

LEISTUNGS-AUFTRAG UND SOZIALLEISTUNG

Fragezeichen zum BGE 2A. 273/2004

GERHARD SCHAFROTH

In seinem Urteil vom 1.9.2005 [1] betreffend Eskamed AG [2] stellt sich das Bundesgericht auf den Standpunkt, dass Leistungsaufträge von Bund, Kantonen und Gemeinden und indirekt erbrachte Sozialleistungen der MWST unterliegen können. Bei welchen Leistungsaufträgen und bei welchen Sozialleistungen riskieren die Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden nun MWST-Belastungen?

1. SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG

Dem *Bundesgerichtsentscheid (BGE)* liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Zur Unterstützung der Drogensüchtigen liess der Kanton Basel-Landschaft in der Stadt Basel durch die Eskamed während mehrerer Jahre ein Gassenzimmer betreiben. Drogensüchtige konnten dort in einem geschützten Raum Drogen konsumieren, erhielten gratis medizinische und psychologische Betreuung sowie saubere Spritzen und gegen ein kleines Entgelt eine minimale Verpflegung. Die rechtliche Basis dazu bildete – soweit hier relevant – ein Vertrag von 1993 zwischen dem Kanton Basel-Landschaft und der Eskamed. Darin verpflichtete sich diese zur Führung des Gassenzimmers im Rahmen einer detaillierten Leistungsbeschreibung und der Kanton Basel-Landschaft zur Entrichtung eines jährlichen Pauschalbetrages.

Zur Diskussion stehen in diesem Urteil zwei grundlegende Fragen der *Mehrwertsteuer (MWST)*:

- Handelte Eskamed im Rahmen eines Leistungsauftrages, welcher gemäss Art. 33 VI b MWSTG (*Mehrwertsteuergesetz*) der Subvention gleichgestellt ist und deshalb der MWST nicht unterliegt?
- Wenn das nicht der Fall ist, erbringt Eskamed eine steuerausgenommene Sozialleistung im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG?

2. LEISTUNGS-AUFTRAG

2.1 Beurteilung durch das Bundesgericht. Auf den vorliegenden Fall war noch die bundesrätliche Verordnung über

die MWST vom 22. 6. 1994 anwendbar. Das Bundesgericht ist zum Schluss gekommen, dass nach diesem (alten) Recht keine Subvention vorliegt, sondern Eskamed eine entgeltliche Leistung erbracht hat. Das Bundesgericht hat sich allerdings – ohne dass es dies hätte tun müssen, in begrüssenswerter Weise – auch zur Frage geäußert, ob die Leistung von Eskamed als solche im Rahmen eines Leistungsauftrages im Sinne von Art. 33 VI b. MWSTG zu betrachten ist. Damit wäre die Zahlung von Basel-Landschaft einer Subvention gleichgestellt und nicht als Entgelt zu behandeln. Die nachfolgende Analyse bezieht sich ausschliesslich auf das heute in Kraft stehende MWSTG und nicht auf die vorausgehende Bundesratsverordnung.

Art. 33 VI b MWSTG lautet:

«Nicht zum Entgelt gehören: (...) Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden (...).»

Bei der Auslegung dieser Bestimmung und insbesondere des darin enthaltenen Begriffs des Leistungsauftrages nimmt das Bundesgericht im wesentlichen folgenden Standpunkt ein:

- Der MWST unterliegen entgeltliche Leistungen. Subventionen unterstützen, fördern oder mildern finanzielle Belastungen, sind aber nicht direkte Gegenleistungen für die Leistung oder das Verhalten des Subventionsempfängers, d. h. sie sind nicht Entgelt und unterliegen folglich der MWST nicht.
- Sobald ein finanzieller Beitrag die Abgeltung einer ganz bestimmten Leistung des Beitragsempfängers darstellt, liegt ein Leistungsaustausch vor und damit ein Entgelt im Sinne der MWST. Die Bezeichnung der Abgeltung ist dabei bedeutungslos. Entscheidend ist einzig die Frage des Leistungsaustausches. Dies gilt auch für Beiträge die unter dem Titel «Subvention» oder Abgeltung eines «Leistungsauftrages» verwendet werden.

2.2 Kritische Analyse des Standpunktes des Bundesgerichts. Wenn eine Subvention ein bestimmtes Verhalten «fördern und unterstützen» will und das bis zu einem gewissen Grad auch erreicht (sonst wäre sie ja sinnlos), besteht offensichtlich ein Kausalzusammenhang zwischen dem konkreten individuellen Verhalten des Subventionsempfängers und der Subvention. Subventionen ohne jegliche Gegenleistung gibt es nicht. Der Kausalzusammenhang zwischen dem Beitrag und dem Verhalten des Beitragsempfängers allein kann also nicht entscheidend dafür sein, ob ein Beitrag als Entgelt für eine Gegenleistung anzusehen ist oder nicht.

Auch das Kriterium der Freiwilligkeit des Verhaltens des Subventionierten hilft wenig bei der Abgrenzung der Sub-



GERHARD SCHAFROTH,
DR. IUR., ANWALT, DIPL.
STEUEREXPERTE, PARTNER,
SWISSVAT AG, MITGLIED
DES KOMPETENZZENTRUMS
MWST DER TREUHAND-
KAMMER, ZÜRICH
GERHARD.SCHAFROTH@
SWISSVAT.CH

vention von der entgeltlichen Leistung. Einerseits ist der Abschluss von Leistungs- und Subventionsverträgen in gleicher Weise freiwillig. Andererseits ist die Abgeltung sowohl beim Subventions- als auch beim Leistungsvertrag in aller Regel nur dann geschuldet, wenn die entsprechende Gegenleistung erbracht oder das verlangte Verhalten tatsächlich an den Tag gelegt wurde.

Das entscheidende Abgrenzungskriterium für die Entgeltlichkeit bei Subventionen nach bisheriger Praxis und Rechtsprechung zur MWST ist denn auch nicht die Kausalität zwischen Abgeltung und Leistung allein, sondern, wie eng der kausale Zusammenhang zwischen Abgeltung und Leistung erscheint. Beim Abschluss eines zivilrechtlichen Kaufvertrags, Werkvertrags oder Auftrags mit Leistungsumschreibung und Zahlungsverpflichtung der Gegenpartei ist der Kausalzusammenhang derart eng, dass die Entgeltlichkeit nach heutiger Rechtsauffassung ausser Zweifel steht. Umgekehrt ist nach heutiger Rechtsauffassung der Kausalzusammenhang etwa bei Landwirtschaftssubventionen normalerweise derart schwach, dass typischerweise keine Entgeltlichkeit angenommen wird, auch wenn ein klarer Kausalzusammenhang zwischen Subvention und Verhalten des Subventionsempfängers besteht. Die Schwierigkeit besteht nun darin, dass ein Kriterium zur Quantifizierung des Kausalzusammenhangs nicht bekannt ist. Die Folge sind zwangsläufig subjektiv geprägte und damit willkürliche Beurteilungen, Entscheide und Urteile. Der Vorschlag des Bundesgerichtes, dass «im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden (sei), ob ein Leistungsaustausch vorliege oder nicht», bringt diese Schwierigkeit deutlich zum Ausdruck und hilft nicht wirklich weiter.

Insbesondere im Rahmen der MWST als Selbstveranlagungssteuer ist es rechtstaatlich bedenklich, wenn zwischen dem Entscheid über die Erteilung eines Leistungsauftrages und seiner endgültigen MWST-rechtlichen Beurteilung durch das Bundesgericht – wie im vorliegenden Fall – 12 Jahre verstreichen können. Und dies bei einer derart unsicheren Situation.

Hinzu kommt, dass im Zuge der allgemeinen Effizienzsteigerung des Einsatzes der öffentlichen Mittel die Anzahl der Auslagerungen von öffentlichen Aufgaben im Rahmen von Leistungsaufträgen derzeit stark zunimmt. Gleichzeitig werden die Leistungsumschreibungen immer konkreter, damit die effiziente Verwendung der eingesetzten öffentlichen Mittel wirklich durchgesetzt werden kann. Dies bedeutet unter der vorgegebenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zwangsläufig, dass künftig immer mehr Leistungsaufträge der MWST unterliegen [3].

2.3 Wille des Gesetzgebers. Diese Entwicklung hat der Gesetzgeber vorausgesehen, als er im Rahmen der Einführung des MWSTG per 1.1. 2001 den Begriff des Leistungsauftrages in Art. 33 VI b. MWSTG neu einführte und der Subvention gleichstellte. Er hat damit deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er bei den Leistungsaufträgen über die bisherigen Grenzen der Subvention hinausgehen wollte. Dazu die entscheidende Passage aus der Parlamentsberatung von Nationalrat Stucky (Kommissionssprecher):

«In der letzten Zeit ist die öffentliche Hand ja mehr und mehr dazu übergegangen, statt Subventionen zu zahlen, Leistungsaufträge zu erteilen und diese dann teilweise mit einem festen Betrag und teilweise mit einem Betrag, der von dieser Leistung abhängig gemacht wird, abzugelten. Nun hat die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Leistungsaufträge zu Mandaten erklärt und gesagt, wenn die öffentliche Hand ein Mandat gebe, dann unterstehe sie der Steuerpflicht, weil es ja Leistung und Gegenleistung enthalte. (...) Wir müssen nun eine Ordnung finden, bei der keine Steuerpflicht mehr besteht. Wir haben sie gefunden, indem Leistungsaufträge der öffentlichen Hand der Subvention gleichgestellt werden [4].»

Die in der gleichen Debatte anschliessend von Bundesrat Villiger geäusserte gegenteilige Meinung [5], auf die sich das Bundesgericht in seinem Urteil betreffend Eskamed stützt, kann schwerlich als Wille des Gesetzgebers bezeichnet werden, da aufgrund der Grundsätze der Gewaltenteilung in der Schweiz das Parlament als Gesetzgeber zu betrachten ist und nicht der Bundesrat.

Trotz der Gesetzesänderung argumentiert das Bundesgericht, Abgeltungen für Leistungsaufträge seien nur dann Nicht-Entgelt, wenn sie sich als Subvention qualifizieren liessen. Hätte der Gesetzgeber dies tatsächlich gewollt, hätte er die neue Bestimmung gar nicht einführen müssen. Zudem ist der Begriff des Leistungsauftrages gerade dadurch defi-

«Der Leistungsauftrag im Sinne von Art. 33 VI b. MWSTG ist die gesetzlich begründete, öffentlich-rechtliche Übertragung einer öffentlichen Aufgabe.»

niert, dass darin die zu erbringende Leistung und die dafür zu bezahlende Abgeltung im Gegensatz zur Subvention detailliert geregelt sind.

2.4 Vorschlag für eine alternative Auslegung von Art. 33 VI b. MWSTG. In seiner Analyse zur Abgrenzung des Leistungsauftrages hat Gerhard Hauser [6] als sinnvoll erscheinende Kriterien für die Abgrenzung des Leistungsauftrages dessen öffentlich-rechtliche Gesetzesgrundlage und seine öffentlich-rechtliche Ausgestaltung herausgearbeitet. Die Idee dahinter ist folgende: Wenn ein Gemeinwesen auf dem Markt Leistungen bezieht, erfolgt dies in der Form zivilrechtlicher Verträge, welche typischerweise der MWST unterliegen. Wenn es dagegen öffentliche Aufgaben ausgliedert, so geschieht dies typischerweise mittels Leistungsaufträgen im Sinne von Art. 33 VI b. MWSTG. Dies ist ein öffentlich-rechtlicher Vorgang, welcher gestützt auf eine Gesetzesgrundlage typischerweise mittels öffentlich-rechtlichem Vertrag geschieht.

Diese Überlegungen führen zu folgender möglichen Begriffsdefinition: Der Leistungsauftrag im Sinne von Art. 33 VI b. MWSTG ist die gesetzlich begründete, öffentlich-rechtliche Übertragung einer öffentlichen Aufgabe.

Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- a) Im Gegensatz zur Subvention, bei der die Entgeltlichkeit definitionsgemäss nicht vorliegen darf, ist diese beim Leistungsauftrag belanglos. Dennoch ist der Leistungsauftrag gemäss Art. 33 VI b. MWSTG in seinen Wirkungen der Subvention gleichzustellen. Das heisst, der Leistungserbringer schuldet beim Leistungsauftrag auf seinen Einnahmen keine Umsatzsteuer, darf aber auf den damit verbundenen Auslagen – gleich wie bei der Subvention – auch keine Vorsteuer geltend machen.
- b) Im Gegensatz zur Subvention, die unterstützen, fördern oder mitfinanzieren soll, enthält der Leistungsauftrag typischerweise eine klare Umschreibung der Leistung, welche zu erbringen ist. Ob im Einzelfall eine Subvention oder ein Leistungsauftrag vorliegt, ist aufgrund der aufgezeigten Kriterien zu entscheiden. Die dabei nach aussen konkret verwendeten Begriffe sind nicht entscheidend.
- c) Der Einbruch ins System der Besteuerung entgeltlicher Leistungen ist durch die aufgezeigten Kriterien – (a) Gesetzesgrundlage und (b) öffentlich-rechtliche Ausgestaltung – klar abgegrenzt. Damit kann gegenüber der bisher unklaren Grenzziehung bei den Leistungsaufträgen eine wesentliche Steigerung der Rechtssicherheit erreicht werden. Dies ist angesichts der zunehmenden Anzahl von Leistungsaufträgen für die MWST-Verwaltung selbst, die erteilenden Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die Leistungserbringer gegenüber früher eine wesentliche Verbesserung. Insbesondere im System der Selbstveranlagung ist diese Rechtssicherheit von besonderer Bedeutung.
- d) Der Inhalt der ausgegliederten öffentlichen Aufgaben ist irrelevant. Typischerweise werden Leistungsaufträge in den Bereichen Bildung, Gesundheit, Soziales und Verkehr erteilt.
- e) Die Beseitigung der derzeitigen Besteuerung entgeltlicher Leistungsaufträge führt zu einer Reduktion der indirekten MWST-Belastung der betreffenden Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und damit zur Reduktion eines erheblichen administrativen und finanziellen Leerlaufs innerhalb der öffentlichen Hand.
- f) Und zu guter Letzt wird durch diese Begriffsbildung der Wille des Gesetzgebers umgesetzt.

Das bedeutet anhand konkreter Beispiele:

- a) Überträgt ein Kanton, gestützt auf ein kantonales Gesundheitsgesetz, im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Leistungsauftrages die eigene gesetzliche Verpflichtung zur Überwachung des Gesundheitszustandes der Kantonsbevölkerung an ein Universitätsinstitut, so ist die dafür geleistete Abgeltung (ob pauschal oder gestützt auf einen detaillierten Leistungs- oder Kostennachweis) als Entgelt zu betrachten. Darauf ist die MWST aber aufgrund von Art. 33 VI b. MWSTG nach der hier vertretenen Meinung nicht geschuldet. Nach der Argumentation der heutigen Praxis der MWST-Verwaltung und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt wohl das Gegenteil.
- b) Beauftragt ein kantonales RAV (Regionale Arbeitsvermittlung) – gestützt auf eine entsprechende Gesetzesgrundlage und im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Leistungsauftrages, gegen Abgeltung der Kosten – ein Unternehmen oder

einen Verein, Arbeitslose zu betreuen, mit einfachen Arbeiten zu beschäftigen, bei den Stellenbewerbungen zu unterstützen und deren Reintegration gezielt zu fördern, so ist dies als entgeltlicher Leistungsauftrag nach der hier vertretenen Auslegung von Art. 33 VI b MWSTG nicht steuerbar. Nach der Argumentation der MWST-Verwaltung und bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Fall Eskamed gilt wohl das Gegenteil. Allerdings entsteht die komplette Verwirrung und Verunsicherung, wenn die MWST-Verwaltung in BB 21 Z. 9.2.2 ausführt:

«Beiträge der öffentlichen Hand an die Trägerorganisationen für im eigenen Namen durchgeführte Arbeitslosenprojekte unterliegen – auch wenn sie vertraglich an die Erfüllung der entsprechenden öffentlichen Aufgabe im Sozialbereich gebunden sind – nicht der MWST.»

2.5 Konsequenzen und Massnahmen aufgrund des Eskamed-Urteils. Für alle Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, welche Leistungsaufträge an Aussenstehende erteilen, besteht damit Handlungsbedarf:

- a) Beim Abschluss von neuen Leistungsaufträgen ist aus praktischen Gründen, d.h. zur Vermeidung unnötiger Diskussionen der Wahl des Wortlautes besondere Beachtung zu schenken. Die Subvention, d.h. die Unterstützung, die Förderung oder die Minderung der finanziellen Belastung ist nicht Entgelt und kann damit der MWST nicht unterliegen, so dass sich diesfalls die aufgezeigten MWST-Fragen gar nicht stellen.
- b) Bei bestehenden Leistungsaufträgen, welche Entgeltscharakter haben, ist zu überprüfen, ob eine steuerbare oder eine steuerausgenommene Leistung erbracht wird. Im ersteren Fall betrachtet die MWST-Verwaltung die MWST als geschuldet. Damit stellt sich die Frage nach der Steuerentrichtung mit einem allfälligen Vorbehalt oder der Nichtentrichtung mit einem ausdrücklichen Hinweis. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine vorbehaltlose Zahlung bei einer späteren Praxisänderung nicht mehr zu einer Rückerstattung der Steuer berechtigt. Auf der anderen Seite kann bei Nicht-Entrichtung ohne ausdrücklichen Hinweis an die MWST-Verwaltung der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt sein.
- c) Da eine allfällige Steuerschuld bei den Leistungserbringern anfällt und nicht beim beauftragenden Gemeinwesen, erscheint es sinnvoll, dass die beiden Parteien des Leistungsauftrages das weitere Vorgehen gegenseitig abstimmen. In vielen Fällen dürfte es sich für das Gemeinwesen nicht vermeiden lassen, eine nachträglich erkannte MWST-Belastung auch ohne diesbezügliche Vertragsklausel nachzuentrichten, um künftig überhaupt noch entsprechende Leistungsaufträge erteilen zu können.

Der MWST-Verwaltung steht es jederzeit frei, aufgrund des Fortschreitens der Rechtsentwicklung und der Veränderung des politischen Umfeldes seine Verwaltungspraxis neuen Erkenntnissen anzupassen. Im Bereich der Leistungsaufträge erscheint eine entsprechende Praxisänderung unabhängig von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wünschenswert.

3. Sozialleistung

Nachdem das Bundesgericht somit zum Schluss gelangt ist, dass Eskamed eine entgeltliche Leistung erbracht habe, stellt sich in einem weiteren Schritt die Frage, ob die Führung des Gassenzimmers eine steuerbare oder eine steuerausgenommene Leistung darstellt.

3.1 Beurteilung durch das Bundesgericht. Der im vorliegenden Fall anwendbare Art. 14 Ziff. 7 MWSTV der bundesrätlichen Verordnung vom 22. 6. 1994 ist sprachlich nicht identisch mit dem heute gültigen Art. 18 Ziff. 8 MWSTG. Letztere Bestimmung lautet:

«Von der Steuer sind ausgenommen: (...) Umsätze, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, (...)»

Der Unterschied im Wortlaut zwischen der Verordnung und dem Gesetz ist unbestrittenermassen kein inhaltlicher, so dass nachfolgend ausschliesslich auf die heute gültige Gesetzesbestimmung vertieft eingegangen werden kann.

Unbestritten ist in der Praxis, Rechtsprechung und Literatur auch, dass der Wortlaut der Bestimmung (in der Verordnung wie im Gesetz) insofern etwas unglücklich gewählt ist, als dass nicht alle Leistungen dieser Einrichtungen steuerausgenommen sein sollen, sondern nur diejenigen im Bereich der Sozialfürsorge und -hilfe.

Unbestritten ist des weiteren, dass die Leistung des Führens eines Gassenzimmers eine steuerausgenommene Leistung ist [7].

Die MWST-Verwaltung selbst hat dies in der heute gültigen Branchenbroschüre Nr. 21, Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen, Ziff. 2.7.1 publiziert:

«Die Betreuung von Obdachlosen, Suchtabhängigen usw. einschliesslich deren Verpflegung in Gassenzimmern, Fixerräumen usw. sind von der Steuer ausgenommen.»

Dass das Führen des Gassenzimmers in Basel durch Eskamed dennoch eine steuerbare Leistung sei, begründet das Bundesgericht damit, dass Eskamed seine Leistung vertraglich an den Kanton Basel-Landschaft geleistet habe und nicht an die Drogensüchtigen – jedenfalls soweit dies die Abgeltung durch den Kanton betrifft. Sozialleistungen im Sinne dieser Bestimmungen könnten jedoch nur vorliegen, wenn sie unmittelbar an die Bedürftigen erbracht würden.

Die Steuerausnahmen gemäss Art. 14 MWSTV resp. Art. 18 MWSTG seien als Ausnahmen von der allgemeinen Besteuerung restriktiv auszulegen. Das heisst, dass nur die direkt und unmittelbar den Bedürftigen erbrachten Sozialleistungen steuerausgenommen seien, nicht dagegen die «Vorumsätze», die an Dritte erbracht würden.

3.2 Kritische Analyse des Standpunkts des Bundesgerichts. Folgende Überlegungen sprechen gegen diese Argumentation des Bundesgerichts:

3.2.1 «Richtige» Auslegung der Steuerausnahmen von Art. 18 MWSTG. Indem der Gesetzgeber die Steuerausnahmen von Art. 18 MWSTG einführt, hat er diese auch gewollt. Und zwar präzise so, wie er sie formuliert hat. Wenn die MWST-Verwaltung und das Bundesgericht die Ausnahmen restriktiv auslegen, heisst dies nichts anderes, als dass das Finanzbedürfnis des

Fiskus über der Zielsetzung der sachlich richtigen, hauptsächlich von der Zielsetzung der Norm vorgegebenen Auslegung stehen soll. Dies widerspricht ganz offensichtlich der langjährigen gefestigten Praxis des Bundesgerichts bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe. Selbst das Bundesgericht hat diesen Zusammenhang in einem aktuellen Urteil betreffend einer Steuerausnahme von Art. 18 MWSTG anerkannt wenn es schreibt:

«(...) Im übrigen sind aber Ausnahmegesetze weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln «richtig» auszulegen [8].»

Die Zielsetzung von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG ist die Steuerentlastung der Sozialhilfe und damit eine indirekte Unterstützung der Bedürftigen. In gleicher Weise wie die Verbrauchssteuer bei den steuerpflichtigen Unternehmen erhoben wird, aber den Verbrauch belasten soll, setzt die Steuerausnahme bei den Einrichtungen der Sozialhilfe ein, soll aber in der Wirkung den Bedürftigen zugute kommen. Wirtschaftliches Ziel der Norm ist damit nicht die Entlastung der Einrichtungen der Sozialfürsorge, sondern die Entlastung der Sozialhilfeempfänger.

Die restriktive Auslegung von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG, wie sie im Fall Eskamed vorgenommen wird, erscheint deshalb in vollem Widerspruch mit der Zielsetzung der Norm und damit als nicht zulässig.

Entscheidend für die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG gemäss Zielsetzung dieser Norm ist sinnvollerweise nicht die Vertragsstruktur der Leistungserbringung, sondern die Beantwortung der Frage, ob die Leistung physisch direkt an die Bedürftigen geht oder nicht. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass Eskamed seine Leistungen physisch unmittelbar an die Drogensüchtigen geleistet hat.

3.2.2 «Vorumsatz». Das MWSTG kennt den Begriff des «Vorumsatzes» nicht. Es handelt sich dabei um eine Wortbildung von MWST-Verwaltung und Bundesgericht, durch die in einer Art standardisierter Auslegung der Steuerausnahmen von Art. 18 MWSTG zum Ausdruck gebracht werden soll, dass nur die letzte Stufe der Leistungserbringung vor dem Konsum steuerausgenommen sein soll und nicht auch die vorausgehenden «Vorumsätze».

Dieses Vorgehen ist aus folgenden Gründen problematisch: a) Art. 18 MWSTG bezieht sich auf die Steuerbarkeit der Leistung, also das Steuerobjekt. Dabei kann es durchaus Konstellationen geben, bei denen die Steuerausnahme von Elementen des Subjekts des Leistungserbringers oder des Leistungsempfängers abhängt. So erscheint es durchaus überzeugend, die Steuerausnahme medizinischer Leistungen gemäss Art. 18 Ziff. 3 MWSTG oder die Versicherungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 18 MWSTG von Qualifikationsmerkmalen des Leistungserbringers abhängig zu machen. Das Gleiche gilt bei den kulturellen Leistungen, die gemäss Art. 18 Ziff. 14 MWSTG unmittelbar an das Publikum erbracht werden müssen, um von der Steuer ausgenommen zu sein. Der Gesetzgeber ist also durchaus in der Lage zu entscheiden, wann er eine Leistung als solche und wann er sie im Zusammenhang mit subjektiven Elementen beim Leistungserbrin-

ger oder beim Leistungsempfänger von der Steuer ausnehmen will. Dass nun über das Konstrukt des «Vorumsatzes» die Steuerausnahme beim Steuerobjekt generell von der Tatsache abhängig gemacht werden soll, dass das Subjekt des Leistungsempfängers die Leistung selber «konsumiert», ist eine Auslegung von Art. 18, welche das Gesetz nicht in allgemeiner Weise vorsieht. Dass der Gesetzgeber je so etwas gewollt hätte, kann das Bundesgericht nicht nachweisen.

b) Das Bundesgericht wendet den Begriff des «Vorumsatzes» nicht konsequent an. So ist unbestritten, dass eine Darlehensgewährung gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWST über beliebig viele Stufen steuerausgenommen ist. Das Gleiche gilt für die Vermietung, Untervermietung, Unter-Untervermietung usw. von Liegenschaften gemäss Art. 18 Ziff. 21 MWSTG. Ebenso gelten die über mehrere vertragliche Stufen erbrachten Ausbildungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 11 MWSTG als steuerausgenommen [9]. Das Gleiche gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für die Weiterverrechnung von medizinischen Leistungen [10] und die Weiterverrechnung von Versicherungsleistungen [11]. Unter diesen Umständen in allgemeiner Weise von der Steuerbarkeit des «Vorumsatzes» steuerausgenom-

«Indem der Gesetzgeber die Steuerausnahmen von Art. 18 MWSTG einführt, hat er diese auch gewollt.»

mener Leistungen zu sprechen, erscheint kaum überzeugend. c) Wie problematisch das Konstrukt des «Vorumsatzes» ist, lässt sich auch daran erkennen, dass die MWST-Verwaltung unter diesem Titel nun offenbar ein weiteres Anwendungsgebiet gefunden hat: die Jugendbetreuung. Diese ist gemäss Art. 18 Ziff. 9 wie die Sozialleistung von der Steuer ausgenommen. Kinderkrippen, Kinder-Mittagstische, Jugend- und Sportvereine usw. werden jedoch – analog Eskamed – zu einem guten Teil von der öffentlichen Hand finanziert, aber von privaten Organisationen betrieben. Dabei bestehen i. d. R. sehr detaillierte Vorgaben, wie die finanziellen Mittel einzusetzen sind. Es ist zu hoffen, dass hier nicht noch einmal ein Verfahren bis zum Bundesgericht durchgezogen werden muss.

d) Dass die Steuerbarkeit des «Vorumsatzes» im Falle der Eskamed den Normzweck der Steuerentlastung von Sozialleistungen geradezu verunmöglicht, zeigt ein weiterer Zusammenhang: Die Drogenabhängigen und Obdachlosen sind unter anderem dadurch gekennzeichnet, dass sie nur über wenig finanzielle Mittel verfügen. Sie haben damit gar nicht die Möglichkeit, in den Genuss der Steuerausnahme zu gelangen, da die an sie erbrachten Sozialleistungen von der öffentlichen Hand bezahlt werden. Das bewirkt aber, dass in diesem Fall der Steuerausnahme gar keine Stufe mehr von der Steuer ausgenommen ist. Dies kann nicht der Sinn von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG sein.

Von einem Grundsatz der Steuerbarkeit des «Vorumsatzes» steuerausgenommener Leistungen – wie dies das Bundesgericht darstellt – kann somit in Tat und Wahrheit nicht die Rede sein. Der Begriff des «Vorumsatzes» kann getrost – und

ohne Verlust für die korrekte Umsetzung des MWSTG – wieder vergessen werden [12].

Damit entfällt allerdings das einzige Argument des Bundesgerichts, um die Leistung von Eskamed als steuerbar zu bezeichnen.

3.2.3 *Verbindlichkeit der Publikation der MWST-Verwaltung.* In BB. 21, Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen, Ziff. 2.1.2 erklärt die MWST-Verwaltung:

«Handelt es sich um Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit und werden diese teilweise oder vollumfänglich durch die öffentliche Hand bezahlt, so unterliegen die entsprechenden Beiträge auch dann nicht der Steuer, wenn der Empfänger vertraglich an die Erfüllung der entsprechenden öffentlichen Aufgabe im Sozialbereich gebunden ist.»

Und in Ziff. 2.7.1 der gleichen Broschüre erklärt die MWST-Verwaltung die

«Betreuung von (...) Suchtabhängigen (...) in Gassenzimmern (...) von der Steuer ausgenommen.»

Dabei macht die MWST-Verwaltung in dieser Publikation keinerlei Hinweis, dass diese Ausnahme bei «Vorumsätzen» nicht gelten soll.

Angesichts der Tatsache, dass ein grosser Teil der Gassenzimmer in der Schweiz nicht von der öffentlichen Hand selber, sondern i. d. R. von Vereinen oder Stiftungen in gleicher vertraglicher Struktur wie bei der Eskamed betrieben werden, erscheint es sachlich unhaltbar und gegen Treu und Glauben verstossend, wenn die MWST-Verwaltung – nun geschützt durch das Bundesgericht – diese Publikation gerade bei Eskamed nicht anwenden will. Was taugt im System der Selbstveranlagung eine Publikation der MWST-Verwaltung, wenn diese selber durch ungenannte Zusatzbedingungen, klare eigene Aussagen ins Gegenteil umkehren darf? Mit Treu und Glauben im Verkehr der MWST-Verwaltung mit den Steuerpflichtigen hat das jedenfalls wenig zu tun.

Dies ist vor allem deshalb besonders stossend, weil die MWST-Verwaltung spätestens seit 1997 weiss, dass viele Gassenzimmer und ähnliche Institutionen rechtlich in gleicher Weise strukturiert sind wie die Eskamed. Dennoch hat sie mehreren dieser Institutionen schriftlich bestätigt, dass ihre fremdfinanzierten Leistungen in Gassenzimmern von der Steuer ausgenommen sind. Diese Praxis gilt bis heute uneingeschränkt. Einzig Eskamed wurde herausgeplückt und besteuert.

Warum sich das Bundesgericht zu dieser Problematik nicht geäussert hat, ist nicht bekannt.

3.2.4 *Gemeinnützigkeit der Leistungserbringer von Sozialleistungen.*

Ein von der MWST-Verwaltung im Fall Eskamed als entscheidend beurteiltes Kriterium war zudem, dass nur gemeinnützige Institutionen von der Steuerausnahme der «Sozialfürsorge und Sozialhilfe» sollen profitieren können. Darunter fallen lediglich die bei den direkten Steuern befreiten juristische Personen (Vereine, Stiftungen). Eskamed als grundsätzlich gewinnstrebige Aktiengesellschaft, sollte somit nicht unter diese Bestimmung fallen können. Da das Bundesgericht in Erwägung 4.2.1 seines Urteils ausdrücklich festhielt, dass Eskamed im Rahmen des Verkaufs von Lebensmitteln und Getränken zu günstigen Preisen an die Bedürftigen Lei-

stungen der Sozialhilfe erbracht hat, welche «(...) von der Steuer klarerweise ausgenommen (...)» sind, dürfte das Kriterium der Gewinnstrebigkeit bei der Anwendung von Art. 18 Ziff. 8 keine Rolle mehr spielen. Dies ist insbesondere für die zahlreichen Einzelunternehmen im Sozialbereich von grosser Bedeutung. Es ist zu hoffen, dass diese Erkenntnis auch tatsächlich in die Praxis der MWST-Verwaltung umgesetzt wird.

Problematisch ist allerdings in diesem Zusammenhang auch die Argumentation des Bundesgerichts, dass die Abgabe von Verpflegung und Getränken zu günstigen Preisen an Bedürftige in separaten Verträgen – ohne jede weitere Einschränkung – als steuerausgenommene Sozialhilfe betrachtet wird. Wäre dies tatsächlich richtig, würden sich enorme neue Abgrenzungsfragen etwa im Bereich von Lebensmittel-Discountern ergeben. Für den vorliegenden Fall ist diese Überlegung allerdings ohne Bedeutung.

3.3 Vorschlag für eine alternative Auslegung von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG. Um dem allfälligen Vorwurf wenig konstruktiver Kritik entgegenzutreten, sei hier noch der Versuch unternommen, einen konkreten Vorschlag für eine Auslegung von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG zu machen, welcher der Zielsetzung der Bestimmung gerecht wird.

Sozialleistungen lassen sich durch folgende Kriterien definieren:

- a) Sie werden erbracht durch Institutionen, welche sich – vielleicht neben anderem – auf die Betreuung von Sozialfällen spezialisiert haben, in diesem Bereich also eine konkrete besondere Sachkompetenz aufweisen.
- b) Sie werden typischerweise an sozialhilfebedürftigen Personen erbracht. Bei der Unterstützung von Drogensüchtigen, Obdachlosen, Alkoholikern, schwer integrierbaren, körperlich oder geistig behinderten, mehrfach straffälligen oder verwahrlosten Personen dürfte dies normalerweise ausser Zweifel stehen.

c) Die Leistung als solche erscheint als Sozialleistung, d. h. sie besteht in der unmittelbaren Betreuung, Verpflegung, Unterkunft, Einkleidung, medizinischen Versorgung, Begleitung bei der Arbeitssuche usw.

Wird für das Vorliegen einer Sozialleistung im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG verlangt, dass alle drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, kann die Zielsetzung der Bestimmung durchaus erreicht und eine für alle akzeptable Rechtssicherheit geschaffen werden, ohne dass auf weitere Bedingungen zurückgegriffen werden muss wie z. B. die Rechtsform des Leistungserbringers. Dies gilt nicht nur für die Gassenzimmer, sondern soweit ersichtlich für alle Sozialleistungen, so etwa auch für die Familienplatzierung und die Familienbegleitung.

4. FAZIT

Nach dieser Analyse erscheint es vertretbar, hinter dem BGE – aber auch hinter die Entscheide der Steuerrekurskommission und der MWST-Verwaltung – im Falle Eskamed sowohl betreffend der Entgeltlichkeit gemäss Art. 33 VI b. MWSTG als auch hinsichtlich der Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG einige grosse Fragezeichen zu setzen.

Allein durch eine etwas andere Wortwahl im Vertrag von 1993 (!) zwischen dem Kanton Basel-Landschaft und der Eskamed hätte bei praktisch gleichem Inhalt der Leistungen mit Leichtigkeit eine der MWST nicht unterliegende Subventionssituation geschaffen werden können.

Bis zu einer – hoffentlich bald erfolgenden – Korrektur und Klärung sowohl im Bereich der Leistungsaufträge als auch bei der Definition der Sozialleistungen bleibt den Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden wenig anderes übrig, als die Subventionsvereinbarungen, die Leistungsaufträge und die Sozialleistungen hinsichtlich MWST-Risiken durchzukämmen und dort, wo dies möglich ist, Anpassungen vorzunehmen. ■

Anmerkungen: 1) BGE 2A. 273/2004. 2) Aufgrund ausdrücklicher Zustimmung der Eskamed AG, darf deren Name in diesem Zusammenhang erwähnt werden. Alle anderen Sachverhaltsangaben sind aus den publizierten Urteilen des Bundesgerichts und der Steuerrekurskommission öffentlich bekannt. 3) Als «Leistungsauftrag» gilt einerseits die Leistungsbeschreibung, welche eine verwaltungsinterne Einheit (Dienststelle, selbständige, öffentlich-rechtliche Anstalt usw.), oft finanziert durch ein Pauschalbudget, zu erfüllen hat. Andererseits wird darunter die Umschreibung der Auslagerung einer öffentlichen Aufgabe an eine externe (privat- oder öffentlich-rechtliche) Institution ver-

standen. Für die MWST ist nur dieser zweite Inhalt des Begriffs des Leistungsauftrages von Bedeutung. 4) Gleicher Meinung aufgrund einer detaillierten Analyse ist Gerhard Hauser, in «Mehrwertsteuer auf Zahlungen eines Gemeinwesens: von Subventionen, Leistungsaufträgen, Beiträgen, Aufträgen und Gemeindeverbänden» in ASA 73 (2004) 257 ff. 5) Amtliches Bulletin der Bundesversammlung 1999, Sommersession, Nationalrat S. 819 f., http://www.parlament.ch/Poly/Download_aml_Bulletin/99_06/Nrcno699.pdf. 6) ASA 73 (2004) 257 ff. 7) BGE 2A. 273/2004, E 4.2.3. 8) BGE 2A. 127/2002, E. 4.6; Bezeichnenderweise ist das Bundesgericht gerade dann zu dieser Erkenntnis ge-

kommen, als die «richtige» und nicht die restriktive Anwendung der Ausnahmeregelung von Art. 14 MWSTV (= Art. 18 MWSTG) zu einer Abweisung der Beschwerde des Steuerpflichtigen und damit zu höheren Fiskaleinnahmen führte. 9) BB 19, Bildung und Forschung, Ziff. 3.7: Verkauf von Schulungspaketen. 10) BB 20, Gesundheitswesen, Ziff. 17.10. 11) BB 15, Versicherungswesen, Ziff. 6.3. 12) In der EU, welche das System der MWST entwickelt hat, ist der Begriff des «Vorumsatzes» wie er in der Schweiz verwendet wird, gänzlich unbekannt.