

Zeitschrift: Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales
Herausgeber: Société d'Etudes Economiques et Sociales
Band: 65 (2007)
Heft: 3: La réforme de la TVA

Artikel: Die beabsichtigte Aufhebung der Steuerbefreiung von Art. 18 MWSTG
Autor: Riedo, Daniel
DOI: <https://doi.org/10.5169/seals-141984>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 07.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

DIE BEABSICHTIGTE AUFHEBUNG DER STEUERBEFREIUNGEN VON ART. 18 MWSTG¹

DANIEL RIEDO*
Bundesverwaltungsrichter

> Sous l'angle de la systématique fiscale, l'auteur examine l'impact de la mise hors champ de certaines opérations (art. 18 de l'actuelle LTVA). Il rappelle que ces opérations sont exemptées de TVA dans le but de réduire la charge fiscale qui pèse sur les épaules des consommateurs. Cela étant, si les chiffres d'affaires concernés ne sont pas soumis à la TVA, l'entreprise qui les réalise n'a pas le droit de récupérer l'impôt préalable (impôt en amont), raison pour laquelle l'on parle d'exonération improprement dite (ou de pseudo-exonération). En effet le chiffre d'affaires que l'assujetti TVA réalise est indirectement frappé par l'impôt, puisque la TVA grevant ses charges et ses investissements ne peut pas être récupérée et représente ainsi un coût. Cette charge doit alors être répercutée dans le prix de ses prestations, ce que l'on qualifie de *taxe occulte*. Dans la mesure où ce montant est refacturé dans le prix des prestations et non pas de manière apparente, il est également impossible pour la contrepartie de récupérer cette charge à titre d'impôt préalable. En conséquence, l'impact de cette charge fiscale occulte varie selon que l'assujetti TVA facture un client final ou un autre membre de la chaîne de production. L'auteur examine, sur la base d'exemples chiffrés, les effets des opérations hors champ dans les deux cas de figure. Par ailleurs, il se penche sur la question de «l'option» qui permet à l'assujetti TVA de soumettre volontairement à la TVA le chiffre d'affaires hors champ. L'auteur se montre à cet égard critique sur cet instrument qui permet, à la libre discrétion de l'entreprise assujettie, d'imposer les chiffres d'affaires pour lesquels la loi prévoit une pseudo-exonération. Par ailleurs, à la lumière des réflexions quant à l'effet des opérations hors champ sur la systématique fiscale, il examine les différentes variantes de réforme de la LTVA mise en consultation durant la première partie 2007.

1. EINFÜHRUNG/FRAGESTELLUNG

Der Bundesrat beabsichtigt, die schweizerische Mehrwertsteuer grundlegend zu reformieren. Er schlägt drei Module vor. Das Modul «Steuergesetz» enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Reform, welche die Mehrwertsteuer radikal vereinfachen soll. Das Gesetz soll damit eine einfachere Systematik und eine inhaltliche Revision mit über 50 Massnahmen erfahren. Das Modul «Einheitssatz» geht über

¹ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.20).

* Dr. iur. Daniel Riedo ist Bundesverwaltungsrichter und war langjähriger Richter der vormaligen Eidg. Steuerrekurskommission und der Eidg. Zollrekurskommission. Der vorliegende Aufsatz widerspiegelt seine persönliche Meinung.

dieses 50-Massnahmen-Paket hinaus, indem es über 20 der heute bestehenden unechten² Steuerbefreiungen gemäss Art. 18 MWSTG eliminiert und einen einheitlichen Steuersatz von 6 % statuiert. Als Alternative zu diesem Modul geht die Variante «Gesundheitswesen» von einem Einheitssatz von 6,4 % aus, und die Leistungen im Gesundheitswesen sowie in Teilen des Sozialwesens bleiben wie heute von der Steuer unecht befreit. Das Modul «2 Sätze» beinhaltet eine Differenzierung zwischen einem Normalsatz von 7,6 % und einem reduzierten Satz von 3,4 %. Gleich wie das zweite Modul hebt es die meisten unechten Steuerbefreiungen auf.

Das steuerpolitische Ziel der geltenden unechten Steuerbefreiungen ist die Entlastung des Endverbrauchs. Der Bundesrat verspricht sich von der beabsichtigten Aufhebung dieser Steuerbefreiungen und der damit einher gehenden Reduktion der *taxe occulte* u.a. einen Wachstumsschub und letztlich eine Kaufkrafthöhung der Verbraucher. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach den tatsächlichen steuerlichen Folgewirkungen einer Aufhebung der unechten Steuerbefreiungen gemäss Modul «Einheitssatz», Variante «Gesundheitswesen» und Modul «2 Sätze» für den Unternehmer und den Endverbraucher.

2. DIE UNECHTEN STEUERBEFREIUNGEN VON ART. 18 MWSTG

2.1 WESEN

Art. 18 MWSTG nimmt eine Vielzahl von Leistungen von der Steuer aus. Die Terminologie des Gesetzes ist missverständlich. Sie könnte zur Annahme verleiten, die dort aufgeführten Leistungen würden als «Steuerausnahmen» vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen. Dies ist indes nicht der Fall. Sie werden von der Mehrwertsteuer erfasst, von dieser aber befreit.³ Allerdings darf die Steuer auf den Umsätzen, die zwecks Erzielung solcher Leistungen aufgewendet werden, grundsätzlich nicht als Vorsteuer abgezogen werden.⁴ Aufgrund dieses Vorsteuerabzugsverbots gelten die Leistungen gemäss Art. 18 MWSTG als so genannte unechte Steuerbefreiungen.⁵

2.2 ZIELSETZUNG

Wenngleich die Mehrwertsteuer zwar rechtstechnisch bei den steuerpflichtigen Unternehmen anknüpft, so sind diese doch nur für die Ablieferung der Steuer besorgt. Nach der gesetzgeberischen Belastungskonzeption soll die Mehrwertsteuer den Endverbrauch belasten.⁶ Dementsprechend hat als Entlastungsziel der Steuerbefreiungen ebenfalls der Endverbrauch zu gelten. Der im Mehrwertsteuerrecht vom Steuersubjekt verschiedene Steuerträger soll steuerlich entlastet werden, und nicht der steuerpflichtige Leistungserbringer.⁷

Das Motiv der unechten Steuerbefreiung besteht in der Absicht des Gesetzgebers, etwa aus

² Zum Begriff der unechten Steuerbefreiung: Ziff. 2.1.

³ Zum Terminologiestreit: vgl. Mollard, S. 447 ff.; Rochat, S. 1 ff.

⁴ Art. 17 MWSTG.

⁵ Exonération improprement dite (s. Rivier/Rochat, S. 47).

⁶ Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 (Bericht WAK-N) zum E-MWSTG, S. 13.

⁷ Riedo, Diss., S. 58, 145.

sozial-,⁸ gesundheits-, bildungs- und kulturpolitischen Gründen den Leistungsbezug durch den Verbraucher zu begünstigen.⁹

2.3 OPTION

Das Mehrwertsteuergesetz sieht in Art. 26 Abs. 1 vor, die ESTV könne zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung die Option für die Versteuerung der in Art. 18 MWSTG genannten Umsätze bewilligen.¹⁰ Macht der Leistungserbringer von dieser Option Gebrauch, unterwirft er seine grundsätzlich unecht befreiten Umsätze freiwillig der Besteuerung. Mit dem Verlust der Befreiung erhält er das Recht auf Vorsteuerabzug. Damit kann er die Steuerlast auf seinen Vorbezügen rückgängig machen. Die von ihm dem Fiskus abgelieferte Steuer überwälzt er auf den Abnehmer. Dieser wird durch die freiwillige Besteuerung des Umsatzes durch den Leistungserbringer ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigt, falls er steuerpflichtig ist.

Das umfangreiche Optionsrecht wird durch den Gesetzgeber vorwiegend mit dem Bestreben begründet, die Folgewirkung des Vorsteuerabzugsverbots bei unechten Befreiungen, die *taxe occulte* sowie die Steuerkumulation,¹¹ zu eliminieren.¹²

2.4 WIRKUNG DE LEGE LATA

Für eine von der Steuer unecht befreite Leistung muss der Erbringer zwar keine Steuer abliefern, der Umsatz bleibt aber dennoch wirtschaftlich mit Mehrwertsteuer belastet. Denn das Vorsteuerabzugsverbot bewirkt, dass die auf den Vorleistungen lastende Steuer zum Kostenfaktor wird. Der Leistungserbringer sieht sich gezwungen, die Vorsteuer als Kostenelement in seine Preise einzukalkulieren, will er sie nicht selber tragen. Dieses Phänomen wird gemeinhin als *taxe occulte* bezeichnet. Überdies darf der Erbringer der Leistung bei einer Zwischenstufenbefreiung dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger keine Mehrwertsteuer (offen) weiterberechnen, und letzterer ist ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Insofern führen Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzugsberechtigung zu einer kumulativen Belastung der davon betroffenen Umsatzkette. Wie sich die unechten Steuerbefreiungen und allfällige Optionen für die Versteuerung auswirken auf den steuerpflichtigen Unternehmer und den Endverbraucher, soll nachfolgend anhand von konkreten Zahlenbeispielen¹³ näher dargestellt werden.

2.4.1 Auf der Endstufe

Das Gesetz sieht die Steuerbefreiung für diverse, im Wesentlichen unmittelbar an den

⁸ Die unechten Steuerbefreiungen sind mehrheitlich sozialpolitisch motiviert, beispielsweise jene für die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens (Art. 18 Ziff. 2-7, 17 MWSTG), der Sozialfürsorge und Sozialhilfe (Ziff. 8, 12 und 17), der Kinder- und Jugendbetreuung (Ziff. 9), der Erziehung (Ziff. 11 Bst. a), der Gemeinnützigkeit (Ziff. 8, 10 und 17), der Wohnungsmiete (Ziff. 21) und von Ausgleichskassen (Ziff. 25).

⁹ Vgl. Rivier/Rochat, S. 49.

¹⁰ Die Regelung enthält zwei Einschränkungen: für Umsätze gemäss Art. 18 Ziff. 18, 19, 24 und 25 MWSTG kann überhaupt nicht optiert werden und für jene gemäss Ziff. 2-6, 20 und 21 nur soweit sie nachweislich gegenüber inländischen steuerpflichtigen Personen erbracht sind.

¹¹ Ausführlich: Ziff. 2.4 hienach.

¹² Amtl. Bull. NR 1997, S. 238 ff.; Bericht WAK-N zum E-MWSTG, ad Art. 24 Abs. 1.

¹³ Quelle: Riedo, Option, S. 482, 484.

Endverbraucher geleistete Umsätze vor.¹⁴ Das erste Zahlenbeispiel zeigt die Wirkung der Steuerbefreiung ohne und mit Option auf für den Fall, dass der unecht befreite Umsatz auf der letzten Stufe vor dem Endverbrauch erfolgt. Der Einfachheit halber wird jeweils vom geltenden Normalsatz von 7,6 % und von einer Wertschöpfung von 100 ausgegangen.

	ESTV	ESTV	ESTV	ESTV	
MWST	7,6	15,2	22,8	0	30,4
-VOST	-0	-7,6	-15,2	-0	-22,8
STSCH	7,6	7,6	7,6	0	7,6
	A	B	C	D	E
VU+WS	0+100	100+100	200+100	322,8+100	300+100
+MWST	+7,6	+15,2	+22,8	+0	+30,4
Preis	107,6	215,2	322,8	422,8	430,4

Legende:

VOST = Vorsteuer
 STSCH = Steuerschuld
 VU = Vorumsatz
 WS = Wertschöpfung

- **Normalschrift:** D erbringt die unecht befreite Leistung an den Endverbraucher E (unechte Steuerbefreiung ohne Inanspruchnahme des Optionsrechts);
 - **Fettschrift:** D optiert für seine Leistung an den Endverbraucher E (unechte Steuerbefreiung mit Inanspruchnahme des Optionsrechts).

Bei der unechten Befreiung auf der letzten Stufe vor dem Endkonsumenten E wird diesem zwar nominell keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. In Tat und Wahrheit ist jedoch nur die Wertschöpfung des Leistungserbringers D, das letzte Glied der Umsatzkette, unbelastet. D sieht sich deshalb veranlasst, den an seinen Lieferer C entrichteten Mehrwertsteueranteil von Fr. 22.80 an E verdeckt zu überwälzen (*taxe occulte*). Die Leistung ist also nicht etwa mehrwertsteuerbefreit, sondern lediglich steuerermässigt. Die durch den Verbraucher zu tragende Steuerlast beträgt im vorliegenden Beispiel (nur) noch 5,7 % ($3 \times 7,6 \% : 4$; oder $22,8 \times 100 : 400$).

Optiert D indessen, so schuldet er eine Steuer von Fr. 30.40. Zwar kann er gleichzeitig die angefallene Vorsteuer (Fr. 22.80) abziehen, aber seine eigene Wertschöpfung unterliegt nun ebenfalls der Steuer mit der Folge, dass die letzte Umsatzstufe voll steuerbelastet wird. Die tatsächliche Endbelastung von Fr. 30.40 entspricht der nominellen und der Steueranteil beträgt 7,6 % ($30,40 \times 100 : 400$). Mit der Option entfällt folglich der Ermässigungseffekt der Endstufenbefreiung. Der Endverbraucher wird mit einer Steuer belastet, die dem auf der Endstufe anwendbaren Satz entspricht. Damit verunmöglicht der Gesetzgeber gerade selbst die Verwirklichung seiner mit Art. 18 MWSTG verfolgten politischen Zielsetzung. Die

¹⁴ Art. 26 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

Steuerentlastung der unechten Steuerbefreiung auf der Endstufe wird rückgängig gemacht.

2.4.2 Auf der Zwischenstufe

Das Gesetz sieht für diverse unecht befreite Umsätze das Optionsrecht vor, sofern sie nachweislich gegenüber inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden.¹⁵ Es handelt sich mithin um Zwischenstufenbefreiungen. Nachfolgendes Beispiel beleuchtet die Wirkung der Steuerbefreiung ohne und mit Option für den Fall, dass der unecht befreite Umsatz auf der vorletzten Stufe (Zwischenstufe) vor dem Endverbrauch erfolgt. Auch hier wird jeweils vom Normalsatz und von einer Wertschöpfung von 100 ausgegangen.

	ESTV	ESTV	ESTV	ESTV	
MWST	7,6	15,2	0 22,8	31,5 30,4	
-VOST	-0	-7,6	-0 -15,2	-0 -22,8	
STSCH	7,6	7,6	0 7,6	31,5 7,6	
	A	B	C	D	E
VU+WS	0+100	100+100	215,2+100	315,2+100	300+100
+MWST	+ 7,6	+ 15,2	+ 0	+ 31,5	+ 30,4
Preis	107,6	215,2	315,2 322,8	446,7 430,4	

Legende:

VOST = Vorsteuer
 STSCH = Steuerschuld
 VU = Vorumsatz
 WS = Wertschöpfung

- **Normalschrift:** C erbringt die unecht befreite Leistung an den Steuerpflichtigen D (unechte Steuerbefreiung ohne Inanspruchnahme des Optionsrechts);
 - **Fettschrift:** C optiert für seine Leistung an den Steuerpflichtigen D (unechte Steuerbefreiung mit Inanspruchnahme des Optionsrechts).

Der Endverbraucher hat eine tatsächliche Steuerlast von Fr. 46.70 (nominell Fr. 31.50) zu tragen. Der Steueranteil beträgt daher nicht 7,6 %, sondern 11,67 % ($46,7 \times 100 : 400$). Das ist eine Folge davon, dass C die Vorsteuer in der Höhe von Fr. 15.20 nicht abziehen darf und diese für ihn zum Kostenfaktor wird, weshalb er sie in den Preis seiner Leistung an den Unternehmer D verdeckt einfließen lässt. Die Steuer wirkt sodann kumulativ, da sie auch vom steuerpflichtigen Empfänger D nicht in Abzug gebracht werden kann. Es wird eine Steuer auf der Steuer erhoben.

Macht C von seinem Optionsrecht Gebrauch, schuldet er nunmehr zwar eine Steuer von Fr. 22.80, kann aber gleichzeitig die angefallene Vorsteuer (Fr. 15.20) vollumfänglich abziehen. Diese wird nicht Bestandteil seines Vorumsatzes und er braucht sie deshalb nicht verdeckt an D weiterzugeben. Zudem darf er die Steuer auf seinem Mehrwert (Fr. 7.60)

¹⁵ Art. 18 Ziff. 2-6, 20 und 21 MWSTG (Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

an D offen in Rechnung stellen. Da durch die Option des C auch D vorsteuerabzugsberechtigt wird, bleibt der Vorumsatz von D ebenfalls unbelastet von Steuer. Folglich wirkt die Mehrwertsteuer für die Unternehmer kostenneutral. Die tatsächliche Endbelastung von Fr. 30.40 entspricht der nominellen, und der Steueranteil beträgt 7,6 % ($30,40 \times 100 : 400$). Die Option hat die Steuerekumulation beseitigt, bewirkt aber auch keinen Ermässigungseffekt für den Endverbraucher.

2.5 ZWISCHENERGEBNIS

Bei einer unechten Steuerbefreiung auf der Endstufe wird die Leistung immerhin steuerermässigt, wegen der *taxe occulte* jedoch nicht gänzlich steuerbefreit. Die unechte Befreiung auf einer Zwischenstufe lässt die Steuerbelastung kumulieren mit der Folge, dass sie für den Endverbraucher weit über dem anwendbaren Normalsatz liegen kann.

Optiert der Leistungserbringer für die Versteuerung der unecht befreiten Leistung auf der Endstufe, wird für den Endverbraucher die Steuerermässigung aufgehoben und seine Steuerbelastung entspricht dem anwendbaren Steuersatz auf dieser Stufe. Dem steuerpolitischen Ziel der unechten Befreiungen, den Endverbrauch zu entlasten, wirkt die Option auf der Endstufe folglich entgegen, indem sie den Ermässigungseffekt beseitigt und den Endkonsumenten stärker belastet. Ausserdem hängt hier die Frage, ob die Steuerermässigung *in concreto* aufgehoben wird, und damit letztlich die Belastungshöhe des Endverbrauchs massgebend vom Entscheid des Leistungserbringers ab, ob er optiert oder nicht. Der Unternehmer wird stets vom Optionsrecht Gebrauch machen, wenn dies für ihn vorteilhaft ist. Dabei orientiert er sich nachvollziehbar einzig an betriebswirtschaftlichen Überlegungen. Die Steuerbelastung des Endverbrauers unterliegt folglich gewissen Zufälligkeiten.

Die Option auf der Zwischenstufe lässt die Mehrwertsteuer für die Leistungserbringer kostenneutral wirken. Sie beseitigt zwar den Kumulativeffekt, bewirkt aber auch keine Steuerermässigung für den Endverbraucher, indem dieser mindestens entsprechend dem anwendbaren Steuersatz auf dieser Stufe belastet wird. Ob der Endverbraucher überhaupt vom Kostenvorteil des Leistungserbringers profitieren kann, welcher mit dem Wegfall der Steuerekumulation einhergeht, wird wesentlich davon abhängen, ob der Unternehmer seinen Vorteil im Preis der Leistung an ihn weitergibt. Der Leistungserbringer wird dies nur dann tun, wenn ihn der Markt dazu zwingt. Jedenfalls wird auch hier das steuerpolitische Entlastungsziel der unechten Befreiung nicht erreicht und die Belastung des Endverbrauchs hängt von für ihn zufälligen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmer ab. Eine Verbrauchsteuer beinhaltet grundsätzlich keinen Raum für eine Regelung, die in den Kompetenzbereich des Leistungserbringers legt, über die Steuerbarkeit sowie Steuerbelastung eines Umsatzes und letztlich des Endverbrauchs¹⁶ wahlweise zu entscheiden. Eine solche Regelung weckt Bedenken rechtsstaatlicher Natur und beseitigt die Systembrüche und verfassungswidrigen Folgewirkungen von unechten Befreiungen nur scheinbar.¹⁷

Unter Verbrauchsteuergesichtspunkten ist somit eine gewisse Widersprüchlichkeit des Gesetzgebers nicht zu verkennen, wenn er zur Entlastung des Endverbrauchs unechte Steuerbefreiungen einführt, diesen jedoch aufgrund ihrer kumulativen Wirkung und der

¹⁶ Sowie im Ergebnis über die Wettbewerbsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen.

¹⁷ Zum Ganzen: Riedo, Option, S. 486.

taxe occulte mit einer beinahe allumfassenden, aus verbrauchsteuerlicher und rechtsstaatlicher Sicht bedenklichen Optionsmöglichkeit entgegenzutreten versucht, welche nicht in erster Linie auf die Entlastung des Endverbrauchers abzielt.¹⁸

Seine beiden Zielsetzungen, die Steuerentlastung des Endverbrauchers einerseits und die Steuerneutralität bzw. Wettbewerbsneutralität für den Leistungserbringer andererseits, hätte der Gesetzgeber einfacher - und ohne Umweg über die Option - erreichen können, indem er de lege lata für die entsprechenden Leistungen die echte Steuerbefreiung (also mit Vorsteuerabzugsberechtigung) zum Nullsatz bzw. zum reduzierten Satz in einer Höhe, wie sie politisch gewollt ist, vorgesehen hätte.

2.6 AUFHEBUNG DE LEGE FERENDA

2.6.1 Zielsetzung

Soweit der Bundesrat die unechten Steuerbefreiungen aufhebt, verspricht er sich die Beseitigung der *taxe occulte*, welche die Unternehmen unerwünscht belaste. Die Leistungserbringer könnten effizienter produzieren, wovon auch die Verbraucher dank höherer Kaufkraft profitieren. Mit der Verminderung der *taxe occulte* gehe folglich ein merklicher Wachstumsschub einher. Überdies fielen aufwändige und komplexe Abgrenzungsprobleme weg, wodurch der Erhebungs- und Entrichtungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung deutlich gemindert werde.¹⁹

2.6.2 Kompensationsmassnahmen

Das Modul «Einheitssatz» geht davon aus, dass die privaten Haushalte nach der Aufhebung im vorgesehenen Umfang der unechten Steuerbefreiungen und nach Einführung des Einheitssatzes zunächst leicht höhere Ausgaben zu tragen hätten. Diese Mehrbelastung könne bei Haushalten mit niedrigen Einkommen mit einem sozialpolitischen Korrektiv kompensiert werden. Vorübergehend würde die Mehrwertsteuer um 0,1 Punkte erhöht und die daraus resultierenden Einnahmen würden in Form von Prämienverbilligungen an einkommensschwache Haushalte weitergegeben. Nicht erforderlich seien diese Kompensationsmassnahmen bei der Variante «Gesundheitswesen» sowie beim Modul «2 Sätze», weil dort die einkommensschwächeren Haushalte deutlich geringer belastet würden.²⁰

2.6.3 Wirkung

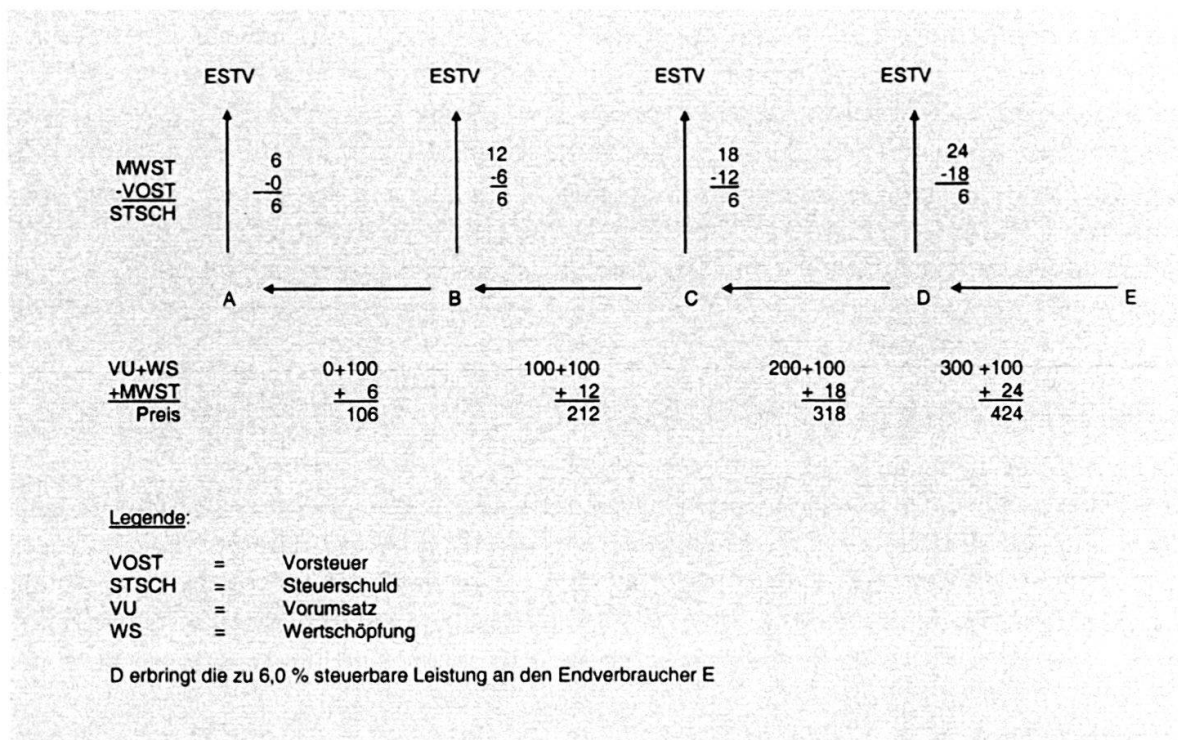
2.6.3.1 Beim Modul «Einheitssatz»

Dieses Modul hebt die unechten Steuerbefreiungen weitgehend auf und unterstellt die Leistungen dem Einheitssatz von 6,0 %. Das nachfolgende Zahlenbeispiel zeigt die entsprechende Wirkung für den steuerpflichtigen Unternehmer und den Endverbraucher. Um die Vergleichbarkeit mit dem heute geltenden Recht sicherzustellen, wird wiederum jeweils von einer Wertschöpfung von 100 ausgegangen.

¹⁸ Ausführlich und zu weiteren Problemen im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG siehe Riedo, Diss., S. 214 ff.

¹⁹ Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, Erläuternder Bericht des EFD, Februar 2007, S. 4 f.

²⁰ Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 5, 210.



Die Leistung ist auf jeder Stufe zum Einheitssatz steuerbar. Die Unternehmer jeder Stufe sind berechtigt, den an ihre Lieferer entrichteten Mehrwertsteueranteil als Vorsteuerabzug geltend zu machen. Die Steuer wirkt für sie folglich neutral. Die durch den Verbraucher zu tragende Steuerlast beträgt 6,0 % ($24 \times 100 : 400$) und entspricht dem Einheitssatz.

Der Endverbrauch wird hier geringfügig stärker belastet als bei der unechten Endstufenbefreiung nach dem heute geltenden Recht, wo die Belastung 5,7 % beträgt.²¹ Die Kaufkraft des Endverbrauchers kann nicht erhöht werden. Gleichzeitig werden jedoch die beschriebenen nachteiligen Auswirkungen der unechten Steuerbefreiung, im Wesentlichen die *taxe occulte*, beseitigt. Der Endverbraucher ist überdies für die Frage, ob der Steuerermässigungseffekt der unechten Steuerbefreiung entfällt, nicht der freien Wahl des Leistungserbringers, für die Versteuerung zu optieren, ausgeliefert. Die Steuerermässigung fällt vielmehr gleichmässig für alle Endverbraucher dahin.

Im Vergleich mit einer unechten Steuerbefreiung auf der Zwischenstufe nach heute geltendem Recht, wo die Steuer kumuliert (11,67 %),²² wird ein Einheitssatz von 6,0 % sicherlich dem Leistungserbringer gerecht, für den die Mehrwertsteuer neutral wirkt. Ob mit der Aufhebung der unechten Zwischenstufenbefreiung auch gleichzeitig der Endverbraucher profitieren kann, wird vom Markt abhängen.²³ Nur wenn der Leistungserbringer den durch die wegfallende Steuerekumulation erzielten Kostenvorteil im Preis der Leistung an den Endverbraucher weitergibt, kann sich die durch den Bundesrat beabsichtigte Kaufkafterhöhung des Endverbrauchers überhaupt realisieren. Trifft dies zu, erscheint indes das sozialpolitische Korrektiv nicht erforderlich als Folge der Eliminierung der (sozialpolitisch) motivierten

²¹ Ziff. 2.4.1 hievor.

²² Ziff. 2.4.2 hievor.

²³ Ziff. 2.5 hievor.

unechten Steuerbefreiungen, sondern eigentlich nur zur Kompensation der künftigen Mehrbelastung des heute dem reduzierten Satz unterliegenden täglichen Bedarfs, welche sich daraus ergibt, dass das Modul «Einheitssatz» diese Steuersatzreduktion aufgibt. Gibt der Unternehmer die Kostenvorteile nicht an den Endverbraucher weiter, subventioniert das sozialpolitische Korrektiv, soweit es die Aufhebung der unechten Steuerbefreiungen kompensieren soll, im Ergebnis den Leistungserbringer, was kaum der Intension des Bundesrates entsprechen kann.

Aufgrund dieser Überlegungen scheint sich mit der Einführung des Einheitssatzes mit Sicherheit wohl einzig die bundesrätliche Zielsetzung zu realisieren, die Schwierigkeiten einer Abgrenzung zwischen steuerbaren und unecht steuerbefreiten Leistungen zu eliminieren und damit den Erhebungs- und Entrichtungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung zu minimieren. Überdies bestehen die dargelegten Nachteile der unechten Steuerbefreiungen dort weiter, wo das Modul «Einheitssatz» diese beibehält, namentlich im Versicherungs-, Banken- und im - dem Optionsrecht zugänglichen - Mietwesen.²⁴

2.6.3.2 Bei der Variante «Gesundheitswesen»

Diese Variante des Moduls «Einheitssatz» befreit zusätzlich die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens unecht von der Steuer, sieht daneben einen Einheitssatz von 6,4 % vor. Das nachfolgende Zahlenbeispiel zeigt die entsprechende Wirkung einer Endstufenbefreiung für den steuerpflichtigen Unternehmer und den Endverbraucher, wiederum ausgehend von einer Wertschöpfung von jeweils 100.

	ESTV	ESTV	ESTV	ESTV	
MWST	6,4	12,8	19,2	0	25,6
-VOST	-0	-6,4	-12,8	-0	-19,2
STSCH	6,4	6,4	6,4	0	6,4
	A	B	C	D	E
VU+WS	0+100	100+100	200+100	319,2+100	300+100
+MWST	+6,4	+12,8	+19,2	+0	+25,6
Preis	106,4	212,8	319,2	419,2	425,6

Legende:

VOST = Vorsteuer
 STSCH = Steuerschuld
 VU = Vorumsatz
 WS = Wertschöpfung

- **Normalschrift:** D erbringt die unecht befreite Leistung an den Endverbraucher E (unechte Steuerbefreiung ohne Inanspruchnahme des Optionsrechts);
 - **Fettschrift:** D optiert für seine Leistung an den Endverbraucher E (unechte Steuerbefreiung mit Inanspruchnahme des Optionsrechts).

²⁴ Für diese Bereiche der unechten Steuerbefreiungen im Modul «Einheitssatz» gelten die nachfolgenden Ausführungen zur Variante «Gesundheitswesen» eben so, wenngleich in etwas abgeschwächter Weise, weil hier der Steuersatz mit 6,0 % etwas tiefer liegt als dort mit 6,4 %.

Die Leistung ist - wie in Ziff. 2.4.1 hievor ausführlich dargelegt - nicht mehrwertsteuerbefreit, sondern lediglich steuerermässigt. Die durch den Verbraucher zu tragende Steuerlast beträgt im vorliegenden Beispiel 4,8 % ($19,2 \times 100 : 400$). Optiert D für die Versteuerung der Leistung, so schuldet er eine Steuer von Fr. 25.60 und kann aber gleichzeitig die angefallene Vorsteuer (Fr. 19.20) abziehen. Die tatsächliche Endbelastung beträgt 6,4 % ($25,60 \times 100 : 400$). Mit der Option entfällt folglich der Ermässigungseffekt der Endstufenbefreiung und der Endverbraucher wird gar mit einer höheren Steuer belastet als bei der Variante Einheitssatz zu 6,0 %, wo diese Leistung nicht steuerbefreit ist.

Dies verdeutlicht, dass der Bundesrat seine sozialpolitisch motivierte Zielsetzung mit der Variante «Gesundheitswesen», nämlich den Leistungsbezug in diesem Bereich steuerlich zu ermässigen, nicht erreichen kann, wenn der Leistungserbringer für die Versteuerung optiert. Vielmehr erreicht er das Gegenteil, indem er den Endverbraucher gar stärker belastet (6,4 %) als beim Einheitssatz zu 6,0 %. Die Frage, ob der Bundesrat sein sozialpolitisches Ziel erreicht, hängt vom betriebswirtschaftlich motivierten Entscheid des Steuerpflichtigen ab zu optieren oder nicht. Die Belastung des Endverbrauchers wird zufällig und ungleichmässig. Die Variante «Gesundheitswesen» erweist sich bezogen auf die Endstufenbefreiung nicht als valable Alternative zum Modul «Einheitssatz».

Das nächste Zahlenbeispiel beleuchtet die Wirkung einer Zwischenstufenbefreiung bei der Variante «Gesundheitswesen».

	ESTV	ESTV	ESTV	ESTV	
MWST	6,4	12,8	0 19,2	26,4 25,6	
-VOST	-0	-6,4	-0 -12,8	-0 -19,2	
STSCH	6,4	6,4	0 6,4	26,4 6,4	
	A	B	C	D	E
VU+WS	0+100	100+100	212,8+100	312,8+100	300+100
+MWST	+ 6,4	+ 12,8	+ 0	+ 26,4	+ 25,6
Preis	106,4	212,8	312,8	439,2	425,6
			200+100		
			+ 19,2		
			319,2		

Legende:

VOST = Vorsteuer
 STSCH = Steuerschuld
 VU = Vorumsatz
 WS = Wertschöpfung

- **Normalschrift:** C erbringt die unecht befreite Leistung an den Steuerpflichtigen D (unechte Steuerbefreiung ohne Inanspruchnahme des Optionsrechts);
 - **Fettschrift:** C optiert für seine Leistung an den Steuerpflichtigen D (unechte Steuerbefreiung mit Inanspruchnahme des Optionsrechts).

Der Endverbraucher hat eine tatsächliche Steuerlast von Fr. 39.20 (nominell Fr. 26.40) zu tragen. Der Steueranteil beträgt daher nicht 6,4 %, sondern 9,8 % ($39,20 \times 100 : 400$). Das ist eine Folge der Steuerkumulation bei unechten Zwischenstufenbefreiungen. Die Variante

«Gesundheitswesen» schiesst weit am sozialpolitischen Entlastungsziel des Bundesrates vorbei.

Macht C von seinem Optionsrecht Gebrauch, wirkt die Mehrwertsteuer für die Unternehmer kostenneutral. Die tatsächliche Endbelastung von Fr. 25.60 entspricht der nominellen, und der Steueranteil beträgt 6,4 % ($25,60 \times 100 : 400$).²⁵ Dieses Beispiel erhellt, dass die Option auf der Zwischenstufe keine Steuerermässigung für den Endverbraucher bewirkt, indem sie diesen mindestens entsprechend dem anwendbaren Steuersatz auf dieser Stufe (6,4 %) belastet, in jedem Fall höher also als zum Einheitssatz von 6,0 %. Ob der Endverbraucher überdies überhaupt vom Kostenvorteil des Leistungserbringers (9,8 % minus 6,4 %) profitieren kann, welcher mit dem Wegfall der Steuerkumulation einhergeht, wird wiederum von den Marktverhältnissen abhängen.²⁶

Jedenfalls wird auch hier das steuerpolitische Entlastungsziel der unechten Befreiung regelmässig nicht erreicht. Nur schwer nachvollziehbar erscheint unter diesen Umständen die Annahme, bei der Variante «Gesundheitswesen» würden die einkommensschwächeren Haushalte «deutlich geringer belastet»,²⁷ womit sich hier das sozialpolitische Korrektiv erübrige. Nach der hier vertretenen Auffassung führen zwar nicht die sozialpolitischen Kompensationsmassnahmen zum Ziel,²⁸ aber - wie dargelegt - auch nicht die Variante «Gesundheitswesen».

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die vorliegenden Ausführungen zur Variante «Gesundheitswesen» auch für die Variante Einheitssatz zu 6,0 % soweit Geltung beanspruchen, als dort unechte Steuerbefreiungen weiterhin aufrecht erhalten werden, wenngleich in leicht abgeschwächter Weise aufgrund des dort etwas tieferen Steuersatzes.

2.6.3.3 Beim Modul «2 Sätze»

Wie beim Modul «Einheitssatz» werden über 20 unechte Steuerbefreiungen aufgehoben. Vorgesehen sind zwei Sätze, ein Normalsatz zu 7,6 % und ein reduzierter Satz zu 3,4 %. Aus sozialpolitischen Gründen werden die Bereiche Gesundheits-, Sozial-, Bildungs-, Kultur- und Sportwesen dem tieferen Satz unterstellt. Auf ein sozialpolitisches Korrektiv könne verzichtet werden.

Angesichts der vorangehenden Überlegungen und Berechnungen bedarf es keines weiteren Zahlenbeispiels um aufzuzeigen, dass der Bundesrat mit dem Modul «2 Sätze» seine sozialpolitische Zielsetzung am ehesten erreichen kann und die Steuer für den Unternehmer erst noch neutral wirkt. Der Erbringer der Leistungen in den erwähnten Bereichen schuldet die Steuer zum reduzierten Satz und kann die angefallene Vorsteuer vollumfänglich abziehen. Diese wird nicht Bestandteil seines Vorumsatzes und er braucht sie deshalb nicht verdeckt an den Endverbraucher weiterzugeben. Die tatsächliche Endbelastung entspricht dem reduzierten Satz (hier 3,4 %).

Anders als bei unechten Steuerbefreiungen kann der Bundesrat mit der Steuerbarkeit der Leistung zum reduzierten Satz deren steuerliche Endbelastung wirkungsvoll und direkt beeinflussen sowie auf die politisch gewollte Höhe fixieren. Die Belastung liegt mit den statuierten

²⁵ Ausführlich Ziff. 2.4.2 hievor.

²⁶ Ziff. 2.4.2 und 2.5 hievor.

²⁷ Ziff. 2.6.2 hievor.

²⁸ Ziff. 2.6.3.3 und 3. hienach.

3,4 % unter jener gemäss der unechten Steuerbefreiung nach heute geltendem Recht von mindestens 5,7 %, ²⁹ dem Modul «Einheitssatz» zu 6,0 % und auch der Variante «Gesundheitswesen», wo die Belastung nach den hier gesetzten Annahmen zwischen 4,8 % und 9,8 % liegt. Die sozialpolitisch beabsichtigte Höhe der Endbelastung dieser Leistungen kann keinesfalls über den Weg der unechten Steuerbefreiungen, die ungenau und nur zufällig wirken sowie dem Wahlrecht des Steuerpflichtigen zur Option mit den beschriebenen unliebsamen Folgen für den Endverbrauch ausgeliefert sind, erreicht werden. Hinderlich und inkonsequent erweist sich unter diesem Gesichtspunkt, dass - wenngleich meist nicht aus sozialpolitischen Motiven - auch beim Modul «2 Sätze» weiterhin sowohl unechte Steuerbefreiungen als auch entsprechende Optionsmöglichkeiten bestehen bleiben.

Allerdings wird die sozialpolitisch motivierte Verringerung der Endbelastung bzw. die allgemeine Kaufkraftherhöhung bei diesem Modul ebenfalls, zumindest in einer Anfangsphase, davon abhängen, dass der Leistungserbringer den im Vergleich mit den heute geltenden unechten Steuerbefreiungen in diesem Bereich erzielten Kostenvorteil im Preis der Leistung an den Endverbraucher weitergibt. Dies wird hier wohl eher der Fall sein, sind doch die Kostenvorteile wesentlich grösser als beim Modul «Einheitssatz» oder bei der Variante «Gesundheitswesen».

3. ZUSAMMENFASSUNG

Das geltende Recht und alle Module für das neue Recht sind aus Verbrauchsteuergesichtspunkten insoweit kritisch zu beleuchten, als dass sie die Option für die Versteuerung vorsehen. Das steuerpolitische Ziel der unechten Befreiungen, den Endverbrauch zu entlasten, wird mittels Option auf der Zwischenstufe nicht gefördert. Im Falle der Endstufenbefreiung wirkt die Option sogar gegen diese Zielsetzung, indem sie den Ermässigungseffekt beseitigt und den Endverbraucher stärker belastet. Bedenken rechtsstaatlicher und verfassungsrechtlicher Natur werden geweckt, wenn der Leistungserbringer mit seinem Wahlrecht zu optieren, mittelbar über die Höhe der Endbelastung von Umsätzen entscheidet. Die Höhe der steuerlichen Belastung des Endverbrauchs muss der gesetzgeberischen Willensbildung vorbehalten bleiben.

Beim Modul «Einheitssatz» fixiert der Gesetzgeber die steuerliche Belastung des Endverbrauchs bei 6,0 %. Die Steuerlast liegt geringfügig über jener bei der unechten Endstufenbefreiung nach dem heute geltenden Recht. Die Kaufkraft des Endverbrauchs nimmt leicht ab. Verglichen mit einer unechten Steuerbefreiung auf der Zwischenstufe nach heute geltendem Recht, wo die Steuer kumuliert, wirkt bei einem Einheitssatz von 6,0 % die Steuer für den Unternehmer neutral. Die durch den Bundesrat beabsichtigte Kaufkraftherhöhung des Verbrauchers kann sich hier indes nur dann realisieren, wenn der Leistungserbringer den durch die wegfallende Steuerkumulation erzielten Kostenvorteil im Preis der Leistung an den Endverbraucher weitergibt. Dies wird der Leistungserbringer nun dann tun, wenn ihn die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse einerseits und die Marktverhältnisse andererseits dazu zwingen. Der Wachstumsschub, den sich der Bundesrat von diesem Modul erhofft, scheint deshalb fraglich. Reicht der Leistungserbringer den Kostenvorteil jedoch weiter, erweist sich allerdings das vorgesehene sozialpolitische

²⁹ Ziff. 2.4 hievov.

Korrektiv für die Aufhebung der Steuerbefreiungen als nicht erforderlich.

Bei der Variante «Gesundheitswesen» und den weiteren beibehaltenen unechten Steuerbefreiungen in allen Modulen kann der Bundesrat seine sozialpolitisch motivierte Zielsetzung, den Leistungsbezug in diesen Bereichen steuerlich zu ermässigen, nicht erreichen, wenn der Leistungserbringer für die Versteuerung auf der Endstufe optiert. Vielmehr erreicht er das Gegenteil, indem er den Endverbraucher gar stärker belastet als beim Einheitssatz zu 6,0 %. Es findet eine Kaufkraftverminderung des Endverbrauchers statt. Die Variante «Gesundheitswesen» erweist sich bezogen auf die Endstufenbefreiung nicht als taugliche Alternative für das Modul «Einheitssatz». Bei einer Zwischenstufenbefreiung ohne Option kumuliert die Steuer und das Entlastungsziel kann erst recht nicht erreicht werden. Optiert der Leistungserbringer auf dieser Stufe, wird sich die Kaufkraft des Endverbrauchers nur erhöhen, wenn der Leistungserbringer den durch die wegfallende Steuerkumulation erreichten Kostenvorteil weiterreicht, was wiederum massgeblich von den Marktverhältnissen abhängen wird. Jedenfalls bewirkt die Option auf der Zwischenstufe keine Steuerermässigung für den Endverbraucher im Vergleich zum Einheitssatz von 6,0 %. Mit den vorgesehenen bzw. beibehaltenen unechten Steuerbefreiungen mit Optionsrecht bei der Variante «Gesundheitswesen» kann das Entlastungsziel des Bundesrates nicht erreicht werden, und die erhoffte Erhöhung der Kaufkraft der Endverbraucher ist insgesamt mehr als fraglich.

Mit dem Modul «2 Sätze» kann der Bundesrat in einer für den Unternehmer steuerneutral wirkenden Weise sowohl seine sozialpolitische Zielsetzung als auch die angestrebte Kaufkrafterhöhung des Verbrauchers wohl am ehesten erreichen. Hier kann er die tatsächliche Endbelastung wirkungsvoll und direkt beeinflussen sowie - je nach Art des Umsatzes - auf die politisch gewollte Höhe fixieren. Unechte Steuerbefreiungen, die zufällig wirken, gepaart mit dem rechtsstaatlich, verfassungsrechtlich und steuersystematisch bedenklichen Optionsrecht, erweisen sich jedenfalls als untaugliche Mittel zur Erreichung einerseits der politischen Zielsetzung von unechten Steuerbefreiungen und des Wachstumsschubs andererseits.³⁰ Der administrative Mehraufwand, der mit dem Modul «2 Sätze» einhergeht, erweist sich unter diesen Umständen als das kleinere Übel.

LITERATURVERZEICHNIS

Mollard Pascal, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 63 443 ff.

Riedo Daniel, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Diss. Zürich, Bern 1999 (zitiert: Diss.)

Riedo Daniel, Option - Eine kritische Würdigung, in ASA 69 475 ff., Sonderausgabe Mehrwertsteuer (zitiert: Option)

Rivier Jean-Marc, Rochat Annie, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000

Rochat Pascal, Les «exonérations» dans le système de la TVA suisse, thèse Lausanne, Lausanne 2002

³⁰ Insofern ist inkonsequent, wenn dieses Modul nicht gänzlich auf die unechten Steuerbefreiungen zu verzichten wagt.