2 MWSTV).

29. Gebäudeschätzung

Die vom Gemeinwesen für die Bestimmung der amtlichen Gebäudeversicherungswerte gewählten Gebäudeschätzer gelten als unselbstständig Erwerbende. Mangels Leistung gilt die Entlöhnung der gewählten Gebäudeschätzer durch die Kantonale Gebäudeversicherung nicht als Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG).

Bei der Weitergabe der Gebäudeversicherungswerte durch die Kantonale Gebäudeversicherung an die Kantonale Steuerverwaltung und an die Gemeinden für die Festlegung der amtlichen Werte handelt es sich um eine hoheitliche Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG). Allfällige durch die Kantonale Gebäudeversicherung erhobene Gebühren sind nicht zu versteuern.

Nicht in Ausübung hoheitlicher Tätigkeit für Dritte vorgenommene Gebäudeschätzungen, Gutachten usw. sind jedoch zum Normalsatz steuerbar. Dies gilt auch für Auskünfte über Gebäudedaten.

30. Elektrische Hausinstallationskontrollen

Die durch das Eidgenössische Starkstrominspektorat mit eigenem Personal durchgeführten Stichprobenkontrollen an elektrischen Installationen im Sinne von Artikel 39 Absatz 1 der Verordnung vom 7. November 2001 über elektrische Niederspannungsinstallationen (NIV; SR 734.27) gelten als hoheitlich erbracht. Dies gilt auch dann, wenn Mängel festgestellt werden und die Kosten dieser Stichprobenkontrolle durch den Eigentümer der Installation zu tragen sind. Die in Rechnung gestellten Leistungen (ohne allfällige Mängelbehebung) sind nicht steuerbar und die auf den Vorleistungen lastende MWST kann nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Die durch das Personal der Netzbetreiberinnen durchgeführten Stichprobenkontrollen an vorstehend genannten Installationen im Sinne von Artikel 39 Absatz 1 NIV gelten nicht als hoheitlich erbracht. Stellt die Netzbetreiberin diese Kosten dem Eigentümer der Installation oder anderen Stellen in Rechnung, unterliegen diese Leistungen der Steuer zum Normalsatz.

Beauftragt das Starkstrominspektorat beziehungsweise die Netzbetreiberin Dritte mit diesen Kontrollen, unterliegen deren Leistungen ebenfalls der Steuer zum Normalsatz. Die steuerpflichtige Netzbetreiberin kann die auf diesen Drittleistungen lastende MWST als Vorsteuer geltend machen.

31.

Amtliche Vermessungen

Als amtliche Vermessungen gemäss Artikel 950 ZGB gelten die zur Anlage und Führung des Grundbuches vom Bund anerkannten Vermessungen. Bestandteile der amtlichen Vermessung bilden:

- Die Fixpunkte und Grenzzeichen;
- der Grunddatensatz;
- der Plan für das Grundbuch und die weiteren zum Zwecke der Grundbuchführung erstellten Auszüge aus dem Grunddatensatz;
- die zu erstellenden technischen Dokumente;
- die Bestandteile und Grundlagen der amtlichen Vermessung alter Ordnung.

a) Beiträge des Bundes und der Kantone (z.B. im Zusammenhang mit der Erstvermessung)

Die von Bund und Kantonen an die Gemeinden geleisteten Beiträge an die Kosten der Ersterhebung, Erneuerung, periodischen Nachführung oder Vermarchung sind nicht steuerbar. Es handelt sich um Subventionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG. Müssen Grundeigentümer aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (Art. 49 der Verordnung vom 18. November 1992 über die amtliche Vermessung [VAV; SR 211.432.2]) den Gemeinden Beiträge an diese Kosten entrichten, handelt es sich um Abgaben, die nicht zu versteuern sind (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Werden solche Leistungen durch den bei der zuständigen DS angestellten Geometer erbracht, sind sie nicht steuerbar.

In der Regel vergibt die Gemeinde die Arbeiten an einen selbstständig erwerbenden Geometer oder an das kantonale Vermessungsamt. Die Leistungen, die der Geometer oder das kantonale Vermessungsamt erbringt, sind zum Normalsatz steuerbar.

Die Gemeinde darf die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesen Arbeiten nicht geltend machen.

b) Beiträge der Verursacher (z.B. im Zusammenhang mit der laufenden Nachführung)

Stellen die Gemeinden oder Kantone den Verursachern (z.B. Bauherren / Grundeigentümer) die Kosten für die Nachführung in Rechnung (Verordnung der Bundesversammlung vom 6. Oktober 2006 über die Finanzierung der amtlichen Vermessung [FVAV; SR 211.432.27]), sind diese Umsätze zum Normalsatz steuerbar.

Die auf dem Aufwand der Nachführung lastende MWST kann durch die Gemeinden oder Kantone als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Kosten vollumfänglich an die Verursacher überwält werden.

c) Arbeiten der selbstständig erwerbenden Geometer

Sämtliche Leistungen, die selbstständig erwerbende Geometer entgeltlich erbringen, unterliegen der Steuer zum Normalsatz. Zu den steuerbaren Leistungen zählen auch die vom Geometer weiterbelasteten kantonalen Abgaben (z.B. die Kantonsgebühr für die gewerbliche Nutzung der Daten der amtlichen Vermessung). Die auf dem Aufwand für diese Arbeiten lastende MWST kann der Geometer als Vorsteuer geltend machen.

d) Gebühren für Abfrage und Reproduktion

Die von der Bewilligungsbehörde erhobenen Gebühren für Abfragen oder Reproduktionen von amtlichen Vermessungsdaten sind zum Normalsatz zu versteuern.

32. Gratis- und Vorzugsenergie

Die Betreiber von Wasserkraftwerken haben den Standortgemeinden für das Wassernutzungsrecht eine Konzession (Wasserzinsen) zu entrichten. Das Entgelt für die Konzession ist bei der Standortgemeinde nicht zu versteuern, da die Gewährung des Wassernutzungsrechts eine hoheitliche Tätigkeit darstellt (Art. 3 Bst. g MWSTG). Ein Teil dieses Wassernutzungsrechts wird durch die Lieferung von Gratis- oder Vorzugsenergie abgegolten. Die Kraftwerksbetreiber haben solche Energielieferungen zum vollen Wert (d.h. zu den normalerweise für diese Gemeinde geltenden Tarifen) zu versteuern.

Bei der Rechnungsstellung ist wie folgt vorzugehen:

Der Energielieferer (Konzessionsnehmer) erstellt eine Rechnung zu den normalen Tarifen inklusive 7,6 % MWST an die Gemeinde (Konzessionsgeber). Für die Differenz zwischen diesem Wert und dem Wert der Energielieferung zum Gratis- beziehungsweise Vorzugstarif erstellt der Energielieferer eine separate Gutschrift ohne MWST an die Gemeinde. Mit diesem Vorgehen macht die Gemeinde den korrekten Vorsteuerabzug geltend, sofern sie dazu berechtigt ist, und der Energielieferer entrichtet die MWST auf dem tatsächlich geschuldeten Entgelt für die gelieferte Energie. Der Energielieferer kann auf der Gutschrift für das erhaltene Wassernutzungsrecht keinen Vorsteuerabzug vornehmen, da die Gewährung des Wassernutzungsrechts eine hoheitliche Leistung darstellt (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Die Vorsteuer auf Aufwendungen, die mit den Konzessionseinnahmen finanziert werden, darf von der steuerpflichtigen DS der Gemeinde nicht geltend gemacht werden (Art. 3 Bst. g i.V.m. Art. 28 Abs. 1 e contrario [nicht unternehmerische Tätigkeit] MWSTG).

33. Benutzungsrecht bei Stromleitungen und Gasleitungen

Wer einem Dritten das Recht zur Benutzung seines Leitungsnetzes erteilt, erbringt eine Dienstleistung nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG. Als Ort der Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Hat der Empfänger seinen Sitz im Inland, handelt es sich folglich um eine zum Normalsatz steuerbare Leistung. Hat er seinen Sitz im Ausland, liegt eine nicht der Steuer unterliegende Leistung im Ausland vor (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug).

34. Durchleitungsrechte

Die Erteilung der Konzession für die Benützung des Gemeindegebietes zum Betrieb des Stromnetzes erfolgt in Ausübung hoheitlicher Gewalt (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Die Einräumung von im Grundbuch eingetragenen Durchleitungs- oder Überleitungsrechten ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

Entschädigungen für Ernteauffälle beim Bau von Stromleitungsmasten und für den Betrieb von Skiliften, Bergbahnen usw. sind als Schadenersatz nicht zu versteuern (Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG).

35. **Energieverkehr im Austauschverfahren**

Beim Energieverkehr im Austauschverfahren zwischen steuerpflichtigen Elektrizitätsunternehmen handelt es sich um Energielieferungen über eine bestimmte Periode mit Rückbezug während eines anderen Zeitabschnittes, für welche gegenseitig keine Rechnungen gestellt werden. Die Abwicklung erfolgt nur mengenmässig (ohne wertmässigen Ausweis) und wird in so genannten Energie-Kontokorrenten verbucht.

Dieser mengenmässige Stromaustausch ist mehrwertsteuerrechtlich nicht zu bewerten, sofern

- die Energie-Kontokorrente lückenlos geführt werden;
- alle am nationalen Austauschverfahren beteiligten Elektrizitätsunternehmen als steuerpflichtige Personen registriert sind; und
- der Empfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dieses vereinfachte Verfahren gilt ausschliesslich und ohne jegliches Präjudiz für diesen Energieverkehr.

36. **Ersatzenergie**

Erleidet ein Elektrizitätsunternehmen durch den Bau oder Ausbau eines Werkes (z.B. Staumauer, Bau eines Flusskraftwerkes) einer anderen Gesellschaft vorübergehende oder dauernde Produktionseinbussen (z.B. weil infolge Umleitung weniger Wasser in seinen Stausee fliesst beziehungsweise das geringere Gefälle die Leistung vermindert), werden diese Einbussen in der Regel vom anderen Unternehmen mit der Lieferung *kostenloser* Ersatzenergie ausgeglichen. Diese Lieferungen stehen im Zusammenhang mit der Ausweitung der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit.

Dieser mengenmässige Stromaustausch ist mehrwertsteuerrechtlich nicht zu bewerten, sofern

- beide beteiligten Kraftwerke als steuerpflichtige Personen registriert sind; und
- der Empfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dieses vereinfachte Verfahren gilt ausschliesslich und ohne jegliches Präjudiz für diesen Produktionsausgleich.

37. Pumpenenergie

Für das Zurverfügungstellen von Energie durch Stromproduzenten und Stromhändler an Betreiber von Speicherwerken für den Antrieb der Pumpen, mit denen die Stromproduktion zu ihren Gunsten erhöht wird, ist keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Die zusätzliche Stromproduktion wird zum Zweck einer steuerbaren Unternehmenstätigkeit verwendet.

38. Energierücklieferungen

Energierücklieferungen sind Einspeisungen von Kleinkraftwerken (z.B. Kleinwasserkraftwerke, Windmühlen, Solaranlagen) in Stromnetze von Energieversorgungsbetrieben. Die Kleinkraftwerke erhalten für diese Einspeisungen eine Gutschrift vom entsprechenden Versorgungsbetrieb. Ist das Kleinkraftwerk steuerpflichtig und stellt eine entsprechende Gutschrift mit MWST aus, darf der übernehmende Versorgungsbetrieb unter den Voraussetzungen von Artikel 28 MWSTG den Vorsteuerabzug vornehmen. Das Kleinkraftwerk versteuert seinerseits den gutgeschriebenen Betrag zum Normalsatz.

39. Heimfallrecht

Der Verzicht auf die Inanspruchnahme des Heimfallrechts durch den Standortkanton oder die Standortgemeinde von Wasserkraftwerken stellt eine von der Steuer ausgenommene Leistung dar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

40. Betriebsführungsmandat

Wird die Betriebsführung eines Kraftwerkes einem Dritten (z.B. einem anderen Kraftwerk) übertragen, hat dieser das Entgelt zum Normalsatz zu versteuern.

41. Öffentliche Strassenbeleuchtung

Entschädigungen des Kantons für die Kantonsstrassenbeleuchtung (Unterhalt / Energie) sind von der betroffenen DS der Gemeinde nur dann zum Normalsatz zu versteuern, wenn sie aufgrund von Artikel 12 Absatz 3 MWSTG steuerpflichtig ist (Verkauf von Elektrizität, Elektroinstallationen). Es spielt dabei keine Rolle, ob die Leistung pauschal oder nach Aufwand abgegolten wird.

Belastet die steuerpflichtige DS Elektrizitätsversorgung einer Gemeinde die Kosten im Zusammenhang mit der öffentlichen Strassenbeleuchtung ganz oder teilweise einer anderen DS des eigenen Gemeinwesens (z.B. der DS Gemeindestrassen), dann handelt es sich dabei um das Entgelt für eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). Die entsprechenden Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Werden die Kosten der Strassenbeleuchtung der DS Elektrizitätsversorgung nicht vergütet, kann sie den Vorsteuerabzug gleichwohl vollumfänglich geltend machen, sofern die gesamten Kosten der Strassenbeleuchtung durch steuerbare Erträge (Verkauf elektrischer Energie, Einnahmen aus Elektroinstallationen usw.) gedeckt sind.

42. Bootshafen und -plätze, Bojen

Die Vermietung von Bootsanlegestellen, Bojenplätzen, Liegeplätzen in Bootshäusern mit Aufhängevorrichtungen usw. ist zum Normalsatz steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. d MWSTG).

Bei einem Neubau oder einer Erweiterung eines Bootshafens erhalten häufig nur diejenigen Personen einen Bootsplatz, die für den Bau ein Darlehen gewähren. Neben dem periodisch zu zahlenden Mietzins wird ein Teil dieses Darlehens jährlich als Mietanteil abgeschrieben. Dieser Mietanteil ist ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern.

Gelegentlich wird der Neubau oder die Erweiterung eines Bootshafens durch eine Aktienkapitalerhöhung finanziert. Jeder künftige Bootsplatzmieter hat dabei eine bestimmte Anzahl Aktien zu übernehmen. Jedes Jahr wird ein Teil der Aktien kraftlos erklärt, ohne dass eine Kapitalrückzahlung erfolgt. Der Ausgabepreis der kraftlos erklärten Aktien gilt als zu versteuernder Mietwert.

43. Ferienlager / Ferienheime

Die Vermietung von Gebäuden (auch Unterkünfte des Militärs oder Zivilschutzes) für Ferienlager gilt als Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung und ist als Beherbergungsleistung zum Sondersatz steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a i.V.m. Art. 25 Abs. 4 MWSTG).

Die Durchführung von obligatorischen Klassenlagern und von Exkursionen durch Schulen sind hingegen von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG), sofern die Teilnehmer unter 18 Jahre alt sind. Im Kalenderjahr, in dem die Jugendlichen den 18. Geburtstag feiern, gelten sie noch als *unter 18-jährig*. Elternbeiträge an solche Lager und Exkursionen sind somit nicht zu versteuern.

44. Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien

Die Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien ist - unabhängig vom Leistungserbringer - von der Steuer ausgenommen. Erbringt der Vermieter indessen zusätzliche Leistungen wie Bereitstellen der Infrastruktur (Standmaterial) oder Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser usw., gilt Folgendes:

- Werden die Vermietung und die zusätzlichen Leistungen separat in Rechnung gestellt, dann ist die Vermietung des Platzes von der Steuer ausgenommen und die übrigen Leistungen sind zum entsprechenden Satz steuerbar.
- Werden die Leistungen in einem Betrag in Rechnung gestellt, dann liegt eine Kombination von Leistungen gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG vor. Wenn der Anteil der Miete wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht kann die ganze Leistung als von der Steuer ausgenommen behandeln werden.
- Macht keine Leistung beziehungsweise machen keine mehrwertsteuerlich gleichartigen Leistungen mindestens 70 % aus, ist eine einheitliche Behandlung nicht möglich. Erfolgt eine pauschale Fakturierung (Gesamtentgelt) ohne Hinweis auf die MWST und lässt sich der Wert der einzelnen, separat abzurechnenden Leistungen aufgrund geeigneter Aufzeichnungen ermitteln, dann kann die Vermietung des Platzes von der Steuer ausgenommen und die übrigen Leistungen zum entsprechenden Satz abgerechnet werden.

45. Vermietung von Sportanlagen

Aufgrund von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstabe d MWSTG ist die Vermietung von Sportanlagen (z.B. Turnhallen, Schiessstände, Kunsteisbahnen, Fussballplätze) von der Steuer ausgenommen. Eine derartige Vermietung liegt vor, wenn ganze Anlagen, einzelne Räume oder Plätze für eine feste Dauer zur alleinigen Benutzung vermietet werden.

Beispiele

- *Die Eishalle wird dem Eishockeyclub jeweils an einem Abend pro Woche fest vermietet.*
- *Das Schwimmbad wird einer Schulklasse zur alleinigen Benutzung vermietet.*

Zum Normalsatz zu versteuern sind hingegen die Eintritte in Sportanlagen (Einzel-, Gruppen-/Kollektivbillette). Durch die Bezahlung eines bestimmten Betrages (Eintrittsgeld) erhält der Benutzer das Recht zur persönlichen Mitbenutzung einer Sportanlage.

Beispiele

Eintrittsgeld für: Hallen- oder Freibad, Eisbahn, Golfanlage (Green Fees), Minigolfanlage, Rodelbahn usw.

Für die freiwillige Versteuerung der Vermietung von Sportanlagen kann optiert werden, wenn der Mieter die Anlage nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Werden sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht, ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen die Vorsteuerkorrektur vornehmen, indem sie die Umsätze aus den gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstabe d MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, für welche nicht optiert werden kann, zum Normalsatz versteuern („stille Versteuerung“). Für die Steuerberechnung gelten die Umsätze als solche inklusive MWST (Normalsatz). Ein offener Ausweis der MWST in der Rechnung ist allerdings nicht zulässig. Wird in der Rechnung dennoch auf die MWST hingewiesen, fällt die vereinfachte Methode dahin. In diesem Fall ist durch den Leistungserbringer - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - die MWST zu entrichten.

Für die Anwendung dieser Vereinfachung bedarf es keiner Bewilligung der ESTV; die Anwendungsdauer beträgt jedoch mindestens eine Steuerperiode (Kalender- bzw. Geschäftsjahr).

Bei Beginn und am Ende der Anwendung der Vereinfachung kann es zu einer Nutzungsänderung kommen.

46. **Parkplätze, Parkhäuser**

Die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG). Im Gemeingebrauch stehen ausschliesslich die Parkplätze am Strassenrand oder auf öffentlichen, noch im Strassenbereich liegenden Plätzen. Die Art und Weise, wie die Parkgebühr für solche in der Regel kurzfristigen Vermietungen erhoben wird (z.B. mit Parkingmeter, Ticketautomaten oder durch Abgabe von Parkkarten für das Abstellen von Fahrzeugen in der blauen Zone durch Anwohner), spielt dabei keine Rolle.

Demgegenüber ist die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen grundsätzlich - ungeachtet der Mietdauer - zum Normalsatz steuerbar.

Nicht im Gemeingebrauch stehen:

- Parkplätze in Parkhäusern, ungeachtet dessen, ob sie im Eigentum von Privaten oder der öffentlichen Hand stehen;
- Plätze auf privaten und öffentlichen Grossparkplätzen, die durch bauliche Massnahmen (z.B. Barrieren, Bepflanzungen, Ein- und Ausfahrt) vom Strassenbereich abgegrenzt sind;
- die zu bestimmten Gebäuden gehörenden Parkplätze (z.B. bei Spitälern, Verwaltungsgebäuden, Schulen, Bahnhöfen), ungeachtet dessen, ob sie kurzfristig (z.B. an Besucher) oder langfristig (z.B. an Personal) vermietet werden;
- von Gemeinwesen auf zugemieteten Grundstücken betriebene Parkplätze.

Zu beachten ist, dass die Vermietung als Gegenstand der zwischen den Mietvertragsparteien getroffenen Vereinbarung zum Normalsatz steuerbar ist; auf die tatsächliche Nutzung des Mietobjekts durch den Mieter kommt es hingegen nicht an.

Die Vermietung von solchen nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen ist jedoch von der Steuer ausgenommen (Gegenausnahme), wenn es sich bei deren Vermietung um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung handelt.

47. Vermietungen von Räumen

Die Vermietung von Räumen in Schulen, Heimen, Mehrzweckhallen, Sportanlagen usw. ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG).

Der Steuer zum Normalsatz unterliegt hingegen die Vermietung von Messestandflächen und einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden sowie von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe. Zum Sondersatz steuerbar ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen (Vermietung eines Ferienhauses, eines Schulhauses, einer Zivilschutzanlage zwecks Übernachtung). Die Gebühr für die stunden- oder tageweise Benutzung des Schlachthofs (Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen) ist zum Normalsatz zu versteuern (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. d MWSTG).

48. Verpachtung von Restaurants

Die Verpachtung von Gaststätten mit Zugehör ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Die blossе Vermietung von Mobilien ist dagegen zum Normalsatz steuerbar.

49. Verpachtung von Alphütten / Maiensässen

Die Verpachtung von Alphütten und Maiensässen für die Viehsömmerung ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen steuerbar ist hingegen die Vermietung solcher Gebäude zu Ferienzwecken, und zwar selbst dann, wenn es sich um einen längerfristigen Vertrag handelt (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a i.V.m. Art. 25 Abs. 4 MWSTG).

50. Konzessionen für die Ausbeutung von Bodenschätzen

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechts zum Zwecke des Abbaus vorhandener Bodenschätze (z.B. Sand, Kies, Kalk) sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG). Wird indessen einem Dritten bloss die Möglichkeit eingeräumt, gegen Entgelt eine (i.d.R. im Voraus) definierte Menge Bodenschätze zu entnehmen, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Lieferung vor.

Die Erteilung von Konzessionen für die Kies- und/oder Sandgewinnung in Gewässern (z.B. mit Hilfe von Schwimmbaggern) ist zum Normalsatz steuerbar (sofern es sich nicht um ein dingliches Recht handelt).

51. Quellennutzungsrechte

Die Überlassung der Quellennutzungsrechte (z.B. an die DS Wasserversorgung) ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG).

52. Entsorgung

Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 14 Ziff. 15 MWSTV).

Entsorgungsleistungen sind Dienstleistungen und gelten als am Ort erbracht, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird (Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Somit ist die Entsorgung von Gegenständen durch eine steuerpflichtige Person mit Sitz im Inland nicht steuerbar, wenn der Empfänger der Dienstleistungen den Sitz im Ausland hat.

Wird ein Gegenstand durch eine nicht im MWST-Register eingetragene Person mit Sitz im Ausland entsorgt, handelt es sich demzufolge beim inländischen Auftraggeber um einen Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland, welcher der Bezugsteuer unterliegt (Art. 45 MWSTG).

53. Abwasserbeseitigung

Die Abwasserbeseitigung (z.B. einmalige Anschlussgebühr, wiederkehrende Gebühren) ist zum Normalsatz steuerbar (Art. 14 Ziff. 15 MWSTV).

Bezüglich Behandlung von Einlagen in kantonale Abwasserfonds gemäss Artikel 24 Absatz 6 Buchstabe d MWSTG und Artikel 48 MWSTV ist mit der ESTV Kontakt aufzunehmen (☞ Ziff. 4.3). Diese im Entsorgungspreis enthaltenen kantonalen Abgaben sind ebenfalls zu versteuern. Die Entsteuerung wird bei den Leistungserbringern vorgenommen, welche die Abgabe an die kantonalen Fonds zu entrichten haben.

Die Abgeltung einer Nachbargemeinde für die Mitbenützung der Abwasseranlagen (Einkaufssumme) ist zum Normalsatz zu versteuern.

54. Deponie

Bei der Überlassung von Grundstücken an einen einzelnen Vertragspartner zur Ablagerung von Abfällen wie beispielsweise die Überlassung eines Steinbruchs zur Auffüllung mit Klärschlamm oder Bauabfällen, liegt eine von der Steuer ausgenommene Vermietung vor (ohne Optionsmöglichkeit, da dem Wert des Bodens zugehörig, vgl. Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG).

Wird jedoch das Recht zur Ablagerung mit separaten Verträgen an mehrere Vertragspartner erteilt, handelt es sich um eine steuerbare Entsorgungsleistung. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Deponiegebühren sind zum Normalsatz zu versteuern (Art. 14 Ziff. 15 MWSTV).

55. Abfallbeseitigung

Die Abfallbeseitigung (z.B. als Grundgebühr, Gebühr für Separatsammlungen, Kehrichtsackgebühren in Rechnung gestellt) ist zum Normalsatz steuerbar (Art. 14 Ziff. 15 MWSTV). Ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern sind die Gebühren der Kadaversammelstellen.

56. Umtriebsgebühr bei Sondermüll

Im normalen Kehricht findet der Entsorger oft auch Sondermüll, welcher über Separatsammlungen zu entsorgen wäre. Wird dieser Sondermüll vom Abfallentsorger entdeckt und entsorgt, wird in der Regel für die Deckung der dadurch entstandenen Umtriebe neben der Entsorgungsgebühr eine zusätzliche Gebühr erhoben. Bei dieser zusätzlichen Gebühr handelt es sich um Schadenersatz, der nicht zu versteuern ist (Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG).

Beinhaltet die Umtriebsgebühr jedoch auch die Entsorgungsgebühr, wird der zu versteuernde Umsatz geschätzt oder er mit entsprechenden Aufzeichnungen dokumentiert. Wird die Steuer auf den gesamten Umtriebsgebühren ausgewiesen, dann ist diese Steuer auch zu entrichten (Art. 27 MWSTG).

Sinngemäss ist bei Abfall vorzugehen, welcher unerlaubt deponiert wurde.

57. Kehrichtabfuhr / Kehrichtsäcke

Leistungen auf dem Gebiete der Entsorgung sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 14 Ziff. 15 MWSTV).

Beispiel

Der Sackhersteller liefert gemäss Vertrag mit der Gemeinde X Kehrichtsäcke (inkl. Gebühren) an die Verkaufsstellen. Der Hersteller muss diese Umsätze inklusive Gebühr zum Normalsatz versteuern. Die Gutschrift an die Gemeinde X (Entsorger) in der Höhe der Gebühren muss er - sofern die Gemeinde im MWST-Register eingetragen ist - mit Ausweis der MWST zum Normalsatz erstellen (unter Angabe der MWST-Nr. der Gemeinde X) und kann hierauf den Vorsteuerabzug vornehmen. Bei der Gemeinde X sind diese Umsätze zum Normalsatz zu versteuern.

Handelt es sich beim Entsorger um einen Gemeinde- oder Zweckverband, der die vom Sackhersteller gutgeschriebenen Gebühren an die beteiligten Gemeinden weiterleitet, ist wie folgt vorzugehen: Ist die Gemeinde steuerpflichtig, muss der Verband die Gutschrift mit Ausweis der MWST zum Normalsatz ausstellen und kann hierauf den Vorsteuerabzug vornehmen. Die steuerpflichtige Gemeinde muss diese Umsätze zum Normalsatz versteuern.

58. Jagdwesen

Erlöse aus dem Verkauf von Wildverwertungen sind zum massgebenden Satz (Jagdtrophäen - wie Geweih und Fell - zum Normalsatz, Fleisch zu Ess- oder Fütterungszwecken zum reduzierten Satz) zu versteuern.

Der Ankauf von erlegtem Wild bei Jägern gilt nicht als Bezug von Erzeugnissen der Urproduktion gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 26 MWSTG. Für solche Bezüge kann deshalb auch kein pauschaler Vorsteuerabzug nach Artikel 28 Absatz 2 MWSTG vorgenommen werden.

Das Ausstellen von Jagdpatenten, Sonderabschussbewilligungen usw. stellt eine hoheitliche Leistung dar (Art. 3 Bst. g MWSTG).

59. Drucksachen- und Materialzentrale

Der Verkauf von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen durch Drucksachen- und Materialzentralen sind zum massgebenden Satz steuerbar. Für Druckerzeugnisse gilt unter bestimmten Voraussetzungen der reduzierte Satz (☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse).

Der Verkauf von gebrauchten Gegenständen und Altmaterial unterliegt in der Regel der Steuer zum Normalsatz. Beim Verkauf von gebrauchten Gegenständen, die ausschliesslich für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 24 MWSTG.

60. **Bestattungswesen**

Die Leistungen von Krematorien und Bestattungsunternehmen (z.B. Sarglieferungen, Leichenbesorgung, Leichenwäsche) unterliegen der Steuer zum Normalsatz.

Nicht zu versteuern sind hingegen Gebühren für das Ausstellen von Todesscheinen, Leichenpässen und Zollzeugnissen durch die zuständigen Ämter (hoheitliche Tätigkeit, Art. 3 Bst. g MWSTG) sowie die Vermietung von Grabplätzen und Urnenwänden (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG).

Werden der Leichnam im Sarg oder die Asche in der Urne ins Ausland transportiert, ist die Lieferung dieser Gegenstände (Sarg, Urne) von der Steuer befreit. Als Nachweis der Ausfuhr eignen sich am besten die für die Ausfuhr erforderlichen Dokumente (z.B. mit der Bewilligung der zuständigen Instanz für den Transport der Leiche).

61. **Forstamt, Forstwirtschaft**

Der Verkauf von **Urprodukten aus dem eigenen Wald** ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG). Als Urprodukte gelten: Holz ab Stock, Stamm- / Rundholz mit oder ohne Rinde, gespaltenes Holz, Papierholz, Brennholz, Holzschnitzel, Christbäume.

Auswirkungen, die sich bei Zusammenschlüssen mehrerer Gemeindeforstämter zu einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Sinne eines Gemeinde- / Zweckverbandes oder zu einer Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit ergeben:

Sachverhalt 1

Die Mitglieder (lauter Gemeinwesen) übergeben ihre Wälder zur unentgeltlichen Nutzung an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft beziehungsweise an eine Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit (nachfolgend Forstbetriebsgemeinschaft genannt). Es erfolgt keine Abrechnung pro Mitglied über den effektiven Arbeitsaufwand und den effektiven Holzerlös. Über die Art der Bewirtschaftung entscheidet die

Forstbetriebsgemeinschaft. Der Bewirtschaftungsaufwand soll mit dem Holzerlös finanziert werden. Ein allfälliger Gewinn wird entweder der Forstreserve der Forstbetriebsgemeinschaft gutgeschrieben oder gemäss Vertrag an die einzelnen Mitglieder im Verhältnis der Waldflächen verteilt. Ein allfälliger Verlust wird entweder der Forstreserve oder gemäss Vertrag an die einzelnen Mitglieder im Verhältnis der Waldfläche belastet. Subventionsberechtigter ist die Forstbetriebsgemeinschaft und nicht die einzelne Gemeinde.

Bei diesem Sachverhalt ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

- Es findet kein Leistungsaustausch zwischen der Forstbetriebsgemeinschaft und den Mitgliedern statt; somit wird auch kein Umsatz erzielt.
- Beim gewonnenen Holz aus den unentgeltlich überlassenen Wäldern handelt es sich um Erzeugnisse der eigenen Forstwirtschaft im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 26 MWSTG. Die Lieferung von Holz durch die Forstbetriebsgemeinschaft stellt demzufolge eine von der Steuer ausgenommene Leistung dar.

Die Forstbetriebsgemeinschaft kann steuerpflichtig werden, wenn sie mit zugekauftem Holz handelt oder steuerbare Leistungen an Dritte erbringt.

Sachverhalt 2

Die Mitglieder (lauter Gemeinwesen) gründen für die Bewirtschaftung ihrer eigenen Wälder eine öffentlich-rechtliche Körperschaft beziehungsweise eine Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit (nachfolgend Forstbetriebsgemeinschaft genannt). Die Forstbetriebsgemeinschaft stellt aufgrund detaillierter Aufzeichnungen die Arbeitsleistungen in den einzelnen Wäldern dem Holzerlös aus den betreffenden Wäldern gegenüber. Ist der Holzerlös grösser als die Kosten der Arbeitsleistung, wird dieser Mehrertrag der betroffenen Gemeinde gutgeschrieben beziehungsweise ausbezahlt. Sind die Kosten der Arbeitsleistung höher als der Holzerlös, wird dieser Aufwandüberschuss der betreffenden Gemeinde in Rechnung gestellt beziehungsweise ihrem Konto belastet.

Bei diesem Sachverhalt ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

- Die Forstbetriebsgemeinschaft erbringt entgeltliche Arbeitsleistungen an die Mitglieder. Diese Leistungen sind zum Normalsatz steuerbar, da infolge des Holzverkaufes (s. nachstehenden Punkt) die Steuerpflicht der Forstbetriebsgemeinschaft gegeben ist (☞ Ziff. 3.1).
- Beim Holzverkauf im Namen und für Rechnung der Forstbetriebsgemeinschaft handelt es sich nicht um Erzeugnisse aus dem eigenen Forstbetrieb, sondern um Handel mit zugekauften Erzeugnissen. Die Lieferung des Holzes ist somit in der Regel zum Normalsatz steuerbar. Für Holz- oder Rindenschnitzel, die zu Abdeckzwecken verkauft werden, sowie für Christbäume kommt der reduzierte Satz zur Anwendung.

Sofern entsprechende Belege vorhanden sind, kann die Forstbetriebsgemeinschaft in ihrer MWST-Abrechnung 2,4 % des Holzankaufspreises (= 100 %) als Vorsteuer geltend machen (Art. 28 Abs. 2 MWSTG).



Bei dieser Konstellation dürfte die Steuerpflicht immer erfüllt sein, da anzunehmen ist, dass der Verkauf an Nichtgemeinwesen die Limite von 25'000 Franken im Jahr übersteigt und zudem auch der Gesamtumsatz von 100'000 Franken gemäss Artikel 12 Absatz 3 MWSTG überschritten wird.

Mehrwertsteuerliche Konsequenzen bei Gemeinwesen, welche auch Wälder anderer Waldbesitzer bewirtschaften:

Sachverhalt 1

Die Bürgergemeinde A bewirtschaftet nebst den eigenen Waldungen auch die Wälder anderer öffentlich-rechtlicher Waldeigentümer (Bürgergemeinden B und C). Die Aufwendungen dafür werden B und C in Rechnung gestellt. A, B und C verkaufen das Holz aus ihren Wäldern im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Ausser dem Holzverkauf aus dem eigenen Wald erbringt A keine steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen.

Gemeinwesen

Bei diesem Sachverhalt ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

Die Arbeiten für die anderen Bürgergemeinden werden aufgrund eines Auftrages ausgeführt. Da A - ausser den Verkäufen des Holzes aus dem eigenen Wald - keine steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen erbringt, wird sie nicht steuerpflichtig.

Sachverhalt 2

Die Bürgergemeinde X bewirtschaftet nebst den eigenen Waldungen auch die Wälder anderer öffentlich-rechtlicher sowie privater Waldeigentümer. Die Aufwendungen dafür werden den anderen Waldbesitzern in Rechnung gestellt. Die einzelnen Waldbesitzer verkaufen das Holz aus ihren Wäldern im eigenen Namen und für eigene Rechnung.

Bei diesem Sachverhalt ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

- Die Arbeiten für die anderen Waldbesitzer werden aufgrund eines Auftrages ausgeführt. Sofern die Umsätze aus den Leistungen an die privaten Waldeigentümer jährlich mehr als 25'000 Franken und die Umsätze aus den insgesamt erbrachten Leistungen (an die öffentlich-rechtlichen und privaten Waldeigentümer) mehr als 100'000 Franken betragen, wird die Bürgergemeinde X steuerpflichtig (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).
- Die Bürgergemeinde X hat die Umsätze aus den Bewirtschaftungsleistungen für die öffentlich-rechtlichen und für die privaten Waldbesitzer zum Normalsatz zu versteuern.
- Die Holzverkäufe aus dem eigenen Wald sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG). Sie zählen auch nicht zum massgebenden Umsatz bei der Abklärung der Steuerpflicht.

62.

Gärtner / Landwirte / Forstwirte

Die Lieferungen von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG).

Lieferungen von zugekauften Produkten der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei sind hingegen zum massgebenden Satz steuerbar.

Beim Bezug von im eigenen Betrieb gewonnenen landwirtschaftlichen Produkten (z.B. Gemüse, Früchte, Fleisch) für den Eigenbedarf liegt kein Eigenverbrauch (Vorsteuerkorrektur) vor.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können den MWST-Branchen-Infos Urproduktion und nahe stehende Bereiche sowie Gärtner und Floristen entnommen werden.

63. Toiletten

Die Einnahmen aus der Benützung von öffentlichen Toiletten sind zum Normalsatz zu versteuern.

64. Viehsömmerungstaxen

Übernimmt ein Alpwirtschaftsbetrieb gegen Entgelt von Landwirten das Vieh zur Sömmerung auf der Alp, handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene landwirtschaftliche Leistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG). Solche Umsätze zählen demzufolge nicht zum massgebenden Umsatz für die Steuerpflicht.

Die Verpachtung einer Alp ist nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen.

65. Schülerverpflegung / Mensen

Der Verkauf von Esswaren und Getränken in Schulmensen unterliegt der Steuer zum Normalsatz. Betreiber von Mensen haben darüber hinaus auch die Beiträge der Schulen (z.B. Zuschuss pro abgegebene Mahlzeit, pauschale Abgeltung oder die Übernahme eines allfälligen Defizits) zum Normalsatz zu versteuern.

66. Verwaltungsentschädigungen

Verwaltungsentschädigungen (z.B. für Nachlassverwaltung, Vermögensverwaltung, Buchführung) sind zum Normalsatz zu versteuern.

☞ Weitere Informationen zum Vormundschaftswesen enthält die N 9.

67. Selbst kelternde Weinbauern und Spirituosenbrenner

Die Herstellung von Wein oder Traubenmost mit mehr als 0,5 Volumenprozent Alkohol aus im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben ist zum Normalsatz steuerbar. Steuerbar zum Normalsatz ist sodann auch die Herstellung gebrannter Wasser aus eigenen oder zugekauften landwirtschaftlichen Erzeugnissen (☞ MWST-Branchen-Info Urproduktion und nahe stehende Bereiche).

68. Werbeflächen / Plakatwände

Das Überlassen von Flächen an Gebäuden oder auf Grundstücken sowie von Schaukästen, Vitrinen usw. zu Reklamezwecken ist zum Normalsatz steuerbar. Es handelt sich dabei um die Einräumung des Rechts, Reklameträger anzubringen beziehungsweise aufzustellen, und damit um eine steuerbare Dienstleistung (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Von der Steuer ausgenommen ist hingegen die Einräumung des Rechts zum Aufstellen von Reklameträgern auf in Gemeingebrauch stehenden Grundstücken wie Plätzen, Fussgängerzonen, Trottoirs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG e contrario).

Die Bewilligungsgebühr des Gemeinwesens für das Anbringen oder Aufstellen von Reklametafeln usw. basiert auf einer hoheitlichen Leistung und ist somit nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG).

69. AHV-Ausgleichskassen

AHV-Beiträge gemäss Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG (SR 831.10), sind Entgelt für eine Leistung im von der Steuer ausgenommenen Bereich der sozialen Sicherheit (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG). Dazu gehören auch die Verwaltungsentschädigungen (Art. 69 AHVG).

Die von den AHV-Ausgleichskassen erbrachten entgeltlichen Leistungen, welche ihnen durch den Bund oder - mit Bewilligung des Bundesamtes für Sozialversicherungen - aufgrund des AHVG übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge oder der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen, sind nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 25 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Dazu gehören unter anderem:

- das Inkasso von Beiträgen für den Berufsbildungsfonds;
- das Inkasso von Beiträgen der beruflichen Vorsorge (2. Säule).

Entgeltliche Verwaltungsleistungen der AHV-Ausgleichskassen für Lebensversicherungsgesellschaften (für gemeinsame Freizügigkeitsversicherungen) sind hingegen zum Normalsatz steuerbar.

70. Amtsanzeiger / Amtliche Publikationen

Das entgeltliche Verbreiten von Anzeigen sowie Bekanntmachungen ohne Werbezweck sind eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

Einnahmen aus amtlichen Inseraten sind zum Normalsatz zu versteuern. DS von Gemeinwesen, welche die Amtsanzeiger selbst herausgeben, werden steuerpflichtig, sofern die massgebenden Betragsgrenzen aus steuerbaren Umsätzen (Gebühren für amtliche Anzeigen, Einnahmen aus dem Verkauf von Inseraten sowie Erlöse aus dem Verkauf der Amtsanzeiger) gemäss Artikel 12 Absatz 3 MWSTG erreicht werden.

Die an andere DS des eigenen Gemeinwesen belasteten Anzeigen / Inserate sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG).

Die Erteilung der Konzession an Verleger / Druckereien für das Recht zur Herausgabe des amtlichen Publikationsorgans gilt als hoheitliche Tätigkeit (Art. 3 Bst. g MWSTG). Werden die Verleger / Druckereien verpflichtet, zusätzlich zur Konzessionsgebühr die amtlichen Anzeigen *gratis* zu publizieren, unterliegen diese Veröffentlichungen der Steuer zum Normalsatz. Die Steuer wird vom Wert berechnet, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 3 MWSTG).

Werden im Zusammenhang mit hoheitlich erbrachten Leistungen auch die Kosten von Veröffentlichungen in Rechnung gestellt, bilden diese Kosten Bestandteil der hoheitlichen Leistung und sind demzufolge ebenfalls nicht zu versteuern.

Beispiele

- *Das Bauamt einer Gemeinde stellt die Baubewilligungsgebühren inklusive Kosten für die vorgeschriebene Veröffentlichung im amtlichen Publikationsorgan (z.B. Kantonales Amtsblatt) den Bauherren in Rechnung. Diese Gebühren (inkl. Kosten der Anzeige) stellen das Entgelt für eine hoheitlich erbrachte Leistung gemäss Artikel 3 Buchstabe g MWSTG dar und sind somit nicht zu versteuern. Das Bauamt darf auf den Aufwendungen für diese Leistungen keine Vorsteuer geltend machen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG e contrario im nicht unternehmerischen Bereich).*

Die DS Kantonales Amtsblatt muss die Umsätze aus den Baubewilligungsanzeigen zum Normalsatz versteuern, sofern sie die massgebenden Betragsgrenzen gemäss Artikel 12 Absatz 3 MWSTG überschreitet.

- *Das Handelsregisteramt stellt Rechnung für die Eintragung einer Aktiengesellschaft ins Handelsregister. In den Gebühren für die Eintragung ist auch die gesetzlich vorgeschriebene Veröffentlichung in den Amtsblättern enthalten. Die Einnahmen sind Entgelt für eine hoheitlich erbrachte Leistung; sie sind somit nicht zu versteuern (Art. 3 Bst. g MWSTG). Das Handelsregisteramt kann die auf den Anzeigen lastende MWST nicht als Vorsteuer geltend machen (Art. 3 Bst. g i. V.m. Art. 28 Abs. 1 e contrario [nicht unternehmerische Tätigkeit] MWSTG).*

71.

Einquartierungen

Die militärischen Einquartierungen in Unterkünften von Gemeinwesen unterliegen nicht der Steuer. Zum Sondersatz steuerbar sind hingegen die Entgelte für zivile Einquartierungen, beispielsweise für Ferienzwecke, Trainingslager, Schullager.

Die Vermietung von Zimmern an Angehörige der Armee durch das Hotel- und Gastgewerbe unterliegt der Steuer zum Sondersatz. Die Vermietung von Sälen durch das Gastgewerbe unterliegt der Steuer zum Normalsatz.

72. Öffentliche Brunnen

Die öffentlichen Brunnen werden durch Wasser der DS Wasserversorgung gespiesen. Werden diese Wasserlieferungen anderen DS der eigenen Gemeinde in Rechnung gestellt, handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). In diesem Fall hat die DS Wasserversorgung eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Werden die Kosten der öffentlichen Brunnen der DS Wasserversorgung nicht vergütet, kann sie den Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend machen, sofern die gesamten Kosten der öffentlichen Brunnen durch steuerbare Erträge (Verkauf von Wasser) gedeckt sind.

73. Telefon, Radio und Fernsehen in Gefängnissen / Anstalten

Die entgeltliche Überlassung von TV / Radiogeräten durch die Vollzugsanstalten an ihre Insassen ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG).

Zum Normalsatz zu versteuern sind hingegen die Einnahmen aus Telefonkabinen.

74. Schiessstand

Beiträge des Bundes für die Benützung der Schiessanlage durch die Armee (Schussgelder, Kostenbeitrag an Schiessplatzchef usw.) gehören nicht zum Entgelt (Art. 3 Bst. g i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

☞ Über die Benützung durch Dritte orientiert N 45.

75. Zweckverband

a) Steuerpflicht

Für Informationen zur Steuerpflicht von Zweckverbänden: ☞ Ziffer 2.5.

b) Einkaufsbeiträge neuer Mitglieder

Einkaufsbeiträge von neu in einen Zweckverband eintretenden Mitgliedern sind grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern. Der Einkauf in einen Wasserversorgungszweckverband ist hingegen zum reduzierten Satz steuerbar (Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 MWSTG).

Allfällige dadurch ausgelöste Gutschriften an die übrigen Mitglieder sind mit Ausweis der MWST zum entsprechenden Satz auszustellen. Sie stellen beim Zweckverband Entgeltsminderungen dar. Bei den Empfängern bewirken diese Gutschriften eine Aufwandminderung. Steuerpflichtige Empfänger setzen ihren Vorsteuerabzug entsprechend herab.

c) Weiterverrechnung von Investitionen des Zweckverbandes in Form von Betriebsgebühren

Die von Zweckverbänden vorgenommenen Belastungen an die Mitglieder für Investitionen sind grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern. Eine Ausnahme stellen die Weiterbelastungen bei Wasserversorgungszweckverbänden dar, die zum reduzierten Satz zu versteuern sind.

Finanziert der Zweckverband die notwendigen Investitionen selbst (z.B. durch Darlehensaufnahme bei Banken), erfolgt die Weiterbelastung an die Mitglieder in Form von Abschreibungen / Zinsen über die jährliche Betriebsrechnung. Die jährlich verrechneten Betriebsgebühren sind in der Regel zum Normalsatz (bei Wasserversorgungen zum reduzierten Satz) zu versteuern.

76. Ökologischer Leistungsnachweis (ÖLN-Kontrollen)

Die in der Landwirtschaftsgesetzgebung vorgeschriebenen ÖLN-Kontrollen gelten als hoheitlich erbracht, sofern die mit der Aufgabe betraute Organisation / Institution ermächtigt ist, Verfügungen im eigenen Namen im Sinne von Artikel 5 VwVG auszustellen, gegen die Rechtsmittel eingelegt werden können (☞ Ziff. 1.2.1). Ist dies nicht der Fall, erbringt die Organisation steuerbare Dienstleistungen nach Artikel 18 Absatz 1 MWSTG.

77. Meliorationen / Güterregulierungen / Güterzusammenlegungsgenossenschaften (Art. 703 ZGB)

Können Bodenverbesserungen (z.B. Gewässerkorrekturen, Entwässerungen, Bewässerungen, Aufforstungen, Weganlegungen, Güterzusammenlegungen) ausschliesslich durch ein gemeinschaftliches Unternehmen ausgeführt werden und hat die Mehrheit der beteiligten Grundeigentümer, welchen zugleich mehr als die Hälfte des betroffenen Bodens gehört, diesen Bodenverbesserungen zugestimmt, so sind die übrigen Grundeigentümer zum Beitritt zu dieser Körperschaft verpflichtet. Bei denjenigen Grundeigentümern, die an der Beschlussfassung nicht teilnehmen, liegt stillschweigende Zustimmung vor. Der Beitritt ist im Grundbuch anzumerken.

Führen solche öffentlich- oder privatrechtliche Körperschaften (z.B. Genossenschaften) keine Arbeiten ausserhalb der Melioration aus, werden sie nicht steuerpflichtig.

Umsätze aus Leistungen an Dritte ausserhalb der Melioration (z.B. Wasserlieferungen, Kiesverkäufe) können jedoch die Steuerpflicht auslösen (Art. 10 MWSTG).

Leistungen Dritter (z.B. Ingenieur-, Geometerleistungen, Bauarbeiten) an die Meliorationsgesellschaft sind zum massgebenden Satz steuerbar. Erbringen einzelne Mitglieder der Meliorationsgesellschaft Leistungen an diese, sind die entsprechenden Entgelte ebenfalls zum massgebenden Satz zu versteuern.

78. Dephosphatierung

Die von den Kantonen an die Gemeinden ausgerichteten Beiträge für die Dephosphatierung des Abwassers gelten als Subventionen (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

79. „Quersubventionierung“ innerhalb des Gemeinwesens

Quersubventionierungen von einer DS an eine andere innerhalb des gleichen Gemeinwesens werden gleich behandelt wie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG. Der Vorsteuerabzug beim Empfänger dieser *Quersubventionen* ist gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen.

Beispiel

Beitrag der DS Elektrizitätsversorgung an die DS Wasserversorgung für eine Investition oder für zusätzliche, notwendige Abschreibungen (Sanierungsbeitrag).

80. Parteientschädigungen

Als Schadenersatz gilt die von Gerichtsinstanzen festgesetzte Parteientschädigung, welche von der unterliegenden Prozesspartei oder vom Staat an die obsiegende Partei zu bezahlen ist.

Bei der Festlegung der Parteientschädigung an die obsiegende steuerpflichtige Partei gilt es zu beachten, dass die vom Anwalt in Rechnung gestellte MWST nicht berücksichtigt werden muss. Die obsiegende Partei kann im Rahmen ihrer steuerbaren Tätigkeit auf der geschuldeten Anwaltsrechnung den Vorsteuerabzug geltend machen.

Entschädigungen, welche Anwälte für die unentgeltliche Prozessführung oder für die Tätigkeit als Pflichtverteidiger erhalten, sind zum Normalsatz zu versteuern.

81. Rechnungsprüfung

Das Prüfen von Rechnung und das Führen von Büchern stellen zum Normalsatz steuerbare Leistungen dar.

Entgeltliche Buchführungsleistungen, die eine DS an andere DS des eigenen Gemeinwesens erbringt, sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG).

Durch kantonale Instanzen entgeltlich ausgeführte Buchprüfungen bei selbstständigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind zum Normalsatz steuerbar, sofern die betreffende Instanz steuerpflichtig ist und es sich nicht um das gleiche Gemeinwesen handelt (Art. 38 MWSTV).

82. Spitex

Spitex-Organisationen erbringen in der Regel sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Leistungen.

☞ Weitere Informationen dazu können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

Beiträge von Gemeinwesen an die Spitex gelten auch dann als Subventionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Die Spitex-Organisation muss diese Einnahmen nicht versteuern, dafür aber eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vornehmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

83. Schadenersatz

Schadenersatz liegt vor, wenn der Haftpflichtige nach Gesetz oder Vertrag verpflichtet ist, den Schaden zu ersetzen, den er oder eine Person, für die er verantwortlich ist, verursacht hat. Der Schädiger leistet, weil er den Schaden verursacht und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat.

Auf die Form der Entschädigung kommt es nicht an. Der Schadenersatz kann sowohl in Form von Geld als auch in Naturalleistungen geleistet werden.

Schadenersatzleistungen sind gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe i MWSTG Nichtentgelt und unterliegen somit nicht der Steuer.

Behebt der Geschädigte den Schaden selbst oder lässt er ihn durch einen Dritten beheben, darf er in der Rechnung an den Schadenverursacher oder an dessen Versicherung nicht auf die MWST hinweisen.

Aufwendungen, die beim Geschädigten für die Behebung des Schadens anfallen, berechtigen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug. Voraussetzung dafür ist, dass er nachweisen kann, dass und wie viel Vorsteuer er bezahlt hat, und dass er die reparierten Gegenstände für seine unternehmerische zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit verwendet (Art. 28 ff. MWSTG).

☞ Weiterführende Ausführungen dazu finden Sie in der MWST-Info Steuerobjekt.

Beispiele

a) Beschädigtes Brückengeländer

Ein Automobilist beschädigt beim Parkieren seines Fahrzeuges ein Brückengeländer. Das Tiefbauamt des Kantons X lässt das Brückengeländer durch eine Drittfirma reparieren. Diese Drittfirma stellt dem Tiefbauamt auf ihrer Arbeit die MWST in Rechnung. Das Tiefbauamt des Kantons X stellt dem Schadenverursacher die Reparatur des Brückengeländers inklusive einer Umtriebsentschädigung in Rechnung. In dieser Rechnung darf nicht auf die MWST hingewiesen werden. Das Tiefbauamt erbringt gegenüber dem Schadenverursacher keine Leistung (es findet kein Leistungsaustausch statt), sondern es handelt sich um die Schadenersatzforderung des Geschädigten an den Schadenverursacher.

Das Tiefbauamt des Kantons X darf die auf der Reparaturrechnung ausgewiesene MWST nicht als Vorsteuer abziehen, da das Brückengeländer nicht für zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Zwecke verwendet wird.

b) Beschädigte Strasse

Die Wasserversorgungsgesellschaft muss infolge eines Lecks Grabarbeiten durchführen und beschädigt dadurch die Gemeindestrasse. Die Wasserversorgungsgesellschaft darf den definitiven Deckbelag der Gemeindestrasse nicht selbst ausführen, da dies gemäss Gemeindereglement dem Bauamt beziehungsweise dem Werkhof vorbehalten ist.

Das Bauamt beziehungsweise der Werkhof der Gemeinde erstellt nach einem Jahr den Deckbelag und fakturiert diese Arbeiten dem Schadenverursacher. In der Rechnung darf nicht auf die MWST hingewiesen werden, da es sich um Schadenersatz handelt.

Das Bauamt beziehungsweise der Werkhof darf auf den Aufwendungen für die Behebung der Belagsschäden keinen Vorsteuerabzug vornehmen, da die Tätigkeit nicht im unternehmerischen Bereich liegt beziehungsweise bei einer allfälligen Weiterbelastung an die DS Gemeindestrassen von der Steuer ausgenommen ist.

c) Beschädigtes Telefonkabel

Beim Suchen eines Lecks an einer Wasserleitung beschädigt die mit der Suche beauftragte Firma mit einem Bagger ein Telefonkabel der Telefongesellschaft.

Die Telefongesellschaft repariert das beschädigte Kabel und stellt dem Schadenverursacher diese Instandstellungskosten in Rechnung (Material, Arbeit, Gemeinkostenzuschlag).

In der Rechnung darf die Telefongesellschaft nicht auf die MWST hinweisen, da dem Schadenverursacher keine Leistung erbracht wird, sondern es sich um Schadenersatz handelt. Die Telefongesellschaft muss dieses Entgelt nicht versteuern. Der Schadenverursacher (Baggerbetrieb) kann keine Vorsteuer geltend machen.

Die Telefongesellschaft verwendet das Telefonkabel ausschliesslich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke. Sie kann daher die auf der Reparatur lastende MWST als Vorsteuer abziehen.

84.

Zwischenrechnungen / Akontorechnungen / Teilrechnungen

Akonto- und Teilrechnungen werden - wie die übrigen Rechnungen - vorzugsweise gemäss den Anforderungen von Artikel 26 MWSTG fakturiert.

Auf Rechnungen an steuerpflichtige Leistungsempfänger ist ein Hinweis auf die MWST erforderlich (Angabe des Steuersatzes und Steuerbetrages). Wird zu Preisen einschliesslich MWST fakturiert, genügt die Bezeichnung *inklusive MWST* mit der Angabe des Prozentsatzes, zu welchem sie im Entgelt enthalten ist (z.B. *inkl. 7,6 % MWST*).

Werden Akonto- oder Teilrechnungen für Leistungen ausgestellt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen (z.B. Wasser, Elektrizität), ist anzugeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich besteuerten Leistungen verteilt.

Sofern ein in diesen Bereichen steuerpflichtiges Unternehmen - beispielsweise aus EDV-technischen Gründen - nicht in der Lage ist, die Aufteilung nach Steuersätzen in den Akontorechnungen vorzunehmen, kann es die Aufteilung einstweilen annäherungsweise (z.B. aufgrund der Zusammensetzung des Vorjahresumsatzes) vornehmen und die Umsätze in der MWST-Abrechnung auf die Steuersätze aufteilen. Auf den Akontorechnungen darf jedoch nicht auf die MWST hingewiesen werden, damit steuerpflichtige Kunden nicht zu Fehlern bei den Vorsteuerabzügen verleitet werden. In den Schlussabrechnungen, aus welchen die MWST auf den einzelnen Umsatzarten für die Leistungsempfänger ersichtlich ist, sind die nach Artikel 26 MWSTG notwendigen Hinweise anzubringen, damit steuerpflichtige Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug vornehmen können. Die provisorische Deklaration ist bei der Schlussabrechnung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend zu korrigieren.

85. Submissionsgebühren

Bei Grossprojekten stellen Bund, Kantone und Gemeinden in der Regel umfangreiche Submissionsunterlagen (auf Papier oder CD) zusammen, welche sie interessierten Unternehmen entgeltlich abgeben.

Diese entgeltliche Abgabe der Submissionsunterlagen ist zum Normalsatz steuerbar.

Nimmt der Bezüger an der Submission teil, wird der Verkauf der Planungsarbeiten mit Gutschrift rückgängig gemacht.

86. Ersatzvornahme

Aufgrund öffentlich-rechtlicher Normen sind gewisse Personen zu einer bestimmten Verhaltensweise verpflichtet (z.B. Hauseigentümer sind verpflichtet, die Sträucher zum Trottoir hin laufend zurückzuschneiden; Grundeigentümer sind verpflichtet, Altlasten auf dem Grundstück zu beseitigen). Verstösst die Person gegen diese Norm, kann dies folgende Steuerfolgen haben:

Erlässt die Behörde eine Verfügung, wonach ein Zustand als rechtswidrig qualifiziert und der Adressat zu einem bestimmten Verhalten aufgefordert wird, handelt es sich um einen hoheitlichen Akt. Die für diese Verfügung in Rechnung gestellte Gebühr ist somit nicht zu versteuern.

Erlässt die Behörde nicht nur eine Verfügung, sondern beseitigt - beispielsweise nach Ablauf einer Frist - den rechtswidrigen Zustand selbst (oder lässt ihn durch einen Dritten beseitigen), gilt Folgendes: Die Verfügung ist ein hoheitlicher Akt. Die Ersatzvornahme jedoch stellt eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 14 MWSTV dar und ist deshalb zum massgebenden Satz steuerbar. Enthält die Verfügungsgebühr auch eine Abgeltung für die Ersatzvornahme, unterliegt das gesamte Entgelt der Steuer zum massgebenden Satz.

VI. Stichwortverzeichnis zu Anhang V.

N

Abfallbeseitigung	52, 55, 56, 57
Abwasserbeseitigung	22, 23, 52, 53, 78
AHV-Ausgleichskassen.	11, 69
Akontorechnungen	84
Alarmaufschaltungen	19
Alphütten	49
Amtliche Publikationen	70
Amtsanzeiger	70
Amtsnotare	12
Anschlussgebühren	22, 23, 53
Anstösserbeiträge	22, 23
Anwaltpatente	10
Auszüge aus amtlichen Registern	10, 15, 16, 17, 31
Bauwesen	10
Benutzungsrecht bei Stromleitungen.	33, 34
Berufsausübungsbewilligungen	10, 18
Bestattungswesen	10, 60
Betriebsbewilligungen	10, 18
Betriebsführungsmandat eines Kraftwerks	40
Betriebskonzessionen	10, 18
Betriebsschadenwehr	20
Bewässerung	8, 28, 77
Bojenplätze	42
Bootshafen	42
Buchführung	66, 81
Dephosphatierung.	78
Deponie	52, 54, 56
Drucksachen- und Materialzentrale	59
Durchleitungsrecht	27, 33, 34
Eichung von Schiffen	4
Einbürgerungsgebühren.	10, 13
Einquartierungen, militärische -	71
Einwohnerkontrolle	10
Elektrische Hausinstallationskontrollen.	30
Energie-Kontokorrente	35
Energierücklieferungen	38
Energieverkehr im Austauschverfahren	35
Entschädigungen Kant. Gebäudeversicherung an Hydranten.	21

Entsorgung	52, 53, 54, 55, 56, 57
Erbschaftswesen. . . . .	.10
Ersatzenergie . . . . .	.36
Ersatzvornahme . . . . .	.86
Erschliessungsbeiträge.	22, 23, 26
Ferienheime . . . . .	.43
Ferienlager . . . . .	.43
Feststellung des Ladegewichts bei Schiffen.	4
Feuerpolizei . . . . .	.10
Feuerwehr.	20, 21
Fischereiwesen, Fischereipatente.	7, 10
Fleischkontrolle	1
Forstbetriebsgemeinschaft. . . . .	.61
Forstwirtschaft. . . . .	.61, 62
Friedensgericht . . . . .	.10
Führen öffentlicher Register . . . . .	.12
Gärtnerei . . . . .	.62
Gebäudeschätzung	22, 29
Gemeinschaftsantennen. . . . .	.14
Geometer . . . . .	.31
Gerichte. . . . .	.10
Gesundheitspolizei . . . . .	.10
Gewässerverpachtung.	7
Gewerbepatente . . . . .	.10
Giftscheine . . . . .	.10
Gratisenergie . . . . .	.32
Grundbuchgebühren	10, 15
Güterregulierungen . . . . .	.77
Güterzusammenlegungsgenossenschaften . . . . .	.77
Handelsregister	10, 12, 16, 70
Heimfallrecht . . . . .	.39
Hoheitliche Tätigkeiten 1-10, 12, 13, 15-20, 29, 30, 32, 34, 58, 68, 70, 76, 86	
Hydrantenbeiträge. . . . .	.21
Jagd. . . . .	.10, 58
Kabelfernsehen . . . . .	.14, 22
Kantonsstrasse	41
Kehrichtabfuhr / Kehrichtsäcke	52, 55, 56, 57
Konkursamt / Betreibungsamt . . . . .	.10
Konzessionen	18, 32, 34, 50, 70
Konzessionen für die Ausbeutung von Bodenschätzen . . . . .	.50

Laboruntersuchungen	1, 2, 5, 6, 19
Landerschliessungen	23, 26
Landwirtschaft	62, 64, 67, 76
Lebensmittelkontrolle	2
Legalisationen	12
Löschbeiträge	21
Maiensässe	49
Marktplätze	10, 44
Materialzentrale	59
Mehrwertbeiträge	22, 23, 26
Meliorationen	77
Mensa	65
Mobilfunkantennen	5
Motorfahrzeugprüfungen	3, 10
Nationalstrasse	25
Neuerlegung von Leitungen	27
Niederlassungsbewilligungen	10
Nutzungsgebühren Grund- und Oberflächenwasser	8
Öffentliche Brunnen	72
Öffentliche Strassenbeleuchtung	41
Ökologischer Leistungsnachweis	76
Ölunfälle	20
Parkplätze, Parkhäuser	26, 46
Parteientschädigung	80
Pass	10
Patente für öffentliche Gaststätten	10
Perimeterbeiträge	22, 23, 26
Pflichtverteidiger	80
Plakatflächen	68
Platzgebühren	10
Polizei	10, 19
Pumpenenergie	37
Quellennutzungsrechte	51
Quersubventionierung innerhalb des Gemeinwesens	79
Radio/TV in Anstalten/Gefängnissen	73
Rechnungsprüfung	81
Reproduktion	31
Restaurants (Vermietung von)	48
Sanitätspolizei	19
Schadendienst	20
Schadenersatz	27, 34, 56, 80, 83

Gemeinwesen

Schiessstand . . . . .	.45, 74
Schiffahrtsamt	4, 10
Schülerverpflegung . . . . .	.65
Spirituosenbrenner . . . . .	.67
Spitex . . . . .	.82
Sportanlagen . . . . .	.45, 47
Staatskanzleien . . . . .	.12
Standplätze	10, 44
Steuerausweise . . . . .	.10
Strassenanschlüsse . . . . .	.26
Strassenunterhalt	24, 25
Strassenverkehrsamt.	3, 10
Submissionsgebühren . . . . .	.85
Taxi-Gebühren. . . . .	.10
Teilrechnungen . . . . .	.84
Telefone in Anstalten/Gefängnissen . . . . .	.73
Tiefbauamt . . . . .	.24
Toiletten . . . . .	.63
Überleitungsrecht . . . . .	.34
Umtriebsgebühr bei Sondermüll . . . . .	.56
Verfügung.	76, 86
Vermessung . . . . .	.31
Vermietung von Räumen	43, 45, 47, 71
Vermietung von Sportanlagen	45, 47
Verpachtung	7, 48, 49, 50, 64
Verwaltungsentschädigungen	66, 69
Veterinärwesen	6
Viehhandelspatente . . . . .	.10
Viehsömmerungstaxen . . . . .	.64
Vormundschaftswesen.	9
Vorzugsenergie . . . . .	.32
Wassernutzungsrecht	8, 32
Wasserzinsen . . . . .	.32
Weinbauern . . . . .	.67
Werbeflächen . . . . .	.68
Werkhöfe	24, 83
Zivilschutz	10, 43, 47
Zivilstandsamt . . . . .	.10
Zweckverband.	57, 61, 75
Zwischenrechnungen . . . . .	.84

Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
*Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer
sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben.*

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_03594_de)

- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

www.bundespublikationen.admin.ch