

[Gerhard Schafroth](#),

Mehrwersteuerfallen für die Gemeinwesen

Sonderregelungen für ihre unternehmerische Tätigkeit

erschienen in: [Der Schweizer Treuhänder](#) Jg. 1995 Nr. 5 S. 395
Zürich

Gemeinwesen unterliegen mit ihrem hoheitlichen Handeln der Mehrwertsteuer (MWST) nicht. Dies gilt selbst dann, wenn Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und dafür Gegenleistungen (z.B. Ge-bühren) vereinnahmt werden. Betätigten sich Gemeinwesen dagegen unternehmerisch und schliessen als gleichberechtigte Partner Verträge mit Privaten und Unternehmen ab, so haben sie auf den entsprechenden Einnahmen die MWST abzuliefern. Dabei sind je-doch eine ganze Reihe von Sonderregelungen zu be-achten. Es lohnt sich, diese etwas genauer unter die Lupe zu nehmen: Die Gemeinwesen selbst können so vermeiden, in empfindliche Steuerfallen zu geraten, und für die mit ihnen in Konkurrenz stehenden Unternehmen ergeben sich daraus unter Umständen Möglichkeiten, sich gegen ungerechtfertigte Wettbewerbsnachteile zu wehren.

1. Die für das Gemeinwesen geltenden Sonderbestimmungen

Die Bundesverfassung als oberste Rechtsgrundlage der MWST enthält keinen Hinweis auf die Gemeinwesen. Die öffentliche Hand wird somit für die privatwirtschaftliche Tätigkeit als "Unternehmen im Inland" [1] behandelt und den privatwirtschaftlichen Unternehmen vollumfänglich gleichgestellt.

Die MWSTV als bundesrätliche Ausführungsbestimmung zur Bundesverfassung enthält folgende, für Gemeinwesen bedeutsame Regelungen:

17 IV:

"Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen. (...)"

26 VI:

"Nicht zum Entgelt gehören:

a. (...)

b. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand."

30 VI:

"Soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen."

Die Wegleitung zur MWST enthält, soweit ersichtlich, keine weiteren ausschliesslich auf das Gemeinwesen be-zogenen wichtigen Bestimmungen.

Support

[Hilfe](#)[Copyright](#)Ihre [Anregung](#) 

Ihr Beitrag

[Link einfügen](#)

Navigation

[MWST.COMpetenzzentrum](#)[Der Schweizer Treuhänder](#)[nach oben](#)

Dagegen tauchen in der Branchenbroschüre "Gemeinwesen" weitere sehr wesentliche Stellungnahmen der ESTV auf:

S. 5

"Die autonomen Bereiche des Gemeinwesens werden auch dann subjektiv steuerpflichtig, wenn sie rechtlich nicht selbständig sind."

S. 8

"Ist die Dienststelle ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen tätig, wird sie - ungeachtet der Umsatzhöhe - subjektiv nicht steuerpflichtig.

Ist die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (...)

- die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen 25000 Franken im Jahr.

Zu versteuern sind allerdings nur die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit ist dabei weit gefasst. (...)"

S. 9

"Da also nicht das ganze Gemeinwesen, sondern nur bestimmte autonome Dienststellen steuerpflichtig werden, muss auch für jede einzelne solche Dienststelle bei der ESTV eine MWST-Nummer beantragt werden. Das Gemeinwesen kann jedoch bei der ESTV einen Antrag auf Gruppenbesteuerung (...) stellen.(...)"

S. 10

"Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde."

S. 22

"Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung nach Artikel 47 Absatz 3 MWSTV hat die ESTV eine Anzahl von verschiedenen Pauschal-Steuersätzen erarbeitet, (...)"

S. 23

"Ein Spital oder eine Anstalt, welche als autonome Abteilung in ihrer Gesamtheit steuerpflichtig ist, kann mehrere Pauschal-Steuersätze nebeneinander anwenden (...) Will ein steuerpflichtiges Gemeinwesen (oder Teile davon) die Pauschal-Steuersätze anwenden, dann muss es von Beginn weg diese Abrechnungsweise anwenden (...) und während mindestens 15 Jahren beibehalten."

S. 24

"Eine Umsatzgrenze für die Anwendung dieser Pauschal-Steuersätze gibt es beim Gemeinwesen nicht."

Aus dieser Zusammenstellung wird ersichtlich, dass die das Gemeinwesen betreffenden Sonderbestimmungen das Steuerobjekt, das Steuersubjekt sowie

gewisse Abrechnungsfragen betreffen. Da die Steuerpflicht eines Gemeinwesens von Art und Grösse seines Umsatzes, also vom Steuerobjekt abhängt, wird auf dieses zuerst eingegangen.

2. Das Steuerobjekt: "gleichartige Umsätze"

Steuerbar sind nach den allgemeinen Regeln der MWST (nebst einigen Ersatztatbeständen) die Erträge (Umsätze) für die in der Schweiz erbrachten unternehmerischen Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen), soweit sie nicht von der Steuer ausgenommen (MWSTV 14) oder von der Steuer befreit (MWSTV 15) sind.

Gemäss der zitierten Bestimmung von MWSTV 17 IV erster Satz sind Erträge ("Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben") für die Erbringung hoheitlicher Leistungen nicht steuerbar [2]. Diese wichtige Einschränkung des Steuerobjektes ist in der Verfassung zwar nicht ausdrücklich vorgesehen, versteht sich durch die Besteuerung der "Unternehmen im Inland" aber von selbst, ist unbestritten und entspricht auch dem Konzept der 6. EU-Richtlinie.

Praktische Schwierigkeiten ergeben sich allerdings beim Festlegen der Grenze zwischen Umsätzen aus hoheitlicher und solchen aus nicht hoheitlicher Tätigkeit. Die Lösung dieser systemimmanenten Abgrenzungs-Problematik kann wohl nur durch entsprechende Zuordnung in einem laufend zu aktualisierenden Detailkatalog gefunden werden. Auf die Fragen, die sich in diesem Zusammenhang ergeben, wird an dieser Stelle nicht eingetreten [3].

Besonderes Kopfzerbrechen bietet MWSTV 17 IV zweiter Satz. Gemäss dieser Bestimmung sind sämtliche Erträge aufgrund von Leistungen innerhalb eines oder zwischen verschiedenen Gemeinwesen nicht steuerbar, sofern nicht gleichartige Leistungen an übrige Dritte (Nichtgemeinwesen) erbracht werden [4]. Diese Bestimmung bewirkt, dass nicht-hoheitliche Leistungen, also solche, die auf dem freien Markt angeboten werden können, ohne betragsliche Limite(!) allein deshalb nicht der MWST unterliegen, weil sie innerhalb oder zwischen Gemeinwesen erbracht werden. Dies hat die Konsequenz, dass private Unternehmen, welche sich in Konkurrenz zu Gemeinwesen um bestimmte Aufträge von Gemeinwesen bemühen, benachteiligt sind [5]. Diese steuerliche Ungleichbehandlung direkter Konkurrenten verstösst gegen eine der Hauptzielsetzungen der MWST, die in den Art. 4 und 31 der Bundesverfassung verankerte Wettbewerbsneutralität. Meines Erachtens fehlt für diesen massiven Eingriff in die Wettbewerbsneutralität die notwendige Gesetzesgrundlage.

Nach dem von der ESTV aufgestellten Konzept der Steuerbarkeit staatsinterner unternehmerischer Umsätze in Abhängigkeit davon, ob gleichartige Leistungen gegenüber nichtstaatlichen Empfängern zu einem Jahresumsatz von über Fr. 25000 [6] führen, muss für jede staatsinterne Leistung festgestellt werden können, ob entsprechende ex-terne Umsätze erzielt werden. Angesichts der Vielgestaltigkeit staatlicher Organisations- und Leistungsformen sowie des grossen Leistungsumfanges der Gemeinwesen erscheint es ausgeschlossen, diese Feststellung für jede Leistung individuell vornehmen zu können.

Eine Standardisierung des Kriteriums der Gleichartigkeit von internen und externen staatlichen Leistungen ist damit sowohl aus Gründen der Rechtssicherheit als auch aus solchen der praktischen Durchführbarkeit unumgänglich. Die Standardisierung könnte darin bestehen, fixe Kategorien gleichartiger Leistungen zu schaffen. Solche könnten z.B. sein: Tiefbau, Energie-versorgung, Rechnungswesen [7] usw. Jedes steuerpflichtige Gemeinwesen hätte demnach seine Erträge so zu gliedern, dass jederzeit festgestellt werden kann, in welchen Leistungskategorien aufgrund der externen Erträge auf den staatsinternen Umsätzen die MWST abzurechnen ist und auf welchen nicht.

Verfolgt man diesen Gedanken weiter, tauchen eine ganze Reihe von Folgefragen auf:

- Bewirkt ein im Dezember erzielter externer Umsatz von über Fr. 25000, dass die staatsinternen Umsätze der gleichen Leistungskategorie des ganzen vorausgehenden Jahres nach-träglich zu versteuern sind?

- Kann dieser Umsatz aus einem einzigen Rechtsgeschäft (z.B. Verkauf von Betriebsmitteln) stammen?

- Was sind die Konsequenzen, wenn ein Ertrag aus Leistungen (z.B. Aufsicht durch Finanzkontrolle) an eine halbstaatliche Institution (z.B. mit privaten Unternehmen gemeinsam betriebene Kläranlage) vom Rechnungsführer des leistenden Gemeinwesens als staatsintern qualifiziert, in der nach fünf Jahren erfolgenden MWST-Revision vom Beamten der ESTV jedoch als externer Umsatz betrachtet wird? Muss dann die gesamte auch interne (!) Leistung (im genannten Beispiel der ganzen kantonalen Finanzkontrolle) in diesen fünf Jahren nachversteuert werden?

- Heisst dies, dass alle bis dahin an an-dere staatliche Steuerpflichtige verschickten Rechnungen rektifiziert, d.h. mit MWST belastet nachversendet werden müssen, was bei den Empfängern u.U. zu entsprechenden Vorsteuerkorrekturen führt? Können diese Vorsteuern dann überhaupt noch geltend gemacht werden?

- Was gilt für eine Leistungskategorie, die in einem einzelnen Jahr steuerbar war, im Folgejahr?

- Wie genau muss das Rechnungswesen gegliedert werden, um die Zuteilung der internen und externen Umsätze der verschiedenen MWST-Leistungskategorien leicht nachvollziehbar sicherzustellen?

- Mit welchen internen Massnahmen kann ein Gemeinwesen vermeiden, dass nicht wegen eines besonders aktiven und kreativen Beamten, der eine gute staatliche Leistung zur Effizienzsteigerung ab und zu auch extern verkauft, eine u.U. exorbitante MWST-Belastung auf internen Leistungen (eventuell mehrerer Jahre) entsteht?

Aus diesen Fragen wird offensichtlich, dass die von der ESTV kreierte Einteilung der staatlichen Leistungen in solche, welche in Bezug auf Umsätze gegenüber Nichtgemeinwesen "gleichartig", und solche, die entsprechend "nichtgleichartig" sind, fast zwangsläufig enorme Probleme aufwerfen wird. Bis heute fehlen klare Zuteilungskriterien. Der Hinweis in der Branchenbroschüre zum Gemeinwesen, dass der Begriff der Gleichartigkeit "weit gefasst" wird, ändert daran prinzipiell nichts, sondern führt im Gegenteil nur zu noch grösserer Rechtsunsicherheit. Daraus ergeben sich bei allen Beteiligten zwangsläufig grosse neue administrative Umtriebe und eine schwierige Situation betreffend Risikobeurteilung.

Die von Seiten der ESTV sicherlich gutgemeinte Erleichterung entpuppt sich damit als eine ausserordentlich gefährliche Steuerfalle für die Gemeinwesen.

Massnahmen zur Beseitigung des beschriebenen Risikos liegen nicht auf der Hand: Die Anwendung der Dienststellen-Pauschalsätze [8] hilft nichts, handelt es sich dabei doch klarerweise um eine Pauschalierung der Vorsteuer, während die hier behandelte Problematik eine solche der Umsatzsteuer ist. Auch das Verschleiern der externen Umsätze durch Fakturierung über eine andere Dienststelle birgt ein enormes Risiko, die Kriterien der Steuerumgehung zu erfüllen. Laut klarer Aussage der ESTV wird nicht beabsichtigt, Steuerumgehungen der Gemeinwesen grosszügiger zu behandeln als bei anderen Steuerpflichtigen.

3. Das Steuersubjekt: "Dienststelle"

Steuerpflichtig ist nach MWSTV 17ff. im wesentlichen, wer jährlich einen steuerbaren Umsatz von über Fr. 250000 oder zwischen Fr. 75000 und Fr. 250000 bei einer Steuerzahllast von über Fr. 4000 erzielt, Dienstleistungen von über Fr. 10000 aus dem Ausland bezieht oder wer sich der MWST freiwillig unterstellt.

Diese Regeln gelten auch für die Gemeinwesen [9].

Als Steuersubjekt gelten gemäss MWSTV 17 II "insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen." Die Bestimmung

zeigt, dass als Steuersubjekt primär der Rechtsträger zivilrechtlicher Rechte und Pflichten aus Verträgen der MWST unterliegt. Darüber hinaus werden einerseits gewisse gemeinsam auftretende Personenmehrheiten ohne Rechtsfähigkeit sowie andererseits unselbständige öffentliche Anstalten als Steuersubjekte erfasst. Die offene Formulierung mit "insbesondere", ermöglicht in Grenzbereichen eine gewisse Flexibilität, doch wird durch die Aufzählung der Kreis der Steuersubjekte im wesentlichen abgesteckt.

Dadurch, dass die ESTV in der Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 4ff nun nicht die Gemeinwesen (Bund, Kantone, Gemeinden usw.) selbst, sondern deren Dienststellen als Steuersubjekte bezeichnet, sprengt sie den Rahmen von MWSTV 17 II. Die Dienststellen als nicht rechtsfähige Gebilde können für entsprechende Steuerforderungen ja auch gar nicht betrieben werden, da sie mangels Rechtsfähigkeit nicht Inhaber von Vermögenswerten sind. Die Dienststellen-Besteuerung ist somit allenfalls eine neu kreierte Form der Steuersubstitution, deren Rechtswirkungen im einzelnen erst noch zu entwickeln sind.

Dass in der Aufzählung von MWSTV 17 II die unselbständigen öffentlichen Anstalten genannt werden, ändert an dieser Problematik nichts. Zudem ist wohl unbestritten, dass die Dienststellen nicht unter diese Kategorie fallen.

Im weiteren ist darauf hinzuweisen, dass gemäss unbestrittener Lehre und konstanter Rechtsprechung das Legalitätsprinzip im Bereich der Steuern verlangt, dass die wichtigsten Grundlagen einer Steuer in einem Gesetz im formellen Sinn festgehalten sind. Dazu gehören das Steuersubjekt, das Steuerobjekt sowie die Bemessungsgrundlage [10]. Es bedarf schon einiger Interpretationskünste, der MWSTV (die nie dem Referendum unterstand) diesen Charakter eines formellen Gesetzes zuzubilligen. Dagegen ist eine Abstützung der Dienststellen-Besteuerung auf die Branchenbroschüre Gemeinwesen, einer Publikation mit der rechtlichen Stellung einer "Unter-Wegleitung", auf jeden Fall ungenügend.

Auch der Hinweis in MWSTV 17 IV, dass Gemeinwesen, Dienststellen und Zweckverbände wegen ausschliesslich innerstaatlicher Leistungen nicht steuerpflichtig werden, kann meines Erachtens nicht genügen, e contrario als Basis für die subjektive Steuerpflicht der Dienststellen zu dienen [11]. Der Entscheid der Besteuerung der Dienststellen ist von einer derartigen Tragweite, dass er sich nicht allein auf einen - verschieden interpretierbaren - Umkehrschluss abstützen kann.

Wenn die ESTV im Rahmen der WUST in Einzelfällen bei Gemeinwesen auf der Ebene der Dienststellen abrechnete [12], so mag dies aus Praktikabilitätsgründen durchaus vernünftig gewesen sein. Gemeinwesen sind vor allem Dienstleistungsbetriebe, welche nur in wenigen klar abgrenzbaren Bereichen Wustpflichtige Warenlieferungen vornahmen. Zudem konnte bei der Wust als Einphasensteuer zwischen mehreren abrechnungspflichtigen Dienststellen keine unerwünschte Steuerkumulation auftreten. Bei der MWST dagegen haben sich diese Grundlagen völlig verändert: Eine grosse Anzahl von Dienststellen im gleichen Gemeinwesen kann die Umsatzvoraussetzungen der Steuerpflicht erfüllen, und durch das System der Allphasensteuer mit Vorsteuerverlust bei steuerausgenommenen Leistungen kann es zu erheblichen Steuerkumulationen kommen.

Nachfolgend soll gezeigt werden, dass die Dienststellen-Besteuerung auch in materieller Hinsicht gegen fundamentale Zielsetzungen der MWST verstösst und nicht nur die privaten Unternehmen im Wettbewerb mit Gemeinwesen benachteiligt, sondern letztlich auch den Gemeinwesen, welche die Dienststellen als Steuersubjekte akzeptieren, massive finanzielle Mehrbelastungen, administrative Probleme sowie kaum abschätzbare Risiken bescheren kann.

3.1 Wettbewerbsverzerrungen durch die Dienststellen-Besteuerung

Wenn bei der MWST die Dienststellen als potentielle Steuersubjekte angesehen werden, heisst dies, dass der unternehmerische Umsatz eines Gemeinwesens auf die Dienststellen aufgesplittet wird. Vor allem bei kleineren Gemeinwesen bedeutet das, dass viele Dienststellen die Grenzen der Steuerpflicht nicht erreichen, obwohl der Gesamtumsatz des betreffenden Gemeinwesens diese Limiten weit übersteigen kann. Privaten Unternehmen steht dieses Aufsplitten des Gesamtumsatzes in kleine, nicht

steuerbare Umsätze nicht offen, so dass sie in einer wirtschaftlich absolut vergleichbaren Situation bei der MWST ungleich behandelt werden.

3.2 Steuerbarkeit der Leistungen innerhalb und zwischen den Gemeinwesen

Wenn ein Gemeinwesen die von der ESTV favorisierte, aus der WUST-Tradition herrührende, Dienststellen-Be-steuerung mit den obgenannten Vorteilen akzeptiert, so kommt es nicht darum herum, auch die logisch damit verbundenen negativen Konsequenzen zu tragen: Sämtliche steuerbaren Leistungen von MWST-pflichtigen Dienststellen sind, unabhängig davon, an wen sie erbracht werden, steuerbar. Damit sind konsequenterweise auch Leistungen an andere Dienststellen innerhalb und ausserhalb des Gemeinwesens der leistenden steuerpflichtigen Dienststelle mit MWST abzurechnen [13]. Dies jedenfalls dann, wenn die "Toleranz" von Fr. 25000 Umsatz gleichartiger Leistungen gegenüber Nicht-Gemeinwesen überschritten ist [14].

3.3 Bewertung der steuerbaren Leistung

Zur Berechnung des Wertes der steuerbaren Leistungen gehört gemäss MWSTV 26 II "alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. (...) Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde." [15] Zu-mindest die Dienststellen des gleichen Gemeinwesens werden im Zweifel als nahestehend zu betrachten sein, was das Risiko der Überprüfung der Verrechnungspreise auf ihre Marktüblichkeit mit sich bringt.

Da zurzeit viele, vor allem grössere Gemeinwesen (Kantone und Städte), intensiv an der Verbesserung der internen Kostenrechnung arbeiten, um die effektiven Kosten der einzelnen staatlichen Leistungen eruieren und in verschiedenster Hinsicht vergleichen zu können, verbessern sie gleichzeitig auch die Möglichkeiten der ESTV, die Richtigkeit der internen Leistungs-Verrechnungen und Kostenumlagen zu überprüfen [16].

Die ESTV vertritt zurzeit die Meinung, dass innerhalb von Gemeinwesen Leistungen von steuerpflichtigen Dienststellen so lange der MWST nicht unterstellt werden, als diese den empfangenden Dienststellen nicht mittels Kostenumlagen belastet würden. Mit anderen Worten heisst dies, dass die-jenigen Gemeinwesen, welche ihre Kosten über eine transparente Kostenrechnung in den Griff bekommen wollen, bei der MWST unter Umständen mit massiven Mehrbelastungen "be-straft" werden. Abgesehen davon, dass die Verhinderung der Transparenz in den Kostenstrukturen der Gemeinwesen nun wirklich nicht zur Zielsetzung der MWST gehört, wird die Betrachtungsweise der ESTV auch vor dem Kriterium der Rechtsgleichheit kaum standhalten.

3.4 Schaffung einer künstlichen *taxe occulte* durch die Dienststellen-Besteuerung

Der Mechanismus der durch die Dienststellen-Besteuerung neu geschaffenen *taxe occulte* zu Lasten der Gemeinwesen soll ausgehend von einem einfachen Beispiel erklärt werden:

Eine kantonale Finanzkontrolle be-tätigt sich zum überwiegenden Teil mit den ihr zugewiesenen Aufgaben der Finanzaufsicht. Sie übernimmt jedoch immer wieder besondere Aufträge der Finanzberatung, z.B. von Stiftungen, gemeinnützigen Vereinen und an-deren Institutionen, welche aufgrund ihrer Zielsetzungen und Tätigkeitsfelder eng mit dem Kanton zusammen-arbeiten, von diesem jedoch juristisch unabhängig sind. Somit wird diese Fi-nanzkontrolle im System der Dienststellen-Besteuerung die Fr. 25000 Toleranz überschreiten und damit bei Vorhandensein einer aussagekräftigen Kostenrechnung für alle ihre Leistungen - auch denjenigen gegenüber allen anderen Dienststellen des gleichen Gemeinwesens - zu den verrechneten Preisen die MWST abzuliefern haben. Der Leistungsempfänger kann diese MWST - unabhängig davon, ob Dienststelle oder unabhängiger Dritter - nur dann wieder zurückfordern, wenn er erstens eine MWST-taugliche Rechnung erhält, zweitens selbst MWST-pflichtig ist und drittens ihm für diese Aufwandsposition der Vorsteuerabzug überhaupt zusteht. Da die meisten "Leistungsempfänger" der Finanzkontrolle Dienststellen mit überwiegend hoheitlichen Aufgaben sind (mögliche

wichtige Ausnahmen: Verkehrsbetriebe, Energie- und Wasserversorgung), wird ein sehr grosser Teil der zu bezahlenden MWST für das Gemeinwesen zu einer definitiven Steuerbelastung. Wenn die Finanzkontrolle ihre Leistungen trotz Kostenumlage nicht in Rechnung stellt, erreicht sie keine Minderung der von ihr zu bezahlenden MWST, sondern höchstens ein Verfallen allfälliger Vorsteueransprüche bei den Leistungsempfängern.

3.5 Das Gemeinwesen als Steuersubjekt

Diese - zumindest potentiell drohende - Steuerbelastung fällt bei einem Gemeinwesen, das die Dienststellenbesteuerung nicht akzeptiert und sich als ganzes Rechtssubjekt der MWST unterstellt, nicht an, da in diesem Fall interne Leistungen aus steuersystematischen Gründen nicht steuerbare Umsätze sind [17]. Dies gilt auch dann, wenn eine Kostenrechnung geführt wird.

Aus dieser steuersystematischen Optik erscheint es wenig verständlich, wie die ESTV die MWST im Bereich des Gemeinwesens in die Richtung Dienststellen-Besteuerung entwickeln konnte. Ein Blick über die Grenze zeigt denn auch, dass "dieser Schritt völlig neu und (...) im europäischen Ausland nicht bekannt" [18] ist. Auch die 6. EU-Richtlinie kennt die Dienststellen-Besteuerung nicht.

3.6 Anwendbarkeit der Regeln der Gruppenbesteuerung auf Gemeinwesen

Die ESTV geht mit der Dienststellen-Besteuerung so weit, dass sie ein ganzes Gemeinwesen als Steuersubjekt nur in einer Kann-Vorschrift und nur dann akzeptiert, wenn dieses einen Antrag auf Gruppenbesteuerung stellt [19] und sich damit den diesbezüglichen Regeln unterwirft.

Dieser Ansatz ist aus verschiedenen Gründen rechtlich fragwürdig:

- Sowenig wie eine Branchenbroschüre als "Unter-Wegleitung" zu einer Verordnung Steuersubjekte neu kreieren kann, besteht auf dieser Ebene die Möglichkeit, Rechtssubjekten, welche unternehmerische Umsätze erzielen, die Steuersubjekt-Eigenschaft nur unter strengeren Bedingungen und Auflagen als anderen Rechtssubjekten zu gewähren.
- Eine Gruppenbesteuerung macht nur da Sinn, wo rechtlich selbständige Unternehmen unter ein steuerliches Dach zusammengeführt werden sollen. Wo dieses rechtliche Dach von vornherein schon besteht, ist die Organschaft nicht erforderlich.
- Wenn die ESTV im Interesse der Gemeinwesen die Dienststellen-Besteuerung gewährt, ist dies als in Einzelfällen sinnvolle Ausnahmeregelung akzeptabel. Dieses Entgegenkommen kann jedoch nicht zur Folge haben, dass der Normalfall der Identität von Rechts- und Steuersubjekt zu einer restriktiven steuerlichen Behandlung führt. Die ESTV erweckt zumindest den Verdacht, dass sie die Anwendung der Regeln der Gruppenbesteuerung hier nur deshalb verlangt, um die von ihr - aus welchen Gründen auch immer - nicht gern gesehene Einheitsbesteuerung zu unterbinden.
- Zu guter Letzt kann die ESTV ein entsprechendes Gesuch um Gruppenbesteuerung dann, wenn sie sich an MWSTV 17 III sowie ihr eigenes Merkblatt zur Gruppenbesteuerung hält, gar nicht bewilligen, da dies nur möglich ist für eine Mehrheit von juristischen Personen [20].

Es ist für die Gemeinwesen von eminenter Bedeutung, nicht unter die Bestimmungen der Gruppenbesteuerung zu fallen, weil sonst - gemäss Merkblatt zur Gruppenbesteuerung Art. 13 - die internen Leistungen (das wären wohl diejenigen zwischen verschiedenen Dienststellen) "detailliert in Rechnung gestellt" werden müssten, was einen enormen administrativen Leerlauf auslösen würde. Zudem stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, dass die Pauschalsteuersätze für einzelne Dienststellen nur unter dem Regime der Dienststellen-Besteuerung und nicht unter demjenigen der Gruppenbesteuerung gewährt werden könnten. Wenn dagegen ein Gemeinwesen als ein Steuersubjekt und nicht als Gruppe auftritt, sollte einer Anwendung der Pauschalsteuersätze auf die externen Umsätze einzelner Dienststellen nichts im Wege stehen. Wohl steht der ESTV bei der Anwendung des

diesbezüglich relevanten MWSTV 47 III ein Ermessensspielraum offen, doch kann dieser nicht so weit gehen, dass Erleichterungen in der Steuerabrechnung, also die Anwendung der Pauschalsätze unter sachlich identischen Voraussetzungen das eine Mal gewährt werden und das andere Mal nicht. Ermessen ist nicht Recht zu Willkür.

4. 15-jährige Bindung der Gemeinwesen an die Abrechnungsmethode

In Anwendung von MWSTV 47 III gewährt die ESTV Unternehmen mit einem steuerbaren Umsatz bis Fr. 500000 die Möglichkeit, die Vorsteuer nicht detailliert, sondern über einen Pauschalsatz abzurechnen. Vom Pauschalsatz zur detaillierten Abrechnung kann je auf das Jahresende ge-wechselt werden, in umgekehrter Richtung nach sechs Jahren [21]. Gegenüber den Gemeinwesen und ihren Dienststellen gilt die obgenannte Um-satzlimite nicht. Wohl um nicht dem Vorwurf der Ungleichbehandlung ausgesetzt zu sein, setzte die ESTV dieFrist zum Wechsel vom oder zum Pauschalsatz bei den Gemeinwesen und ihren Dienststellen auf 15 Jahre fest [22].

Das Vorgehen ist verständlich, das Resultat als solches aber nicht überzeugend: In der jetzigen Anfangsphase bestehen Unklarheiten in einem Ausmass, dass von Gemeinwesen in MWST-Fragen Entscheide mit einem Zeithorizont von 15 Jahren ganz einfach nicht seriös gefällt werden können.

5. Schlussbetrachtungen

Die Hauptzielsetzungen der MWST bestehen in einer weitestmöglichen Besteuerung des Inland-Konsums, wo-bei die steuerpflichtigen Unternehmen dank des Vorsteuerabzuges keine definitiven Steuerbelastungen tragen sollen. Durch die Gleichbehandlung aller Unternehmen und die Eliminierung der *taxe occulte* ist eine weitestgehende Wettbewerbsneutralität auf nationaler und internationaler Ebene anzustreben. Schon diese grundlegenden Ziele sind hoch gesteckt, verlangen eine komplexe Gesetzgebung und sind nur mit Einschränkungen und gegen-über der WUST z.T. erheblichem zusätzlichen administrativen Aufwand erreichbar. Wenn versucht wird, über die MWST weitere Ziele anzustreben, entstehen zwangsläufig Wettbewerbsverzerrungen, Ungleichbehandlungen, zusätzliche Abgrenzungsschwierigkeiten und damit eine u.U. extreme Verkomplizierung des Systems.

Die Sonderregelungen im Gemeinwesen betreffend Dienststellen-Besteuerung, die Unterteilung in gleichartige und nicht-gleichartige Umsätze sowie die erweiterte Anwendung der Regeln der Gruppenbesteuerung entsprechen der MWST-Systematik nicht [23]. Die Folgen sind für die Gemeinwesen selbst, die mit ihnen in Konkurrenz stehenden Unternehmen und nicht zuletzt für die ESTV selbst unbefriedigend. Insbesondere der Ansatz, dass die Besteuerung der internen Leistungen davon abhängig sein soll, ob entsprechende Umlagen vorgenommen werden, ist ausserordentlich problematisch, weil dadurch die Einführung der Kostenrechnung im Gemeinwesen stark behindert wird. M.E. ist zu erwarten, dass die Einführung der Kostenrechnung schon mittelfristig in vielen Fällen zu Kosteneinsparungen und Effizienzsteigerungen führen wird, welche die Dimensionen der MWST-Belastung im Gemeinwesen bei weitem übersteigen.

Es ist klar, dass Gemeinwesen zur Hauptsache völlig andere Zielsetzungen verfolgen als privatwirtschaftliche Unternehmen, auf die die MWST ja auch ausgerichtet ist. Ihr Rechnungswesen ist deshalb i.d.R. grundlegend anders aufgebaut als dasjenige der privaten Unternehmen. In dieser Situa-tion brauchen die Gemeinwesen nicht schwierig zu handhabende Sonderregelungen, deren Konsequenzen zurzeit kaum abschätzbar sind, sondern pri-mär (zumindest für die Anfangsphase) eine gewisse Flexibilität zur Erreichung sachlich überzeugender MWST-Abrechnungen.

Genau für derartige Situationen ist MWSTV 47 III geschaffen worden. Die ESTV ist deshalb aufgerufen, die Möglichkeit von Vereinfachungen, Pauschalierungen und eventuell Schätzungen nicht in restriktiver Weise von Bedingungen abhängig zu machen, welche mit einer betraglich möglichst korrekten Ermittlung der MWST nichts zu tun haben.

In der Besteuerung der Gemeinwesen geht die Schweiz als einziger Staat in Europa

einen eigenen Weg, der mit den Grundzielsetzungen der MWST als System in Widerspruch steht. Es ist zu erwarten, dass die dadurch neu geschaffenen, ausschliesslich schweizerischen MWST-Probleme sowie die damit allenfalls verbundenen Reibereien mit der EU über kurz oder lang dazu führen, das selbstgewählte Sonderzüglein wieder aufzugeben. Es ist zu hoffen, dass dies eher früher als später geschieht. Dies soll jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass im Bereich der MWST der Gemeinwesen noch eine grosse Menge Denkarbeit zu leisten ist.

Anmerkungen

1 Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung Art. 8 II a 1.

2 MWSTV 17 IV erster Satz ist unglücklich formuliert: Ein hoheitlich auftretendes Gemeinwesen kann durchaus steuerpflichtig sein, wenn es neben der hoheitlichen Tätigkeit entsprechende unternehmerische Umsätze erzielt. Richtigerweise sollte deshalb von der Nicht-Steuerbarkeit hoheitlicher Umsätze gesprochen werden. Das ergibt sich auch daraus, dass unbestrittenermassen die Erträge privater Unternehmer für die Erbringung von an sie übertragenen hoheitlichen Aufgaben ebenfalls nicht steuerbar sind. Aus steuersystematischer Sicht gehört diese Regelung somit nicht zum Steuersubjekt (MWSTV 17) sondern zum Steuerobjekt, nämlich in die Liste der von der Steuer ausgenommenen Umsätze in MWSTV 14.

3 Sie bilden eine in sich geschlossene Thematik, auf die separat einzugehen wäre.

4 Auch bei dieser Bestimmung geht es meines Erachtens um die Frage, ob ein bestimmter Umsatz wegen des Kriteriums der Gleichartigkeit steuerbar ist oder nicht, und damit um eine solche des Steuerobjektes und nicht um eine solche des Steuersubjektes.

5 Ebenso: Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Haupt, Bern (...) 1995, Z 687 - 689 mit entsprechenden Beispielen.

6 Die "Toleranz" von Fr. 25000 ist in MWSTV 17 IV zweiter Satz nicht erwähnt, im Gegenteil ist dort die MWST nur dann nicht abzuliefern, wenn "ausschliesslich" Leistungen innerhalb oder zwischen den Gemeinwesen erbracht werden. Wie sich aus dem Kommentar zur MWSTV sowie ersten Entwürfen zur Branchenbroschüre ergibt, war mit ausschliesslich immer auch gemeint, dass keine Ausnahme zulässig sei. Wenn die ESTV in der definitiven Branchenbroschüre Gemeinwesen die genannte "Toleranz" akzeptiert, entspricht dies einer Grosszügigkeit, die andernorts vermisst wird, welche aber auch zu weiteren Wettbewerbsverzerrungen führt, was gemäss Kommentar zur MWSTV (S. 22) ja gerade hätte vermieden werden sollen.

7 Diese Beispiele stellen eine Abstrahierung der in der Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 8 dargestellten Formen gleichartiger Leistungen dar.

8 Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 21-24.

9 Ebenso Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 7, 4. Titel.

10 Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1992, S. 10 ff mit weiteren Verweisen.

11 Ebenso Locher P., Gutachten betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung gewerblicher Leistungen des Gemeinwesens an Private sowie interner Verrechnungen, erstellt für den schweizerischen Städteverband, Bern, Januar 1995, S. 9-12.

12 Metzger Dieter, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1982, inkl. Ergänzungen 1983-1993 RZ 156, ASA 31 514ff.

13 Ebenso Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 8f.

14 Ebenso Locher, der in seinem Gutachten (zit. a.a.O.) S. 16, von einem "Folgefehler" spricht.

15 Ebenso Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 10.

16 Gemäss Wegleitung Z 952 nimmt sich die ESTV das Recht, in die interne Betriebsrechnung Einsicht zu nehmen.

17 Die Erkenntnis, dass die Aufspaltung von z.T. steuerbaren, z.T. von der Steuer ausgenommenen Umsätzen auf verschiedene Rechtssubjekte mit intensivem Leistungsaustausch zu einer massiven *taxe occulte* führen kann, haben Banken und Versicherungen schon längst gewonnen. Sie haben deshalb alles unternommen, um die Organschaft (Grup penbesteuerung) in die MWSTV zu bekommen. Als Konsequenz werden konzerninterne Leistungen nicht als steuerbarer Umsatz erfasst und entsprechende definitive Steuerbelastungen eliminiert.

18 Locher Gutachten (zit. a.a.O.) S. 10.

19 Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 9.

20 Ebenso Locher, Gutachten (zit. a.a.O.) S. 13 mit weiteren Verweisen.

21 ESTV-Broschüre Saldosteuersätze S. 3.

22 Branchenbroschüre Gemeinwesen S. 24.

23 Dies gilt auch für die Sonderbehandlung bei den Subventionen. Auf diese Problematik konnte hier aus Platzgründen nicht eingegangen werden.

Verweise [mwst.com](#) [Gerhard Schafroth](#),
(): [TVA: des pièges pour les collectivités publiques](#) ((5.1995)

Zeiger (): [mwst.com](#) [Der Schweizerische Bundesrat](#),
[Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer \(MWSTV\)](#)
 (22.6.1994)
[Art. 30 Abs. 6](#)
[mwst.com](#) [Art. 17 Abs. 4](#)
[mwst.com](#) [Art. 26 Abs. 6 lit. a](#)
[mwst.com](#) [Art. 26 Abs. 6 lit. b](#)

[mwst.com](#) [Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer](#),
[Stichwortverzeichnis zur Mehrwertsteuer \(alte Version zur MWSTV\)](#) (
[Dienststelle](#) (
[mwst.com](#) [Gemeinwesen](#) (

SLN [Publikationsverzeichnis zur Mehrwertsteuer nach Art der Publikation](#)
4.2. [Fachartikel und -aufsätze](#) (