

Branchenbroschüre Nr. 18

Gemeinwesen

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

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:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: www.estv.admin.ch

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

zu senden.

Internet: www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im August 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war.

Die seither vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und -präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

BAFU	Bundesamt für Umwelt
DS	Dienststelle
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
IR	Investitionsrechnung
LR	Laufende Rechnung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
N	Ziffer in Anhang 9 dieser Publikation
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
Regional-politik-BG	Bundesgesetz vom 6.10.2006 über Regionalpolitik (SR 901.0)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
VwVG	Bundesgesetz vom 20.12.1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021)
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis 31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

1.	Steuerobjekt	9
1.1	Grundsatz	9
1.2	Hoheitliche Tätigkeit	9
1.2.1	Definition	9
1.2.2	Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten	10
2.	Steuersubjekt	11
2.1	Grundsatz	11
2.2	Steuersubjekte bei Bund, Kantonen und Gemeinden	11
2.2.1	Autonome DS	11
2.2.2	Einheit	12
2.2.3	Einzelne Gruppen nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG	12
2.2.4	Bedingungen für Wechsel des Steuersubjekts	13
2.3	Gruppenbesteuerung nach Artikel 22 MWSTG	13
2.4	Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts	14
2.5	Die verschiedenen Zusammenarbeitsformen zwischen Gemeinwesen und ihre mehrwertsteuerlichen Auswirkungen	14
2.5.1	Zusammenarbeit durch Vertrag	14
2.5.1.1	Zusammenarbeitsvertrag (z.B. Gemeindevertrag)	14
2.5.1.2	Gesellschaftsvertrag	14
2.5.2	Zusammenarbeit im Rahmen eines Gemeindeverbands beziehungsweise Zweckverbands	15
3.	Abklärung der Steuerpflicht	16
3.1	Grundsätzliches	16
3.2	Beispiele zur Abklärung der Steuerpflicht	17
3.2.1	DS ohne Spezialfinanzierung	17
3.2.2	DS mit Spezialfinanzierung	19
3.3	Freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht (Option)	21
3.3.1	Option für die freiwillige Steuerpflicht (Art. 27 MWSTG)	21
3.3.2	Option für die Versteuerung von Umsätzen, die von der MWST ausgenommen sind (Art. 26 MWSTG)	23
4.	Bemessungsgrundlage	24
4.1	Entgelt	24
4.2	Nicht zum Entgelt gehören (Art. 33 Abs. 6 MWSTG)	25
4.2.1	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand	25
4.2.2	Leistungsaustausch (sog. Zweiparteiensystem); zum Entgelt gehörende Zahlungen	27
4.3	Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds	28
4.4	Margenbesteuerung	29
5.	Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST	30
6.	Vorsteuerabzug	32
6.1	Allgemeines	32
6.1.1	Grundsätzliche Ausführungen	32
6.1.1.1	Formelle Erfordernisse an den Vorsteuerbeleg	32
6.1.1.2	Vorsteuerabzug auf Mobilien	32
6.1.1.3	Vorsteuerabzug auf Bauwerken	32

6.1.2	Voller Vorsteuerabzug	33
6.1.3	Teilweiser Vorsteuerabzug	33
6.1.4	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	33
6.1.5	Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	33
6.2	Vorsteuerabzug bei DS mit Spezialfinanzierung	34
6.2.1	Begriff „Spezialfinanzierung“	34
6.2.2	Buchungsablauf bei spezialfinanzierten DS	35
6.2.3	Grundsatz zum Vorsteuerabzug in der IR und der LR	36
6.2.4	Effektive Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung	37
6.2.4.1	Vorsteuerabzugskürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch Subventionen Dritter	37
6.2.4.2	Vorsteuerabzugskürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch von der MWST ausgenommene Umsätze	37
6.2.4.3	Vorsteuerabzugskürzung in der LR infolge von Subventionen und/oder Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze	38
6.2.5	Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung	39
6.2.5.1	Vorsteuer in der IR	39
6.2.5.2	Vorsteuer in der LR	40
6.2.5.3	Beispiel: Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Kantonssubventionen und Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze	41
6.2.6	Habenzinsen auf Verpflichtungskonto	43
6.2.7	Anwendungsdauer der Vorsteuerabzugskürzungs-Methode	44
6.3	Vorsteuerabzug bei DS ohne Spezialfinanzierung	44
6.3.1	Allgemeines	44
6.3.2	Beispiel: Vorsteuerabzugskürzung bei der DS Kulturförderung	44
7.	Eigenverbrauch	46
7.1	Allgemeines	46
7.2	Mitbenützung von Geschäftsfahrzeugen durch Mitarbeiter für private Zwecke	46
7.3	Baugewerblicher Eigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG	47
7.4	Baugewerblicher Eigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG	48
7.5	Eigenleistungen im Bereich des Tiefbaus (Strassen, Wege usw.)	49
7.6	Eigenverbrauch im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 MWSTG	49
8.	Buchführung und Aufbewahrung der Belege	50
9.	Pauschalsteuersätze	50
9.1	Was sind Pauschalsteuersätze?	50
9.2	Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode	51
9.3	Keine Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode	52
9.4	Beginn und Ende der Unterstellung unter die Pauschalsteuersatzmethode	52
9.5	Pauschalsteuersätze nach Branchen / Tätigkeiten	53
9.6	Anzahl anwendbare Pauschalsteuersätze	55
9.7	Weitere Regeln	56

Anhang 1: Funktionale Gliederung nach Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte (Ausgabe 1981)	57
Anhang 2: Beispiel einer institutionellen Gliederung	62
Anhang 3: Abklärung der Steuerpflicht / zu versteuernde Umsätze	65
Anhang 4: Aufnahme einer Dienststelle in eine Gruppe (Art. 23 Abs. 4 MWSTG)	66
Anhang 5: Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei DS mit Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.2.5)	67
Anhang 6: Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei DS ohne Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.3)	84
Anhang 7: Schematische Übersichten zu den verschiedenen baugewerblichen Eigenverbrauchstatbeständen.	88
Anhang 8: Zusammenfassung der wichtigsten Merkmale von Dienststellen mit und ohne Spezialfinanzierung mit deren mehrwertsteuerlichen Auswirkungen	91
Anhang 9: Antworten zu häufigen Fragen.	92
Anhang 10: Muster des Abrechnungsformulars Pauschalsteuersätze.	127
Anhang 11: Anleitung zum Ausfüllen der MWST-Abrechnung bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode	128
Anhang 12: Muster der Unterstellungserklärung unter die Pauschalsteuersätze (Form. 759-1)	136
Anhang 13: Muster des Beiblattes Export zur Pauschalsteuersatz-Abrechnung (Form. 1050-1).	137
Anhang 14: Muster des Beiblattes Margenbesteuerung zur Pauschalsteuersatz-Abrechnung (Form. 1055-1).	138
Stichwortverzeichnis zu Anhang 9	139

Gültig bis 31. Dezember 2009

Gültig bis
31. Dezember 2009

1. Steuerobjekt

1.1 Grundsatz

Gemäss Artikel 5 MWSTG unterliegen der MWST folgende durch steuerpflichtige Personen getätigte Umsätze, sofern sie nicht nach Artikel 18 MWSTG ausdrücklich von der MWST ausgenommen sind:

- a. im Inland gegen Entgelt erbrachte **Lieferungen** von Gegenständen (☞ Z 23);
- b. im Inland gegen Entgelt erbrachte **Dienstleistungen** (☞ Z 24);
- c. **Eigenverbrauch** im Inland (☞ Z 25 und Broschüre Eigenverbrauch);
- d. **Bezug von Dienstleistungen** gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im **Ausland** (☞ Z 26).

Insbesondere gelten auch für Gemeinwesen die in Artikel 23 Absatz 2 MWSTG aufgeführten Tätigkeiten als beruflich oder gewerblich und sind somit steuerbar.

Bezieht ein nicht steuerpflichtiges Gemeinwesen (oder eine DS davon) steuerbare Dienstleistungen von einem im Inland nicht steuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland für mehr als 10'000 Franken pro Jahr, wird es hierfür steuerpflichtig und meldet sich innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres unaufgefordert schriftlich bei der ESTV an.

Rechnet das Gemeinwesen als Einheit beziehungsweise als Gruppe im Sinne von Artikel 23 Absatz 4 MWSTG ab, gilt die Grenze von 10'000 Franken für das ganze Gemeinwesen beziehungsweise für die ganze Gruppe.¹

1.2 Hoheitliche Tätigkeit

1.2.1 Definition

Die autonomen DS von Bund, Kantonen und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Dies gilt auch dann, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Als 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.

Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Personen und private Organisationen sind nur dann in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben beziehungsweise amtlicher Verrichtungen hoheitlich tätig, wenn folgende Punkte gemeinsam erfüllt sind:

- Das delegierende Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde) ist mit den rechtlichen Befugnissen ausgestattet, 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 ist gesetzlich geregelt;
- Die Beliehenen sind ermächtigt, in Form einer Verfügung im Sinne von Artikel 5 VwVG oder gleichlautender kantonaler verfahrensrechtlicher Bestimmungen **im eigenen Namen** nicht nur die notwendigen Massnahmen, sondern auch das dafür vom Verfügungsadressaten geschuldete Entgelt (Gebühr oder Beitrag) einzufordern.



Sind nicht alle Punkte gemeinsam erfüllt, ist die Leistung nicht hoheitlich und somit steuerbar.

1.2.2 Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten

- Die Tätigkeiten der kantonalen Laboratorien in Ausführung des Bundesgesetzes vom 9.10.1992 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 durchführt werden (z.B. Aufträge von Unternehmen, Privatpersonen, Wasserversorgungen). Lassen kantonale Laboratorien im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit Analysen durch fremde Laboratorien erstellen, unterliegen diese Tätigkeiten bei den beauftragten Laboratorien der MWST.

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

Zu versteuern sind jedoch die Umsätze aus nicht hoheitlichen Tätigkeiten, wie beispielsweise Verkauf von Theoriebüchern und Broschüren für die Führerprüfung, gastgewerbliche Leistungen in der Cafeteria, Verkauf von Getränken und Lebensmitteln in Automaten.

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

- *Durch die kantonalen Eichmeister 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 in Anhang 9.

2. **Steuersubjekt**

2.1 **Grundsatz**

Die autonomen DS von Bund, Kantonen und Gemeinden (auch rechtlich unselbstständige Anstalten wie Gemeindewerke, städtische Verkehrsbetriebe, industrielle Betriebe) sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind bei Überschreiten der massgebenden Betragsgrenzen für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr übersteigen (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Die Gemeinwesen können beantragen, statt nach autonomen DS als Einheit oder nach einzelnen Gruppen abzurechnen (Art. 23 Abs. 4 MWSTG).

☞ Unter Ziff. 3 sowie im Anhang 3 wird dargestellt, wie bei der Abklärung der Steuerpflicht nach Artikel 23 MWSTG vorzugehen ist.

2.2 **Steuersubjekte bei Bund, Kantonen und Gemeinden**

2.2.1 **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. Sinnvollerweise stützt man sich hierbei auf die Gliederung der Rechnungslegung ab. Je nach Grösse des Gemeinwesens erfolgt diese nach Aufgaben oder nach Institutionen. Anhand dieser Gliederung lassen sich die autonomen DS ermitteln.

Bei grösseren Gemeinwesen – Gemeinden mit mehr als 25'000 Einwohnern, Kantone, Bund – hängt der institutionelle Aufbau von den besonderen betriebswirtschaftlichen und politischen Bedürfnissen ab. Das Rechnungsmodell gemäss „Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte“ enthält eine zweifache Gliederung der LR und der IR nach Leistungsstellen (☞ institutionelle Gliederung Anhang 2) und nach Arten der Finanzvorfälle (dreistelliger Konten-

rahmen). Diese ist ergänzt durch eine statistische Auswertung nach Leistungszielen oder Aufgaben (☞ funktionale Gliederung Anhang 1).

Gemeinden mit weniger als 25'000 Einwohner verwenden als Ersatz für die Gliederung nach Institutionen meistens die statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben, also die funktionale Gliederung. Die autonomen DS sind dementsprechend anhand dieser Gliederung festzulegen (2- oder 3-stellige Ziffern).

Eine mehrwertsteuerrechtliche Aufteilung von autonomen DS ist nicht möglich. So können beispielsweise rechtlich unselbständige Heime, Spitäler, Universitäten usw. nicht zusätzlich in Institutionen untergliedert werden.

Bei Aufteilung einer Funktion (z.B. Abwasser) in zwei Kostenstellen (z.B. „Abwasserleitungen“ und „Kläranlage“) werden diese Kostenstellen als **eine** autonome DS und damit als **ein** Steuersubjekt behandelt.

2.2.2 Einheit

Gemeinwesen können gestützt auf Artikel 23 Absatz 4 MWSTG schriftlich beantragen, als Einheit abzurechnen. Ein solcher Antrag kann gestellt werden, wenn das Gemeinwesen als Ganzes die massgebenden Umsatzlimiten (Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 Bst. a und Art. 23 Abs. 1 MWSTG) überschreitet oder für die Steuerpflicht nach Artikel 27 MWSTG optiert.²

In diesem Fall gehören alle DS der Einheit an. Für jede Leistung innerhalb der Einheit wird detailliert Rechnung gestellt, dies ohne Ausweis der MWST. Jede DS der Einheit erstellt eine (interne) MWST-Abrechnung. Diese werden anschliessend durch Addition der Umsätze und Vorsteuern zu einer einzigen MWST-Abrechnung verarbeitet.



Bei Abrechnung als Einheit kann die Pauschalsteuersatzmethode (☞ Ziff. 9) nicht angewendet werden.

2.2.3 Einzelne Gruppen nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG

Gemeinwesen können gestützt auf Artikel 23 Absatz 4 MWSTG schriftlich beantragen, nach einzelnen Gruppen abzurechnen. Ein solcher Antrag wird bewilligt, wenn

- jede einzelne autonome DS der Gruppe die für die Steuerpflicht massgebenden Betragsgrenzen (Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 Bst. a sowie Art. 23 Abs. 1 MWSTG) überschreitet oder nach Artikel 26 Absatz 1

MWSTG für die Versteuerung ausgenommener Umsätze beziehungsweise nach Artikel 27 Absatz 1 MWSTG für die Steuerpflicht optiert hat und

- vom Aufbau des Rechnungswesens her die betroffenen autonomen DS aufgrund ihrer funktionalen Gliederung zur gleichen Hauptaufgabe gehören (z.B. Zusammenfassung der DS „Wasserversorgung“, „Abwasserbeseitigung“ und „Abfallbeseitigung“ zur Gruppe „Umwelt“) oder für diese DS die gleiche Verwaltung/Direktion zuständig ist (z.B. Direktion der industriellen Betriebe, welche die Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Elektrizitätsversorgung, Gasversorgung und das Kabelfernsehen umfasst).

☞ Schematische Darstellung in Anhang 4.

Jede Leistung innerhalb einer Gruppe wird detailliert in Rechnung gestellt, dies ohne Ausweis der MWST. Jede DS der einzelnen Gruppe erstellt eine (interne) MWST-Abrechnung. Diese werden anschliessend durch Addition der Umsätze und Vorsteuern zu einer einzigen MWST-Abrechnung verarbeitet.



Bei Abrechnung nach einzelnen Gruppen kann die Pauschalsteuersatzmethode (☞ Ziff. 9) angewendet werden.

2.2.4

Bedingungen für Wechsel des Steuersubjekts

Bei einem Wechsel des Steuersubjekts (z.B. von autonomer DS zu Einheit) gelten folgende Formvorschriften und Fristen:

- Ein Wechsel ist frühestens nach fünf Kalenderjahren möglich;
- Der Wechsel kann nur auf Ende eines Kalenderjahres erfolgen;
- Der Antrag ist der ESTV in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Jahres einzureichen, ab dessen Beginn ein Wechsel vorgenommen werden soll. Anträge, die ab 1. März der Post übergeben werden, entfalten ihre Wirkung erst im nachfolgenden Jahr.

2.3

Gruppenbesteuerung nach Artikel 22 MWSTG

Die Gruppenbesteuerung nach Artikel 22 MWSTG ist bei Bund, Kantonen und Gemeinden nur dann möglich, wenn ein als **Einheit** gemäss Ziff. 2.2.2 abrechnendes Gemeinwesen eine oder mehrere andere juristische Personen beherrscht. Auf Antrag hin werden diese gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person im Sinne von Artikel 22 MWSTG betrachtet (☞ Merkblatt Gruppenbesteuerung).



Bei der Gruppenbesteuerung kann die Pauschalsteuersatzmethode (☞ Ziff. 9) nicht angewendet werden.

2.4 Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts

Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z.B. Zweckverbände von Gemeinwesen, rechtlich selbständige Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts³) werden generell als eine steuerpflichtige Person betrachtet. Eine weitere Aufteilung nach Institutionen ist nicht möglich.

2.5 Die verschiedenen Zusammenarbeitsformen zwischen Gemeinwesen und ihre mehrwertsteuerlichen Auswirkungen⁴

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

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

2.5.1 Zusammenarbeit durch Vertrag

2.5.1.1 Zusammenarbeitsvertrag (z.B. Gemeindevertrag)

Zwei (oder mehrere) 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 der Gemeinde Y zur Erfüllung übertragen, erbringt diese Gemeinde die Leistung entweder an die Vertragsgemeinden (Leistung an andere Gemeinwesen) oder direkt an deren Bewohner, das Gewerbe, Industrie-/Dienstleistungsunternehmen usw. (Leistungen an Nichtgemeinwesen).

Ausgeführt wird die Leistung durch die DS X der Gemeinde Y. Erbringt sie 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 MWST. Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die den anderen Gemeinwesen erbrachten Leistungen der MWST, sofern gleichartige Leistungen auch an Nichtgemeinwesen erbracht werden.

2.5.1.2 Gesellschaftsvertrag

a) Gesellschafter sind ausschliesslich Gemeinwesen

Schliessen zwei oder mehrere Gemeinwesen einen Zusammenarbeitsvertrag ab, um eine gemeinsam zu erfüllende öffentliche Arbeit 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

3 Praxispräzisierung

4 Praxispräzisierung

wie ein Gemeinwesen im Sinne von Artikel 23 MWSTG behandelt. Die Personengesamtheit bildet ein eigenes Steuersubjekt. Sofern die steuerbaren Umsätze an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr übersteigen, kann diese Personengesamtheit steuerpflichtig werden (☞ Ziff. 3.1). Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Umsätze aus den Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie sämtliche gleichartigen Umsätze an andere Gemeinwesen (inkl. Gesellschafter-Gemeinwesen) der MWST.

Erbringen die Gesellschafter-Gemeinwesen Leistungen an diese Personengesamtheit – beispielsweise zur Verfügung stellen 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 Gemeinde bei einer gemeinsamen Gemeindeverwaltung; nach Brandversicherungswerten der versicherten Immobilien bei einer gemeinsamen Feuerwehr; nach Waldfläche bei einem gemeinsamen Forstbetrieb), unterliegen diese Belastungen nicht der MWST. Es handelt sich um nicht zum steuerbaren Entgelt gehörende Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG.

- 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 wird steuerpflichtig, sofern ihre Lieferungen, Dienstleistungen und ihr Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Ist die Steuerpflicht gegeben, sind sämtliche Umsätze mit der ESTV abzurechnen.

Erbringen die Gemeinwesen Leistungen an diese einfache Gesellschaft – beispielsweise zur Verfügung stellen 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 alle Gemeinwesen sind. Sofern solche Verbände nur Leistungen an andere Gemeinwesen erbringen, ist die Steuerpflicht nicht gegeben. Erbringen sie jedoch steuerbare Leistungen von mehr als 25'000 Franken im Jahr an Nichtgemeinwesen, können sie

steuerpflichtig werden (§ Ziff. 3.1). Ist die Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie die gleichartigen Leistungen an Mitglieder und an andere Gemeinwesen der MWST.

Bei den Leistungen der Mitglieder an solche Verbände handelt es sich um Leistungen an Gemeinwesen. Sind die Mitglieder nicht steuerpflichtig, unterliegen diese Leistungen nicht der MWST. Sind sie steuerpflichtig, unterliegen solche Leistungen der MWST, sofern die Mitglieder gleichartige Leistungen auch an Nichtgemeinwesen erbringen.

☞ Näheres zur Gleichartigkeit von Leistungen unter Ziff. 3.1.

3. Abklärung der Steuerpflicht

3.1 Grundsätzliches

Bei der Abklärung der Steuerpflicht einer autonomen DS, einer Einheit oder einer Gruppe nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG ist Folgendes zu beachten (§ Anhang 3):

- Nicht zum massgebenden Umsatz zählen unter anderem die von der MWST ausgenommenen Umsätze (Art. 18 MWSTG), die Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit (Art. 23 Abs. 1 MWSTG), die Umsätze aus dem Verkauf von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Gärtnerei (Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG) sowie die nach Artikel 33 Absatz 6 MWSTG nicht zum Entgelt zählenden Erträge (wie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand inkl. Defizitdeckung des eigenen Gemeinwesens).
- Sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr nicht übersteigen, wird die DS, die Gruppe beziehungsweise die Einheit in jedem Fall nicht obligatorisch steuerpflichtig.
- Erzielt die DS, die Gruppe beziehungsweise die Einheit Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen von mehr als 25'000 Franken pro Jahr, ist die Steuerpflicht nur gegeben, wenn der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen grundsätzlich steuerbaren Leistungen an andere DS und Gruppen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus steuerbaren Leistungen an andere Gemeinwesen und Zweckverbände von Gemeinwesen sowie Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen) die massgebenden Betragsgrenzen (Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG) übersteigt.

Zu versteuern sind die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen an andere Gemeinwesen und an Zweckverbände von Gemeinwesen. Die von DS oder Gruppen an andere DS oder Gruppen des eigenen Gemeinwesens erbrachten gleichartigen Leistungen sind nur zu versteuern, wenn die DS beziehungsweise die Gruppe die gleich-

artigen Leistungen zur Hauptsache, d.h. zu mehr als 50%, an Nichtgemeinwesen erbringt (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).

Der **Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst**. So werden in den nachfolgenden Beispielen untereinander als gleichartig angesehen:

- *Bau, Unterhalt und Reinigung von Strassen, Trottoirs, Wegen, Plätzen usw.;*
- *Forstarbeiten wie Bäume fällen, entrinden, entasten, Holz im Wald zuschneiden, Holzschnitzel aufbereiten;*
- *Gartenpflege, Sträucher/Hecken schneiden, Gärtnerarbeiten usw.;*
- *Installation von elektrischen Leitungen in Häusern, im Boden, Errichten von Freileitungen usw.;*
- *Buchführung, Fakturierung, Inkasso, Sekretariatsarbeiten usw.;*
- *Satz- und Druckarbeiten, Erstellen von Fotokopien usw.*

Für den Beginn der Steuerpflicht ist Artikel 28 MWSTG massgebend. Die gleichartigen Umsätze an andere DS und Gruppen des eigenen Gemeinwesens sind gemäss Artikel 28 Absatz 1 MWSTG nach Ablauf des Kalenderjahres, d.h. ab dem Folgejahr zu versteuern, in dem die Toleranz von 50% überschritten wurde (Art. 28 Abs. 2 MWSTG bleibt vorbehalten). Dies gilt auch, wenn in genanntem Folgejahr die Toleranz von 50% nicht überschritten wird.



Aus Vereinfachungsgründen sind die an sich steuerbaren Umsätze bei der Abklärung der Steuerpflicht jeweils als Bruttobeträge (d.h. inkl. MWST) zu behandeln.

☞ Näheres zur späteren Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 42 MWSTG) unter Ziff. 6.1.5.

3.2 Beispiele zur Abklärung der Steuerpflicht

3.2.1 DS ohne Spezialfinanzierung

Die DS Bauamt/Werkhof der Gemeinde X wird nicht als Spezialfinanzierung geführt. Die Investitionen dieser DS werden mit allgemeinen Mitteln finanziert. Ein Abzug der auf den Investitionen lastenden Vorsteuer ist somit nicht möglich (☞ Ziff. 6.3).

In der LR der DS Bauamt/Werkhof werden daher weder die Abschreibungen noch kalkulatorische, interne Zinsen verbucht. 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 *	27'000
		Strassenreinigung Nachbargemeinde *	28'000
		Grabarbeiten für DS Wasserversorgung *	30'000
		Leistungsreparaturen für DS Abwasserversorgung *	20'000
		Platzreinigung für DS Hallen-/Freibad *	20'000
		Strassenunterhalt für DS Forst *	30'000
		Aufwandüberschuss	307'000
	492'000		492'000

* grundsätzlich zum Normalsatz steuerbare Leistungen

Der massgebende Umsatz für die Steuerpflicht beträgt somit 155'000 Franken. Die Steuerzahllast berechnet sich aus der abzuliefernden MWST auf dem Umsatz abzüglich des geltend zu machenden Vorsteuerabzugs. Der Vorsteuerabzug kann entweder effektiv oder annäherungsweise mit den für die DS massgebenden Pauschalsteuersätzen berechnet werden.⁵

☞ Mehr dazu in der Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer.

Abklärung des Steuervorteils (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG)

Text	Umsatz / Aufwand	Satz	Steuer / Vorsteuer
Massgebender Umsatz für die Steuerpflicht	155'000	7.6%	10'948
Steuerbelasteter Aufwand	200'000	7.6%	-14'126
Steuerbelasteter Aufwand	2'000	2.4%	-47
Vorsteuerabzugskürzung infolge hoheitlicher Tätigkeit und Defizitdeckung durch die Gemeinde			
Gesamtumsatz inkl. Defizitdeckung	492'000	100.0%	
davon Defizitdeckung und hoheitliche Tätigkeit	337'000	68.5%	
Vorsteuerabzugskürzung: 68,5 % von Fr. 14'173			9'709
Nettosteuerzahllast (Steuervorteil)			6'484

Die Steuerpflicht ist demnach aufgrund von Artikel 21 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG ab dem Folgejahr gegeben.

Unter der Annahme, dass im Folgejahr grundsätzlich gleiche Verhältnisse herrschen (auf Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen wird

jetzt allerdings die MWST in Rechnung gestellt), ergibt sich bei der **Ermittlung des zu versteuernden Umsatzes** folgendes Ergebnis:

Massgebender Umsatz für die Steuerpflicht	155'000
Zu versteuernder Umsatz	55'000
• Privatstrassenreinigung an Nichtgemeinwesen (exkl. MWST)	27'000
• Gleichartige Arbeiten für andere Gemeinwesen (exkl. MWST)	28'000
• Gleichartige Arbeiten für DS des eigenen Gemeinwesens:	
Gleichartiger steuerbarer Umsatz	155'000
Anteil des gleichartigen Umsatzes an Nichtgemeinwesen	27'000
Anteil in % des gleichartigen Gesamtumsatzes	17,4%

Die Umsätze aus gleichartigen steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen machen nicht mehr als 50% des gleichartigen steuerbaren Gesamtumsatzes aus. Die an die DS des eigenen Gemeinwesens erbrachten gleichartigen steuerbaren Umsätze sind deshalb nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).

Abrechnung

Text	Umsatz / Aufwand	Satz	Steuer / Vorsteuer
Zu versteuernder Umsatz (exkl. Steuer)	55'000	7.6%	4'180
Steuerbelasteter Aufwand	200'000	7.6%	-14'126
Steuerbelasteter Aufwand	2'000	2.4%	-47
Vorsteuerabzugskürzung infolge Defizitdeckung durch Gemeinde, hoheitl. Tätigkeit, nicht zu versteuernde Leistungen an DS des eig. Gemeinw.			
Gesamtumsatz (exkl. Steuer)	492'000	100.0%	
davon Defizitdeckung, hoheitliche Tätigkeit usw.	437'000	88.8%	
Vorsteuerabzugskürzung: 88,8 % von Fr. 14'173			12'586
In den Quartalsabrechnungen zu deklarieren			2'593

Obwohl die zu entrichtende MWST unter 4'000 Franken liegt, bleibt die DS steuerpflichtig, weil für die Abklärung der Steuerpflicht alle grundsätzlich steuerbaren Umsätze massgebend sind.

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 Investitionshilfe nach Regionalpolitik-BG* verbucht. Die Aufwände sind steuerbelastet. Obwohl die nicht steuerpflichtige DS keine MWST in Rechnung stellen durfte, werden die Umsätze bei der Abklärung der Steuerpflicht als brutto (d.h. inkl. MWST) behandelt.

*) Bundesgesetz vom 6.10.2006 über Regionalpolitik (SR 901.0). Dieses ersetzt ab 1. Januar 2008 das Bundesgesetz vom 21.3.1997 über Investitionshilfe für Berggebiete (SR 901.1).

710 Abwasserbeseitigung

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Vorsteuerbel. Investition (7,6 %)	295'365	Anschlussgebühren 31'535 *
		Subventionen Bund + Kanton 197'895
		Nettoinvestition (Aktivierung) 65'935
	<u>295'365</u>	<u>295'365</u>

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	59'000	Abwassergebühren 215'735 *
Sachaufwand (inkl. 7,6 % MWST)	167'445	Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens 1'000 *
Sachaufwand (ohne MWST)	5'455	Beiträge nach Regionalpolitik-BG 18'170
Interne Zinsen	28'190	Übertrag Vorschuss- resp. Verpflichtungskonto 64'185
Abschreibungen	39'000	
	<u>299'090</u>	<u>299'090</u>

* grundsätzlich zum Normalsatz steuerbare Leistungen

Beträgt der steuerbare Jahresumsatz nach Artikel 21 Absatz 3 MWSTG mehr als 250'000 Franken, ist die Steuerpflicht in jedem Fall gegeben. Liegt er zwischen 75'000 und 250'000 Franken, ist die Steuerpflicht nur dann nicht gegeben, wenn die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende MWST regelmässig nicht mehr als 4'000 Franken im Jahr beträgt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Um grössere Schwankungen infolge unterschiedlicher Investitionen auszugleichen, werden für die Ermittlung der angefallenen Vorsteuer auf den Investitionen die Abschreibungen herangezogen.

- Bei einer „reinen“ **Spezialfinanzierung** steht die Abklärung der Steuerpflicht wie folgt aus:

Text	Umsatz / Aufwand	Steuer-satz	MWST / Vorsteuer
Massgebender Umsatz für Steuerpflicht:			
- IR	31'535		
- LR (215'735 + 1'000)	216'735		
	<u>248'270</u>	7.6%	17'536
Vorsteuer:			
- LR	167'445		
- Abschreibungen	39'000		
	<u>206'445</u>		
6,08% Vorsteuerabzugskürzung wegen Beiträgen nach Regionalpolitik-BG*	-12'552		
	<u>193'893</u>	7.6%	-13'695
Nettosteuerzahllast			3'841

* Gesamtumsatz LR inkl. Übertrag Vorschuss-/Verpflicht.konto 299'090 100%
davon Beiträge nach Regionalpolitik-BG 18'170 6.08%

Die Steuerpflicht ist aufgrund von Artikel 21 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 1 sowie Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG nicht gegeben.

- Wird das Defizit – anstelle eines Übertrags in das Vorschuss- beziehungsweise Verpflichtungskonto – mit allgemeinen Steuergeldern gedeckt, liegt eine „**gemischte**“ **Spezialfinanzierung** vor. Die Abklärung der Steuerpflicht präsentiert sich in diesem Fall wie folgt:

Text	Umsatz / Aufwand	Steuer-satz	MWST / Vorsteuer
Massgebender Umsatz für Steuerpflicht:			
- IR	31'535		
- LR (215'735 + 1'000)	216'735		
	248'270	7.6%	17'536
Vorsteuer:			
- LR	167'445		
- Abschreibungen	39'000		
	206'445		
27,54% Vorsteuerabzugskürzung wegen Beiträgen nach Regionalpolitik-BG und Defizitdeckung durch Gemeinde *	-56'855		
	149'590	7.6%	-10'566
Nettosteuerzahllast			6'970

* Gesamtumsatz LR inkl. Defizitdeckung durch Gemeinde	299'090	100%
davon Beiträge nach Regionalpolitik-BG und Defizitdeckung (18'170 + 64'185)	82'355	27.54%

Die Steuerpflicht ist aufgrund von Artikel 21 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 1 sowie Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG gegeben.

3.3 Freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht (Option)

Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter bestimmten Voraussetzungen und auf schriftliches Gesuch hin die freiwillige Steuerpflicht beziehungsweise die freiwillige Versteuerung von Umsätzen bewilligen. Die Bewilligung für eine Option wird davon abhängig gemacht, dass die steuerpflichtige Person ihre Obliegenheiten erfüllt, insbesondere ihre MWST-Abrechnung regelmässig einsendet, die geschuldete MWST bezahlt und die entsprechenden Geschäftsbücher führt.

3.3.1 Option für die freiwillige Steuerpflicht (Art. 27 MWSTG)

Die Grundvoraussetzungen für die Option nach Artikel 27 MWSTG (☞ Z 688 - 693) müssen auch bei Gemeinwesen (z.B. autonome DS) erfüllt sein. Eine Option ist nur möglich, wenn pro Jahr mehr als 40'000 Franken Umsatz erzielt werden aus

- steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen an **steuerpflichtige** Personen im Inland und/oder

- Exporten oder Lieferungen/Dienstleistungen im Ausland (für Umsätze, die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht würden).

Wird gleichzeitig noch im Sinne von Artikel 26 MWSTG für die Versteuerung von der MWST ausgenommener Inlandleistungen optiert, zählen diese auch zum massgebenden Mindestumsatz von 40'000 Franken.

Die Option ist grundsätzlich frühestens auf den Beginn des Quartals möglich, in dem sie schriftlich beantragt wird. Wird die freiwillige Steuerpflicht für Umsätze beantragt, die von der MWST ausgenommen sind, ist die Option hingegen erst auf jenen Zeitpunkt möglich, ab welchem entsprechende Umsätze (Mieteinnahmen, Verkaufserlöse usw.) erzielt werden. Die Mindestdauer der Option beträgt fünf Jahre.

Die allgemeinen Bestimmungen von Artikel 23 Absatz 3 MWSTG gelangen auch zur Anwendung, wenn für die Steuerpflicht optiert wird, d.h.

- die Leistungen an andere Gemeinwesen sind nur zu versteuern, wenn auch gleichartige Leistungen an Nichtgemeinwesen erbracht werden und
- die Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens sind nur dann zu versteuern, wenn zur Hauptsache (mehr als 50%) gleichartige Leistungen an Nichtgemeinwesen erbracht werden.

Beispiel

Die Gemeinde A wählte für die Versteuerung ihrer Umsätze als Steuersubjekt die autonomen DS im Sinne von Artikel 23 Absatz 1 MWSTG. Die DS Kiesgrube der Gemeinde A erzielt im Jahr 2006 folgende Umsätze aus Kiesverkäufen und Transportleistungen:

Leistung / Empfänger	Gesamt-Umsatz In Fr.	Davon an Steuer- pflichtige
Kiesverkäufe		
• an Nichtgemeinwesen	15'000	10'000
• an andere Gemeinwesen	10'000	5'000
• an Dienststellen des eigenen Gemeinwesen	3'000	2'000
Reine Transportleistungen		
• an Nichtgemeinwesen	5'000	2'000
• an andere Gemeinwesen	5'000	3'000
• an Dienststellen des eigenen Gemeinwesen	<u>30'000</u>	<u>20'000</u>
Gesamtumsatz mit steuerpflichtigen Kunden		42'000
Gesamtumsatz der Dienststelle	68'000	
Gesamtumsatz mit Nichtgemeinwesen	20'000	

Die obligatorische Steuerpflicht ist bei dieser Konstellation nicht gegeben. Es wird weder die Limite von 75'000 Franken aus grundsätzlich steuerbaren Leistungen noch die Limite von 25'000 Franken aus Leistungen an Nichtgemeinwesen übertroffen.

Die Option im Sinne von Artikel 27 MWSTG ist jedoch möglich, da der Jahresumsatz aus grundsätzlich steuerbaren Leistungen an steuerpflichtige Kunden 42'000 Franken beträgt und damit die Limite von 40'000 Franken übertrifft. Zu den steuerpflichtigen Kunden zählen auch die steuerpflichtigen DS des eigenen Gemeinwesens.

Nachfolgend wird dargestellt, welche Umsätze die optierende DS Kiesgrube der Gemeinde A zu versteuern hat:

Bei Option zu versteuernde Umsätze	Umsätze in Fr.
Kiesverkäufe an Nichtgemeinwesen	15'000
Transportleistungen an Nichtgemeinwesen	5'000
Gleichartige Leistungen an andere Gemeinwesen:	
Kiesverkäufe	10'000
Transportleistungen	5'000
Zu versteuernde gleichartige Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens (nur wenn gleichartige Leistungen zur Hauptsache gegenüber Nichtgemeinwesen erbracht werden):	
Kiesverkäufe (28'000, davon an Nicht-Gemeinwesen 15'000 = 54%)	3'000
Transportleistungen (40'000, davon an Nicht-Gemeinwesen 5'000 = 13%)	0
Total zu versteuernde Umsätze	38'000

Die DS Kiesgrube kann zudem für die Versteuerung der Umsätze aus Transportleistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens optieren.

3.3.2 Option für die Versteuerung von Umsätzen, die von der MWST ausgenommen sind (Art. 26 MWSTG)

Eine DS kann für die Versteuerung der in Artikel 18 Ziffern 1-17 und 20-23 MWSTG aufgeführten, von der MWST ausgenommenen Umsätze optieren. Bei der Option für die Versteuerung solcher Umsätze sind folgende Bedingungen zu beachten:

- Die Option erstreckt sich über sämtliche von der DS erzielten Umsätze einer Ziffer von Artikel 18 MWSTG. Eine Ausnahme bilden lediglich die Ziffern 20 und 21 (Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung von Immobilien) des genannten Artikels, wo für jedes Objekt (z.B. Gebäude) einzeln optiert werden kann.
- Die Option kann vom Kreis der Leistungsempfänger abhängig sein. Während für Leistungen der Ziffern 2-6, 20 und 21 von Artikel 18 MWSTG eine Option nur gegenüber steuerpflichtigen Personen im Inland zulässig ist, kann für Lei-

stungen der Ziffern 1, 7-17, 22 und 23 von Artikel 18 MWSTG unabhängig vom Kreis der Leistungsempfänger optiert werden (Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

- Die optierten Umsätze sind grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar. Gewisse Leistungen im Bereich Kultur und Sport gemäss Artikel 18 Ziffern 14-16 MWSTG unterliegen hingegen der MWST zum reduzierten Satz.
- Die Option wird mit dem entsprechenden vollständig ausgefüllten und unterschriebenen Formular Nr. 760 (Immobilien) beziehungsweise Nr. 762 (übrige von der MWST ausgenommene Umsätze) bei der ESTV beantragt.
- Die Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode (☞ Ziff. 9) ist im Rahmen der Option nicht möglich.

☞ Mehr dazu unter Z 694 - 708 sowie in Anhang 5 Beispiel 5.

4. Bemessungsgrundlage

4.1 Entgelt

Die MWST wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Leistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt grundsätzlich der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Beispiel

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

Wiederkehrende Gebühren		Einmalige Gebühren
Grundgebühren	Verbrauchsabhängige Gebühren	
<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 - Wasserverbrauchsgeld pro m³ * - Stromverkaufsgeld pro kWh - Fernwärmegebühr in kWh 	<ul style="list-style-type: none"> - Anschlussgebühren - Wasserversorgung * - Abwasserentsorgung - Stromversorgung - Gasversorgung - Fernwärme - Kabelfernsehen

* zum reduzierten Satz steuerbar

Die Leistungen des industriellen Betriebs sind grundsätzlich ebenfalls zu versteuern, wenn sie an andere DS des eigenen Gemeinwesens erbracht und verrechnet beziehungsweise diesen belastet werden. Voraussetzung dafür ist, dass die gleichartigen Umsätze aus Leistungen an Nichtgemeinwesen überwiegen (☞ Ziff. 3.1).

4.2 Nicht zum Entgelt gehören (Art. 33 Abs. 6 MWSTG)

Nicht zum Entgelt gehören Beträge für öffentlich-rechtliche Abgaben, welche die steuerpflichtige Person von ihren Leistungsempfängern als Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung getätigten Auslagen erhält (sofern sie gesondert in Rechnung gestellt werden) sowie **Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand**, wie beispielsweise:

- Kantons- und Bundessubventionen, beim 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 New Public Management (NPM), Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV) oder Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget (FLAG);
- Entnahmen aus Spezialfinanzierungen im Sinne von Ziff. 6.2, die aus nicht zweckgebundenen Mitteln gebildet wurden (= Subvention). Wurde die Spezialfinanzierung aus zweckgebundenen, steuerbaren Gebühren (z.B. Abfallgebühr, Abwassergebühr) gebildet (Normalfall), waren die Gebühren bei der Bildung zu versteuern (= keine Subvention).

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehören nicht zum Entgelt, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG). Voraussetzung ist, dass kein Leistungsaustausch vorliegt.



Der Erhalt von Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand führt zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugs-kürzung (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

4.2.1 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand

Unter dem Begriff „öffentliche Hand“ im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Subventionen und anderen Beiträgen ist ein Gemeinwesen zu verstehen, welches Subventionen oder andere Beiträge aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausrichten kann, wie beispielsweise der Bund, die Kantone, die Gemeinden,

deren Kommissionen (z.B. Kommission für Technologie und Innovation, KTI), Stiftungen des öffentlichen Rechts (z.B. Schweiz. Nationalfonds, Pro Helvetia), Fonds des öffentlichen Rechts.

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand können durch

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

erbracht werden.

Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand 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 Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzung 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 Sicherungszwecken – 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 beispielsweise 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 einen reduzierten Eintrittspreis bezahlen müssen.*

Von einer Subvention im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b 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.

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

Ein (steuerbarer) Leistungsaustausch liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person **konkrete, einforderbare Leistungen** von Gesetzes wegen beziehungsweise aufgrund behördlicher Anordnung (Art. 8 MWSTG), öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Kaufverträge, Mietverträge, Werkverträge oder Aufträge erbringt und der Leistungsempfänger (Gemeinwesen, Privater) dafür ein bestimmtes Entgelt bezahlt. 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 MWST 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).

- ☞ Mehr dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.

4.3 Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds

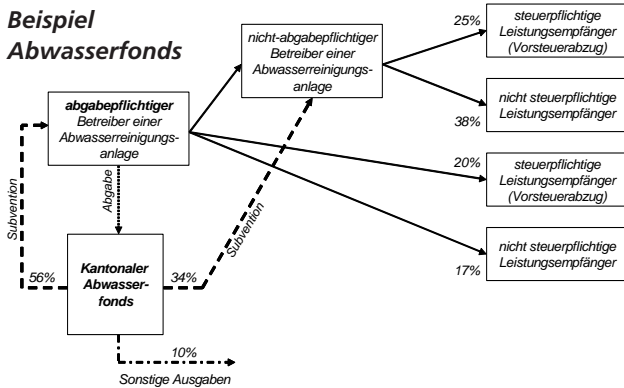
Die Betreiber von Entsorgungsanstalten und Wasserwerken haben die ihnen von einem kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds in Rechnung gestellten Abgaben in den Preis für die Entsorgungs- oder Versorgungsleistungen einzurechnen. Soweit die genannten Fonds daraus an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke Beiträge ausrichten, können die steuerpflichtigen Betreiber die Abgaben in ihrer MWST-Abrechnung vom Entgelt in Abzug bringen. 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 vornehmen dürfen.

Die ESTV legt für jeden Fonds den Umfang des Abzugs in Prozent fest, der für die einzelnen angeschlossenen Entsorgungsanstalten und Wasserwerke gilt. Abgabepflichtige Betreiber von Entsorgungsanstalten und Wasserwerken wenden sich deshalb an die ESTV.

Die von solchen Fonds ausgerichteten Beiträge gelten als Subventionen im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe d MWSTG und führen beim Empfänger zu einer Vorsteuerabzugskürzung (Art. 38 Abs. 8 MWSTG sowie Art. 9 MWSTGV).

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 vornehmen können, 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.

4.4 Margenbesteuerung

Bei einer steuerpflichtigen Person, die einen **gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für den Wiederverkauf** bezog, ist für die Berechnung der MWST auf dem Verkauf die Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis massgebend, sofern sie auf dem Ankaufspreis keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend machte.

Als gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstände, die für den Wiederverkauf bezogen wurden, gelten Gegenstände, die nicht in Einzelteile zerlegt werden und in ihrem derzeitigen Zustand (oder nach ihrer Instandsetzung) erneut verwendbar sind. Diesen Gegenständen gleichgestellt sind auch Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, nicht jedoch Edelmetalle und Edelsteine.

Bei Anwendung der Margenbesteuerung führt die steuerpflichtige Person über die betreffenden Gegenstände eine detaillierte Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle.

Wird neben der Margenbesteuerung auch die Regelbesteuerung angewendet, empfiehlt es sich, getrennte Aufzeichnungen zu führen (Art. 15 Abs. 1 MWSTGV).

Bei Anwendung der Margenbesteuerung enthalten die **Ankaufsbelege** (Art. 14 Abs. 1 MWSTGV) sowie die **Verkaufsbelege**⁶ folgende Angaben:

- Name und Adresse des Verkäufers;
- Name und Adresse des Käufers;
- Kauf- beziehungsweise Verkaufsdatum;
- genaue Bezeichnung der Gegenstände (individualisierbar);
- Ankaufs- beziehungsweise Verkaufspreis.



Die Anwendung der Margenbesteuerung ist nicht möglich, wenn die Belege nicht den vorstehend erwähnten Anforderungen entsprechen oder wenn entgegen Artikel 37 Absatz 4 MWSTG in Verträgen, Rechnungen, Quittungen, Gutschriften u.dgl. auf die MWST hingewiesen wird (Art. 14 Abs. 2 MWSTGV). In diesem Fall wird die Regelbesteuerung angewendet, d.h. das volle Entgelt unterliegt der MWST.

Zulässig, aber nicht notwendig ist der Vermerk „margenbesteuert“ oder „differenzbesteuert“.

Übersteigt der Ankaufspreis den Verkaufspreis, ist weder eine MWST geschuldet noch wird eine MWST gutgeschrieben.

☞ Mehr dazu unter Z 290 - 293 sowie in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

☞ Einzelheiten zur Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode in der Broschüre Saldosteuersätze sowie in Anhang 11 und 14.

5. Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST

Die steuerpflichtige Person stellt ihren steuerpflichtigen Kunden auf Verlangen eine detaillierte Rechnung aus, die den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügt (☞ Z 759 - 767).

Gemäss Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG entsteht die Steuerforderung bei Akontozahlungen mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung des Entgelts. Ob die MWST auf der Teilrechnung ausgewiesen wird oder nicht, ist hinsichtlich Entstehung der Steuerforderung ohne Belang. Die ESTV empfiehlt deshalb 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).

Stellt eine steuerpflichtige Person steuerbare Leistungen im eigenen Namen in Rechnung, dann muss sie diese versteuern. Stellt eine steuerpflichtige DS steuerbare Leistungen verschiedener DS in derselben Faktura in Rechnung, sind alle MWST-Nr. der betroffenen DS bei den entsprechenden Leistungen aufzuführen.

Beispiel

Gemeinde Seldwyla 9999 Seldwyla	Seldwyla, 5. Januar 2006	
	Herr Hans Muster Musterstrasse 4 9999 Seldwyla	
Rechnung Nr. 45'987		
Dienststelle Wasserversorgung, MWST-Nr. 999'998		
Grundgebühr Wasseranschluss 2005		Fr. 50.00
Wasserverbrauch	100 m ³ à Fr. 0.75	Fr. 75.00
		Fr. 125.00
zuzüglich 2,4 % MWST		Fr. 3.00
Total inkl. 2,4 % MWST		Fr. 128.00
Dienststelle Elektrizitätsversorgung, MWST-Nr. 999'999		
Jahresgebühr Zählermiete		Fr. 57.00
Energieverbrauch Hochtarif	1'362 kWh à Fr. 0.1710	Fr. 232.90
Energieverbrauch Niedertarif	4'584 kWh à Fr. 0.0912	Fr. 418.05
		Fr. 707.95
abzüglich Teilzahlungen exkl. MWST ¹⁾		Fr. 400.00
Restbetrag exkl. MWST		Fr. 307.95
zuzüglich 7,6 % MWST		Fr. 23.40
Restbetrag inkl. 7,6 % MWST		Fr. 331.35
Total		<u>Fr. 459.35</u>
¹⁾ In Rechnung gestellt wurden die Teilzahlungen inkl. 7,6 % MWST (= Fr. 430.40)		

Wenn die Gemeinde aus technischen Gründen nicht in der Lage ist, die MWST-Nr. sämtlicher betroffener DS in der Rechnung aufzuführen, gilt Folgendes:

- Die Rechnung enthält mindestens die MWST-Nr. einer steuerpflichtigen DS;
- Aus der Rechnung geht klar hervor, welche Leistungen zu welchen Steuersätzen steuerbar sind.

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 Gemeindef Zweckverbänden in Rechnung gestellt, müssen auf der Rechnung sämtliche MWST-Nummern der DS sowie der Gemeindef Zweckverbände aufgeführt sein. Dasselbe gilt, wenn ein Gemeindef Zweckverband seine eigenen Leistungen gemeinsam mit solchen von anderen Gemeinwesen in Rechnung stellt.

6. Vorsteuerabzug

6.1 Allgemeines

6.1.1 Grundsätzliche Ausführungen

6.1.1.1 Formelle Erfordernisse an den Vorsteuerbeleg

Die Rechnungen des Leistungserbringers müssen den Anforderungen gemäss Artikel 37 MWSTG entsprechen. Deshalb sollte aus diesen unter anderem der Leistungsempfänger klar ersichtlich sein. In Fakturen an Gemeinwesen sind somit die DS in der Adresse oder als „Betrifft: DS X“ aufzuführen, damit steuerpflichtige DS den Vorsteuerabzug vornehmen können. Die übrigen Bedingungen für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach Artikel 38 bis 42 MWSTG bleiben vorausgesetzt.

6.1.1.2 Vorsteuerabzug auf Mobilien

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

Die „internen“ Verrechnungen von nicht steuerpflichtigen DS an steuerpflichtige DS unterliegen nicht der MWST, weshalb auch kein Vorsteuerabzug möglich ist.

☞ Näheres zur Verrechnung von „internen“ Leistungen von einer DS an eine andere DS des eigenen Gemeinwesens unter Ziff. 3.1.

6.1.1.3 Vorsteuerabzug auf Bauwerken

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 Bauamt⁷⁾ 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 Zweckgebüh-

ren finanziert werden. Die diesen DS zugeordneten effektiven Kosten müssen in der IR beziehungsweise LR der einzelnen DS verbucht werden.

6.1.2 Voller Vorsteuerabzug

Wenn ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen für einen steuerbaren Zweck gemäss Artikel 38 Absatz 2 MWSTG verwendet und seine Ausgaben ausschliesslich durch steuerbare Umsätze gedeckt werden, kann es die angefallene Vorsteuer (Art. 38 Abs. 1 MWSTG) in der MWST-Abrechnung vollumfänglich in Abzug bringen. Vorbehalten bleibt allerdings die Einschränkung des Vorsteuerabzugs von 50% auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke gemäss Artikel 38 Absatz 5 MWSTG.

6.1.3 Teilweiser Vorsteuerabzug

Wenn ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen für einen steuerbaren Zweck gemäss Artikel 38 Absatz 2 MWSTG verwendet, seine Ausgaben jedoch teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (hoheitliche Tätigkeit, von der MWST ausgenommene Umsätze, Subventionen, Spenden, Verzicht auf Zins bei Darlehen usw.) deckt, hat es seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 38 Abs. 4 und 8 MWSTG).

Der Prozentsatz, zu welchem die in der LR angefallene Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, wird grundsätzlich pro Kalenderjahr berechnet. Im ersten Jahr der Steuerpflicht wird dieser Kürzungsschlüssel zunächst geschätzt und bei den ersten drei Quartalsabrechnungen angewendet. Am Jahresende wird der effektive Schlüssel berechnet. Mit diesem werden die drei vorangegangenen Quartale in der vierten Quartalsabrechnung richtig gestellt. Zudem kann dieser Schlüssel für die nächsten drei Quartale des Folgejahres für die provisorische Vorsteuerabzugskürzung angewendet werden. Jeweils im vierten Quartal wird der Schlüssel wieder neu ermittelt und die entsprechende Korrektur vorgenommen.

6.1.4 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Wenn ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich für einen von der MWST ausgenommenen Zweck oder für die Erzielung von Umsätzen in Ausübung hoheitlicher Gewalt verwendet, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).

6.1.5 Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug

Waren die Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, kann der Vorsteuerabzug nachträglich vorgenommen werden (Art. 42 MWSTG).

Werden **bestehende spezialfinanzierte DS** neu als steuerpflichtige Personen eingetragen, weil die massgebenden Betragsgrenzen für die Steuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 Bst. a und Art. 23 Abs. 1 MWSTG) überschritten wurden, kann der Vorsteuerabzug aufgrund von Arti-

kel 42 MWSTG in der MWST-Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen eingetreten sind.

- Gemeinwesen, die für die Vorsteuerabzugskürzung die effektive Regelung nach Ziff. 6.2.4 anwenden, beachten die Ausführungen in der Broschüre Nutzungsänderungen.
- Bei Gemeinwesen, die für die Vorsteuerabzugskürzung die annäherungsweise Ermittlung nach Ziff. 6.2.5 anwenden, erfolgt die Anrechnung der MWST auf den Buchwerten der Anlagen, die zum Bereich der betreffenden spezialfinanzierten DS gehören.

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

- Die Aufwendungen sind unter dem Regime der MWST angefallen (Aufwendungen, die unter dem Regime der Warenumsatzsteuer getätigt wurden, können nicht entsteuert werden);
- die Lieferantenrechnungen genügen den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG;
- die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen sind für einen künftigen steuerbaren Zweck bestimmt (Art. 42 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Die Einlageentsteuerung erfolgt zu jenen Steuersätzen, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit belastet bezogen wurden. Die früher bezahlte MWST kann unter Berücksichtigung des Wertverzehr in Abzug gebracht werden (Art. 42 MWSTG).

☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

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, öffentlichen 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) belastet oder durch einen Vorschuss des Gemeinwesens abgedeckt (Kontengruppe 18). 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.

Ist der Gesamtaufwand der Spezialfinanzierung in der betreffenden Rechnungsperiode geringer als die zweckgebundenen Erträge, wird der **Ertragsüberschuss** entweder einem zu diesem Zweck eröffneten oder bestehenden Verpflichtungskonto (Kontengruppe 28) gutgeschrieben oder zur teilweisen oder gänzlichen Abtragung eines früheren Vorschusses des Gemeinwesens an die Spezialfinanzierung (Kontengruppe 18) 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.

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 Aufwände 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 Vorsteuerabzugskürzung korrekt vorgenommen werden kann – in die LR zu übertragen oder auf andere für die Vorsteuerabzugskürzung 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 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 Vorsteuerabzugskürzung. Sie wird zusammen mit den übrigen Detailunterlagen für die Erstellung der Quartalsabrechnung aufbewahrt und bei einer Steuerkontrolle vorgewiesen.⁸

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 diese Rechnungen durch steuerbare Zweckgebühren finanziert werden.

6.2.4 Effektive Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung

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

Subventionen für bestimmte Investitionsvorhaben werden diesen immer direkt zugeordnet.

Die bei der Anschaffung angefallene Vorsteuer ist gemäss Artikel 38 Absatz 8 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 Vorsteuerabzugskürzung 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.

Ferner ist auf den im Zusammenhang mit zu erstellenden Bauwerken erbrachten Eigenleistungen nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG grundsätzlich Eigenverbrauch geschuldet. Werden die Bauwerke für steuerbare Zwecke verwendet und ganz oder teilweise durch Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand finanziert, ist die Eigenverbrauchssteuer zu deklarieren.

6.2.4.2 Vorsteuerabzugskürzung in der IR infolge Finanzierung von Investitionen durch von der MWST ausgenommene Umsätze

Werden Investitionen mit von der MWST ausgenommenen Umsätzen (z.B. Löschbeiträge der Immobilienbesitzer [☞ N 21 a]), Mehrwertbeiträge der Landeigentümer [☞ N 23 und N 27]) finanziert, ist die Vorsteuer in der IR gemäss Artikel 38 Absatz 4 und 8 MWSTG verhältnismässig zu kürzen.

Die Vorsteuerabzugskürzung wird bei der effektiven Vorgehensweise nach Massgabe der **erwarteten** von der MWST ausgenommenen Umsätze **laufend** (d.h. in jeder MWST-Abrechnung) vorgenommen. Erst wenn das Investitionsvorhaben vollendet und der mit von der MWST ausgenommenen Umsätzen finanzierte Anteil bekannt ist, kann der zulässige Vorsteuerabzug nachträglich genau berechnet werden. Allfällige Abweichungen zu den bis dahin getätigten Abzügen werden korrigiert und die betreffenden Aufzeichnungen aufbewahrt.

Ferner ist auf den im Zusammenhang mit zu erstellenden Bauwerken erbrachten Eigenleistungen nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG grundsätzlich Eigenverbrauch geschuldet. Werden die Bauwerke für steuerbare Zwecke verwendet und ganz oder teilweise durch von der MWST ausgenommene Umsätze (z.B. Mehrwertbeiträge der Landeigentümer) finanziert, ist die Eigenverbrauchssteuer zu deklarieren.

6.2.4.3 Vorsteuerabzugskürzung in der LR infolge von Subventionen und/oder Erzielung von der MWST ausgenommenen Umsätze

Richtet das eigene Gemeinwesen Zuschüsse an eine DS aus oder deckt es deren Defizit, handelt es sich um Subventionen im Sinne von Artikel 38 Absatz 8 MWSTG. Gleiches gilt für Beiträge der kantonalen Gebäudeversicherung. In der LR der DS ist die angefallene Vorsteuer verhältnismässig zu kürzen. Eine Vorsteuerabzugskürzung ist auch vorzunehmen, wenn in der LR von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt werden (z.B. Zinsen oder Lösch-/Hydrantenbeiträge der DS Feuerwehr an die DS Wasserversorgung, sofern sie wegen Art. 23 Abs. 3 MWSTG nicht zu versteuern sind).

Solche Subventionen und von der MWST ausgenommene Umsätze führen bei Anwendung der effektiven Methode zu einer **zusätzlichen Kürzung der** – nach Vornahme der Kürzung gemäss vorstehenden Ziff. 6.2.4.1 und/oder 6.2.4.2 – **verbleibenden Vorsteuer auf den Investitionen**. Massgebend ist dabei der prozentuale Anteil dieser Beiträge (Subventionen und von der MWST ausgenommene Umsätze) am Gesamtumsatz der LR.

Ist das Verhältnis zwischen den von der MWST ausgenommenen Umsätzen, den Beiträgen des eigenen Gemeinwesens, den internen Habenzinsen usw. einerseits und den zu versteuernden Umsätzen andererseits von Jahr zu Jahr verschieden, dann liegen **partielle Nutzungsänderungen** vor, welche zusätzliche Korrekturen erfordern. Diese Nutzungsänderungen sind steuerlich in jedem Fall zu erfassen.

Beispiel

Jahr	Nutzung für steuerbare Zwecke	Nutzung für nicht steuerbare Zwecke	Veränderung in Prozentpunkten	Nutzungsänderung ja/nein
2006	83%	17%	Ausgangsbasis	-
2007	85%	15%	2%	ja
2008	80%	20%	5%	ja
2009	78%	22%	2%	ja
2010	81%	19%	3%	ja
2011	71%	29%	10%	ja

Die vorstehend aufgeführten Nutzungsänderungen haben folgende steuerliche Auswirkungen:

- 1.1.2007: Es darf eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.
- 1.1.2008: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.
- 1.1.2009: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.
- 1.1.2010: Es darf eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.
- 1.1.2011: Es erfolgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung.



Die **Einlagesteuerung** erfolgt zu jenen Steuersätzen, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit belastet bezogen beziehungsweise im Eigenverbrauch besteuert wurden. Die früher bezahlte MWST kann unter Berücksichtigung des Wertverzehr in Abzug gebracht werden (Art. 42 MWSTG).



Massgebend für die **Eigenverbrauchsbesteuerung** ist der bei Eintritt der Nutzungsänderung gültige Steuersatz (Art. 43 Abs. 2 MWSTG).

- ☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen. Anzumerken ist, dass die dort aufgeführte annäherungsweise Ermittlung von Gemeinwesen nicht angewendet werden kann, weil diese die annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung gemäss nachstehender Ziff. 6.2.5 vornehmen können.

6.2.5 Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung

Die effektive Methode zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung (☞ Ziff. 6.2.4) verursacht grosse Abgrenzungsprobleme. Die ESTV bietet deshalb – gestützt auf Artikel 58 Absatz 3 MWSTG – für die Vorsteuerabzugskürzung bei spezialfinanzierten DS eine annäherungsweise Ermittlung an. Diese entspricht der bei Einführung der MWST mit Vertretern von Gemeinwesen erarbeiteten Vorgehensweise.

6.2.5.1 Vorsteuer in der IR

Werden Investitionen durch direkt zuordenbare Subventionen, durch Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit oder mit von der MWST ausgenommenen Umsätzen finanziert, ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung gemäss Artikel 38 Absatz 4 und 8 MWSTG vorzunehmen.

- Im **ersten Schritt** wird die anfallende Vorsteuer in den entsprechenden Quartalsabrechnungen zunächst vollumfänglich in Abzug gebracht.
- Im **zweiten Schritt** erfolgt die Korrektur der so zuviel in Abzug gebrachten Vorsteuer im Quartal der Subventionsauszahlung beziehungsweise bei Rechnungsstellung der von der MWST ausgenommenen oder hoheitlichen Umsätze (z.B. Mehrwertbeiträge von Landeigentümern). Hierzu wird auf den Subventionszahlungen beziehungsweise auf diesen Umsätzen – welche als inklusive MWST betrachtet werden – die MWST zum Normalsatz berechnet und unter Ziffer 130 des Abrechnungsformulars deklariert.
- Sobald die Investition vollendet und der durch die Subvention beziehungsweise durch von der MWST ausgenommene oder hoheitliche Umsätze finan-

zierte Anteil bekannt ist, wird im **dritten Schritt** der zulässige Vorsteuerabzug nachträglich berechnet.⁹ Abweichungen zu den bis dahin getätigten Abzügen werden 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.

Wurden am erstellten Bauwerk Eigenleistungen ausgeführt, ist auf demjenigen Teil, welcher mit Subventionen beziehungsweise mit von der MWST ausgenommenen oder hoheitlichen Umsätzen finanziert wurde, Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG geschuldet (Ziff. 7.4). Durch die im zweiten Schritt vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen wurde die darauf geschuldete Eigenverbrauchssteuer jedoch bereits abgegolten. Auch hier erübrigt sich somit der dritte Schritt.

Die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen beträgt zehn Jahre (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. 58 Abs. 2 MWSTG, Z 943 ff.).

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 Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Eine Vorsteuerabzugskürzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die DS Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit oder aus von der MWST ausgenommenen Leistungen (inkl. Verzinsung des Verpflichtungskontos) erzielt.

Die dadurch bedingte anteilmässige Korrektur der Vorsteuer auf den Nettoinvestitionen erfolgt einerseits über die **jährlichen Abschreibungen**. Andererseits wird in solchen Fällen auf den erzielten **Ertragsüberschüssen** der LR im Voraus eine Korrektur gemacht, 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

⁹ Praxispräzisierung: Die Verjährungsfrist nach Artikel 50 MWSTG beginnt ab Eingang der letzten Subventionszahlung.

men sind. Bei der Berechnung des Schlüssels für die Vorsteuerabzugskürzung in der LR sind Entnahmen aus dem Verpflichtungskonto beziehungsweise Belastungen auf dem Vorschusskonto wie steuerbare Umsätze zu behandeln.

6.2.5.3 Beispiel: Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Kantonssubventionen und Erzielung von der MWST ausgenommenen Umsätze

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Erschliessungsbeiträge (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 dieser daher direkt zuzuordnen.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung 700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6%)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4%)	50'000
		Erschliessungsbeiträge (ausg.)	120'000
		Subventionen Kanton (ausg.)	130'000
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	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 Vorsteuerabzugskürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4%)	240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6%)	110'000	Entnahme Verpflichtungskonto	
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	Vorsteuerabzugskürzung *
		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

* 7,6% von (107,6%) 250'000 (120'000 Erschliessungsbeiträge + 130'000 Subventionen)

In der LR sind keine Vorsteuerabzugskürzungen vorzunehmen. Es werden weder Entgelte aus hoheitlicher Tätigkeit oder von der MWST ausgenommenen Umsätzen (z.B. Zinsen) noch Subventionen (z.B. Beträge 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 Gemeinwesen 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 Vorsteuerabzugskürzung.

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

rektur vorzunehmen, weil dieser Ertragsüberschuss nicht in die Spezialfinanzierung übertragen wird.

Diese Berechnungsgrundlagen werden wie Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen während zehn Jahren aufbewahrt (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. 58 Abs. 2 MWSTG, Z 943 ff.).

☞ Zusätzliche Beispiele dazu in Anhang 5.

6.2.6 Habenzinsen auf Verpflichtungskonto

Bei **Zinserträgen** handelt es sich um von der MWST ausgenommene Umsätze ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug (Ausnahme: Vertragszinsen z.B. bei Abzahlungsgeschäften).

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

Bei Zinserträgen bis höchstens 10% des Gesamtumsatzes der LR	Keine Vorsteuerabzugskürzung ¹⁰
Bei Zinserträgen von mehr als 10% des Gesamtumsatzes der LR, jedoch weniger als 10'000 Franken	Keine Vorsteuerabzugskürzung
Bei Zinserträgen von mehr als 10% des Gesamtumsatzes der LR und mehr als 10'000 Franken	Es erfolgt eine Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzung im Verhältnis der nicht zu versteuernden Erträge (von der MWST ausgenommene und hoheitliche Erträge, Subventionen, Zinsen) zum Gesamtertrag (Umsatzschlüssel) vorzunehmen (☞ Beispiel 3 in Anhang 5). Der Umsatzschlüssel ergibt eine sachgerechte Vorsteuerabzugskürzung, weil die Zinsen nur zur Deckung der Kosten dieser DS und nicht für andere Zwecke verwendet werden dürfen.¹¹

¹⁰ Praxisänderung per 1. Januar 2008

¹¹ Praxispräzisierung

6.2.7 Anwendungsdauer der Vorsteuerabzugskürzungs-Methode

Die Anwendungsdauer für die gewählte Methode – effektive Regelung (☞ Ziff. 6.2.4) oder annäherungsweise Ermittlung (☞ Ziff. 6.2.5) – beträgt mindestens zehn 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 steuerbare Umsätze in der IR erzielt (z.B. in Form von Kostenverrechnung an Dritte), kann auf dem Teil der Investition, welcher durch diese weiterverrechneten steuerbaren Kostenanteile 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 steuerbaren Umsatzes 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 6).

6.3.2 Beispiel: Vorsteuerabzugskürzung bei der DS Kulturförderung

Die nicht spezialfinanzierte DS Kulturförderung richtet Beiträge an verschiedene Institutionen aufgrund von Beitragsgesuchen aus (Unterstützung von Gesangs-/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 Vorsteuerabzugskürzung

300 Kulturförderung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag	
Personalaufwand (ohne MWST)	450'000	Mieteinnahmen Musik- und	
Allgemein. Aufwand (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 Vorsteuerabzugskürzung

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 Vorsteuerabzugskürzung der Umsatzschlüssel angewandt werden.

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

"VERWALTUNGSRECHNUNG" FÜR BERECHNUNG DES UMSATZSCHLÜSSELS

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

¹⁾ 896'468 ./. 700'000

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

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

BESTANDESRECHNUNG

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

²⁾ 21'190 x 68,12%

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

☞ Weitere Beispiele dazu in Anhang 6.

7. Eigenverbrauch

7.1 Allgemeines

Betreffend Eigenverbrauch sind die Bestimmungen von Artikel 9 MWSTG, die Broschüre Eigenverbrauch sowie Z 428 ff. massgebend. Nachfolgend werden nur Spezialfälle im Bereich Gemeinwesen behandelt.

7.2 Mitbenützung von Geschäftsfahrzeugen durch Mitarbeiter für private Zwecke

Die nachstehende Pauschale können alle nach der effektiven Methode abrechnenden steuerpflichtigen Gemeinwesen für Personenwagen anwenden, welche vorwiegend für geschäftliche Fahrten eingesetzt werden. Als Personenwagen gelten leichte Motorfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht bis 3'500 kg zur Beförderung von maximal 9 Personen einschliesslich Fahrer.

Können Mitarbeiter Geschäftsautos auch für private Zwecke verwenden, ist darauf die MWST geschuldet. Liegt der vom Mitarbeiter zu entrichtende Betrag über dem Wert, welcher beim Eigenverbrauch geschuldet wäre (☞ nachstehende Berechnung), hat das steuerpflichtige Gemeinwesen die MWST auf dem bezahlten Betrag zu entrichten. Stellt das Gemeinwesen das Auto gratis zur Verfügung oder ist ein Entgelt geschuldet, welches niedriger ist als der Eigenverbrauchspreis, ist die Eigenverbrauchssteuer wie folgt zu berechnen:

- Bestand beim Kauf der Fahrzeuge das Vorsteuerabzugsrecht, gilt pro Monat 0,8%¹² des Bezugspreises¹³ exklusive MWST – mindestens jedoch 150 Franken – als Privatanteil, der zum Normalsatz zu versteuern ist.

¹² Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

¹³ Beim Leasing tritt an Stelle des Bezugspreises der im Leasingvertrag festgehaltene Wert des Fahrzeuges exklusive MWST.

- Bestand beim Kauf der Fahrzeuge kein Vorsteuerabzugsrecht, gilt pro Monat 0,4%¹⁴ des Bezugspreises exklusive MWST – mindestens jedoch 150 Franken – als Privatanteil, der zum Normalsatz zu versteuern ist.
- ☞ Bezüglich Gemeinwesen beziehungsweise DS von Gemeinwesen, die mit Pauschalsteuersätzen (☞ Ziff. 9) abrechnen, orientiert die Broschüre Saldo-steuersätze. Mehr Informationen im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung für jene steuerpflichtigen Personen, die nach der effektiven Methode abrechnen.

7.3 Baugewerblicher Eigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG

Wer für eigene Rechnung an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die für die entgeltliche Veräusserung oder die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete/Pacht) bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt, kann nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 21 Absatz 1 MWSTG steuerpflichtig werden. Davon betroffen sind auch Gemeinwesen beziehungsweise die einzelnen DS.

Sind indessen die folgenden drei Voraussetzungen **gemeinsam** erfüllt, wird sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG verzichtet:¹⁵

- mit Ausnahme der allfällig selbst vorgenommenen Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) werden sämtliche Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung durch Dritte erbracht;
- nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen;
- den beauftragten Dritten werden für die auszuführenden Arbeiten keine Waren/Materialien und/oder Infrastruktur (Maschinen usw.) zur Verfügung gestellt.



Sind nicht alle drei Voraussetzungen gemeinsam erfüllt, liegt Eigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Anhang 7 schematische Übersichten a und c).

☞ Mehr dazu in der Broschüre Eigenverbrauch.

Erstellt eine DS für eine andere DS des gleichen Gemeinwesens ein für die entgeltliche Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung bestimmtes Bauwerk,

¹⁴ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

¹⁵ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

muss sie diese Leistung als Lieferung versteuern, sofern sie gleichartige Leistungen zur Hauptsache (> 50%) an Nichtgemeinwesen erbringt (Art. 23 Abs. 3 MWSTG). Werden solche Leistungen jedoch hauptsächlich an Gemeinwesen erbracht, muss sie die Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens nicht als Lieferung versteuern, sondern darauf die Eigenverbrauchssteuer im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG entrichten.

Die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten **ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** an den eigenen oder gemieteten Liegenschaften zählen nicht zu den Arbeiten an Bauwerken gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a und b MWSTG, welche im Eigenverbrauch zu versteuern sind.

Diese Ausnahmebestimmung bezweckt, dass die für eigene Rechnung von der steuerpflichtigen Person oder ihrem Personal ausgeführten Hauswartarbeiten sowie insbesondere auch die durch Platzwarte und Greenkeeper an den Sportanlagen ausgeführten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten nicht besteuert werden.¹⁶

7.4 **Baugewerblicher Eigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG**

Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG liegt vor, wenn ein Gemeinwesen an Bauwerken, die für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten (Art. 18 MWSTG) oder für hoheitliche Tätigkeiten (Art. 23 Abs. 1 MWSTG) verwendet werden, baugewerbliche Arbeiten selbst ausführt.

Nimmt eine DS an Bauwerken, die sie für von der MWST ausgenommene oder hoheitliche Tätigkeiten verwendet, selbst baugewerbliche Arbeiten vor, dann ist darauf die Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

Erbringt eine DS solche baugewerblichen Leistungen an eine andere DS des eigenen Gemeinwesens, muss sie diese Leistungen sowie die durch Drittunternehmen erbrachten (und weiterfakturierten) Leistungen als Lieferung versteuern, sofern gleichartige Leistungen zur Hauptsache (> 50%) an Nichtgemeinwesen erbracht werden. Unterliegen die Weiterbelastungen an die empfangende DS nicht der MWST, weil die gleichartigen Leistungen zur Hauptsache an Gemeinwesen erbracht werden, versteuert die leistungserbringende DS die selbst erbrachten baugewerblichen Arbeiten im Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Anhang 7 schematische Übersichten b und c).

Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG liegt auch vor, wenn ein Gemeinwesen selbst baugewerbliche Arbeiten an Bauten ausführt, die zwar für steuerbare Zwecke verwendet werden, für die es jedoch Subventionen erhält.

Beispiel

Die Stadt X betreibt eine eigene Abwasserreinigungsanlage. Das Betriebsgebäude dieser Anlage muss neu erstellt werden. Die Drittleistungen inklusive MWST betragen 1'614'000 Franken, die Eigenleistungen (Preis wie für unabhängige Dritte inkl. MWST) 322'800 Franken. Insgesamt werden also 1'936'800 Franken investiert. Die auf den Drittleistungen sowie auf dem Material für die Eigenleistungen lastende MWST wurde als Vorsteuer geltend gemacht. Auf den Eigenleistungen wurde keine Eigenverbrauchssteuer entrichtet. An den Neubau des Betriebsgebäudes richtet der Kanton eine Subvention von 581'040 Franken aus (= 30% der Gesamtinvestition inkl. MWST). Die infolge der Subvention vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung berechnet sich wie folgt:

Geltend gemachte Vorsteuerabzüge auf Drittleistungen	Fr. 114'000
Nicht deklarierte Eigenverbrauchssteuer auf Eigenleistungen ¹⁷	Fr. 22'800
Total MWST auf Betriebsgebäude	<u>Fr. 136'800</u>

Berechnung der vorzunehmenden Vorsteuerabzugskürzung:
30% Subventionsanteil von 136'800 Franken Vorsteuer Fr. 41'040

7.5 Eigenleistungen im Bereich des Tiefbaus (Strassen, Wege usw.)

Kein Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG liegt vor, wenn eine DS Leistungen im Bereich des Tiefbaus (z.B. Strassenbau, Strassenunterhalt, Strassenreinigung, Schnee pflügen, salzen) zu Lasten des eigenen Budgets erbringt.

Werden die vom Werkhof für eine andere DS (z.B. DS Strassen) ausgeführten baugewerblichen Leistungen dieser DS belastet, kommt die 50%-Regel gemäss Artikel 23 Absatz 3 MWSTG zur Anwendung. Die an andere DS des eigenen Gemeinwesens erbrachten Leistungen unterliegen somit nur dann der MWST, wenn mehr als 50% der in Rechnung gestellten Leistungen im Bereich des Tiefbaus auf Leistungen an Nichtgemeinwesen entfallen. Werden die 50% nicht überschritten, ist auf den Leistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens auch keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

7.6 Eigenverbrauch im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 MWSTG

Wird eine spezialfinanzierte DS, welche die annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung (☞ Ziff. 6.2.5) angewendet hat, infolge Aufgabe der Tätigkeit oder Unterschreitens der Limiten für die Steuerpflicht aus dem MWST-Register gelöscht, sind die Buchwerte der nicht vollständig abgeschriebenen Anlagen im Eigenverbrauch zu versteuern. Hierfür gelangt der im Zeitpunkt der Nutzungsänderung (in der Regel der Zeitpunkt der Streichung aus dem MWST-Register) gültige Steuersatz zu Anwendung. Dies gilt sinngemäss auch beim Eigenverbrauchstatbestand gemäss Artikel 9 Absatz 3 MWSTG.

¹⁷ Wurde die Eigenverbrauchssteuer entrichtet, darf diese im Umfang der steuerbaren Tätigkeit wiederum als Vorsteuer geltend gemacht werden.

☞ Gemeinwesen, welche für die Vorsteuerabzugskürzung die effektive Regelung (☞ Ziff. 6.2.4) angewendet haben, beachten die Ausführungen in der Broschüre Nutzungsänderungen.

8. Buchführung und Aufbewahrung der Belege

In Artikel 58 MWSTG sowie in Z 878 ff. sind die allgemeinen Anforderungen, die aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht an die Buchführung und die Aufbewahrung der Belege gestellt werden, ausführlich umschrieben. Deshalb wird hier nur noch auf die Eigenheiten der Buchführung im Gemeinwesen eingegangen.

Auch 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.

Das Sollprinzip, welches die Verbuchung der Finanzvorfälle im Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Schuldentstehung verlangt, ist nicht nur aus kontrolltechnischen Gründen, sondern auch für die richtige Erfassung der massgebenden Umsätze in den MWST-Abrechnungen unerlässlich.

9. Pauschalsteuersätze

9.1 Was sind Pauschalsteuersätze?

Pauschalsteuersätze sind **Branchensätze**, die den gesamten in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthaltenen Vorsteuern im Sinne einer Pauschale Rechnung tragen.

Bei der Festlegung der Pauschalsteuersätze der einzelnen Branchen und Tätigkeiten wurde auch berücksichtigt, ob die ausgeführten Leistungen zum Normalatz, zum reduzierten Satz oder zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen steuerbar sind.

Die Nettosteuerschuld dürfte deshalb längerfristig nicht oder nur geringfügig von derjenigen der effektiven Abrechnungsmethode abweichen. Die Pauschal-

steuersätze entsprechen den in Artikel 59 MWSTG geregelten Saldosteuersätzen. **Allerdings gibt es bei den Pauschalsteuersätzen weder eine Umsatz- oder Steuerzahlast-Limite noch eine Beschränkung der Anzahl anwendbarer Sätze.**

Bei den Pauschalsteuersätzen handelt es sich um eine vereinfachte Abrechnungsmethode für steuerpflichtige Personen im Gemeinwesen oder verwandten Bereichen.

Pauschalsteuersätze werden in der vierteljährlichen MWST-Abrechnung im Sinne von Multiplikatoren angewendet, d.h. das Total aller steuerbaren Umsätze **einschliesslich MWST** wird deklariert und für die Berechnung der MWST mit dem Pauschalsteuersatz multipliziert.



In den Fakturen an die Kunden sind die den Leistungen entsprechenden gesetzlichen Steuersätze gemäss Artikel 36 MWSTG auszuweisen.

Beispiel

Die Cafeteria der Kantonsverwaltung erzielt in den Monaten Januar bis März einen Umsatz (inkl. MWST) von 45'000 Franken. Multipliziert mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz von 5,2% ergibt sich ein Steuerbetrag von 2'340 Franken, der unter Ziffer 072 der MWST-Abrechnung für das erste Quartal deklariert wird. Es sind keine weiteren Rechenoperationen notwendig. Die Ermittlung der Vorsteuer entfällt.

9.2

Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode

Pauschalsteuersätze können in erster Linie von den steuerpflichtigen autonomen DS und Gruppen der Gemeinwesen nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG angewandt werden. Neben Bund, Kantonen und Gemeinden kann die Pauschalsteuersatzmethode in folgenden Bereichen zur Anwendung kommen:

- Kirchgemeinden;
- Gemeindezweckverbände und andere Zusammenschlüsse von Gemeinwesen;
- Private Schulen und Internate;
- Private Spitäler;
- Zentren für ärztliche Heilbehandlungen;
- Rehabilitationszentren;
- Kurhäuser (auch wenn ein Hotel angegliedert ist);
- Wassergenossenschaften;
- Konzessionierte Transportunternehmen (KTU);
- Öffentlich-rechtliche und privatrechtliche, von Gemeinwesen subventionierte Waldkorporationen;
- Private Spitexorganisationen;
- Altersheime, Pflegeheime, Seniorenresidenzen;

- Sozialtätige Unternehmen, wie Behindertenwerkstätten, Wohnheime, Sonderschulen;
- Von Gemeinwesen subventionierte Betreiber von Sportanlagen und Kulturzentren;
- Kantonale Gebäudeversicherungen;
- Veranstalter von nicht wiederkehrenden Anlässen im Bereich Kultur und Sport;
- Vereine nach Artikeln 60 - 79 ZGB (z.B. Sportvereine);
- Stiftungen nach Artikeln 80 - 89^{bis} ZGB.¹⁸

9.3 Keine Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode

Von der Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode ausgeschlossen sind:

- Gemeinwesen, die als Einheit nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG abrechnen;
- Steuerpflichtige Personen, welche die Gruppenbesteuerung nach Artikel 22 MWSTG anwenden;
- Autonome DS und Gruppen nach Artikel 23 Absatz 4 MWSTG, die nach Artikel 26 MWSTG für die Versteuerung ausgenommener Umsätze optieren;
- Steuerpflichtige Gemeinwesen in den Talschaften Samnaun und Sampoioir;
- Steuerpflichtige Nichtgemeinwesen, die nicht unter Ziff. 9.2 aufgeführt sind.

9.4 Beginn und Ende der Unterstellung unter die Pauschalsteuersatzmethode

Wer mit Pauschalsteuersätzen abrechnen kann (☞ Ziff. 9.2) und dies ab Beginn der Steuerpflicht tun möchte, reicht der ESTV die vollständig ausgefüllte Unterstellungserklärung (☞ Anhang 12) spätestens **60 Tage nach Zustellung der MWST-Nr.** ein.

Die steuerpflichtige Person verpflichtet sich damit, diese Abrechnungsmethode während mindestens **5 ganzen Kalenderjahren** beizubehalten. Fällt der Beginn der Steuerpflicht nicht mit dem Beginn des Kalenderjahres zusammen, so läuft diese Frist ab 1. Januar des auf die Eintragung ins MWST-Register folgenden Jahres.

Wer sich nicht zu einer Unterstellung ab Beginn der Steuerpflicht entschlossen hat, muss **15 ganze Kalenderjahre** nach der effektiven Methode abrechnen, bevor – jeweils auf den 1. Januar – ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode möglich ist. Die schriftliche Meldung an die ESTV muss bis spätestens Ende Februar jenes Jahres erfolgen, ab dessen Beginn die Pauschalsteuersatzmethode zur Anwendung kommen soll.

Ein Wechsel von der Pauschalsteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode ist frühestens nach Ablauf von **fünf ganzen Kalenderjahren** möglich. Die steuerpflichtige Person muss den Widerruf in schriftlicher Form bis spä-

testens Ende Februar des Jahres einreichen, ab dessen Beginn sie effektiv abrechnen will.

Vor Ablauf der fünfjährigen Frist ist ein Wechsel zudem möglich, wenn die ESTV den Pauschalsteuersatz der betreffenden Tätigkeit ändert und dies nicht auf eine Anpassung der gesetzlichen Steuersätze zurückzuführen ist.

Beim **Einstieg** in und beim **Ausstieg** aus der Pauschalsteuersatzmethode ergeben sich in der Regel keine Korrekturen auf Debitoren und Kreditoren sowie auf Warenvorräten, Betriebsmitteln und Anlagegütern.



In der Broschüre Saldosteuersätze ist dargelegt, wann bei einem Wechsel der Abrechnungsmethode eine Korrektur erfolgt.

9.5

Pauschalsteuersätze nach Branchen / Tätigkeiten

Die Pauschalsteuersätze entsprechen den Saldosteuersätzen (Art. 59 MWSTG). Für die meisten Branchen und Tätigkeiten gelten also jene Sätze, die in der Broschüre Saldosteuersätze aufgeführt sind.

Nachfolgend werden Branchen beziehungsweise Tätigkeiten aufgelistet, für die ausschliesslich oder überwiegend Pauschalsteuersätze zur Anwendung kommen:

Branche / Tätigkeit	Pauschalsteuersatz
Abfallbeseitigung	3,5%
Abwasserentsorgung	3,5%
Alarmanfaltungen (inkl. Entschädigung Fehlalarme)	6,0%
Amtsblatt (Abonnemente, Einzelverkauf)	0,6%
Amtsblatt (Inserate, Publikationen)	5,2%
Aufbewahrung von Gegenständen	5,2%
Basar (Verkauf von zugekauften Gegenständen)	2,3%
Basar (Verkauf selbst hergestellter Gegenstände)	5,2%
Bestattungswesen (Gesamtleistung)	3,5%
Beurkundungen, Beglaubigungen	6,0%
Bibliothek (Ausleihe von Büchern)	0,6%
Bibliothek (Ausleihe von DVD, CD, Video)	3,5%
Bootsplatzvermietung (inkl. Wartegebühr)	3,5%
Cafeteria	5,2%
Drucksachen- und Materialzentralen (von Gemeinwesen)	0,6%
Eintritte in Gewerbeausstellungen, Messen	5,2%
Energie (Elektrizität, Gas, Fernwärme, Dampf usw.)	3,5%
Entsorgung	3,5%
Ergotherapie (Verkauf von Produkten daraus)	5,2%
Exkursionen (nicht mit eigenen Fahrzeugen)	0,6%

Branche / Tätigkeit	Pauschalsteuersatz
Exkursionen (mit eigenen Fahrzeugen, inkl. Verpflegung)	3,5%
Forschung	6,0%
Forstämter (alle Forstarbeiten)	4,6%
Forstämter (reine Akkordarbeiten)	6,0%
Forstämter (Holz- und Holzschnitzelhandel sowie Verkauf von Holz aus eigenem Wald, sofern hierfür optiert wurde)	2,3%
Fotokopien (Selbstbedienung), Fax	0,6%
Fotokopien (ohne Selbstbedienung)	4,6%
Führungen (Museum usw.)	6,0%
Garderoben	5,2%
Gemeinschaftsantenne, Kabelfernsehen	3,5%
Grabunterhalt	4,6%
Haushalthilfen	6,0%
Hauswirtschaft durch Altersheime	5,2%
Holzhandel, Holzschnitzelhandel	2,3%
Holzschnitzelhandel (wenn zum reduzierten Satz steuerbar)	0,6%
Internat (Verpflegungsanteil)	5,2%
Internet (Benützung PC und Internet)	5,2%
Instrumentensterilisation	5,2%
Kantine	5,2%
Kieswerk (Verpachtung, wenn Pacht nach Abbaumenge bemessen und kein Eintrag im Grundbuch vorhanden ist)	6,0%
Komposterstellung	0,6%
Konzessionierte Transportunternehmen (KTU)	4,6%
Krematorium	3,5%
Labor	5,2%
Lehrmittelverkäufe	0,6%
Mahlzeitenlieferung	0,6%
Mechanische Werkstätte / Schlosserei in Anstalten	3,5%
Medikamentenverkauf durch Spital	0,6%
Naturheilmittel mit Alkoholgehalt von mehr als 0,5% (Herstellung)	4,6%
Naturheilmittel zum Einreiben (Herstellung)	4,6%
Naturheilpraktiker, Behandlung von (soweit steuerbar)	6,0%
Parkhaus, Vermietung von Parkplätzen	3,5%
Papiersammlung durch Vereine	6,0%
Plakatwände (Nutzung)	5,2%
Polizei (Schwerverkehrsbegleitungen, Signalisationsarbeiten, Einsätze bei Grossanlässen)	6,0%
Sanitätsmaterial (Rollstühle, Krücken) [Vermietung]	3,5%
Schliessfächer	3,5%
Schneiderbetriebe in Anstalten	5,2%
Schreinerbetriebe in Anstalten	3,5%
Sponsoring (Werbung)	6,0%
Sportanlagen (Eintritte)	3,5%
Tierverkäufe (ohne Vieh) durch Zoo, Tierpark	5,2%

Branche / Tätigkeit	Pauschalsteuersatz
Transport von Personen (Taxi)	5,2%
Vermessungsleistungen	6,0%
Vermietung von Gegenständen aller Art	3,5%
Verpackungsarbeiten in Anstalten	5,2%
Versandarbeiten in Anstalten	5,2%
Versandaktionen (Mailing), eigener Einkauf und Versand	5,2% *
Versandaktionen (Mailing), eigener Einkauf und Versand durch Mailingunternehmen	4,6% *
Versandaktionen (Mailing), eigener Einkauf und Versand von zum reduzierten Satz steuerbaren Druckerzeugnissen	1,2% *
Versteigerung von Fundgegenständen (Erlös daraus)	6,0%
Videotheken (Ausleihe von DVD, Videokassetten usw.)	3,5%
Wasserversorgung	0,1%
WC-Anlagen (Benutzungsgebühr)	3,5%
Werkhof	4,6%
Wohnungsräumungen	3,5%
Zimmerendreinigung in Alters-/Pflegeheimen	6,0%
Zur Verfügung stellen von Arbeitskräften	6,0%

- *  Über Versandaktionen zur Beschaffung eigener Mittel unter Beilage von Gegenständen wie beispielsweise Karten, Broschüren oder Kalender orientiert die Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.



Steuerpflichtige Personen, deren Tätigkeit weder in vorstehender Liste noch in der Broschüre Saldosteuersätze aufgeführt ist und die mit Pauschalsteuersätzen abrechnen möchten, können sich telefonisch oder schriftlich mit der ESTV in Verbindung setzen.

9.6

Anzahl anwendbare Pauschalsteuersätze

Die Anzahl der anwendbaren Pauschalsteuersätze ist nicht beschränkt. Die steuerpflichtige Person hat jede ihrer Tätigkeiten zum jeweils massgebenden Pauschalsteuersatz abzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, welchen Umfang (Umsatzgrösse) die einzelne Tätigkeit hat.

Die Umsätze der einzelnen Ertragsarten sind getrennt zu verbuchen.

Steuerpflichtige Personen, welchen ein oder zwei verschiedene Pauschalsteuersätze bewilligt wurden, rechnen im Abrechnungsformular die entsprechenden Umsätze unter den Ziffern 072 und 073 ab.

Steuerpflichtige Personen, welchen mehr als zwei verschiedene Pauschalsteuersätze bewilligt wurden, ermitteln ihren gewichteten Durchschnitts-Pauschalsteu-

ersatz – analog dem nachstehenden Beispiel – in geeigneter Form und deklarieren ihn unter Ziffer 073 des Abrechnungsformulars. Die Berechnungsgrundlagen bewahrt die steuerpflichtige Person zusammen mit der Kopie der MWST-Abrechnung während mindestens zehn Jahren auf. Die Berechnung ist der ESTV nur auf deren ausdrückliches Verlangen einzureichen.

Beispiel: 400 Spital

<i>Ertragsart</i>	<i>Pauschal- Steuersatz</i>	<i>Umsatz in Franken (inkl. MWST)</i>	<i>Steuer in Franken</i>
<i>Blumenladen</i>	0.6%	10'000	60
<i>Kiosk (Verkaufumsätze)</i>	0.6%	75'000	450
<i>Kiosk (Lottoprovisionen)</i>	6.0%	8'000	480
<i>Cafeteria</i>	5.2%	100'000	5'200
<i>Personalkantine</i>	5.2%	150'000	7'800
<i>Mahlzeitenlieferung ¹⁾</i>	0.6%	30'000	180
<i>Vermietung Parkplätze</i>	3.5%	15'000	525
Total	3.79% ²⁾	³⁾ 388'000	³⁾ 14'695

¹⁾ *Lieferung von Mahlzeiten an ein benachbartes Altersheim*

²⁾ *Durchschnitts-Pauschalsteuersatz (Total Steuer geteilt durch Total Umsatz) einzufügen unter Ziffer 073 des Abrechnungsformulars*

³⁾ *Einzufügen unter Ziffer 073 des Abrechnungsformulars*

9.7

Weitere Regeln

Soweit vorstehend nicht ausdrücklich von den bei der Saldosteuersatzmethode geltenden Regeln abgewichen wird, gelten diese auch bei Abrechnung nach der Pauschalsteuersatzmethode.

Anhang 1: Funktionale Gliederung nach Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte (Ausgabe 1981)

Als autonom gelten bei der Gliederung nach Aufgabenbereichen in der Regel die DS mit **2 oder 3-stelliger Ziffer**:

0 Allgemeine Verwaltung

- 01 Legislative und Exekutive
 - 011 Legislative
 - 012 Exekutive
- 02 Allgemeine Verwaltung
 - 020 Finanz- und Steuerverwaltung
 - 021 Allgemeine Bezirksverwaltung
 - 029 Übrige allgemeine Verwaltung
- 03 Leistungen für Pensionierte
- 09 Nicht aufteilbare Aufgaben (z.B. Verwaltungsliegenschaften)

1 Öffentliche Sicherheit

- 10 Rechtsaufsicht
 - 100 Grundbuch, Mass und Gewicht
 - 101 Übrige Rechtspflege
- 11 Polizei
 - 110 Strassenverkehrsamt
 - 112 Verkehrspolizei
 - 113 Polizeikorps
 - 114 Luftverkehrssicherheit
 - 119 Übrige Polizeiaufgaben
- 12 Rechtsprechung
- 13 Strafvollzug
 - 130 Strafanstalten
 - 139 Übriger Strafvollzug
- 14 Feuerwehr
- 15 Militärische Landesverteidigung
 - 150 Verwaltung
 - 151 Ausbildung
 - 152 Materielle Kriegsbereitschaft
- 16 Zivile Landesverteidigung
 - 160 Zivilschutz
 - 161 Übrige zivile Landesverteidigung

2 Bildung

- 20 Kindergarten
- 21 Volksschule
 - 210 Primarstufe
 - 211 Sekundarstufe, Grundansprüche
 - 212 Sekundarstufe, mittlere Ansprüche
 - 213 Sekundarstufe, gehobene Ansprüche

2 Bildung (Fortsetzung)

- 21 Volksschule (Fortsetzung)
 - 214 Musikschule
 - 215 Arbeits- und Haushaltsunterricht
 - 219 Nicht Aufteilbares, Volksschule
- 22 Sonderschulen
- 23 Berufsbildung
 - 230 Land- und forstwirtschaftliche Berufe
 - 231 Industriell-gewerbliche Berufe
 - 232 Kaufmännische Berufe
 - 233 Pflege- und Sozialberufe
 - 239 Übriges berufliches Bildungswesen
- 24 Lehrerausbildung
 - 240 Unterseminarien
 - 241 Oberseminarien
- 25 Allgemeinbildende Schulen
 - 250 Maturitätsschulen
 - 259 Andere allgemeinbildende Schulen
- 26 Höhere Berufsbildung
 - 260 Ingenieurschulen
 - 261 Wirtschaftsschulen
 - 262 Landwirtschaftliche Techniken
- 27 Hochschulen und Forschung
 - 270 Bundeshochschulen
 - 271 Kantonale Hochschulen
 - 272 Grundlagenforschung
 - 273 Angewandte Forschung
- 29 Übriges Bildungswesen
 - 290 Verwaltung
 - 291 Berufsberatung
 - 292 Erwachsenenbildung

3 Kultur und Freizeit

- 30 Kulturförderung
 - 300 Bibliotheken
 - 301 Museen
 - 302 Theater, Konzerte
 - 309 Übrige Kulturförderung
- 31 Denkmalpflege und Heimatschutz
- 32 Massenmedien
- 33 Parkanlagen und Wanderwege
- 34 Sport
- 35 Übrige Freizeitgestaltung
- 39 Kirche

4 Gesundheit

- 40 Spitäler
- 41 Kranken- und Pflegeheime
- 42 Psychiatrische Kliniken
- 44 Ambulante Krankenpflege
- 45 Krankheitsbekämpfung
 - 450 Alkohol- und Drogenmissbrauch
 - 459 Übrige Krankheiten
- 46 Schulgesundheitsdienst
- 47 Lebensmittelkontrolle
- 49 Übriges Gesundheitswesen

5 Soziale Wohlfahrt

- 50 Altersversicherung
- 51 Invalidenversicherung
- 52 Krankenversicherungen
- 53 Sonstige Sozialversicherungen
 - 530 Ergänzungsleistungen AHV
 - 531 Ergänzungsleistungen IV
 - 532 Arbeitslosenversicherung
 - 533 Familienausgleichskasse
 - 534 Unfallversicherung
- 54 Jugendschutz
- 55 Invalidität
- 56 Sozialer Wohnungsbau
- 57 Altersheime
- 58 Fürsorge
 - 580 Altersfürsorge
 - 581 Armenunterstützung
 - 582 Arbeitsämter
 - 583 Auslandschweizerhilfe
 - 589 Übrige Fürsorge
- 59 Hilfsaktionen
 - 590 Hilfsaktionen im Inland
 - 591 Hilfsaktionen im Ausland

6 Verkehr

- 60 Nationalstrassen
- 61 Kantonsstrassen
- 62 Gemeindestrassen
 - 620 Gemeindestrassennetz
 - 621 Parkhäuser
- 63 Privatstrassen
- 64 Bundesbahnen

6 Verkehr (Fortsetzung)

- 65 Regionalverkehr
 - 650 Privatbahnen
 - 651 Nahverkehrsbetriebe
 - 652 Seil- und Bergbahnen
- 66 Schifffahrt
 - 660 Binnenschifffahrt
 - 661 Rheinschifffahrt
- 67 Luftfahrt
 - 670 Flugplätze
 - 671 Flugsicherung
 - 679 Übrige Luftfahrt
- 68 Nachrichtenübermittlung
- 69 Übriger Verkehr

7 Umwelt und Raumordnung

- 70 Wasserversorgung
- 71 Abwasserbeseitigung
- 72 Abfallbeseitigung
- 73 Schlachthöfe
- 74 Friedhof und Bestattung
- 75 Gewässerverbauungen
- 76 Lawinerverbauungen
- 77 Naturschutz
- 78 Übriger Umweltschutz
 - 780 Öffentliche Toiletten
 - 781 Tierkörperbeseitigung
 - 782 Übrige Immissionen
- 79 Raumordnung
 - 790 Raumplanung
 - 791 Entwicklungskonzepte
 - 792 Allgemeiner Wohnungsbau

8 Volkswirtschaft

- 80 Landwirtschaft
 - 800 Verwaltung
 - 801 Betriebs- und Bodenverbesserungen
 - 802 Tierhaltung
 - 803 Tierseuchenbekämpfung
 - 804 Pflanzenbau
 - 805 Wirtschaftliche Massnahmen Vieh
 - 806 Wirtschaftliche Massnahmen Pflanzen
 - 807 Einkommenszuschüsse
 - 808 Soziale Massnahmen

8 Volkswirtschaft (Fortsetzung)

- 81 Forstwirtschaft
 - 810 Forstwirtschaft
 - 811 Staatswaldungen
 - 812 Gemeindewaldungen
- 82 Jagd und Fischerei
- 83 Tourismus
- 84 Industrie, Gewerbe, Handel
- 85 Banken
- 86 Energie
 - 860 Elektrizität
 - 861 Gas
 - 862 Fernwärme
 - 869 Übrige Energie
- 87 Sonstige gewerbliche Betriebe

9 Finanzen, Steuern

- 90 Steuern
- 91 Steuerabkommen
- 92 Finanzausgleich
 - 921 Kanton - Gemeinden
 - 922 Gemeinden - Kanton
- 93 Einnahmenanteile
 - 930 Kantonsanteile an den Bundeseinnahmen
 - 931 Gemeindeanteile an den kantonalen Steuern
 - 932 Gemeindeanteile an Regalien und Patenten
 - 933 Gemeindeanteile an kantonalen Gebühren
 - 934 Bundesanteile an kantonalen Gebühren
- 94 Vermögens- und Schuldenverwaltung
 - 940 Zinsen
 - 941 Emissionskosten
 - 942 Liegenschaften des Finanzvermögens
 - 943 Gutsbetriebe
- 99 Nicht aufgeteilte Posten

Anhang 2: Beispiel einer institutionellen Gliederung

Als **autonom** gelten bei der institutionellen Gliederung die DS mit **3-stelliger Ziffer**:

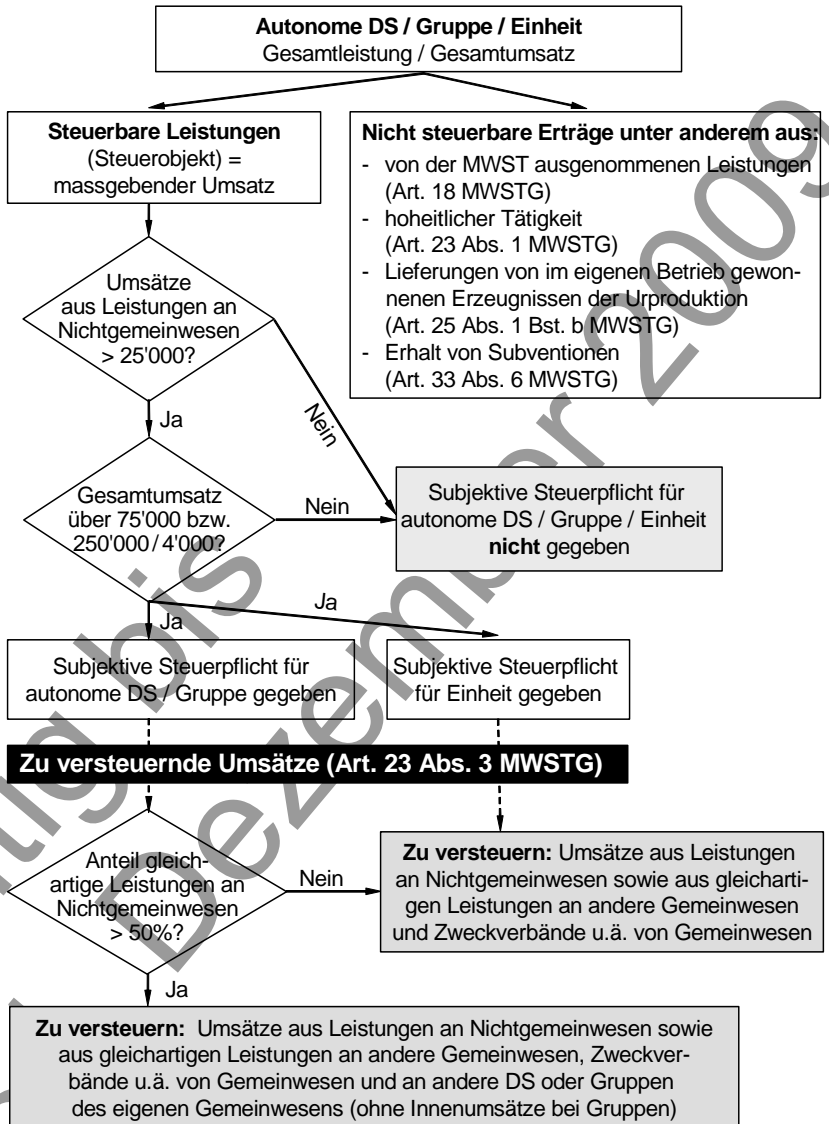
- 1 Behörden und Verwaltung
 - 10 Behörden und Gesamtverwaltung
 - 100** Gemeindeversammlung/Grosser Gemeinderat
 - 101** Gemeinderat/Stadtrat
 - 102** Kanzlei
 - 103** Vormundschaftsbehörde
 - 106** Gesamtverwaltung
 - 107** Gemeindeammannamt, Betreibungsamt
 - 108** Friedensrichteramt
 - 15 Präsidialabteilung
 - 150** Zentrale Verwaltung
 - 151** Theater
 - 152** Literatur, Musik
 - 153** Museen
 - 155** Zivilstandsamt
 - 156** Friedhof- und Bestattungsamt
- 2 Finanzamt
 - 20 Finanzverwaltung
 - 200** Zentrale Verwaltung
 - 210** Steueramt
 - 220** Liegenschaftsverwaltung
 - 230** Personalamt
 - 25 Finanzinspektorat
 - 250** Zentrale Verwaltung
 - 251** Finanzkontrolle
- 3 Gesamtverteidigung
 - 30 Einwohnerwesen
 - 300** Zentrale Verwaltung
 - 301** Einwohnerkontrolle
 - 302** Büro für Einquartierungen
 - 35 Polizeiamt
 - 350** Zentrale Verwaltung
 - 351** Gemeindepolizei/Stadtpolizei
 - 352** Feuerwehr
 - 353** Zivilschutz
 - 354** Militär
- 4 Gesundheits- und Wirtschaftsamt
 - 40 Gesundheits- und Wirtschaftsamt
 - 400** Zentrale Verwaltung
 - 410** Spitäler

- 4 Gesundheits- und Wirtschaftsamt (*Fortsetzung*)
40 Gesundheits- und Wirtschaftsamt (*Fortsetzung*)
 420 Krankenhäuser
 430 Drogenentzugsstationen
 440 Krankenpflegeschulen
 450 Gesundheitsinspektorat
 460 Arbeitsamt
 470 Landwirtschaftswesen
 480 Abfuhrwesen
 490 Schlachthof
- 5 Bauamt
51 Tiefbauamt
 510 Zentrale Verwaltung
 511 Strasseninspektorat
 512 Planungsamt
 513 Vermessungsamt
 514 Stadtentwässerung
 515 Forstamt
52 Hochbauamt
 520 Zentrale Verwaltung
 521 Hochbauinspektorat
 522 Baupolizei
- 6 Gemeindebetriebe
60 Gewerbliche und industrielle Betriebe
 600 Zentrale Verwaltung
 610 Ingenieurbüro für bauliche Anlagen
 620 Gasversorgung
 630 Wasserversorgung
 640 Elektrizitätswerk
 650 Fernwärmeversorgung
 660 Verkehrsbetriebe
- 7 Schule
70 Schulamt
 700 Zentrale Verwaltung
 710 Schulpflege
 720 Kindergärten
 731 Primarschulbetrieb
 732 Oberstufenschulbetrieb
 740 Sonderschulung
 750 Schülerheime
 760 Schularzt, Schulzahnarzt
 770 Berufsschulen
 780 Sportamt

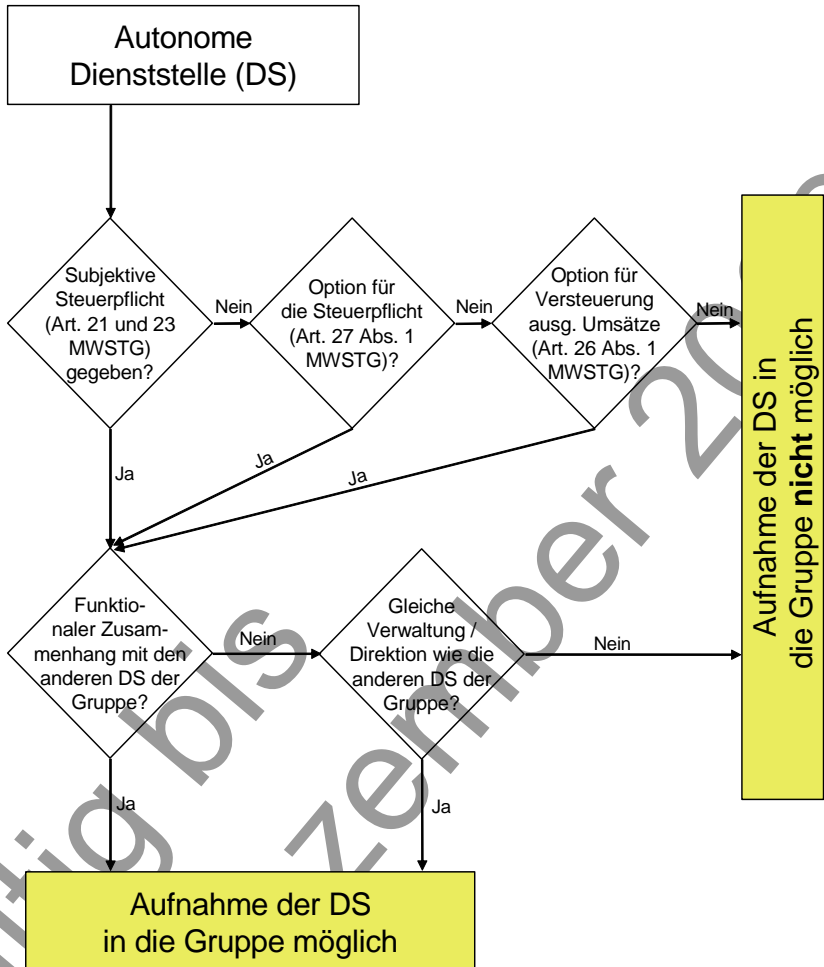
- 8 Sozialamt
 - 80 Sozialamt
 - 800** Zentrale Verwaltung
 - 810** Beratungsdienst
 - 821** Stellenvermittlung
 - 822** Altersaktivitäten
 - 830** Kinder- und Jugendpsychiatrischer Dienst
 - 840** Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenbeihilfe
 - 850** Berufsberatung
 - 860** Kinder- und Jugendheime
 - 870** Amtsvormundschaft
 - 880** Altersheime
- 9 Sondereinrichtungen
 - 90 Unselbständige Unternehmen mit Sonderrechnung
 - 900** Pensionskasse
 - 910** Unfallkasse
 - 95 Stiftungsgüter
 - 951** Verwaltete Stiftungen und Legate ohne eigene Rechtspersönlichkeit - Einrichtungen mit Sonderrechnung
 - 952** Verwaltete Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit - Einrichtungen mit Sonderrechnung

Gültig bis 31. Dezember 2009

Anhang 3: Abklärung der Steuerpflicht / zu versteuernde Umsätze

Abklärung der Steuerpflicht (Art. 23 MWSTG)

Anhang 4: Aufnahme einer Dienststelle in eine Gruppe (Art. 23 Abs. 4 MWSTG)



Anhang 5: Annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei DS mit Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.2.5)

Beispiel 1

Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen sowie Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Erschliessungsbeiträge (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den steuerbaren Anschlussgebühren);
- Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und kantonale Gebäudeversicherung).

Alle Beträge verstehen sich exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

<u>Ausgaben</u>	<u>Investitionsrechnung</u>	<u>Einnahmen</u>
Investition (exkl. 7,6%)	500'000	Anschlussgebühren (exkl. 2,4%) 50'000
		Erschliessungsbeiträge (ausgen.) 120'000
		Subventionen Kanton (ausgen.) 130'000
<u>Aufwand</u>	<u>Laufende Rechnung</u>	<u>Ertrag</u>
Personalaufwand (ohne MWST)	90'000	Wassergebühren (exkl. 2,4%) 240'000
Sachaufwand (exkl. 7,6%)	110'000	Subvention Kant. Gebäudeversich. 20'000
Interne Zinsen	20'000	
Abschreibungen	50'000	

BESTANDESRECHNUNG

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

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

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

BESTANDESRECHNUNG

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

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

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

1) Vorsteuerabzugskürzung: 7,6% von (107,6%) 250'000 Franken (Fr. 120'000 Erschliessungsbeiträge und Fr. 130'000 Subvention Kanton).

2) Basis für die Vorsteuerabzugskürzung 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 (Fr. 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 von der MWST ausgenommenen Erträgen (dem Beitrag der kant. Gebäudeversicherung) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen (= Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkorrektur 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 Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Beispiel 2

Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen sowie Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze und Zinseinnahmen

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Erschliessungsbeiträge (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den steuerbaren Anschlussgebühren) und interne Zinsen aus Verzinsung des Verpflichtungskontos;
- Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und kantonale Gebäudeversicherung).

Alle Beträge verstehen sich exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investition (exkl. 7,6%)	500'000	Anschlussgebühren (2,4%)	50'000
		Erschliessungsbeiträge (ausgen.)	120'000
		Subventionen Kanton (ausgen.)	130'000
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	20'000	Zinsen	20'000
Sachaufwand (exkl. 7,6%)	140'000	Einnahmen Wassergebühren (2,4%)	210'000
Abschreibungen	60'000	Subvention Kant. Gebäudeversich.	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 Vorsteuerabzugskürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

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

BESTANDESRECHNUNG

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben	
Vorsteuer Investition	38'000	Vorsteuerabzugskürzung ¹⁾	17'658
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben	
Vorsteuer LR	10'640	Vorsteuerabzugskürzung ³⁾	0
		Vorsteuerabzugskürzung ⁴⁾	1'128
		Vorsteuerabzugskürzung ⁵⁾	765
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben	
		Umsatzsteuer LR	1'200
		Umsatzsteuer LR	5'040

- 1) Vorsteuerabzugskürzung: 7,6% von (107,6%) 250'000 Franken (Fr. 120'000 Erschliessungsbeiträge und Fr. 130'000 Subvention Kanton).
- 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 Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden. Dies trifft im vorliegenden Beispiel nicht zu.
- 3) Vorsteuerabzugskürzung infolge von Zinserträgen: Die Zinserträge machen 7,8% des Gesamtumsatzes der LR aus. Somit ist keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (≠ Ziff. 6.2.6).
- 4) Basis für die Vorsteuerabzugskürzung der LR infolge Beiträge der kantonalen Gebäudeversicherung an die Sanierung der Wasserleitung ist der Gesamtumsatz ohne Zinsen. Der Beitrag der kant. Gebäudeversicherung (Fr. 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% (= Fr. 1'128) zu kürzen.
- 5) Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit von der MWST ausgenommenen Erträgen (dem Beitrag der kant. Gebäudeversicherung) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen und dem Ertragsüberschuss (≠ Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen: 10,6% von 95'000 Franken (Fr. 60'000 Abschreibungen und Fr. 35'000 Ertragsüberschuss) ergibt 10'070 Franken (100%); 7,6% davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Wird die Vorsteuerabzugskürzung 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, 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 Vorsteuerabzugskürzung ist nicht weiter zu berichtigen.

Beispiel 3

Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen sowie Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze und Zinseinnahmen

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Erschliessungsbeiträge (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den steuerbaren Anschlussgebühren) und Zinsen;
- Subventionen von anderen Gemeinwesen (Kanton und kantonale Gebäudeversicherung)

Alle Beträge verstehen sich exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

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

BESTANDESRECHNUNG

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

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

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

- Vorsteuerabzugskürzung: 7,6% von (107,6%) auf 250'000 Franken (Fr. 120'000 Erschliessungsbeiträge und Fr. 130'000 Subvention Kanton).
- 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 Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden. Dies trifft im vorliegenden Beispiel nicht zu.
- Vorsteuerabzugskürzung infolge von Zinserträgen: Die Zinserträge machen mehr als 10% (10,6%) des Gesamtumsatzes der LR aus, so dass eine Vorsteuerabzugskürzung mit Hilfe des Umsatzschlüssels vorzunehmen ist (= Ziff. 6.2.6).
- Basis für die Vorsteuerabzugskürzung der LR infolge Beiträge der kantonalen Gebäudeversicherung an die Sanierung der Wasserleitung ist der Gesamtumsatz mit Zinsen. Der Beitrag der kant. Gebäudeversicherung (Fr. 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% (= Fr. 1'011) zu kürzen.
- Die Nettoinvestition wurde vollumfänglich entsteuert. Da sie jedoch teilweise mit von der MWST ausgenommenen Erträgen (dem Beitrag der kant. Gebäudeversicherung und den Zinsen) finanziert wird, ist auf den Abschreibungen und dem Ertragsüberschuss (= Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen: 20,1% von 103'000 Franken (Fr. 60'000 Abschreibungen und Fr. 43'000 Ertragsüberschuss) ergibt 20'703 Franken (100%); 7,6% davon ergibt den Betrag, um den die Vorsteuer zusätzlich zu kürzen ist.

Wird die Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzung ist nicht weiter zu berichtigen.

Beispiel 4

Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen vom eigenen und von anderen Gemeinwesen sowie Erzielung von der MWST ausgenommenen Umsätze

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Erschliessungsbeiträge (sog. Mehrwertbeiträge oder Perimeterbeiträge, nicht zu verwechseln mit den steuerbaren Anschlussgebühren);
- Subventionen vom Kanton;
- Zuschuss oder Defizitübernahme durch die eigene Gemeinde.

Alle Beträge verstehen sich exklusive MWST.

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

700 Wasserversorgung

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

VERWALTUNGSRECHNUNG

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

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag	
Personalaufwand (ohne MWST)	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	Vorsteuerabzugskürzung ¹⁾	17'658

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

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

- 1) Vorsteuerabzugskürzung: 7,6% von (107,6%) auf 250'000 Franken (Fr. 120'000 Erschliessungsbeiträge und Fr. 130'000 Subvention Kanton).
- 2) Basis für die Vorsteuerabzugskürzung der LR infolge Zuschuss und/oder Defizitübernahme durch die Gemeinde (= Subvention) ist der Gesamtumsatz inklusive Subvention. Die Subvention (Fr. 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 von der MWST ausgenommenen Erträgen (dem Zuschuss der Gemeinde) finanziert wird, ist nun auf den Abschreibungen (☞ Ziff. 6.2.5.2) eine Vorsteuerkorrektur 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.

Wird die Vorsteuerabzugskürzung 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 bzw. die Defizitübernahme der Gemeinde von 10'000 Franken um die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung von 456 Franken auf 10'456 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Beispiel 5**Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen von anderen Gemeinwesen / Option für die Versteuerung von der MWST ausgenommenen 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)	<u>100'000</u>
	<u>3'750'000</u>

*) Bundesgesetz vom 6.10.2006 über Regionalpolitik (SR 901.0). Dieses ersetzt ab 1. Januar 2008 das Bundesgesetz vom 21.3.1997 über Investitionshilfe für Berggebiete (SR 901.1).

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. 26 Abs. 1 Bst. b 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 Vorsteuerabzugskürzung erfolgt nach der annäherungsweise Ermittlung (☞ Ziff. 6.2.5).

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung**VERWALTUNGSRECHNUNG (Jahr 1)**

Ausgaben	Investitionsrechnung	Einnahmen
Investition (exkl. 7,6%)	3'400'000	Investitionshilfe 450'000
Investition (ohne MWST)	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 Vorsteuerabzugskürzung)**VERWALTUNGSRECHNUNG (Jahr 1)**

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

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Hypothekarzinsen	51'000	Pachtzins (exkl. 7,6%)
Abschreibungen	149'022	
Zinsen aus Darlehen Regionalpolitik-BG ¹⁾	45'000	Subvention Zinsen ¹⁾
Vorsteuerabzugskürzung ³⁾	3'930	Defizit
	<u>248'952</u>	<u>43'952</u>
		<u>248'952</u>

BESTANDESRECHNUNG (Jahr 1)

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

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

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

- Das Defizit (Fr. 40'022 im Jahr 1) wird jährlich durch Zuschuss der Gemeinde ausgeglichen. Dieser Zuschuss führt zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Um eine Subvention handelt es sich beim nicht zu bezahlenden Zins von 45'000 Franken auf dem Darlehen nach Regionalpolitik-BG. Dieser Zins ist marktkonform zu berechnen und entsprechend zu verbuchen. Der für die Vorsteuerabzugskürzung massgebende Betrag beläuft sich somit auf 85'022 Franken. Die Vorsteuern sind im Jahr 1 demnach um 34,7% zu kürzen (Fr. 85'022 : Fr. 245'022 x 100%).
- Die Investitionshilfe durch den Tourismusfonds ist der Investition direkt zuordenbar (= Ziff. 6.2.5.1). Die notwendige Vorsteuerabzugskürzung kann also entweder vereinfacht (7,6% von Fr. 450'000 [107,6%] = Fr. 31'784) oder genau (Investitionshilfe in % der Gesamtinvestition = 12%; Vorsteuerabzugskürzung IR von Fr. 258'400 um 12% = Fr. 31'008) ermittelt werden. Die Vorsteuerabzugskürzung 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 durch von der MWST ausgenommene Erträge (Subventionen) finanziert werden, ist auf diesem Teil die MWST zu erheben. Hierzu ist der Vorsteuerabzugskürzungs-Schlüssel der LR von 34,7% anzuwenden. Daraus resultiert eine Vorsteuerabzugskürzung von 3'930 Franken (Fr. 149'022 x 34,7% x 7,6%).

Wird die Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzungen und einer Steuersatzänderung)

Allgemeine Hinweise:

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

- Anschlussgebühren, Betriebsgebühren (beide steuerbar zum reduzierten Satz);
- Von der MWST ausgenommene Löschbeiträge der betroffenen Liegenschaftseigentümer;
- Subventionen vom Kanton;
- Zuschuss oder Defizitübernahme durch die eigene Gemeinde.

Alle Beträge verstehen sich – soweit nichts anderes erwähnt ist – exklusive MWST.

Das Beispiel erstreckt sich über die Jahre 200x und 200x+1. Auf den 1. Januar 200x+1 werden die Steuersätze um je 1,5 Prozentpunkte erhöht.

In den Jahren 200x und 200x+1 werden folgende Investitionen getätigt:

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

Die Finanzierung der beiden Projekte sieht wie folgt aus:

Projekt 1:			
Wasserleitung	Beitrag Kanton aus Wasserfonds (200x+1)		Fr. 30'000
Pestalozzistrasse	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung (200x+1)		Fr. 22'500
	Löschbeiträge der betroffenen Liegenschaftseigentümer gemäss Reglement (200x)		Fr. 10'000
	Anschlussbeiträge Neubauten Pestalozzistrasse (200x)		Fr. 20'000

Projekt 2:			
Wasserfassung/Reservoir	Beitrag Kanton aus Wasserfonds (200x+1)		Fr. 10'000
Paradiesli	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung (200x+1)		Fr. 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 200x:

Aktiven:	Anlagen Wasserversorgung	Fr. 520'000
Passiven:	Verpflichtungskonto Wasserversorgung	Fr. 240'000

Geschäftsfälle des Jahres 200x

a) Laufende Rechnung

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

b) Investitionsrechnung

Projekt 1 (Wasserleitung Pestalozzistrasse)		
Handwerkerrechnung vom 31.10.200x inkl. 7,6% MWST	Fr.	107'600
Ertrag aus Löschbeiträgen der Liegenschaftseigentümer exkl. MWST	Fr.	10'000
Rechnungen über Anschlussbeiträge für Neubauten inkl. MWST	Fr.	20'480
Projekt 2 (Wasserfassung/Reservoir Paradiesli)		
Handwerkerrechnung vom 30.11.200x inkl. 7,6% MWST	Fr.	21'520

Geschäftsfälle des Jahres 200x+1

a) Laufende Rechnung

Fremdaufwendungen inkl. 9,1 % MWST	Fr.	327'300
Lohnaufwand	Fr.	105'000
Interne Belastung des Werkhofs für Fahrzeug-/Werkzeugbenützung	Fr.	15'000
Ord. Abschreibungen (10 % des Anfangsbestands von 468'000)	Fr.	46'800
Interne Aufwandszinsen (5 % des Anfangsbestands von 468'000)	Fr.	23'400
Einnahmen Wassergebühren inkl. 3,9 % MWST	Fr.	436'380
Beitrag Kant. Gebäudeversicherung Sanierung Wasserleitung	Fr.	13'000
Interne Ertragszinsen (5 % Anfangsbestand Verpflicht.konto 264'000)	Fr.	13'200

b) Investitionsrechnung

Projekt 1 (Wasserleitung Pestalozzistrasse)		
Handwerkerrechnung vom 31.3.200x+1 inkl. 9,1 % MWST	Fr.	56'732
Beitrag Kanton aus Wasserfonds	Fr.	30'000
Beitrag Kant. Gebäudeversicherung	Fr.	22'500
Projekt 2 (Wasserfassung/Reservoir Paradiesli)		
Handwerkerrechnung vom 30.5.200x+1 inkl. 9,1 % MWST	Fr.	30'548
Beitrag Kanton aus Wasserfonds	Fr.	10'000
Beitrag Kant. Gebäudeversicherung	Fr.	7'500

Lösungsansatz:

VERWALTUNGSRECHNUNG 200x

Ausgaben	Investitionsrechnung 200x Projekt 1	Einnahmen	
Rechnung 31.10.200x exkl. MWST	100'000	Löschbeiträge Landeigentümer	10'000
Prov. Vorsteuerabzugskürzung wegen der Löschbeiträge	706	Anschlussbeiträge exkl. MWST	20'000
		Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 1	70'706
	<u>100'706</u>		<u>100'706</u>

Ausgaben	Investitionsrechnung 200x Projekt 2	Einnahmen	
Rechnung 30.11.200x exkl. MWST	20'000	Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 2	20'000
	<u>20'000</u>		<u>20'000</u>

Aufwand	Laufende Rechnung 200x	Ertrag	
Fremdaufwand exkl. MWST	200'000	Wassergebühren exkl. MWST	400'000
Lohnaufwand	100'000	Int. Ertragszinsen Verpflicht.konto	12'000
Int. Belastung Werkhof	10'000		
Abschreibungen 10 %	52'000		
Int. Aufwandszins 5 % Anlagen	26'000		
Übertrag auf Verpflichtungskonto	24'000		
	<u>412'000</u>		<u>412'000</u>

Bezüglich der internen Ertragszinsen ist keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Dieser Posten kann mit den entsprechenden Aufwandszinsen 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 Aufwandszinsen verbucht werden).

BESTANDESRECHNUNG 200x

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

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 1	Haben	
Handwerkerrechnung	7'600	Provisorische Vorsteuerabzugskürzung Löschbeiträge (7,6 % von - 107,6 % - 10'000)	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 200x+1

Ausgaben	Investitionsrechnung 200x+1 Projekt 1	Einnahmen	
Rechnung 31.3.200x+1 exkl. MWST	52'000	Beitrag Kanton aus Wasserfonds	30'000
Bereinigung der Vorsteuerabzugskürzung Projekt 1 ¹⁾	3'980	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung	22'500
		Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 1	3'480
	<u>55'980</u>		<u>55'980</u>

1) Ermittlung der definitiven Vorsteuerabzugskürzung Projekt 1

Gesamtinvestition inkl. MWST	Handwerkerrechnung 31.10.200x		Fr. 107'600
	Handwerkerrechnung 31.3.200x+1		Fr. 56'732
	Total	100%	<u>Fr. 164'332</u>
Finanziert mit von der Steuer ausgenommenen Erträgen resp. Subventionen	Löschbeiträge 200x		Fr. 10'000
	Beitrag Kanton Wasserfonds		Fr. 30'000
	Beitrag Kant. Gebäudevers.		Fr. 22'500
	Total	38.0%	<u>Fr. 62'500</u>
Kürzung:	38,0 % der Vorsteuer 200x und 200x+1 (12'332) von Projekt 1		Fr. 4'686
	abzüglich provisorische Kürzung 200x		Fr. 706
	Im 200x+1 noch vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung Projekt 1		<u>Fr. 3'980</u>

Das in der Bilanz aufgeführte Konto „Laufende Investition Projekt 1“ weist Ende 200x+1 einen Endbestand von 74'186 Franken auf. Dieser Betrag ist Ende 200x+1 auf das Konto Anlagen Wasserversorgung zu übertragen. Ab 200x+2 sind auf diesem Betrag Abschreibungen vorzunehmen und auch bei der Berechnung der internen Zinsen für das Jahr 200x+2 ist diese Nettoinvestition mit zu berücksichtigen.

VERWALTUNGSRECHNUNG 200x+1

Ausgaben	Investitionsrechnung 200x+1 Projekt 2	Einnahmen	
Rechnung 30.5.200x+1 exkl. MWST	28'000	Beitrag Kanton aus Wasserfonds	10'000
Bereinigung der Vorsteuerabzugskürzung Projekt 2 ²⁾	1'367	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung	7'500
		Übertrag in Bilanz	
		Laufende Investition Projekt 2	11'867
	<u>29'367</u>		<u>29'367</u>

2) Ermittlung der definitiven Vorsteuerabzugskürzung Projekt 2

Gesamtinvestition inkl. MWST	Handwerkerrechnung 30.11.200x		Fr. 21'520
	Handwerkerrechnung 30.5.200x+1		Fr. 30'548
	Total	100%	<u>Fr. 52'068</u>
Finanziert mit von Steuer ausgenommenen Erträgen resp. Subventionen	Beitrag Kanton Wasserfonds		Fr. 10'000
	Beitrag Kant. Gebäudevers.		Fr. 7'500
	Total	33.6%	<u>Fr. 17'500</u>
	Kürzung:	33,6 % der Vorsteuer 200x und 200x+1 (4068) von Projekt 2	
	abzüglich provisorische Kürzung 200x		Fr. -
	Im 200x+1 noch vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung Projekt 2		<u>Fr. 1'367</u>

Das in der Bilanz aufgeführte Konto „Laufende Investition Projekt 2“ weist Ende 200x+1 einen Endbestand von 31'867 Franken auf. Dieser Betrag ist Ende 200x+1 auf das Konto Anlagen Wasserversorgung zu übertragen. Ab 200x+2 sind auf diesem Betrag Abschreibungen vorzunehmen und auch bei der Berechnung der internen Zinsen für das Jahr 200x+2 ist diese Nettoinvestition mit zu berücksichtigen.

VERWALTUNGSRECHNUNG 200x+1

Aufwand	Laufende Rechnung 200x+1	Ertrag
Fremdaufwand exkl. MWST	300'000	Wassergebühren exkl. MWST 420'000
Lohnaufwand	105'000	Beitrag Kant. Gebäudeversicherung 13'000
Int. Belastung Werkhof	15'000	Interne Ertragszinsen Verpflicht.kto
Abschreibungen 10 %	46'800	240'000 + 24'000 = 264'000 13'200
Int. Aufwandszins 5 % Anlagen	23'400	prov. Belastung des Verpflichtungskontos 44'000
Zwischenabschluss	490'200	490'200
Vorsteuerabzugskürzung gemäss untenstehender Berechnung	852	Zusätzl. Belastung des Verpflicht.kontos (Fehlbetrag Total 44'852) 852
Total	491'052	Total 491'052

Total Aufwand resp. Ertrag nach Saldierung der Ertrags- mit den Aufwandszinsen, vor Verbuchung der Vorsteuerabzugskürzung
Von der Steuer ausgenommene Erträge resp. Subventionen

100% Fr. 477'000
2.7% Fr. 13'000

Kürzung:	2,7 % der Vorsteuer LR von Fr. 27'300 (9,1 % von Fr. 300'000)	Fr. 737
	2,7 % der Abschreibungen von Fr. 46'800 = Fr. 1'264 x 9,1 %	Fr. 115
	Total Vorsteuerabzugskürzung LF	<u>Fr. 852</u>

Die Vorsteuerabzugskürzung 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 200x+1 um 852 Franken geringer ausfallen. Die Korrektur ergibt sich somit im Jahre 200x+2). Die Kürzung ist jedoch in die MWST-Abrechnung des 4. Quartals einzubeziehen. Die sich daraus ergebenden Abweichungen bei der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung sind vernachlässigbar.

BESTANDESRECHNUNG 200x+1

Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer LR	Haben
Fremdaufwendungen	27'300	Vorsteuerabzugskürzung LR 852
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 1	Haben
Handwerkerrechnung	4'732	Definitive Vorsteuerabzugskürzung IR 1) 3'980
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer IR Projekt 2	Haben
Handwerkerrechnung	2'548	Definitive Vorsteuerabzugskürzung IR 2) 1'367
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Wassergebühren	16'380

Beispiel 7**Vorsteuerabzugskürzung 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 Vorsteuerabzugskürzung die annäherungsweise Ermittlung gemäss Ziff. 6.2.5.1 an. Auf den 1. Januar des Jahres x3 werden die Steuersätze um 1,5 Prozentpunkte angehoben. Die Bauabrechnung präsentiert sich wie folgt:

Jahr x1	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6% MWST	Fr.	860'800
Jahr x1	Lieferantenrechnungen ohne MWST	Fr.	100'000
Jahr x2	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6% MWST	Fr.	774'720
Jahr x2	Lieferantenrechnungen ohne MWST	Fr.	25'000
Jahr x3	Lieferantenrechnungen inklusive 7,6% MWST	Fr.	151'020
Jahr x3	Lieferantenrechnungen inklusive 9,1% MWST	Fr.	992'810
Jahr x4	Lieferantenrechnungen inklusive 9,1% MWST	Fr.	796'430
	Gesamtkosten Bauabrechnung zu Händen des Kantons	Fr.	<u>3'700'780</u>

Aufgrund der Bauabrechnung spricht der Kanton folgende Subventionen:

30%, jedoch max. auf 3,5 Mio. Franken gemäss Budget	Fr.	1'050'000
davon im Jahr x1 bereits überwiesen	Fr.	525'000
Restzahlung im Jahr x4	Fr.	525'000

Lösungsansatz:

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

Soll	1016.x	Debitor-Vorsteuer IR	Haben
Vorsteuer Investition Jahr x1 (860'800 : 1,076 x 7,6%)	60'800	Vorsteuerabzugskürzung Jahr x1 (525'000 : 1,076 x 7,6%)	37'082
Vorsteuer Investition Jahr x2 (774'720 : 1,076 x 7,6%)	54'720	Vorsteuerabzugskürzung Jahr x4 (Subventionsauszahlung von 525'000 *)	41'063
Vorsteuer Investition Jahr x3 (151'020 : 1,076 x 7,6%)	10'667		
Vorsteuer Investition Jahr x3 (992'810 : 1,091 x 9,1%)	82'810		
Vorsteuer Investition Jahr x4 (796'430 : 1,091 x 9,1%)	66'430		

*) unter Berücksichtigung der nachstehenden Berechnungen

Gesamtkosten gemäss Bauabrechnung inkl. MWST Fr. 3'700'780 = 100,0000%
 davon 7,6% beziehungsweise 9,1% MWST Fr. 275'427 = 7,4424%

Kürzung somit: 7,4424% des Subventionsbetrages Fr. 1'050'000 Fr. 78'145
 Bereits vorgenommene Kürzung Jahr x1 Fr. 37'082
 Restliche Vorsteuerabzugskürzung Jahr x4 Fr. 41'063

oder

Gesamtkosten gemäss Bauabrechnung inkl. MWST Fr. 3'700'780 = 100,0000%
 Erhaltene Subventionen Fr. 1'050'000 = 28,3724%

MWST auf Baukosten Fr. 275'427

Vorsteuerabzugskürzung: 28,3724% von Fr. 275'427 Fr. 78'145
 Bereits vorgenommene Kürzung Jahr x1 Fr. 37'082
 Restliche Vorsteuerabzugskürzung Jahr x4 Fr. 41'063

Gültig bis
 31. Dezember 2009

Anhang 6: Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei DS ohne Spezialfinanzierung (☞ Ziff. 6.3)

Beispiel 1

DS Schwimmbad

Die nicht spezialfinanzierte DS Schwimmbad weist in der LR folgende Beträge aus (sofern nichts erwähnt, handelt es sich um Werte exkl. MWST; die Belege entsprechen den Anforderungen von Art. 37 MWSTG):

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

341 Schwimmbad

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung	Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	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 MWST)	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%	53'959

Bezüglich der Vorsteuerabzugskürzung 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 sind von der MWST ausgenommen, da nicht für deren Versteuerung optiert wurde. Bei der Defizitübernahme durch die Gemeinde handelt es sich um eine Subvention im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG. Die übrigen Erlöse unterliegen der MWST zum Normalsatz.

Das Schwimmbad wird den Schulen nicht zur alleinigen Benützung vermietet. Die Belastung der DS Schule (bzw. der Beitrag der Schulgemeinde) stellt somit

steuerbares Entgelt dar. Der massgebende Umsatz (inkl. Defizit zu Lasten der Gemeinde) für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung beträgt 1'562'741 Franken. Die steuerbaren Einnahmen belaufen sich auf 709'992 Franken beziehungsweise 45,43% des massgebenden Umsatzes. Die Vorsteuer von 46'602 Franken ist somit um 54,57% zu kürzen.¹⁹

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung)

VERWALTUNGSRECHNUNG

Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	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 MWST)	18'678	Erlös Handelswaren (Shop)	55'754
		Einnahmen Rutschbahn	15'145
		Einnahmen Telefonautomaten	3'717
		Beitrag Schulgemeinde	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	Vorsteuerabzugskürzung ¹⁾	25'430
Vorsteuer 2,4%	3'013		
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer		Haben
		Umsatzsteuer 7,6 %	53'959

¹⁾ $(43'589 + 3'013) \times 54,57\%$

Wird die infolge Pachtzinseinnahmen beziehungsweise infolge Defizitübernahme durch die Gemeinde notwendige Vorsteuerabzugskürzung der LR noch im selben Geschäftsjahr verbucht, erhöht sich das Defizit von 751'529 Franken um die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung von 25'430 Franken auf 776'959 Franken. Hierauf ist keine weitere Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Beispiel 2 DS Kunsteisbahn

Die nicht spezialfinanzierte DS Kunsteisbahn weist folgende Beträge aus (sofern nichts anderes erwähnt, handelt es sich um Werte exkl. MWST; die Belege entsprechen den Anforderungen von Art. 37 MWSTG):

¹⁹ Der Pachtzins des Restaurants ist bei der Berechnung des Schlüssels für die Vorsteuerabzugskürzung in den massgebenden Umsatz miteinzubeziehen. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs darf nicht im Sinne von ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten mit 0,07% des Pachtzinses berechnet werden (☞ Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung).

Ausgangslage der einzelnen Konti vor Abschluss beziehungsweise vor der Vorsteuerabzugskürzung

343 Kunsteisbahn

VERWALTUNGSRECHNUNG

Ausgaben	Investitionsrechnung		Einnahmen
Investitionen (inkl. 7,6%) ¹⁾	700'000	Einnahmen	0
Aufwand	Laufende Rechnung		Ertrag
Personalaufwand (ohne MWST)	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. MWST, da bei nicht spezialfinanzierten DS in der Regel kein Vorsteuerabzug möglich ist (⇔ 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 Vorsteuerabzugskürzung wird nach Ziff. 6.3.1 vorgegangen:

Zusammenfassung der LR und IR:

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

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

Situation bei Buchhaltungsabschluss (nach Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung)

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 MWST)	300'000	Eintritte (7,6%)	743'494
Sachaufwand (exkl. 7,6%)	278'810	Defizit	135'316
Abschreibungen/interne Zinsen	<u>300'000</u>		
	<u>878'810</u>		<u>878'810</u>

BESTANDESRECHNUNG

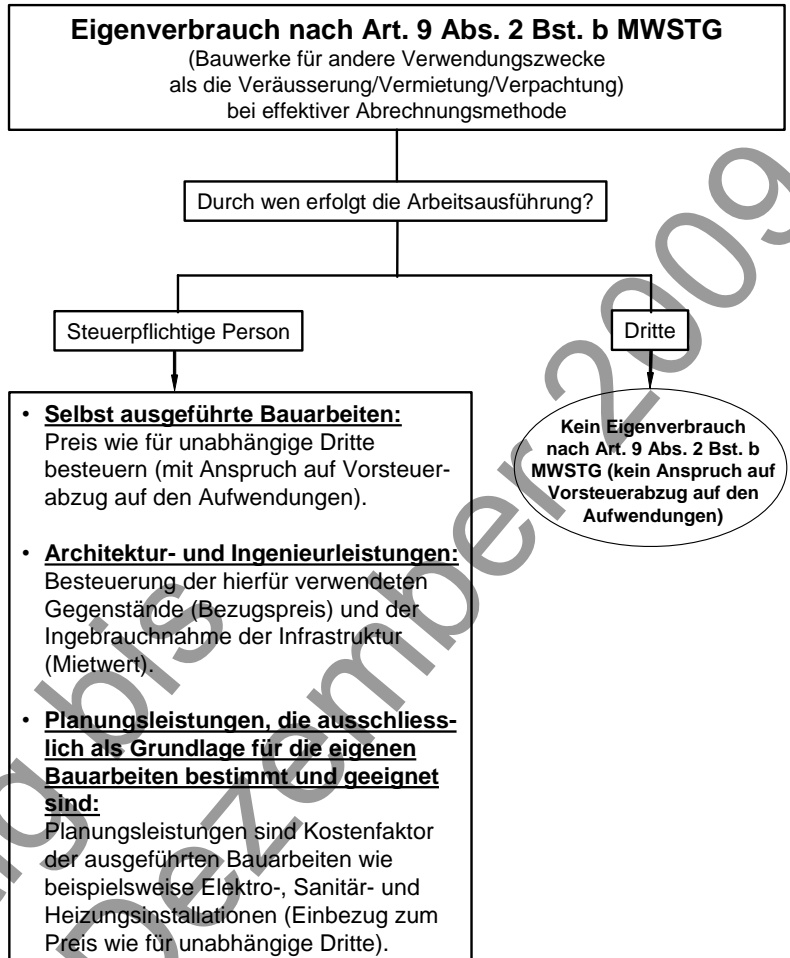
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Investitionsrechnung	Haben
Berechtigter Vorsteuerabzug ¹⁾	28'746	
Soll	1016.x Debitor-Vorsteuer Laufende Rechnung	Haben
Vorsteuer 7,6%	21'190 Vorsteuerabzugskürzung ²⁾	8'870
Soll	2009.x Kreditor-Mehrwertsteuer	Haben
	Umsatzsteuer 7,6%	56'506

¹⁾ 58,14% von 49'442

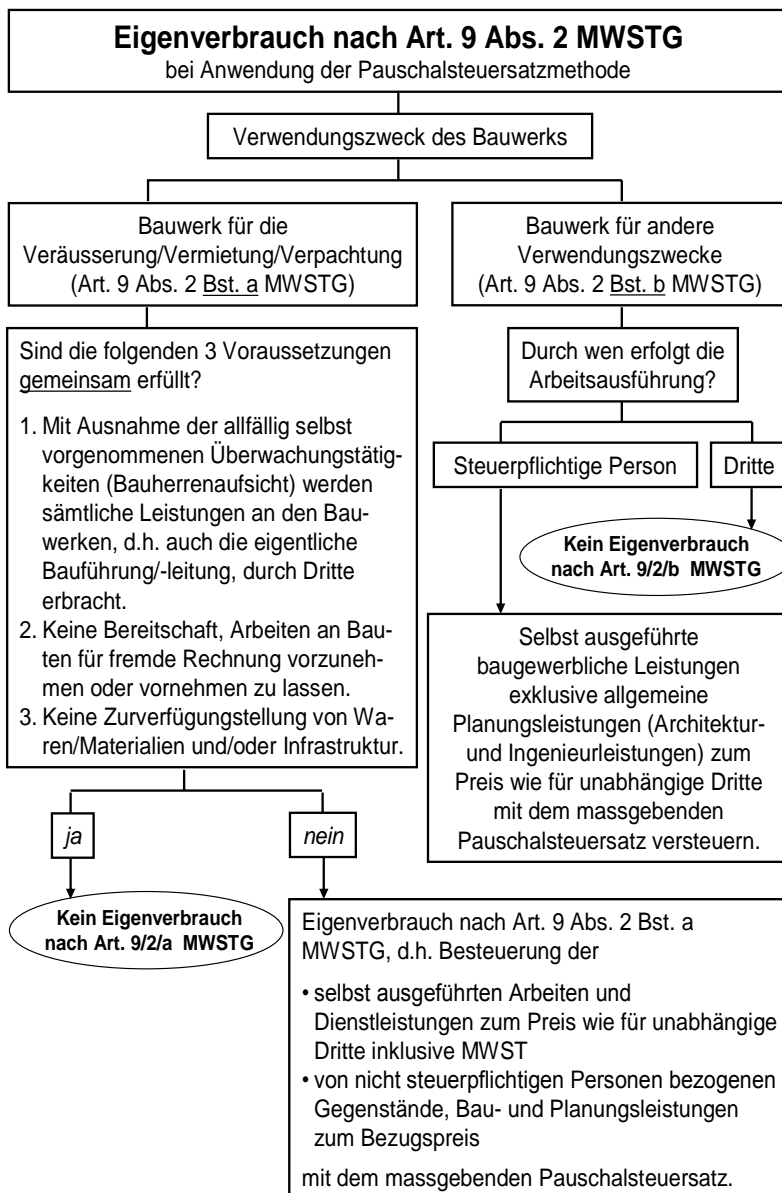
²⁾ 41,86% von 21'190

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

b) Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG und effektiver Abrechnungsmethode



c) Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode



Kein Eigenverbrauch
nach Art. 9/2/a MWSTG

Kein Eigenverbrauch
nach Art. 9/2/b MWSTG

Selbst ausgeführte
baugewerbliche Leistungen
exklusive allgemeine
Planungsleistungen (Architektur-
und Ingenieurleistungen) zum
Preis wie für unabhängige Dritte
mit dem massgebenden
Pauschalsteuersatz versteuern.

Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG, d.h. Besteuerung der

- selbst ausgeführten Arbeiten und Dienstleistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte inklusive MWST
- von nicht steuerpflichtigen Personen bezogenen Gegenstände, Bau- und Planungsleistungen zum Bezugspreis

mit dem massgebenden Pauschalsteuersatz.

Anhang 8: Zusammenfassung der wichtigsten Merkmale von Dienststellen mit und ohne Spezialfinanzierung mit deren mehrwertsteuerlichen Auswirkungen

DS mit Spezialfinanzierung	DS ohne Spezialfinanzierung
Gesetzliche Grundlage notwendig	
In der Regel eigenfinanziert mit zweckgebundenen Gebühren	Nicht ausschliesslich oder vorwiegend mit zweckgebundenen Einnahmen finanziert
Vorsteuerabzug auf Investitionen (allenfalls Kürzung des Vorsteuerabzugs wegen Erhalts von Subventionen oder wegen Erzielung von Erträgen, die von der MWST ausgenommen sind)	Kein Vorsteuerabzug auf Investitionen möglich, da diese nicht durch steuerbare Zweckgebühren finanziert werden
Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen der LR	Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen der LR
Zinsen und Abschreibungen sind in der LR auszuweisen	Zinsen und Abschreibungen dürfen nicht in der LR ausgewiesen werden
Von der MWST ausgenommene Erträge sowie Zuschüsse oder Defizitübernahmen durch das Gemeinwesen führen zu einer Kürzung der in der LR angefallenen Vorsteuer und zu einer nachträglichen Vorsteuerabzugskürzung auf den Abschreibungen	Von der MWST ausgenommene Erträge 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 (⇨ Ziff. 6.2.5.2 sowie Beispiele 2 und 3 in Anhang 5)	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 (⇨ Ziff. 6.3.1 sowie Beispiel 2 in Anhang 6)

Anhang 9: Antworten zu häufigen Fragen

Wenn nachfolgend von „hoheitlich“ gesprochen wird, sind die Entgelte daraus dann nicht steuerbar, wenn die Bedingungen gemäss Ziff. 1.2 erfüllt sind.

1. **Fleischkontrolle**

Die ständige Fleischkontrolle aufgrund der Vorschriften des Bundesgesetzes vom 9.10.1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (SR 817.0) gilt als hoheitliche Tätigkeit. Entgelte daraus sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

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

2. **Lebensmittelkontrolle**

Die Tätigkeiten der kantonalen Laboratorien in Bezug auf die Vorschriften des Bundesgesetzes vom 9.10.1992 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 nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

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

3. **Motorfahrzeugprüfungen**

Die amtlichen Motorfahrzeugprüfungen durch kantonale Strassenverkehrsämter gelten als hoheitlich erbracht. Entgelte daraus sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

4. **Schifffahrt**

Die Gebühren des Amtes für Schifffahrt für das Ausstellen der Schiffsführerausweise, für Prüfungen/Abnahmen von Schiffen/Booten gelten als hoheitliche Tätigkeit und sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Die Neueichung oder Nacheichung von Schiffen durch die zuständigen Amtsstellen stellt ebenfalls eine hoheitliche Tätigkeit dar. Die hierfür in Rechnung gestellten Gebühren sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 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 7 beziehungsweise Artikel 14 Absatz 3 MWSTG. Ist ein solches Recht hingegen im Grundbuch eingetragen oder als Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar (vgl. Art. 676 ZGB), handelt es sich um ein dingliches Recht an einem Grundstück, welches von der MWST ausgenommen ist.

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 MWST ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils.

6. **Veterinärwesen**

Bewilligungsgebühren des Veterinäramtes (z.B. für Tierhaltung, Tierhandel, Werbung mit Tieren) gelten als hoheitlich. 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 (unter bestimmten Voraussetzungen zum reduzierten Satz).

7. **Fischereiwesen / Fischereipatente**

Die Gebühren für Fischereipatente sind nicht zu versteuern, wenn sie vom Gemeinwesen erhoben werden (Art. 23 Abs. 1 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 unterliegen hingegen der MWST zum Normalsatz.

Die Verpachtung von fliessenden oder stehenden Gewässern zwecks Fischerei ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG).

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

Gebühren für die Erteilung des Rechts zur Nutzung von Grundwasser und Oberflächengewässern, die vom Gemeinwesen aufgrund eines Gesetzes erhoben werden, sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). 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 sind nicht steuerbar. Wird die Vermögensverwaltung jedoch einem Dritten (z.B. einer Bank) übertragen, ist das Entgelt bei diesem zum Normalsatz steuerbar.

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. 23 Abs. 1 MWSTG).

Gebühren der Vormundschaftsbehörde für Erbteilungen (z.B. von verstorbenen Mündeln) sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Wird ein Dritter mit der Erbteilung beauftragt, sind solche Leistungen zum Normalsatz steuerbar.

10. Diverse hoheitliche Tätigkeiten beziehungsweise Erträge aus hoheitlicher Tätigkeit

Einwohnerkontrolle	Ausstellen von:	- Familienbüchlein
Zivilstandsamt (Allgemeine Verwaltung)		- Heimatscheinen
		- Identitätskarten
		- Schriftenempfangsscheinen
		- Wohnsitzbestätigungen
	Einbürgerungsgebühren	
Richterliche Behörden	Gerichtsgebühren	
	Betriebs- und Konkursgebühren	
	Enteignungsgebühren	
	Tätigkeit des Friedensgerichts	
Justizwesen	Anwalts- und Notarpatente	
	Handelsregistergebühren (Eintragungen u. Auszüge)	
	Grundbuchgebühren:	- 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: - Parkbussen - Verstösse gegen das Strassenverkehrsgesetz Automatenbewilligungen Bussen und Verwarnungen der Gesundheitspolizei Feuerpolizeiliche Gebühren Gebühren für: - Bewilligungen für Spezialverkäufe - Marktplätze - Polizeibewilligungen für Demonstrationen, Veranstaltungen usw. - Polizeistundenverlängerung - Waffenerwerbsscheine Ausstellen von Giftscheinen Ausstellen von Jagd- und Fischereipatenten Platzgebühren für Zirkus und andere Veranstaltungen Taxi-Standplatzgebühren und -Betriebsbewilligungen
Arbeitsinspektorat	Ausstellen von Arbeitsbewilligungen
Finanz- und Steuerwesen	Hundesteuer Ausstellen von Steuerausweisen
Bauwesen	Ausstellen von Baubewilligungen Durchführen von Bauplatzkontrollen Erlass von Verfügungen
Zivilschutz	Schutzraumbewilligungsgebühren und -ersatzabgaben
Bestattungswesen	Grabplatz- und Urnenwandgebühren
Erbschaftsamt	Erstellen der Erbenverzeichnisse Ausstellen von Erbescheinigungen Ausstellen von Erbgangsbeurkundungen Inventaraufnahmen Siegelungen der Erbschaft

11. AHV-Meldungen

Entschädigungen der Ausgleichskassen an die Steuerverwaltung für das Erstellen von AHV-Meldungen sind nicht steuerbar.

12. Amtsnotare / Staatskanzleien

Die Leistungen der Amtsnotare unterliegen in der Regel der MWST zum Normalatz. Dies gilt beispielsweise für Beurkundungen, Beglaubigungen, Ausfertigungen von Verträgen, Errichtungen von Schuldbriefen, Beratungen sowie Vermögensverwaltungen (Art. 23 Abs. 2 Bst. m MWSTG).

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

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

Beglaubigungen durch Staatskanzleien²⁰ unterliegen in der Regel der MWST (z.B. notarielle Beglaubigungen sowie Legalisationen). 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 Apostillstempel „überbeglaubigt“ werden. Gebühren aus solchen Überbeglaubigungen sind nicht steuerbar.²¹

13. **Einbürgerungsgebühren, -taxen**

Einbürgerungsgebühren sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

14. **Gemeinschaftsantennen / Kabelfernsehen**

Einnahmen aus Gemeinschaftsantennen / Kabelfernsehen unterliegen der MWST zum Normalsatz.

15. **Grundbuchgebühren**

Gebühren für Eintragungen in und Auszüge aus dem Grundbuch sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Dies gilt auch für die Gebühren für vorgeschriebene Publikationen, sofern das Grundbuchamt sie 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.²²

Steuerbar zum Normalsatz sind des Weiteren auch Tätigkeiten im Notariatsbereich, beispielsweise Mithilfe beim Ausfertigen von Kaufverträgen, Prüfen von Rechtsgeschäften, Verfassen, Ändern oder Annullieren sowie Beurkunden von Schuldbriefen.

In Rechnung gestellte Porti, Fax-Gebühren und Telefonauslagen sind zu versteuern, wenn sie im Rahmen von Leistungen anfallen, die der MWST unterliegen.

16. **Handelsregister**

Die Gebühren des Handelsregisters für das Vornehmen von Eintragungen sowie das Ausstellen von Auszügen und Bescheinigungen sind nicht steuerbar (hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Erfolgt jedoch eine kostenpflichtige Einsichtnahme über das Internet, dann liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor.²³

20 Beim Bund die Bundeskanzlei, im Kanton Glarus die Regierungskanzlei, im Kanton Basel-Landschaft die Landeskanzlei, im Kanton Appenzell A. Rh. die Kantonskanzlei, im Kanton Appenzell I. Rh. die Ratskanzlei, im Kanton Aargau das Pass- und Patentamt.

21 Praxispräzisierung

22 Praxispräzisierung

23 Praxispräzisierung

Zum Normalsatz steuerbar sind über die gesetzlichen Aufgaben hinausgehende, entgeltlich erbrachte Leistungen wie Vorprüfungen von Statutenentwürfen und Firmennamen, Mithilfe bei der Verfassung von Handelsregister-Anmeldungen, Beglaubigungen von persönlichen oder Firmenunterschriften sowie telefonische Auskünfte.

17. **Auszüge aus amtlichen Registern**

Gebühren für Auszüge aus amtlichen Registern sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG), sofern es sich um Einzelauskünfte handelt. Auskünfte in Form von ganzen Listen (z.B. Adresslisten) sind ebenso zum Normalsatz steuerbar wie die kostenpflichtige elektronische Einsichtnahme.²⁴

18. **Berufsausübungs- oder Betriebsbewilligungen**

Die Gebühren aus Betriebskonzessionen – d.h. Bewilligungsgebühren, die das Gemeinwesen für den Betrieb eines Unternehmens verlangt – sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Dies gilt auch für die Gebühren, die der Kanton für die Erteilung der Berufsausübungsbewilligung erhebt.

19. **Polizei**

Die Entgelte für Verkehrsumleitungen, das Begleiten von Demonstrationen, die Verkehrsbegleitung von Schwertransportern, das Aufschalten von Einbruch- und Brandschutzanlagen auf die Einsatzzentrale der Polizei unterliegen der MWST zum Normalsatz. Ebenfalls zu versteuern sind die bei aufgeschalteten Anlagen für Fehlalarme zusätzlich in Rechnung gestellten, vertraglich vereinbarten Entschädigungen.

Kriminaltechnische Untersuchungen und Gutachten der Polizei für andere Polizeikorps und für Gerichte sind nicht zu versteuern. Entgeltlich erbrachte Gutachten für Dritte (z.B. Versicherungsgesellschaften) sind dagegen zum Normalsatz steuerbar.

Nicht als Gutachten gilt die Abgabe von Protokollen (bei Unfall, Diebstahl usw.) an die Beteiligten oder deren Versicherungen. Das diesbezügliche Entgelt ist nicht zu versteuern.²⁵

Die Bereitschaftsdienste der Sanitätspolizei anlässlich von Veranstaltungen sind von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 3 und 7 MWSTG).

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

Das Aufschalten von Brandschutzanlagen auf die Einsatzzentrale der Feuerwehr unterliegt der MWST zum Normalsatz.

²⁴ Praxispräzisierung

²⁵ Praxispräzisierung

Entschädigungen an die Feuerwehr für Katastropheneinsätze (z.B. Überschwemmungen, Sturmschäden, Brand, Ölunfälle) sind nicht zu versteuern.

Einnahmen aus anderen Einsätzen (z.B. Abschleppen von Fahrzeugen, Befreien von Leuten aus dem Lift, Ausheben von Wespennestern, Brandwache halten bei Festanlässen) sind jedoch zum Normalsatz steuerbar.

Unternehmen mit eigenen Schadenwehren (z.B. Feuer-/Chemiewehren) können im Rahmen von Artikel 38 Absatz 2 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 steuerbar. Es handelt sich um Subventionen/Beiträge der öffentlichen Hand gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG, die zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

Werden solche Betriebsschadenwehren bei Katastropheneinsätzen ausserhalb ihres Unternehmens aufgeboden, sind allfällige Entschädigungen zum Normalsatz steuerbar. Dies selbst dann, wenn sie gesetzlich zu solchen Hilfeleistungen verpflichtet sind (Art. 8 MWSTG).²⁶

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 nicht steuerbaren Löschbeiträgen finanziert werden, ist nicht möglich (Art. 38 Abs. 4 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 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG. Die damit finanzierten Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

c) **Belastungen der Wasserversorgung an die DS „Feuerwehr“**

Die der DS Feuerwehr von der DS Wasserversorgung einmalig oder jährlich wiederkehrend belasteten Lösch-/Hydrantenbeiträge unterliegen nur dann der MWST (Normalsatz), wenn die DS Wasserversorgung gleichartige Leistungen (sanitäre Installationen) zu mehr als 50% auch an Nichtgemeinwe-

sen erbringt (Art. 23 Abs. 3 MWSTG). Die DS Wasserversorgung kann die Vorsteuer auf den Aufwendungen, die mit diesen Mitteln finanziert werden, nur dann in Abzug bringen, wenn sie die Beiträge versteuern muss.

Sind diese Beiträge nicht zu versteuern, dann ist eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung kann die DS Wasserversorgung auf dem der DS Feuerwehr belasteten Betrag die MWST zum Normalsatz abrechnen. Auf dem Belastungsbeleg darf sie dabei **nicht** auf die MWST hinweisen. Bei diesem Vorgehen erübrigt sich die Vornahme einer Vorsteuerabzugskürzung. Diese annäherungsweise Ermittlung ist mindestens für ein Kalenderjahr anzuwenden.²⁷

22. Anschlussgebühren

Anschlussgebühren (gilt z.B. auch für Nachtaxationen infolge von Umbauten, Anbauten und generellen Neuschätzungen) unterliegen der MWST zum massgebenden Satz (Wasser in Leitungen zum reduzierter Satz; Abwasser, Elektrizität, Gas, Kabelfernsehen usw. zum Normalsatz).

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

Vorgehen bei Steuersatzerhöhungen:

Werden für die vor der Steuersatzerhöhung vorgenommenen Anschlüsse innerhalb der vom Bundesrat im Rahmen der Übergangsbestimmungen festgelegten Frist provisorische Anschlussgebühren (d.h. die definitive Gebäudeschätzung liegt noch nicht vor) in Rechnung gestellt, kommt der bisherige Steuersatz zur Anwendung. Bei der nach der genannten Frist erfolgten definitiven Rechnung (d.h. bei Vorliegen der definitiven Gebäudeschätzung) kommt derselbe Steuersatz zur Anwendung wie bei der provisorischen Rechnung, da es sich nicht um eine verspätete Faktura, sondern um eine Korrektur der provisorischen Rechnung handelt.

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.

Wird die Erschliessung durch die Gemeinde selbst oder in deren Auftrag durch einen Dritten (der seine Leistungen an die Gemeinde fakturiert) vorgenommen,

so stellt die Gemeinde die Erschliessungskosten den Grundeigentümern in Rechnung (z.B. auch Anstösser-, Flächen-, Mehrwert- oder Perimeterbeiträge genannt). Diese Einnahmen sind bei der Gemeinde nicht zu versteuern. Die Landeigentümer sind aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen zur Zahlung verpflichtet, obwohl sie nicht Besteller beziehungsweise Auftraggeber der Leistung sind.

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. 38 Abs. 4 MWSTG).

Bei Nutzungsänderungen von Immobilien gehören diese Mehrwertbeiträge zum Wert des Bodens.

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 nicht als Vorsteuer geltend machen. In der Regel gehen die Anlagen (Strasse, Wasser-, Abwasserleitungen) nach der Erschliessung unentgeltlich ins Eigentum der Gemeinde über.

Führt der Eigentümer in diesem Zusammenhang selbst Bauarbeiten aus, liegt Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG vor.²⁸

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

24. **Tiefbauamt / Werkhof**

Entgelte aus Unterhaltsarbeiten an privaten Strassen und Plätzen (Reinigen, Schnee räumen usw.) sind zum Normalsatz steuerbar.

Werden solche Leistungen an andere Gemeinwesen erbracht, sind die Umsätze nur dann zu versteuern, wenn gleichartige Leistungen auch an Nichtgemeinwesen erbracht werden.

Strassenunterhalt für „eigene“ Rechnung, d.h. zu Lasten des Budgets der ausführenden DS (z.B. Werkhof) wird nicht als Eigenverbrauch besteuert und zählt nicht zum massgebenden Umsatz für die Steuerpflicht.

25. **Nationalstrasse / Kantonsstrasse**

Entschädigungen des Bundes an die Kantone für den Unterhalt sowie für die Überwachung der Nationalstrassen sind nicht steuerbar. Dasselbe gilt für Entschädigungen, die ein Kanton der Gemeinde für den Unterhalt der Kantonsstrassen auf deren Gebiet entrichtet.

Mit der Neugestaltung des Finanzausgleichs auf den 1. Januar 2008 (NFA) wird neu der Bund Eigentümer der Nationalstrassen und 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.

Wenn nun diese vom Bund eingekauften Leistungen durch die Kantone oder von denen gebildeten öffentlich-rechtlichen Trägerschaften ausgeführt werden, sind diese im Rahmen von Artikel 23 Absatz 3 MWSTG nicht steuerbar, sofern keine gleichartigen Leistungen an Nichtgemeinwesen erbracht werden. Werden gleichartige Leistungen erbracht, kann dies die subjektive Steuerpflicht der Kantone (Dienststellen) beziehungsweise der Trägerschaften auslösen. In diesem Fall sind die Einnahmen aus diesen Leistungen zum Normalsatz zu versteuern.²⁹

26. Strassenanschlüsse

Die entgeltliche Erstellung von Zufahrtswegen und Parkplätzen durch den Kanton oder die Gemeinde auf dem Grundstück eines privaten Bauherrn unterliegt der MWST zum Normalsatz.

Demgegenüber sind sogenannte Perimeterbeiträge (Erschliessungs-/Mehrwertbeiträge), die das Gemeinwesen den Grundeigentümern im Zusammenhang mit Länderschliessungen in Rechnung stellt, nicht zu versteuern. In diesen Fällen ist das Gemeinwesen nämlich selbst Bauherr (☞ N 23).

Dies gilt auch für Beträge, die das Gemeinwesen einem einzelnen Bauherrn für zusätzliche Erschliessungskosten im Rahmen einer Baubewilligung in Rechnung stellt. Es liegt kein Leistungsaustausch zwischen dem Gemeinwesen und dem Bauherrn vor. Die dem Bauherrn vom Gemeinwesen in Rechnung gestellten Kosten sind nicht zu versteuern. Das Gemeinwesen kann die auf seinen Aufwendungen lastende MWST nicht als Vorsteuer in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).

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 Weiterbelastung dieser Kosten ist nicht steuerbar, da es sich um Erschliessungskosten im Rahmen einer Baubewilligung handelt.

²⁹ Anpassung aufgrund der Änderungen im Rahmen des neuen Finanzausgleichs (NFA), gültig ab 1. Januar 2008

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 echter 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 steuerbare Zwecke benützt. Das Entgelt für die Ablösung des Durchleitungsrechts ist von der MWST ausgenommen.

28. Bewässerung

Das Entgelt für den Bezug von Wasser aus offenen oder geschlossenen Leitungen für die Bewässerung von Feldern, Rebbergen usw. (Bewässerungskanäle, Suonen, Bisses) ist zum reduzierten Satz steuerbar.

29. Gebäudeschätzung

Die vom Regierungsrat für die Bestimmung der amtlichen Gebäudeversicherungswerte gewählten Gebäudeschätzer gelten als unselbständig Erwerbende. Die Entlohnung der gewählten Gebäudeschätzer durch die Kantonale Gebäudeversicherung unterliegt deshalb nicht der MWST.

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. Allfällige durch die Kantonale Gebäudeversicherung erhobene Gebühren sind nicht zu versteuern.

Übrige durch das Gemeinwesen für Dritte vorgenommene Gebäudeschätzungen, Gutachten usw. sind jedoch zum Normalsatz steuerbar. Dies gilt auch für Auskünfte über Gebäudedaten an Dritte.

30. Elektrische Hausinstallationskontrollen³⁰

Die durch das Eidgenössische Starkstrominspektorat (Inspektorat) mit eigenem Personal durchgeführten Stichprobenkontrollen an elektrischen Installationen im

³⁰ Neuer Text zufolge Änderung der Rechtsgrundlage (NIV; SR 734.27)

Sinne von Artikel 39 Absatz 1 der Verordnung über elektrische Niederspannungsinstallationen vom 7.11.2001 (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 zu versteuern 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 MWST zum Normalsatz.

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

31. Amtliche Vermessungen

Als amtliche Vermessungen gemäss 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 Vermessung sind nicht steuerbar. Es handelt sich um Subventionen im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG. Müssen Grundeigentümer aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (Art. 49 der Verordnung vom 18.11.1992 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.

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

Werden die Arbeiten durch die Gemeinde an einen selbständig erwerbenden Geometer vergeben, sind die Entgelte beim Geometer zum Normalsatz steuerbar. Werden die Arbeiten an das kantonale Vermessungsamt vergeben, sind sie von dieser DS nur dann zu versteuern, wenn gleichartige Leistungen (Vermessungsleistungen) auch an Nichtgemeinwesen erbracht und die massgebenden Grenzen überschritten werden (Art. 23 MWSTG).

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 (Bundesbeschluss vom 20.3.1992 über die Abgeltung der amtlichen Vermessung, 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 selbständig erwerbenden Geometer

Sämtliche Leistungen, die selbständig erwerbende Geometer entgeltlich erbringen, unterliegen der MWST zum Normalsatz. Zum steuerbaren Umsatz 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

(Art. 12 der Verordnung vom 9.9.1998 über die Reproduktion von Daten der amtlichen Vermessung [RDAV]; SR 510.622).

Die von der Bewilligungsbehörde erhobene Gebühr für Abfragen oder Reproduktionen (Art. 12 Abs. 1 RDAV) unterliegt der MWST zum Normalsatz.

Bei den Ablieferungen der Kantone an den Bund aufgrund von Artikel 12 Absatz 2 RDAV handelt es sich um Subventionsrückzahlungen an den Bund, die nicht steuerbar sind.

Der in der Gebühr für Reproduktionen enthaltene Anteil der Subventionsrückzahlung an den Bund unterliegt als Kostenfaktor vollumfänglich der MWST (keine öffentlich-rechtliche Abgabe im Sinne von Art. 33 Abs. 6 Bst. a MWSTG).

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 (Art. 23 Abs. 1 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 Gratisbeziehungswise 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 dieses nicht steuerbar ist (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Die Vorsteuer auf Aufwendungen, die mit den Konzessionseinnahmen finanziert werden, darf von der steuerpflichtigen DS der Gemeinde nicht geltend gemacht werden (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).

33. **Benutzungsrecht bei Stromleitungen**

Wer einem Dritten das Recht zur Benutzung seines Leitungsnetzes erteilt, erbringt eine Dienstleistung nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe a 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 MWST unterliegende Leistung im Ausland vor (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug).

34. **Durchleitungsrechte**

Konzessionen für die Benützung des Gemeindegebietes zum Betrieb des Stromnetzes sind nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Von Unternehmen (z.B. Wasserversorgung, Elektrizitätswerk, Skiliftbetreiber) ausgerichtete Entschädigungen an Dritte für im Grundbuch eingetragene Durchleitungs- oder Überleitungsrechte sind von der MWST ausgenommen.

Entschädigungen für Ernteauffälle beim Bau von Stromleitungsmasten und für den Betrieb von Skiliften, Bergbahnen usw. sind als echter Schadenersatz nicht zu versteuern.

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 sogenannten Energie-Kontokorrenten verbucht.

Dieser mengenmässige Stromaustausch ist mehrwertsteuerrechtlich nicht zu bewerten, sofern

- die Energie-Kontokorrente sauber geführt werden;
- alle im 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 ihren 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 sind nicht im Eigenverbrauch zu versteuern. Sie stehen im Zusammenhang mit der Ausweitung einer steuerbaren Unternehmenstätigkeit.

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**

Das Zurverfügungstellen von Energie durch Stromproduzenten und Stromhändler an Speicherwerke für den Antrieb der Pumpen, mit denen die Stromproduktion zu ihren Gunsten erhöht wird, ist nicht im Eigenverbrauch zu versteuern. 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 entspricht die Gutschrift den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG, darf der übernehmende Versorgungsbetrieb unter den Voraussetzungen von Artikel 38 MWSTG den Vorsteuerabzug vornehmen. Das Kleinkraftwerk versteuert seinerseits den gutgeschriebenen Betrag zum Normalsatz.

39. Heimfallrecht

Die Entschädigung für den Verzicht auf die Inanspruchnahme des Heimfallrechts durch den Standortkanton oder die Standortgemeinde von Wasserkraftwerken ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 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 auch noch gleichartige Umsätze mit Nichtgemeinwesen erzielt (Verkauf von Elektrizität, Elektroinstallationen). Es spielt dabei keine Rolle, ob die Leistung pauschal oder nach Aufwand abgegolten wird.

Belastet die 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 unterliegen diese Belastungen der MWST zum Normalsatz.

Werden die Kosten der Strassenbeleuchtung der DS Elektrizitätsversorgung nicht oder nur teilweise 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. 18 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 jähr-

lich als Mietanteil abgeschrieben. Dieser Mietanteil ist ebenfalls zum Normalsatz steuerbar.

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 steuerbarer Mietwert.³¹

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. 18 Ziff. 21 Bst. a in Verbindung mit Art. 36 Abs. 2 MWSTG).

Elternbeiträge an obligatorische Klassenlager / Exkursionen von Schulen sind hingegen von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).

44. **Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien**

Die Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien ist – unabhängig vom Leistungserbringer³² – von der MWST ausgenommen. Erbringt der Vermieter in dessen zusätzliche Leistungen, wie Bereitstellen der Infrastruktur (Standmaterial) oder Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser usw., ist die Vermietung (einschliesslich der zusätzlichen Leistungen) zum Normalsatz steuerbar (☞ Z 674).

45. **Vermietung von Sportanlagen**

Aufgrund von Artikel 18 Ziffer 21 Buchstabe d MWSTG sind die Entgelte aus der Vermietung von Sportanlagen (z.B. Turnhallen, Schiessstände, Kunsteisbahnen, Fussballplätze) von der MWST 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 steuerbar 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.

³¹ Praxispräzisierung

³² Praxispräzisierung

Beispiele

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

Für die freiwillige Versteuerung der Einnahmen aus der Vermietung von Sportanlagen kann im Sinne von Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG optiert werden, wenn es sich beim Mieter um eine inländische steuerpflichtige Person handelt.

Werden sowohl steuerbare als auch von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt, ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen.

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen die Vorsteuerabzugskürzung so vornehmen, indem sie **die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätze zum Normalsatz versteuern (ohne Option)**. Für die Steuerberechnung gelten die Umsätze als solche **inklusive MWST (Normalsatz)**.

Ein **offener Ausweis der MWST** in der Rechnung ist somit **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 ein Jahr (Kalender- bzw. Geschäftsjahr).³³

46. Parkplätze, Parkhäuser

Die Einnahmen aus der Vermietung und Benützung von im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen sind von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG).

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

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

Im Gemeingebrauch stehen ausschliesslich die Parkplätze am Strassenrand oder auf öffentlichen Plätzen ohne Zugangssperre. 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.

Nicht im Gemeingebrauch stehen Parkplätze in Parkhäusern, die im Eigentum von Privaten oder der öffentlichen Hand (Gemeinde) stehen können. Ebenso in diese Kategorie gehören Plätze auf privaten Grossparkplätzen, die durch bauliche Massnahmen (z.B. Barrieren, Bepflanzungen) abgegrenzt sind sowie zu bestimmten Gebäuden gehörende Parkplätze (z.B. bei Spitälern, Verwaltungsgebäuden, Schulen, Bahnhöfen). 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.

Vom Gemeinwesen an Angestellte gegen Entgelt vermietete Parkplätze unterliegen der MWST zum Normalsatz.

47. **Vermietungen von Räumen**

Die Vermietung von Räumen in Schulen, Heimen, Mehrzweckhallen, Sportanlagen usw. ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG).

Der MWST 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) unterliegt der MWST zum Normalsatz (Art. 18 Ziff. 21 Bst. d MWSTG).

48. **Verpachtung von Restaurants**

Die Verpachtung von Gaststätten mit Zugehör ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 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 Viehsommerung ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG). Zum Sondersatz steuerbar ist hingegen die Vermietung solcher Gebäude zu Ferienzwecken, und zwar selbst dann, wenn es sich um einen längerfristigen Vertrag handelt (Art. 18 Ziff. 21 Bst. a in Verbindung mit Art. 36 Abs. 2 MWSTG).

50. Konzessionen für die Ausbeutung von Bodenschätzen³⁴

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 MWST ausgenommen.

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.

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

51. Quellennutzungsrechte

Vergütungen für die Überlassung der Quellennutzungsrechte (z.B. an die DS Wasserversorgung) sind von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG).

52. Entsorgung

Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 23 Abs. 2 Bst. o MWSTG).

Entsorgungsleistungen sind Dienstleistungen und gelten als am Ort erbracht, an dem die Dienst leistende Person ihren Sitz hat (Art. 14 Abs. 1 MWSTG). Somit ist die Entsorgung von Gegenständen im In- und Ausland durch eine steuerpflichtige Person mit Sitz im Inland zum Normalsatz steuerbar. Dies unabhängig davon, ob der Auftraggeber im In- oder Ausland domiziliert ist.

Wird ein Gegenstand durch eine steuerpflichtige Person mit Sitz im Ausland entsorgt, handelt es sich demzufolge beim inländischen Auftraggeber nicht um einen Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

53. Abwasserbeseitigung

Die Entgelte aus der Abwasserbeseitigung (z.B. einmalige Anschlussgebühr, wiederkehrende Gebühren) sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 23 Abs. 2 Bst. o MWSTG).

Bezüglich Behandlung von Einlagen in kantonale Abwasserfonds gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe d MWSTG und Artikel 9 MWSTGV ist mit der ESTV Kontakt aufzunehmen (§ Ziff. 4.3). Diese im Entsorgungspreis enthaltenen kantonalen Abgaben sind ebenfalls steuerbar. 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) unterliegt der MWST zum Normalsatz.

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 MWST ausgenommene Vermietung vor (ohne Optionsmöglichkeit, da dem Wert des Bodens zugehörig, vgl. Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Wird jedoch das Recht zur Ablagerung an mehrere Vertragspartner erteilt, handelt es sich um eine steuerbare Entsorgungsleistung. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG (Erbringerortsprinzip).

Deponiegebühren sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 23 Abs. 2 Bst. o MWSTG).

55. **Abfallbeseitigung**

Die Entgelte aus der Abfallbeseitigung (z.B. Grundgebühr, Gebühr für Separatsammlungen, Kehrichtsackgebühren) unterliegen der MWST zum Normalsatz (Art. 23 Abs. 2 Bst. o MWSTG). Ebenfalls steuerbar zum Normalsatz sind die Gebühren der Kadaversammelstellen.

56. **Umtriebsgebühr bei Sondermüll³⁵**

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 echten Schadenersatz, der nicht steuerbar ist.

Beinhaltet die Umtriebsgebühr jedoch auch die Entsorgungsgebühr, wird der steuerbare Umsatz geschätzt beziehungsweise muss mit entsprechenden Aufzeichnungen dokumentiert werden.

Sinngemäss ist bei Abfall vorzugehen, welcher unerlaubt deponiert wurde.

57. **Kehrichtabfuhr / Kehrichtsäcke**

Tätigkeiten auf dem Gebiete der Entsorgung unterliegen der MWST zum Normalsatz (Art. 23 Abs. 2 Bst. o MWSTG).

Beispiel

Der Sackhersteller liefert gemäss Vertrag mit der Gemeinde X Kehrichtsäcke (inkl. Gebühren) an die Verkaufsstellen. Der Hersteller muss diese Umsätze inklu-

sive Gebühr zum Normalsatz versteuern. Die Gutschrift an die Gemeinde X muss er – sofern die Gemeinde subjektiv steuerpflichtig 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 steuerbar.

Handelt es sich beim Entsorger um einen Gemeinde- oder Zweckverband, der seinerseits die Gebühren an die beteiligten Gemeinden weiterleitet, ist auch dieser Vorgang wiederum steuerbar, sofern die Gemeinde subjektiv steuerpflichtig ist.

58. Jagdwesen

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

Der Ankauf von erlegtem Wild bei Jägern gilt nicht als Bezug von Erzeugnissen der Urproduktion gemäss Artikel 38 Absatz 6 MWSTG. Für solche Bezüge kann deshalb auch keine Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Gebühren für Jagdpatent, Sonderabschussbewilligungen usw. sind nicht zu versteuern (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

59. Drucksachen- und Materialzentrale

Der Verkauf von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen durch Drucksachen- und Materialzentralen sind zum massgebenden Satz steuerbar. Druckerzeugnisse unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen der MWST zum reduzierten Satz (☞ Broschüre Druckerzeugnisse).

Der Verkauf von gebrauchten Gegenständen und Altmaterial unterliegt in der Regel der MWST zum Normalsatz. Der Verkauf von gebrauchten Gegenständen, die **ausschliesslich** für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, unterliegt nicht der MWST. Voraussetzung dafür ist, dass der Bezug der Gegenstände nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte. Dies gilt auch für Lieferungen von im Betrieb gebrauchten Gegenständen, deren Bezug vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG).

60. Bestattungswesen

Die Leistungen von Krematorien³⁶ und Bestattungsunternehmen (z.B. Sarglieferungen, Leichenbesorgung, Leichenwäsche) unterliegen der MWST zum Normalsatz.

Nicht zu versteuern sind hingegen Gebühren für das Ausstellen von Todesscheinen, Leichenpässen und Zollzeugnissen durch die zuständigen Ämter sowie die Grabplatz- und Urnenwandgebühren.

Wird der Leichnam im Sarg oder die Asche in der Urne ins Ausland transportiert, ist die Lieferung dieser Gegenständen (Sarg, Urne) von der MWST befreit, sofern die Ausfuhr mit den erforderlichen Dokumenten bestätigt werden kann (z.B. mit der Bewilligung der zuständigen Instanz für den Transport der Leiche).³⁷

61. Forstamt, Forstwirtschaft³⁸

Der Verkauf von **Urprodukten aus dem eigenen Wald** ist nicht steuerbar (Art. 25 Abs. 1 Bst. b 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 (alles Gemeinwesen) übergeben ihre Wälder zur unentgeltlichen Nutzung an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft beziehungsweise an eine Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit (nachfolgend Forstbetriebgemeinschaft genannt). Es erfolgt keine Abrechnung pro Mitglied über den effektiven Arbeitsaufwand und den effektiven Holzerlös. Über die Art der Bewirtschaftung entscheidet die Forstbetriebgemeinschaft. Der Bewirtschaftungsaufwand soll mit dem Holzerlös finanziert werden. Ein allfälliger Gewinn wird entweder der Forstreserve der Forstbetriebgemeinschaft gutgeschrieben oder gemäss Vertrag an die einzelnen Mitglieder im Verhältnis der Waldflächen verteilt. Ein allfälliger Verlust wird entweder der Forstreserve belastet oder gemäss Vertrag an die einzelnen Mitglieder im Verhältnis der Waldfläche belastet. Subventionsberechtigt ist die Forstbetriebgemeinschaft und nicht die einzelne Gemeinde.

Bei diesem Sachverhalt ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

- Es findet kein Leistungsaustausch zwischen der Forstbetriebgemeinschaft und den Mitgliedern statt und 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 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG. Die durch die Forstbetriebgemeinschaft aus dem Verkauf des Holzes erzielten Erlöse sind demzufolge von der Steuerpflicht ausgenommen.

37 Praxispräzisierung

38 Praxispräzisierung

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

Sachverhalt 2

Die Mitglieder (alles 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, sofern die Forstbetriebsgemeinschaft gleichartige Leistungen an Nichtgemeinwesen erbringt und die Steuerpflicht der Forstbetriebsgemeinschaft gegeben ist (☞ Ziff. 3.1).
- Beim Holzverkauf im Namen und auf Rechnung der Forstbetriebsgemeinschaft handelt es sich nicht um Erzeugnisse aus dem eigenen Forstbetrieb, sondern um Handel mit zugekauften Erzeugnissen. Der Holzerlös ist somit in der Regel zum Normalsatz steuerbar. Für Holz- oder Rindenschnitzel, die zu Abdeckzwecken verkauft werden, sowie für Christbäume gilt der reduzierte Satz.

Sofern entsprechende Belege vorhanden sind, kann die Forstbetriebsgemeinschaft in ihrer MWST-Abrechnung 2,4% des Holzankaufspreises als Vorsteuer geltend machen (Art. 38 Abs. 6 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 die weiteren Limiten gemäss Artikel 21 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG überschritten werden.

Sofern auch Forstarbeiten an Nichtgemeinwesen erbracht werden, unterliegen die gleichartigen Umsätze an die Mitglieder ebenfalls der MWST zum Normalsatz (☞ Ziff. 3.1).

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

Sachverhalt 1

Die Bürgergemeinde A³⁹ 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 auf eigene Rechnung. Ausser dem Holzverkauf aus dem eigenen Wald erbringt A keine steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen.

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 auf 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 betragen und die Umsätze aus den insgesamt erbrachten Leistungen (an die öffentlich-rechtlichen und privaten Waldeigentümer) die weiteren Limiten gemäss Artikel 21 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG übersteigen, wird die Bürgergemeinde X steuerpflichtig.
- Die Bürgergemeinde X hat die Umsätze aus den Bewirtschaftungsleistungen für die öffentlich-rechtlichen und für die privaten Waldbesitzer zu versteuern.
- Die Holzverkäufe aus dem eigenen Wald unterliegen nicht der MWST (Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Sie zählen auch nicht zum massgebenden Umsatz bei der Abklärung der Steuerpflicht.

³⁹ Je nach Region auch Bürgergemeinde oder Tagwengemeinde genannt.

62. Gärtner / Landwirte / Forstwirte

Die Einnahmen aus dem Verkauf von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei unterliegen nicht der MWST (Art. 25 Abs. 1 Bst. b 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 ist **keine** Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

63. Toiletten

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

64. Viehsömmerungstaxen

Übernimmt ein Alpwirtschaftsbetrieb gegen Entgelt von Landwirten das Vieh zur Sömmerung auf der Alp, handelt es sich um eine von der Abrechnungspflicht ausgenommene landwirtschaftliche Leistung. Solche Umsätze zählen demzufolge nicht zum massgebenden Umsatz für die Steuerpflicht (Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Die Verpachtung einer Alp ist nach Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG von der MWST ausgenommen.

65. Schülerverpflegung / Mensen

Der Verkauf von Esswaren und Getränken in Schulmensen unterliegt der MWST 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 steuerbar.

☞ Näheres zum Vormundschaftswesen unter N 9.

67. Selbst kelternde Weinbauern und Spirituosenbrenner

Umsätze aus im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben oder anderen Erzeugnissen der Landwirtschaft (wie Wein, alkoholhaltiger Traubenmost mit mehr als 0,5 Volumenprozenten) sowie Umsätze aus der Herstellung gebrannter Wasser sind zum Normalsatz steuerbar.

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. 7 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Nicht steuerbar ist hingegen das Entgelt für das Recht zum Aufstellen von Reklameträgern auf in Gemeingebrauch stehenden Grundstücken (Plätze, Fussgängerzonen, Trottoirs).

Die Bewilligungsgebühr des Gemeinwesens für das Anbringen oder Aufstellen von Reklametafeln usw. basiert auf einer hoheitlichen Leistung und ist somit nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

69. AHV-Ausgleichskassen

AHV-Beiträge gemäss Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG (SR 831.10) gelten als Umsätze der sozialen Sicherheit und sind somit von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 8 MWSTG). Dazu gehören auch die Verwaltungsentschädigungen (Art. 69 AHVG).

Die von den AHV-Ausgleichskassen ausgeführten 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 sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen, sind nach Artikel 18 Ziffer 25 MWSTG von der MWST ausgenommen. Dazu gehören unter anderem:

- das Inkasso von Beiträgen für den Berufsbildungsfonds,
- das Inkasso von Beiträgen der beruflichen Vorsorge (2. Säule).⁴⁰

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 ist eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

Einnahmen aus amtlichen Inseraten unterliegen der MWST zum Normalsatz. DS von Gemeinwesen, welche die Amtsanzeiger selbst herausgeben, werden steuerpflichtig, sofern die massgebenden Betragsgrenzen aus steuerbaren Umsätzen

(Gebühren für amtliche Anzeigen, Inserate sowie Erlöse aus dem Verkauf der Amtsanzeiger) gemäss Artikel 21 ff. MWSTG überschritten werden.

Die an andere DS des eigenen Gemeinwesen belasteten Anzeigen/Inserate unterliegen ebenfalls der MWST, sofern gleichartige Umsätze zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbracht werden (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).

Konzessionen, welche Verleger/Druckereien an Gemeinwesen für das Recht zur Herausgabe des amtlichen Publikationsorgans bezahlen müssen, unterliegen nicht der MWST (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Werden die Verleger/Druckereien verpflichtet, zusätzlich zur Konzessionsgebühr die amtlichen Anzeigen „gratis“ zu publizieren, unterliegen diese Veröffentlichungen der MWST zum Normalsatz. Die MWST wird vom Wert berechnet, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 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 steuerbar.

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) sind gemäss Artikel 23 Absatz 1 MWSTG nicht steuerbar. Das Bauamt darf auf den Aufwendungen für diese Leistungen keine Vorsteuer geltend machen (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).*

Die DS Kantonales Amtsblatt muss die Umsätze aus den Baubewilligungsanzeigen zum Normalsatz versteuern, sofern sie die massgebenden Betragsgrenzen gemäss Artikel 21 ff. 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 nicht steuerbar (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Das Handelsregisteramt kann die auf den Anzeigen lastende MWST nicht als Vorsteuer geltend machen (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).*

71.

Einquartierungen

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

Die Vermietung von Zimmern an Offiziere durch das Hotel- und Gastgewerbe unterliegt der MWST zum Sondersatz. Die Vermietung von Sälen durch das Gastgewerbe unterliegt der MWST zum Normalsatz.

72. Öffentliche Brunnen

Werden der DS Wasserversorgung einer Gemeinde die Kosten der öffentlichen Brunnen ganz oder teilweise vergütet (z.B. durch Belastung an eine andere DS des eigenen Gemeinwesens), unterliegen diese Entgelte der MWST zum reduzierten Satz.

Werden die Kosten der öffentlichen Brunnen der DS Wasserversorgung nicht oder nur teilweise vergütet, kann sie den Vorsteuerabzug gleichwohl 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

Entgelte aus der Überlassung von TV/Radiogeräten durch die Anstalten an deren Insassen sind nicht zu versteuern.

Zum Normalsatz steuerbar 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.

☞ Über die Benützung durch Dritte orientiert N 45.

75. Zweckverband

a) Steuerpflicht

Informationen dazu unter Ziff. 2.5.

b) Einkaufsbeiträge neuer Mitglieder

Einkaufsgebühren von neu in einen Zweckverband eintretenden Mitgliedern sind grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar. Der Einkauf in einen Wasserversorgungszweckverband ist hingegen zum reduzierten Satz steuerbar (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG).

Allfällige dadurch ausgelöste Gutschriften an die übrigen Mitglieder sind mit Ausweis der MWST zum entsprechenden Satz auszustellen und stellen 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 unterliegen grundsätzlich der MWST zum Normalsatz. Die Weiterbelastungen bei Wasserversorgungszweckverbänden erfolgen hingegen zum reduzierten Satz.

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 unterliegen der MWST zum Normalsatz beziehungsweise bei Wasserversorgungen zum reduzierten Satz.

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 6 MWSTG.

77. Meliorationen / Güterregulierungen / Güterzusammenlegungen / Genossenschaften (Art. 703 ZGB)

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

Soweit solche öffentlich- oder privatrechtlichen Körperschaften (z.B. Genossenschaften) keine Arbeiten ausserhalb der Melioration ausführen, werden sie nicht steuerpflichtig.

Umsätze aus Leistungen an Dritte ausserhalb der Melioration (z.B. Wasserlieferungen, Kiesverkäufe) können jedoch die Steuerpflicht auslösen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

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

78. Dephosphatierung

Die von den Kantonen an die Gemeinden ausgerichteten Beiträge für die Dephosphatierung des Abwassers gelten als Subventionen.

79. „Quersubventionierung“ innerhalb des Gemeinwesens

Bei „Quersubventionierungen“ von einer DS an eine andere innerhalb des gleichen Gemeinwesens handelt es sich um Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nach Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG. Der Vorsteuerabzug ist gemäss Artikel 38 Absatz 8 MWSTG verhältnismässig zu kürzen.

Beispiel

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

80. Parteientschädigungen⁴¹

Als echter 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 steuerbar.

81. Rechnungsprüfung

Die Entgelte aus Rechnungsprüfungen und Buchführungen unterliegen der MWST zum Normalsatz.

Unselbständige staatliche Unternehmen (z.B. DS Elektrizitätsversorgung, Legate) gelten als Gemeinwesen. Erbringt eine DS entgeltliche Buchprüfungsleistungen an andere DS des eigenen Gemeinwesens, sind die Einnahmen nur zu versteuern, sofern gleichartige Leistungen zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbracht werden (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).

Durch kantonale Instanzen entgeltlich ausgeführte Buchprüfungen bei selbständigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind zum Normalsatz steuerbar, sofern die betreffende Instanz steuerpflichtig ist und gleichartige Leistungen an Nichtgemeinwesen erbringt.

82. Spitex

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

☞ Mehr dazu in der Broschüre Gesundheitswesen.

Beiträge von Gemeinwesen an die Spitex gelten auch dann als Subventionen im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Die Spitex-Organisation muss diese Einnahmen nicht versteuern, dafür aber eine verhältnismässige Vorsteuerabzugs-kürzung vornehmen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

83. Schadenersatz

Echter 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 echte Schadenersatz kann sowohl in Form von Geld als auch in Naturalleistungen oder in beiden Formen geleistet werden.

Echte Schadenersatzleistungen stellen nicht Entgelt im Sinne von Artikel 33 MWSTG dar und sind somit nicht steuerbar.

Behebt der Geschädigte den Schaden selbst oder lässt 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 die Belege den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügen, beim Geschädigten im Original aufbewahrt werden und er die reparierten Gegenstände für seine steuerbare geschäftliche Tätigkeit verwendet (Art. 38 ff. MWSTG).

☞ Mehr dazu im Merkblatt Schadenersatzleistungen.

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 belastet auf der Arbeit die MWST an das Tiefbauamt.

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 vom Geschädigten an den Schadenverursacher.

Das Tiefbauamt des Kantons X darf die auf der Reparaturrechnung belastete MWST nicht als Vorsteuer abziehen, da das Brückengeländer nicht für steuerbare 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 echten Schadenersatz handelt.

Das Bauamt beziehungsweise der Werkhof darf auf den Aufwendungen für die Behebung der Belagsschäden keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

c) Beschädigtes Telefonkabel

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

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

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

Die Swisscom verwendet das Telefonkabel für steuerbare 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 – gemäss den Anforderungen von Artikel 37 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 Umsätze 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 diese 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 37 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**⁴²

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. Bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode ist das Entgelt zum höchsten aktuell gültigen Pauschalsteuersatz zu versteuern.

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

86. **Ersatzvornahme**⁴³

Eine Person ist aufgrund öffentlich-rechtlicher Normen zu einer bestimmten Verhaltensweise verpflichtet (z.B. Hauseigentümer sind verpflichtet, die Büsche zum Trottoir hin laufend zurückzuschneiden; Grundeigentümer sind verpflichtet, Altlasten auf dem Grundstück zu beseitigen) und verstösst gegen diese Norm.

⁴² Praxispräzisierung

⁴³ Praxispräzisierung

Mögliche Steuerfolgen:


Erlässt die Behörde eine Verfügung, wonach ein Zustand als rechtswidrig qualifiziert und der Adressat zu einem bestimmten Verhalten aufgefordert wird, handelt es sich dabei um einen hoheitlichen Akt. Die Verfügungsgebühr 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 23 Absatz 2 MWSTG dar und ist deshalb zum massgebenden Satz steuerbar. Enthält die Verfügungsgebühr auch eine Abgeltung für die Ersatzvornahme, unterliegt das gesamte Entgelt der MWST zum massgebenden Satz.

Gültig bis
31. Dezember

Anhang 10: Muster des Abrechnungsformulars Pauschalsteuersätze

<p>Abrechnungsperiode: 01.10.2007 - 31.12.2007</p> <p>Einzusenden und zu bezahlen bis: 29.02.2008</p> <p>Valuta (Verzugszins ab): 29.02.2008</p> <p>MWST-Nr: 467 005</p> <p>Ref.-Nr: 2250</p> <p>■ FIRMA MUSTER AG MUSTERWAREN MUSTERSTRASSE 99 9999 MUSTERHAUSEN</p>	<p style="text-align: center;">B</p> <div style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 20px; margin: 0 auto;"></div>	<p style="font-size: 24pt; font-weight: bold;">Q04 / 2007</p>  <p style="font-size: 10pt;">0/2467005082250443101</p>																																																							
<p>I. UMSATZ</p> <p>Total vereinbarte Entgelte (Rechnungsausgang) bzw. total vereinnahmte Entgelte (Zahlungseingang; gemäss schriftlicher Bewilligung) sowie Subventionen und Spenden</p> <p>Eigenverbrauch</p> <p>Abzüge Exporte, Leistungen im Ausland und befreite Leistungen an begünstigte Einrichtungen und Personen</p> <p>Von der Steuer ausgenommene Umsätze, Subventionen, Spenden</p> <p>Entgeltminderungen bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten (z.B. Skonti, Rabatte, Verluste)</p> <p>Diverses.....</p> <p>Steuerbarer Gesamturnsatz (Ziff. 030 abzüglich Ziff. 050)</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">Ziffer</th> <th style="width: 40%;">Umsatz CHF (inkl. Steuer)</th> <th style="width: 55%;">Umsatz CHF (inkl. Steuer)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>010</td> <td></td> <td>Total Ziff. 010 und 020</td> </tr> <tr> <td>020</td> <td></td> <td>030</td> </tr> <tr> <td>040</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>043</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>044</td> <td></td> <td>Total Ziff. 040 bis 045</td> </tr> <tr> <td>045</td> <td></td> <td>050</td> </tr> <tr> <td>069</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Ziffer	Umsatz CHF (inkl. Steuer)	Umsatz CHF (inkl. Steuer)	010		Total Ziff. 010 und 020	020		030	040			043			044		Total Ziff. 040 bis 045	045		050	069			<p>II. STEUERBERECHNUNG</p> <p>Aufteilung Ziffer 060 nach Steuersatzkategorien</p> <p>Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch (1. Satz)</p> <p>Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch (2. Satz)</p> <p>Steuerbarer Gesamturnsatz (wie Ziff. 060)</p> <p>Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Wirk ohne Steuer) 7,6%</p> <p>Total Steuer</p> <p>Steueranrechnung</p> <p>Steueranrechnung gemäss Formular Nr. 1050 / 1055</p> <p>An die Eidg. Steuerverwaltung zu zahlender Betrag</p> <p>Guthaben des Steuerpflichtigen</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">Steuerziffer gem. Bewilligung</th> <th style="width: 40%;">Umsatz CHF (inkl. Steuer)</th> <th style="width: 55%;">Steuer CHF / Rp.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>072</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>073</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>090</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>090</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>100</td> <td></td> <td>Steuer CHF / Rp.</td> </tr> <tr> <td>112</td> <td></td> <td>Ziff. 112</td> </tr> <tr> <td>140</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>150</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>160</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Steuerziffer gem. Bewilligung	Umsatz CHF (inkl. Steuer)	Steuer CHF / Rp.	072			073			090			090			100		Steuer CHF / Rp.	112		Ziff. 112	140			150			160		
Ziffer	Umsatz CHF (inkl. Steuer)	Umsatz CHF (inkl. Steuer)																																																							
010		Total Ziff. 010 und 020																																																							
020		030																																																							
040																																																									
043																																																									
044		Total Ziff. 040 bis 045																																																							
045		050																																																							
069																																																									
Steuerziffer gem. Bewilligung	Umsatz CHF (inkl. Steuer)	Steuer CHF / Rp.																																																							
072																																																									
073																																																									
090																																																									
090																																																									
100		Steuer CHF / Rp.																																																							
112		Ziff. 112																																																							
140																																																									
150																																																									
160																																																									
<p>Der/die Unterzeichnende bestätigt die Richtigkeit seiner/ihrer Angaben:</p> <p>_____</p> <p>Abrechnung erstellt durch (Name und Vorname / Buchhaltungsstelle)</p>			<p>_____</p> <p>Rechtsverbindliche Unterschrift</p>																																																						
<p>Ort und Datum _____</p> <p>Telefon _____</p>			<p>_____</p>																																																						

Gültig

3

Anhang 11: Anleitung zum Ausfüllen der MWST-Abrechnung bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode

A. Vorbemerkung, Zweck

Die MWST-Abrechnung ist mit einem Barcode versehen und wird elektronisch erfasst. Es besteht deshalb aus technischen Gründen keine Möglichkeit, individuelle, von steuerpflichtigen Personen erstellte Computerausdrucke anzunehmen, selbst wenn sie in Form und Darstellung mit der offiziellen MWST-Abrechnung übereinstimmen.

Diese Anleitung bezieht sich einzig auf das MWST-Abrechnungsformular nach der Pauschalsteuersatzmethode.

Alle im MWST-Abrechnungsformular deklarierten Umsätze und Steuerbeträge sind anhand der Buchhaltung und weiteren Aufzeichnungen zu belegen.

Muss eine bereits eingereichte MWST-Abrechnung nachträglich korrigiert werden, kann dies der ESTV innerhalb der Verjährungsfrist schriftlich oder mit einer Korrekturabrechnung gemeldet werden. Formulare für eine solche Korrekturabrechnung sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

Bei Verlust des Original-Abrechnungsformulars kann telefonisch oder per E-Mail Ersatz bestellt werden.

B. MWST-Abrechnung

Die steuerbaren Entgelte, Eigenverbrauchswerte und Abzüge werden einschliesslich MWST (brutto) deklariert. Bei steuerbefreiten Leistungen ins Ausland und im Ausland oder bei Leistungen an Begünstigte nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG sowie bei von der MWST ausgenommenen Leistungen ist **keine** (fiktive) MWST hinzuzurechnen.

Das MWST-Abrechnungsformular gliedert sich in zwei Abschnitte (I. = Umsatz, II. = MWST-Berechnung).

I. UMSATZ/ENTGELTE

- Artikel 5 Buchstabe a und b, Artikel 6 - 8, Artikel 11, 23 und 33 MWSTG;
- Z 23, 24, 206 - 326, 683 - 708;
- Ziff. 9.1;
- Broschüre Saldosteuersätze.

Folgende Umsätze müssen deklariert werden:

- Lieferungen im Inland inklusive Export (☞ Z 30 - 56, 368 - 370, 530 - 564);
- Dienstleistungen, bei denen der Ort im Inland ist (☞ Z 371 - 387);

- Dienstleistungen, bei denen der Ort im Ausland ist (☞ Z 371 - 387);
- Lieferungen im Ausland (☞ Z 579);
- Von der MWST ausgenommene Umsätze (☞ Z 580 - 682);
- Betriebsmittelverkäufe (☞ Z 294 - 297);
- Leistungen, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden.

Ebenfalls zu deklarieren sind die erhaltenen Subventionen und Spenden sowie die Nichtumsätze wie Dividendenerträge, Verzugszinserträge und Schadenersatz.⁴⁴

Ziffer 010 Total vereinbarte beziehungsweise vereinnahmte Entgelte

- Artikel 44 MWSTG;
- Z 962 - 965.



Die Abrechnung nach **vereinnahmten** Entgelten (Zahlungseingang) setzt eine schriftliche **Bewilligung** der ESTV voraus. Das entsprechende Formular ist auf der Homepage der ESTV abrufbar.

Ziffer 020 Eigenverbrauch

- Artikel 9 und Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG;
 - Broschüre Saldosteuersätze.
- Zweck der Besteuerung (☞ Z 428 - 469);
 - Wann tritt der Eigenverbrauch ein (☞ Z 503 - 510);
 - Berechnung der Eigenverbrauchssteuer (☞ Broschüre Saldosteuersätze).

Der Eigenverbrauch ist mit der Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode in der Regel abgegolten. **Der baugewerbliche Eigenverbrauch gemäss Artikel 9 Absatz 2 MWSTG hingegen ist zum für diese Tätigkeit massgebenden Pauschalsteuersatz abzurechnen.**

Eigenverbrauch liegt zudem vor, wenn bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens der steuerpflichtige Empfänger die von ihm übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet (Art. 9 Abs. 3 MWSTG). Dieser Eigenverbrauch ist zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz steuerbar. Die Beträge sind jedoch

nicht unter Ziffer 020 zu deklarieren, sondern der ESTV schriftlich zu melden. Sie wird alsdann eine Ergänzungsabrechnung ausstellen.

Die Ermittlung des Eigenverbrauchs wird detailliert dokumentiert (§ Z 937 - 939).

☞ Mehr dazu in den Broschüren Saldosteuersätze und Eigenverbrauch.



In den Ziffern 040, 043, 044 und 045 dürfen nur solche Beträge aufgeführt sein, welche auch in Ziffer 010 enthalten sind.

Ziffer 040 Leistungen im Ausland / steuerbefreite Inlandleistungen / Exportlieferungen / Dienstleistungen, bei denen der Ort der Dienstleistung im Ausland ist / Leistungen an Begünstigte nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG

- Artikel 14 Absatz 2 und 3, Artikel 19 Absatz 2 - 4 und Artikel 20 MWSTG;
- Broschüre Saldosteuersätze.

Bei Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen ist es **erforderlich**, sämtliche Umsätze aus nachfolgenden Leistungen unter dieser Ziffer aufzuführen:

- Lieferungen im Ausland (§ Z 579);
- steuerbare Dienstleistungen nach Artikel 14 Absatz 2 MWSTG, bei denen der Ort der Dienstleistung im Ausland liegt (§ Z 372 - 378);
- steuerbare Dienstleistungen nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG, die an Empfänger mit Sitz im Ausland erbracht werden (§ Z 379 - 387);
- auf dem Auslandanteil bei Beförderungen von Personen über die Grenze (§ Z 571 - 573);
- Beförderungen von Gegenständen und unverzollten Transitwaren vom Inland ins Ausland und umgekehrt (§ Z 553 - 557);
- Lieferungen, die im Rahmen von Beförderungs- oder Versandreihengeschäften bei der Ausfuhr erzielt werden, sofern der Bezug steuerfrei erfolgte;
- Lieferungen und Dienstleistungen an diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen sowie an bestimmte Kategorien von

Personen, wie diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und hohe Beamte internationaler Organisationen, sofern der Ort der Leistung im Ausland liegt (☞ Z 574 - 576).

Bei Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen ist es **zulässig**, die nachfolgenden Umsätze unter dieser Ziffer 040 aufzuführen. Mit diesem Vorgehen wird allerdings **unwiderruflich** auf eine Abgeltung der Vorsteuer verzichtet. Eine Steueranrechnung unter Ziffer 112 des MWST-Abrechnungsformulars ist in diesem Fall nicht möglich.

- Umsätze aus der Ausfuhr von Gegenständen (☞ Z 530 - 552);
- Umsätze aus Lieferungen und Dienstleistungen an diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen sowie an bestimmte Kategorien von Personen, wie diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und hohe Beamte internationaler Organisationen, sofern der Ort der Leistung im Inland liegt (☞ Z 574 - 576).

Ziffer 043 Von der MWST ausgenommene Umsätze / Subventionen und Spenden

- Artikel 18, Artikel 23 Absatz 1, Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b und c, Artikel 38 Absatz 8 MWSTG;
- Z 407 - 411, 580 - 682;
- Broschüre Saldosteuersätze.

Die in Ziffer 010 enthaltenen, nach Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätze sowie die erhaltenen Subventionen und Spenden sind unter dieser Ziffer aufzuführen.

Dies gilt auch für die Umsätze aus Leistungen, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht wurden.

Ziffer 044 Entgeltminderungen auf steuerbaren Umsätzen

- Artikel 44 Absatz 2 MWSTG;
- Z 251 - 254.

Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten können Entgeltminderungen wie beispielsweise Rabatte, Skonti und Verluste auf **steuerbaren Umsätzen** hier in Abzug gebracht werden. Gewährte Umsatzboni und andere nachträgliche Rabattvergütungen können ungeachtet der Abrechnungsart abgezogen werden.⁴⁵

Ziffer 045 Diverses

Hier können alle abzugsberechtigten Beträge aufgeführt werden, die nicht den Ziffern 040 bis 044 zugeteilt werden können. Es betrifft dies insbesondere die Umsätze aus steuerbefreiten Lieferungen von Münz- und Feingold sowie Nichtumsätze wie Dividendenerträge, Verzugszinserträge und Schadenersatz.⁴⁶



Das Total der unter den Ziffern 072 und 073 deklarierten Umsätze entspricht dem in Ziffer 060 aufgeführten steuerbaren Gesamtumsatz.

II. MWST-BERECHNUNG**Ziffer 072 1. bewilligter Pauschalsteuersatz gemäss Unterstellungserklärung**

- Z 950;
- Ziff. 9.5.

Der Umsatz **einschliesslich** MWST wird mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz multipliziert. Dies gilt auch für Umsätze, bei welchen die Margenbesteuerung angewandt wird (☞ Broschüre Saldosteuersätze sowie nachstehende Ziffer 112).

Ziffer 073 2. bewilligter Pauschalsteuersatz gemäss Unterstellungserklärung

- Z 950;
- Ziff. 9.5.

Der Umsatz **einschliesslich** MWST wird mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz multipliziert. Dies gilt auch für Umsätze, bei welchen die Margenbesteuerung angewandt wird (☞ Broschüre Saldosteuersätze sowie nachstehende Ziffer 112).

Steuerpflichtige Personen, welchen **mehr als zwei verschiedene Pauschalsteuersätze** bewilligt worden sind, ermitteln ihren gewichteten Durchschnitts-Pauschalsteuersatz gemäss Beispiel in Ziff. 9.6 und deklarieren ihn unter Ziffer 073. Das Berechnungsblatt bewahrt die steuerpflichtige Person zusammen mit der Kopie der MWST-Abrechnung während mindestens zehn Jahren auf. Die Berechnung ist der ESTV nur auf deren ausdrückliches Verlangen einzureichen (Art. 58 Abs. 2 MWSTG).

Ziffer 090 **Bezug von steuerbaren Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland**

(Wert ohne MWST)

- Artikel 5 Buchstabe d, Artikel 10 und Artikel 24 MWSTG;
- Z 512 - 521;
- Broschüre Saldosteuersätze.

Bezüge von steuerbaren Dienstleistungen von im Inland nicht steuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland von mehr als 10'000 Franken pro Kalenderjahr sind zum Normalsatz abzurechnen.

Die Grenze von 10'000 Franken ist als Freigrenze und nicht als Freibetrag zu verstehen. Wird dieser Betrag überschritten, ist auf dem gesamten Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland die MWST geschuldet und nicht nur auf dem die 10'000 Franken übersteigenden Teil.

Ziffer 112 **Steueranrechnung gemäss Formular Nr. 1050-1 sowie Formular Nr. 1055-1**

- Broschüre Saldosteuersätze;
- Anhang 13 und 14 dieser Broschüre.

Die auf der Ausfuhr von Gegenständen sowie auf Leistungen an Begünstigte nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, bei welchen der Ort im Inland ist, lastende MWST kann mit dem Formular Nr. 1050-1 berechnet und unter dieser Ziffer geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist, dass diese Umsätze nicht bereits unter Ziffer 040 in Abzug gebracht worden sind. Das Formular ist auf der Homepage der ESTV abrufbar und wird der MWST-Abrechnung beigelegt.

Die Ausfuhr von Gegenständen wird mit der Veranlagungsverfügung der EZV dokumentiert.⁴⁷

Wird die **Margenbesteuerung** auf den **Inlandumsätzen** angewendet, sind diese Umsätze zunächst unter Ziffer 072 beziehungsweise 073 mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz zu versteuern. Mit Hilfe des Formulars Nr. 1055-1 ist die Differenz zwischen der MWST auf dem Umsatz und der MWST auf der Marge zu berechnen. Der Differenzbetrag kann unter dieser Ziffer geltend gemacht werden. Das Formular ist auf der Homepage der ESTV abrufbar und wird der MWST-Abrechnung beigelegt.

Kommen beide Formulare (Nr. 1050-1 und Nr. 1055-1) zur Anwendung, werden die Totale addiert und unter dieser Ziffer deklariert.

Die entsprechenden Belege (Nachweis der steuerbefreiten Leistung, Unterlagen für die Anwendung der Margenbesteuerung) bewahrt die steuerpflichtige Person zusammen mit der Kopie der MWST-Abrechnung während mindestens 10 Jahren auf. Sie werden der ESTV nur auf deren ausdrückliches Verlangen eingereicht (Art. 58 Abs. 2 MWSTG).

Ziffer 150 An die ESTV zu zahlender Betrag

- Artikel 47 Absatz 1 - 2 MWSTG;
- Z 970.

Der Zahlungstermin (Valuta, Verzugszins ab) ist aus dem oberen Teil der MWST-Abrechnung ersichtlich. Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

Wird für die Zahlung nicht der dem Abrechnungsformular beigefügte Einzahlungsschein benützt, sind mindestens die MWST-Nr. und Ref.-Nr. sowie der Zahlungsgrund (z.B. Abrechnungsperiode) anzugeben.

Die Zahlungen erfolgen auf das **Postcheckkonto 30-37-5** der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Bern.



Der aus der Differenz zwischen Ziffer 100 und Ziffer 140 resultierende Betrag darf nicht um allfällige Akontozahlungen herabgesetzt werden. Die Akontozahlungen dürfen nicht auf der MWST-Abrechnung erwähnt werden.

Ziffer 160 Guthaben der steuerpflichtigen Person

- Artikel 48 MWSTG;
- Z 971.

Übersteigt die unter Ziffer 112 angerechnete MWST die geschuldete MWST gemäss Ziffer 100, wird der Differenzbetrag unter dieser Ziffer eingesetzt. Der Überschuss wird in der Regel ausbezahlt. Wer der ESTV nicht bereits eine Auszahlungsadresse angegeben hat, legt der MWST-Abrechnung einen roten Einzahlungsschein bei (bitte keine orangen Einzahlungsscheine mit Referenznummern verwenden).

Erfolgt die Auszahlung des Überschusses später als 60 Tage nach Eintreffen der MWST-Abrechnung beziehungsweise der schriftlichen Geltendmachung bei der ESTV, wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung ein Vergütungszins ausgerichtet. Dabei wird derselbe Zinssatz wie für den Verzugszins angewandt.




Die rechtsverbindlich unterschriebene MWST-Abrechnung wird innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode eingereicht. Dies gilt selbst dann, wenn weder Umsätze erzielt noch steuerbare Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen wurden.

Wer die Abrechnungs- und/oder Zahlungsfrist nicht einhalten kann, setzt sich frühzeitig mit der ESTV in Verbindung.

Gültig bis
31. Dezember 2019

Anhang 14: Muster des beiblatte Margenbesteuerung zur Pauschalsteuersatz-Abrechnung
(Form. 1055-1)



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Amministrazione federala da taglia AFT

Hauptabteilung Mehrwertsteuer

Abrechnungsperiode

Beiblatt Margenbesteuerung zur Pauschalsteuersatz-Abrechnung

MWST-Nr.

Ref.-Nr.

Steueranrechnung

Umsatz in Franken	Bewilligte Pauschalsteuersätze	Marge in Franken	Pauschalsteuersatz auf Marge	Differenz (Gutschrift)
(1)	Abrechnung Ziffer 072 (2a)	Abrechnung Ziffer 073 (2b)	6.0%	(2a/2b) ./. (4)
		(3)	(4)	
	Total (auf Ziffer 112 der MWST-Abrechnung zu übertragen)			

- Will die steuerpflichtige Person auf gebrauchten Gegenständen, die für den steuerbaren Wiederverkauf im Inland bezogen wurden, die Margenbesteuerung anwenden, darf sie in der Rechnung nicht auf die MWST hinweisen;
- Sie hat für die in der Abrechnungsperiode verkauften Gegenstände, bei welchen sie die Margenbesteuerung anwenden kann und will, den Gesamtumsatz und die Gesamtmenge zu ermitteln. Übersteigt der Ankaufspreis eines Gegenstands den Verkaufspreis, so ist als Marge Fr. 0.00 einzusetzen. Dazu hat die steuerpflichtige Person alle diese Gegenstände in einer Liste einzeln aufzuführen (= Beispiel unter Ziff. 9.2.1 der Broschüre Saldosteuersätze), welche sie zusammen mit dem Doppel der Quatralsabrechnung während mindestens 10 Jahren aufzubewahren hat (Art. 58 Abs. 2 MWSTG). Wurden ihr mehrere Pauschalsteuersätze bewilligt, hat sie dies aufgeteilt nach diesen Pauschalsteuersätzen zu tun;
- Sie hat also dann ihre gesamten Umsätze vollumfänglich unter Ziffer 010 der MWST-Abrechnung aufzuführen und unter Ziffer 072 und/oder 073 mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz zu verzeichnen;
- Anschließend hat sie das vorliegende Formular – gemäss Beispiel unter Ziff. 9.2.1 der Broschüre Saldosteuersätze – vollständig auszufüllen und rechtsgültig zu unterzeichnen. Das Total kann sie auf Ziffer 112 der MWST-Abrechnung übertragen;
- Das Formular ist auch anwendbar bei Gegenständen, die zu einem Gesamtpreis erworben und ausschliesslich im Inland verkauft werden. Über das Vorgehen in diesen Fällen orientiert Ziff. 9.2.2 der Broschüre Saldosteuersätze.

Ort und Datum:

Stempel und rechtsverbindliche Unterschrift:

Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Bern

<http://www.estv.admin.ch>

D_MWST Nr. 1055-1/0308

Stichwortverzeichnis zu Anhang 9

	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
Anwaltspatente	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, 34
Eichung von Schiffen	4
Einbürgerungsgebühren	10, 13
Einquartierungen	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, 56, 57
Erschaftswesen	10
Ersatzenergie	36
Ersatzvornahme	86
Erschliessungsbeiträge	22, 23, 26
Ferienheime	43

	N
Ferienlager	43
Feststellung des Ladegewichts bei Schiffen	4
Feuerpolizei	10
Feuerwehr	20, 21
Fischereiwesen	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, 15-18, 29, 30, 32, 34, 58, 68, 70, 76, 86
Hydrantenbeiträge	21
Jagd	10, 58
Kabelfernsehen	14, 22
Kantonsstrasse	25, 41
Kehrichtabfuhr	52, 55, 56, 57
Konkursamt	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
Malensässe	49
Marktplätze	10, 44
Materialzentrale	59
Mehrwertbeiträge	22, 23, 26
Meliorationen	77

	N
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
Qualitätskontrollen Milchwirtschaft	5
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
Schiessstand	45, 74
Schifffahrtsamt	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

	N
Teilrechnungen	84
Telefone in Anstalten/Gefängnissen	73
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
Viehsömmerungsteuern	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

Gültig bis 31. Dezember 2009