

# **Bericht**

## **des Beauftragten P. Spori**

### **in Sachen Mehrwertsteuerreform**

## **BEILAGEN**

Beilage 1: Übersicht Vor- und Nachteile der untersuchten Modelle aus der Sicht der Steuerpflichtigen <sup>1)</sup>

Beilage 2: Fact Sheet Gesundheits- und Sozialwesen <sup>2)</sup>

Beilage 3: Fact Sheet Kultur <sup>2)</sup>

Beilage 4: Fact Sheet Bildung und Forschung <sup>2)</sup>

Beilage 5: Fact Sheet Sport <sup>2)</sup>

1) Von Mitgliedern der Arbeitsgruppe erstellt

2) von der ESTV erstellt

# BEILAGE 1: Übersicht Vor- und Nachteile der untersuchten Modelle aus Sicht der Steuerpflichtigen

Arbeitsgrundlage von Mitgliedern der Arbeitsgruppe (in Anlehnung an den Bericht der zuständigen Sub-Gruppe der ESTV)

	A-Modelle (mit <u>Einheitssatz</u> und besonderen Ausnahmen)					B-Modelle (mit <u>Satzpaar</u> und besonderen Ausnahmen)				
	<b>Entwurf ESTV (A1)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; verbleibende Ausnahmen ohne Vorsteuerabzug; kein Vorsteuerabzug bei Nicht-Entgelten	<b>vollst. Entkoppelung ohne Umsatzgrenze (A2)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; keinerlei Vorsteuerkürzungen	<b>vollst. Entkoppelung mit Umsatzgrenze (A2 bis)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; keinerlei Vorsteuerkürzungen; Mindestumsatzgrenze 75000.-	<b>Vorschlag Kompetenzzentrum (A3)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; kein Vorsteuerabzug für verbleibende Ausnahmen sofern im Inland erbracht; Vorsteuerabzug auch bei Nicht-Entgelten, sofern steuerpflichtig; umfassende Optionsmöglichkeit	<b>modifizierter Vorschlag Kompetenzzentrum (A4)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zu Einheitssatz; kein Vorsteuerabzug für verbleibende Ausnahmen; Vorsteuerabzug auch bei Nicht-Entgelten, sofern steuerpflichtig; umfassende Optionsmöglichkeit	<b>Entwurf ESTV (B1)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; verbleibende Ausnahmen ohne Vorsteuerabzug; kein Vorsteuerabzug bei Nicht-Entgelten	<b>vollst- Entkoppelung ohne Umsatzgrenze (B2)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; keinerlei Vorsteuerkürzungen	<b>vollst. Entkoppelung mit Umsatzgrenze (B2 bis)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; keinerlei Vorsteuerkürzungen; Mindestumsatzgrenze 75000.-	<b>Vorschlag Kompetenzzentrum (B3)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zum Einheitssatz; kein Vorsteuerabzug für verbleibende Ausnahmen sofern im Inland erbracht; Vorsteuerabzug auch bei Nicht-Entgelten, sofern steuerpflichtig; umfassende Optionsmöglichkeit	<b>modifizierter Vorschlag Kompetenzzentrum (B4)</b> Neu unterstellte Ausnahmen zu Einheitssatz; kein Vorsteuerabzug für verbleibende Ausnahmen; Vorsteuerabzug auch bei Nicht-Entgelten, sofern steuerpflichtig; umfassende Optionsmöglichkeit
<b>Legende:</b> ++++ = maximale positive Wirkung +++ = deutliche Verbesserung gegenüber Status quo ++ = Verbesserung gegenüber Status quo + = marginale Verbesserung gegenüber Status quo 0 = keine Veränderung gegenüber Status quo - = marginale Verschlechterung gegenüber Status quo -- = Verschlechterung gegenüber Status quo --- = deutliche Verschlechterung gegenüber Status quo ? Einfluss unbekannt bzw. noch zu prüfen										
<b>Kriterien:</b>										
1. Netto-Allphasensteuer	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2. Abbau der „Taxe occulte“	+	++++	++++	+++	++	+	++++	++++	+++	++
3. Wettbewerbsverzerrung bei Herstellung und Verbrauch	+	++++	+++	++	+	0	+++	++	+	0
4. Vereinfachung für Steuerpflichtige	+	+	++++	++	+	0	0	+++	+	0
5. Einfluss auf Standortattraktivität	0	+++	+++	++	0	0	+++	+++	++	0
6. Reduktion der Überbesteuerung durch Kollision mit anderen Verkehrssteuern	0	++	++	+	0	0	++	++	+	0
7. Gesamtwirtschaftliche Auswirkungen	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?
8. Benötigte Kompensation durch die Höhe des Steuersatzes	6,0%?	7,9%?	7,9%?	ca. 7,9%?	< 7,9%?	6,6% / 2,4%?	9,1% / 2,4%?	ca. 9,1% / 2,4%?	ca. 9,1% / 2,4%?	< 9,1% / 2,4%?

Anmerkung für alle Modelle: In Anlehnung an die Annahmen des ESTV-Subgruppeberichts Nr. 1 wurde davon ausgegangen, dass die Ausnahmen nur für die Bank- und Versicherungsleistungen aufrechterhalten werden, weil dort technische Schwierigkeiten bestehen, sie im System der MWST zu erfassen.

#### **Bemerkungen zu den Kriterien:**

- Ad 4. Kriterium „Vereinfachung“: Zentral ist die Vereinfachung für die Steuerpflichtigen und erst in zweiter Linie für die Steuerbehörden.
- Ad 5. Kriterium „Standortattraktivität“: Ob und wie die Reform bzw. die einzelnen Modelle zur steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz beitragen.
- Ad 6. Kriterium „Reduktion der Überbesteuerung“: Inwiefern die verschiedenen Modelle zu einer Reduktion allfälliger Doppelbesteuerung (MWST und Stempelabgaben) beitragen können.
- Ad 7. Kriterium „Auswirkungen“: Ganzheitliche Betrachtung aller wirtschaftlichen Auswirkungen mit dynamischen Effekten (Einfluss auf Preise, Beschäftigung, Wachstum usw.); eine beschränkte Betrachtung auf die steuerlichen Auswirkungen greift zu kurz.
- Ad 8. Kriterium „Höhe des Steuersatzes“: Welchen Einheitssatz und welches Satzpaar das untersuchte Modell nach sich zieht.

#### **Bemerkungen zu der Gewichtung:**

1. Netto-Allphasensteuer: Alle Modelle entsprechen diesem Prinzip. Durchbrochen wird das Prinzip bei allen Modellen durch die nach wie vor bestehenden Ausnahmen. Gegenüber dem heutigen Zustand stellen alle Modelle eine Verbesserung dar. Zu fragen wäre, ob eine Entkoppelung VOST vom Ausgangsumsatz nicht auch zu einer deutlichen Verbesserung des Systems der Netto-Allphasensteuer beiträgt. In diesem Fall wären hier bei Modellen 2, 2bis, 3 und 4 weitere Pluspunkte zu vergeben. Falls nicht, könnte das Kriterium bei fehlender Varianz über die einzelnen Varianten hin auch gestrichen werden.
2. Abbau der „Taxe occulte“: Maximale Eliminierung der „Taxe occulte“ bei Modell 2, nahe gefolgt von 2 bis, dann 3 und 4. Auch Modell 1 bringt gewisse Verbesserungen, weil es weniger Steuerausnahmen als heute gibt. Bezüglich Modelle A oder B, sollten sich bei diesem Kriterium keine fundamentalen Unterschiede ergeben.
3. Wettbewerbsverzerrung: grundsätzliche Verbesserung durch Abbau der Steuerausnahmen für alle Modelle, jedoch nur unwesentlich im Modell 1 und 4, während Modell 3 gezielt die Wettbewerbsverzerrung im Exportbereich eliminiert. Modell 2 und 2 bis schneiden sehr gut ab, Modell 2 eliminiert sogar die Verzerrung, die aus der heutigen Mindestumsatzgrenze resultiert. Alle Modelle B schneiden grundsätzlich schlechter ab, weil sich die Verzerrung im Verbrauch zwischen Produkt- / DL-Gruppen mit Besteuerung zum Normalsatz und solchen mit reduziertem Satz fortsetzt.
4. Vereinfachung für Unternehmen: Grundsätzlich sind die A-Modelle besser als die B-Modelle, weil die B-Modelle mit zwei Sätzen ausgestattet sind (aber: nicht für alle Branchen relevant). Modell 1 ist nahe am Status quo. Modell 2bis vereinfacht am meisten (VOST- und Abgrenzungsproblematiken), und dabei wird die Zahl der Steuerpflichtigen gegenüber Status Quo nicht erhöht. Modell 3 ist vorteilhaft, zieht jedoch eine Abgrenzungsproblematik Ausland/Inland bei steuerausgenommenen Bereichen nach sich, während bei Modell 4 diese Problematik entfällt. Dafür aber problematisches Nebeneinander von ausgenommenen und nicht ausgenommenen Leistungen in einem Bereich mit ausgenommenen Leistungen (z. B. Banken, Versicherungen), was weiterhin entsprechende Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen betr. VOST-Abzug impliziert. Gewichtiger Pferdefuss für Modell 2 ist der deutliche Mehraufwand durch die Zunahme der Steuerpflichtigen infolge Wegfall der Mindestumsatzgrenze; dies mindert entsprechend die Vorteile des Modells bei der VOST- und Abgrenzungsproblematik.
5. Einfluss auf Standortattraktivität: Die Modelle 2, 2bis und 3 verbessern die Standortattraktivität, weil sie die Benachteiligung aus der Taxe occulte im Exportbereich beheben. Die Wirkung darf aber nicht überschätzt werden. Die drastische Systemvereinfachung von Modell 2bis und 2 – und in einem bescheideneren Umfang von Modell 3 – würde zudem eine merkbare Standortverbesserung im Vergleich zu den Systemen im Ausland nach sich ziehen. Die Modelle 1 und 4 bringen hingegen keine merkbare Verbesserung gegenüber dem Status Quo.
6. Reduktion der Überbesteuerung: Modelle 2 und 2bis ermöglichen eine deutliche Reduktion der Überbesteuerung der Finanzdienstleistungssektoren, die sich aus der Kollision der „Taxe occulte“ mit den Stempelabgaben ergibt. Gleiches gilt für Modell 3, jedoch nur für den Exportbereich. Die Modelle 1 und 4 bringen diesbezüglich keine Verbesserung.
7. Gesamtökonomische Auswirkungen: **Es wird angeregt, diese Aspekte sorgfältig abzuklären**; zur Zeit können keine fundierten Aussagen gemacht werden.
8. Benötigte Kompensation: Es wurden – sofern vorhanden – die Zahlen aus dem Bericht der Subgruppe 1 genommen. **Diese Zahlen haben provisorischen Charakter** und sind nochmals durch die ESTV zu prüfen.

# Fact-Sheet MWST

## *Betreffend die Branche Gesundheits- und Sozialwesen*

### **1. Aktueller Zustand**

#### 1.1 Die MWST in der Branche Gesundheits- und Sozialwesen

Die geltende Regelung kennt im Bereich des Gesundheitswesens die folgenden Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht:

- Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Umsätze, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden (Art. 18 Ziffer 2 MWSTG);
- die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (Art. 18 Ziffer 3 MWSTG);
- die von Krankenschwestern, Krankenpflegern, Krankenpflegerinnen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder in Heimen erbrachten Pflegeleistungen, sofern sie ärztlich verordnet sind (Art. 18 Ziffer 4 MWSTG);
- die Lieferungen von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung (Art. 18 Ziffer 5 MWSTG);
- die Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 18 Ziffer 7 MWSTG);

Ferner gehören die folgenden Leistungen, die aber nicht unter NOGA85, sondern unter NOGA91 fallen, im weiteren Sinn zu den ausgenommenen Leistungen des Gesundheitswesens

- die Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Ziffer 3 aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden (Art. 18 Ziffer 6 MWSTG);

Im Bereich des Sozialwesens bestehen die folgenden Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht:

- Umsätze, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen (Art. 18 Ziffer 8 MWSTG);
- die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze durch dafür eingerichtete Institutionen (Art. 18 Ziffer 9 MWSTG);

## 1.2 Schwierigkeiten und Streitfragen in der Praxis

Schwierigkeiten entstehen in der Praxis durch die erforderliche Abgrenzung zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen, der Abgrenzung bei der subjektiven Steuerpflicht sowie bei Steuerpflichtigen, die mit mehreren Sätzen konfrontiert sind.

Abgrenzungsprobleme bei der objektiven Steuerpflicht:

- Bei Angehörige von Heil- und Pflegeberufen:
  - zwischen unecht befreiten und steuerbaren medizinischen Gutachten;
  - zwischen unecht befreiter Psychotherapie und steuerbarer psychologischer Beratung;
  - zwischen unecht befreiter medizinisch induzierte Massage, Physiotherapie, Ernährungsberatung, Fusspflege und steuerbarer Wellness-Dienstleistungen;
  - zwischen unecht befreiter Naturheilkunde und steuerbarer Esoterik;
  - zwischen unecht befreiten Geburtshilfe-Leistungen und steuerbarer Mütterberatung;
  - zwischen unecht befreiter Krankenpflege und steuerbarer Haushilfe und Hausbetreuung, sofern letztere von nicht gemeinnützigen Organisation erbracht wird;
  - Parallelität ausgenommener und steuerbarer Umsätze bei Angehörige von Heil- und Pflegeberufen: Deren Haupttätigkeit ist ausgenommen, steuerbar sind jedoch die Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmittel sowie die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, ästhetische Zahnkorrekturen.
- Abgrenzung zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen eines medizinischen Labors.
- Abgrenzung zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen einer Praxisgemeinschaft.
- Abgrenzung zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen bei der Lieferung von Blut oder von menschlichen Organen.
- Abgrenzung zwischen unecht befreiter Heilbehandlung und zum Normalsatz steuerbarer Gesundheitsvorsorge.
- Unterscheidung zwischen unecht befreitem Bereitschaftsdienst vor Ort und zum Normalsatz steuerbarem Bereitschaftsdienst auf Abruf bei Sanitätswachen.

Abgrenzungsprobleme und Sonderstatus bei der subjektiven Steuerpflicht:

- Unterscheidung zwischen gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause.
- Kriterien für die Qualifikation zum Status ambulantes Behandlungszentrum, Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder Praxisgemeinschaft.
- Sonderstatus in Form der unechten Befreiung für die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen.

Probleme infolge verschiedener Steuersätze:

- Unterschiedliche Sätze bei der Abgabe von ärztlich verschriebenem Methadon (einschliesslich Spritzen) zum reduzierten Satz und von Heroin und Spritzen zum Normalsatz.

Hohe Komplexität infolge unecht befreiter und steuerbarer Leistungen zu verschiedenen Steuersätzen:

- Unterscheidung zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen (zu verschiedenen Sätzen) bei Alters-, Wohn- und Pflegeheimen sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Spitälern (Beherbergungs- und Betreuungsleistungen, Verpflegungsleistungen, Pflegeleistungen, Heilbehandlungen).

### 1.3 Steuer auf den Leistungen (Konsum) und Taxe occulte

Aus dem Gesundheits- und Sozialwesen (NOGA Abteilung 85) flossen dem Fiskus 2001 Einnahmen in Höhe von ca. 1'077 Mio. CHF. Davon waren 959 Mio. CHF oder 89% Taxe occulte.

In diesen Zahlen nicht enthalten sind die Verkäufe von Medikamenten (auch wenn diese durch Spitäler verabreicht oder durch SD-Ärzte verkauft werden) und von Prothesen und orthopädischen Apparaten.

## 2. Neu steuerbare Leistungen

### 2.1 Umschreibung der neu steuerbaren Leistungen

	Leistungstyp	Neu steuerbare Leistungen
1.1	Arzt- und Zahnarztleistungen	Das Untersuchen eines Patienten, das Stellen einer Diagnose und die ärztliche Heilbehandlung
1.2	Arztleistungen	Besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitung oder Stillberatung.
1.3	Arztleistungen	Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen.
1.4	Arzt- und Zahnarztleistungen	Medizinische Berichte oder medizinische Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche
1.5	Arzt- und Zahnarztleistungen	Das Verabreichen oder Applizieren von Medikamenten (Spritzen, Tabletten) und medizinischen Hilfsmitteln (Verbandsmaterial, Schienen, Fixationsmaterial) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
1.6	Arzt- und Zahnarztleistungen	Die Abgabe von im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzten Implantaten und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen, die nur mit einem operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können (z. B. künstliches Hüftgelenk, Herzschrittmacher).
1.7	Arzt- und Zahnarztleistungen	Medizinische Vorbereitungshandlungen am Patienten für das Einpassen von Prothesen, die ohne operativen Eingriff entfernbar sind, sowie für orthopädische Apparate.
2.1	Zahnprothetik	Die jenen eines Zahnarztes ähnlichen Behandlungen des Patienten, die einem Zahnprothetiker aufgrund der kantonalen Erlasse erlaubt sind (z. B. Abdrücke nehmen und Einpassen von Zahnprothesen, welche ohne operativen Eingriff entfernbar sind).
3.1	Psychotherapie	Psychotherapeutische Behandlungen
4.1	Chiropraktik	Sämtliche Heilbehandlungen, wie z. B. die Einwirkung auf ein in seiner Funktion gestörtes Gelenk, Massagen zur Lockerung der Muskeln, Ultraschall- und Interferenzströme.
5.1	Physiotherapie	Physiotherapeutische Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit.
6.1	Ergotherapie	Ergotherapeutische Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit.
7.1	Naturheilpraktik	Naturheilkundliche Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit, die einem Naturarzt / Heilpraktiker / Naturheilpraktiker aufgrund der kantonalen Erlasse erlaubt sind
7.2	Naturheilpraktik	Das Verabreichen von Medikamenten oder anderen Ess- und Trinkwaren (Tinkturen, Tabletten) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
8.1	Geburtshilfe, Spitex	Sämtliche Leistungen im Zusammenhang mit der Geburt eines Kindes, wie z. B. die medizinische und psychologische Betreuung der Mutter vor, während und nach der Geburt und die Betreuung des neugeborenen Kindes
9.1	Krankenpflege, Spitex	Untersuchungen, Behandlungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b der Krankenpflege-Leistungsverordnung (KLV) vom 29. September 1995. Darunter fallen Massnahmen der Abklärung und Beratung sowie der Untersuchung und der Behandlung, wie z. B. Verabreichen von Medikamenten (inkl. Injektion), Fieber, Puls und Blutdruck messen, Wundpflege, Verbände wechseln.

	<b>Leistungstyp</b>	<b>Neu steuerbare Leistungen</b>
9.2	Krankenpflege, Spitex	Leistungen der Grundpflege nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c der Krankenpflege-Leistungsverordnung (KLV), wie z. B. An- und Ausziehen, Körperreinigung und -pflege, Mobilisieren, Betten, Lagern, Hilfe beim An- und Auskleiden und beim Essen und Trinken, letzte Pflege und Versorgung von Verstorbenen (sofern im Zusammenhang mit anderen Leistungen der Grundpflege).
9.3	Krankenpflege, Spitex	Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (Verbandsmaterial) durch die behandelnde Person anlässlich der Konsultation.
10.1	Medizinische Massage	Medizinische Massagen, welche der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit dienen.
11.1	Logopädie	Logopädische Leistungen, welche der Verbesserung oder Wiederherstellung der Kommunikationsfähigkeit von sprachbehinderten Menschen dienen.
12.1	Erährungsberatung	Erährungsberatung von Patienten, welche der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit dienen.
13.1	Podologie	Fusspflegerische Leistungen, welche der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit dienen. Darunter fallen z. B. das Behandeln und Entfernen von Hühneraugen, das Entfernen von Hornhaut, das Einfügen von Nagelspannen, das Anlegen von Stützverbänden, das Anbringen von Pflastern und von Polstern, das Erstellen und Einfügen eines künstlichen Nagels zum Schutz eines offenliegenden Nagelbettes (Nagelprothetik), krankheitsbedingte Fuss- und Beinmassage.
13.2	Podologie	Das Applizieren von Medikamenten (Salben) und medizinischen Hilfsmitteln (Stützverbände, Nagelspannen, Pflaster, Polster, künstliche Nägel) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
14.1	Dentalhygiene	Dentalhygienische Leistungen, die einem Dentalhygieniker aufgrund der kantonalen Erlasse erlaubt sind (z. B. Zahnreinigungen und Zahnsteinentfernungen, Beratung und Anleitung bezüglich Mundhygiene).
15.1	Spitex, Altersheime, Hilfsorganisationen	Die Lieferung von fertig zubereiteten Mahlzeiten direkt an Betagte, Behinderte oder Kranke (sog. Mahlzeitendienst);
15.2	Spitex	Hauswirtschaftliche Leistungen, auch wenn diese durch gemeinnützige Organisationen der Krankenpflege erbracht werden;
16.1	Vermietung von Krankenmobilen	Entgelt für die Benutzung von Rollstühlen und andere Krankenmobilen
17.1	Leistungen von Röntgeninstituten	Das Erstellen von Röntgenbildern, Schirmbildern, Computer-Tomographien usw. sowie das Stellen einer darauf basierenden Diagnose durch ärztlich geleitete Röntgeninstitute mit kantonalen Praxisbewilligung;
17.2	Leistungen von Röntgeninstituten	In einem Röntgeninstitut ausgeführte Radiotherapien;
18.1	Leistungen von medizinischen Labors	Durch medizinische Labors im Auftrag eines Arztes, Spitals oder sonstigen Zentrums für ärztliche Heilbehandlung ausgeführte Laborleistungen im Bereich der Humanmedizin
19.1	Leistungen von Praxisgemeinschaften	Leistungen, welche zur unmittelbaren Ausübung der Tätigkeit der Gemeinschaftsmitglieder dienen und welche die Gemeinschaft gegenüber ihren Mitgliedern im Rahmen des entsprechenden Gesellschaftsvertrages erbringt und diesen zu Selbstkosten in Rechnung stellt. Darunter fallen unter anderem folgende Leistungen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• das Erstellen von Röntgenbildern und die Durchführung von Ultraschalluntersuchungen; Laborleistungen;</li> <li>• das Benützen der gemeinsamen Räumlichkeiten (Behandlungsräume, Wartezimmer, Büro, Labor usw.);</li> <li>• das Führen des gemeinsamen Sekretariates und der Patientenkarteen;</li> <li>• das Rechnungstellen und das Inkasso für die einzelnen Mitglieder;</li> <li>• die Lieferung von Implantaten und anderen mit dem Körper zu verbindenden Prothesen, die nur mit einem operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können (z. B. künstliches Hüftgelenk), durch die Gemeinschaft an die einzelnen Mitglieder.</li> </ul>
20.1	Lieferungen von Blut und menschlichen Organen	Die Lieferungen von unbehandeltem menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung;
20.2	Lieferungen von Blut und menschlichen Organen	Die Lieferungen von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler mit den hierfür erforderlichen Bewilligungen;
21.1	Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen	Die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen; darunter fällt auch die Beförderung von Rollstuhlgängern und anderen körperlich behinderten Personen;
21.2	Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen	Die gleichzeitige Beförderung von Hilfs- und Begleitpersonen der kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;
22.1	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von psychisch kranken, geistig oder körperlich behinderten Personen sowie von Suchtabhängigen resp. Personen nach dem Entzug zur Wiedereingliederung in Heimen, Tagesstätten usw.
22.2	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Beratung von Behinderten oder psychisch Kranken bezüglich der Eingliederung, der Arbeitsmöglichkeiten, der Möglichkeiten der Selbstversorgung usw. durch medizinische Einrichtungen wie Spitäler und Rehabilitationskliniken, Behinderten- und andere Hilfsorganisationen.

	<b>Leistungstyp</b>	<b>Neu steuerbare Leistungen</b>
22.3	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von obdachlosen Personen durch Notschlafstellen.
22.4	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von Frauen und ihren Kindern, welche sich in einer Notsituation befinden, durch Frauenhäuser sowie die Betreuung von Jugendlichen und Erwachsenen in Kriseninterventionszentren.
22.5	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von Untersuchungshäftlingen und Personen im Straf- oder Verwahrvollzug
22.6	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind die Betreuung von Personen in Erziehungsanstalten, Arbeitserziehungsanstalten u. ä.
22.7	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von Obdachlosen, Suchtabhängigen usw. einschliesslich deren Verpflegung in Gassenzimmern, Fixer-Räumen usw.
22.8	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Abgabe von Methadon, Heroin, Ascorbin usw. und die Abgabe von Spritzen zum Einstandspreis oder auch unentgeltlich durch Gassenzimmer, Fixer-Räume, Sozialämter, Spritzenautomaten usw.
22.9	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die Betreuung von Flüchtlingen und Asylbewerbern in Asylbewerberzentren.
22.10	Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit	Die sonstige Flüchtlingsbetreuung und -hilfe durch Anlaufstellen für Flüchtlinge, Beratungsstellen für interkulturelle Probleme usw.
23.1	Leistungen der Kinder- und Jugendbetreuung	Die Betreuung und Erziehung von Kindern und Jugendlichen in Kinderheimen, Waisenhäusern, Erziehungsheimen, in Tagesheimen bzw. Tagesstätten usw.
23.2	Leistungen der Kinder- und Jugendbetreuung	Die Betreuung von Kindern in Kinderkrippen und Kinderhorten.
23.3	Leistungen der Kinder- und Jugendbetreuung	Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen über Mittag (sogenannter Mittagstisch)

## 2.2 Mögliche Schwierigkeiten bei einer Unterstellung der betroffenen Leistungen

- Die Anzahl der Steuerpflichtigen nimmt zu (administrativer Aufwand).
- Werden Subventionen weiterhin nicht besteuert, so bleibt die Problematik der Vorsteuerkürzung weiterhin bestehen. Betroffen ist in erster Linie der Spitalbereich.
- Im Sozialwesen fehlt häufig ein Entgelt, an dem die Steuer ansetzen kann. Die direkte staatliche Finanzierung oder Subventionen stellen konkurrierende Formen der Kostendeckung dar. Dadurch wird die Implementierung der Mehrwertsteuer einerseits erschwert, andererseits kann die Mehrwertsteuer selbst erhebliche Verzerrungen der Wettbewerbsneutralität zwischen verschiedenen Leistungsanbietern bewirken.
- Während im Gesundheitswesen die Unterstellung unter die Steuerpflicht vielfach zu einer Vereinfachung im Sinne eines Abbaus der gemischten Verwendung führt, können im Sozialwesen neue Tatbestände der gemischten Verwendung auftreten, welche zu neuen Schwierigkeiten. Zu denken ist dabei etwa an die Abgrenzung zwischen neu steuerbarer Betreuung und unecht befreitem Wohnen im Heimwesen.
- Die Verteuerung von Leistungen im Gesundheits- und Sozialwesen durch die MWST dürfte politisch schwer durchsetzbar sein.

## 2.3 Umfang der neu steuerbaren Leistungen

Das Gesundheitswesen wird praktisch vollständig der Steuer unterstellt. Die unechte Befreiung infolge des Nichterreichens der Umsatzschwelle ist hier von untergeordneter Bedeutung.

Im Sozialwesen ist der Anteil der Institutionen, welche die Umsatzschwelle nicht erreichen hingegen grösser. Wegen des oft fehlenden Entgelts dürfte sich ein ansehnlicher Teil der Produktion der Steuer entziehen.

#### 2.4 Mehreinnahmen bei einem Einheitssatz von 6,0 %

Gegenüber den unter heutigem System realisierten Einnahmen von 1'077 Mio. CHF für auf Basis der Daten für 2001 können neu 1'981 Mio. CHF an Einnahmen erwartet werden. Somit ergeben sich bei einem Einheitssatz von 6,0% MWST-Mehreinnahmen von 904 Mio. Franken. Die Veränderung der Einnahmen gliedert sich wie folgt:

	Status quo	Neu mit Einheitssatz 6.0%	Differenz
<b>Steuer auf Umsatz</b>	<b>73</b>	<b>1'741</b>	<b>1'669</b>
<b>Steuer auf Vorleistungen (nicht abziehbar)</b>	<b>15</b>	<b>12</b>	<b>-2</b>
<b>Steuer auf Konsum</b>	<b>58</b>	<b>1'729</b>	<b>1'671</b>
- Ärzte	25	469	444
- Zahnärzte	0	172	172
- Übriges Gesundheitswesen	9	106	97
- Spitäler	12	681	669
- Veterinäre	6	5	-1
- Übrige	6	296	290
<b>Vorsteuerkürzung infolge Subventionen</b>	<b>12</b>	<b>120</b>	<b>109</b>
<b>Taxe occulte</b>	<b>959</b>	<b>85</b>	<b>-873</b>
<b>Saldosteuer</b>	<b>34</b>	<b>33</b>	<b>-1</b>
<b>Total</b>	<b>1'077</b>	<b>1'981</b>	<b>904</b>

#### 2.5 Einlageentsteuerung (Grundsatz, Umfang)

Der Zweck der Einlageentsteuerung besteht darin, Gegenstände und Dienstleistungen, welche mehrwertsteuerbelastet sind und für einen steuerbaren Zweck verwendet werden, durch Gewährung des Vorsteuerabzugs zu entlasten, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben waren. In der Regel handelt es sich bei den zu entsteuernden Aufwendungen um die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Aufwendungen. Bei den Dienstleistungen ist eine Aktivierung zwingend erforderlich, bei den Gegenständen nicht.

Der Wertverzehr wird dadurch berücksichtigt, dass bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen pro Jahr 20% des Einstandspreises abgeschrieben werden und bei unbeweglichen Gegenständen (ohne Wert des Bodens) 5%.

Das Potenzial für die Einlageentsteuerung in der Branche Bildung (NOGA Abteilung 85, Gesundheits- und Sozialwesen) könnte sich auf rund 2.1 Mrd. CHF belaufen.

### 3. Neu steuerpflichtige Unternehmen

3.1 Kategorien von Unternehmen und Institutionen, welche solche neu steuerbare Leistungen erbringen:

- Krankenhäuser
- Angehörige von Heil- und Pflegeberufen
- Praxisgemeinschaften
- Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)
- Ambulante Behandlungszentren
- Alters-, Wohn- und Pflegeheime
- Zentren für ärztliche Heilbehandlung
- Röntgeninstitute
- Medizinische Labors
- Unternehmen bzw. Organisationen des Patiententransportwesens
- Blut-, Samen- und Organspendezentren
- Alters- und Pflegeheime
- Institutionen für Behinderte
- Institutionen für Suchtkranke
- Institutionen für psychosoziale Fälle
- Wohnheime für Kinder und Jugendliche
- Erziehungsheime
- Frauenwohnheime, Wohnheime für Mutter und Kind, Umherirrende, Obdachlose, Flüchtlinge, Haftentlassene usw.
- Kinderkrippen und -horte
- Tagesheime für Behinderte, geschützte Werkstätten
- Organisationen der Wohlfahrtspflege

Manche dieser Unternehmen bzw. Institutionen sind bereits heute steuerpflichtig, weil sie neben unecht befreiten auch steuerbare Umsätze tätigen oder weil sie für die Steuerpflicht optiert haben. 2004 wurden unter dem NOGA-Code 85 4'810 Steuerpflichtige verzeichnet.

3.2 Anzahl neu steuerpflichtiger Unternehmen (bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken)

Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich des Gesundheits- und Sozialwesens dürfte sich bei 15'000 bis 17'000 bewegen.

### 4. Ökonomische Auswirkungen

4.1 Auswirkungen auf den betroffenen Markt (anbieter- und nachfrageseitig)

Durch die Unterstellung unter die MWST wird die *taxe occulte* weitgehend beseitigt. Die Produzentenpreise sinken dadurch um 1.3%. Da die verzerrenden Effekte der *taxe occulte* wegfallen, ist darüber hinaus mit weiteren Effizienzgewinnen im Gesundheits- und Sozialwesen zu rechnen.

Neue Wettbewerbsverzerrungen können aber im Gesundheitswesen entstehen, wo subventionierte und nicht subventionierte Leistungsanbieter aufeinander treffen, wie das

im Spitalbereich der Fall ist. Neutralität würde sich hier nur einstellen, wenn die Subventionen wie Entgelte besteuert würden. Auch im Sozialwesen kann es zu neuen Wettbewerbsverzerrungen kommen, diese stehen weniger im Zusammenhang mit Subventionen als mit Angeboten, die direkt aus öffentlichen Haushalten finanziert werden, so dass infolge fehlenden Entgelts eine Besteuerung unterbleibt.

Die Nachfrage nach Gesundheitsdienstleistungen reagiert preisunelastisch. Deshalb wird ihre Unterstellung unter die MWST den Wachstumstrend dieser Branche kaum bremsen können. Da der Preis als Steuerungsinstrument der Nachfrage auch im Sozialbereich nur von untergeordneter Bedeutung ist, dürften auch hier kaum Nachfrageeffekte infolge der MWST-Erhöhung auftreten.

#### 4.2 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Da der überwiegende Teil der Dienstleistungen des Gesundheitswesens von privaten Haushalten nachgefragt wird, bleibt die MWST an diesen hängen, sei es direkt oder indirekt via höhere Krankenkassenprämien. Insgesamt schätzen wir die Erhöhung der Konsumentenpreise im Bereich der Gesundheits- und Sozialdienstleistungen auf knapp 4%. Dies würde auch einen einmaligen Kostenschub bei den Krankenkassenprämien bewirken.

Die Gesundheitsausgaben nehmen mit steigendem Haushaltseinkommen absolut zu, ihr Anteil an den Konsumausgaben nimmt jedoch ab. Die relative Höherbelastung der niedrigen Einkommensgruppen wird jedoch durch die Prämienverbilligung für diese Haushalte relativiert.

Da das Steueraufkommen im Gesundheits- und Sozialwesen hoch ist, profitieren die privaten Haushalte von dessen Unterstellung unter die MWST von generell tieferen Sätzen bei anderen Gütern, was sich in niedrigeren Konsumentenpreisen für diese Güter äussert.

#### 4.3 Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Das Gesundheitswesen ist ein grosses und überdurchschnittlich wachsendes Segment des Konsums. Seine Unterstellung unter die MWST ermöglicht daher den Steuersatz oder die Steuersätze insgesamt vergleichsweise tief anzusetzen. Da die Zusatzlast der Besteuerung approximativ quadratisch mit dem Steuersatz zunimmt, ist dies ein entscheidender Vorteil.

#### 4.4 Auswirkungen auf die öffentliche Hand

Die Mehreinnahmen kommen vollständig dem Bund zugute, so dass Kantone und Gemeinden leer ausgehen.

Die Mehreinnahmen im Gesundheitswesen werden überwiegend durch die Endverbraucher als Selbstzahler oder via Krankenkassenprämien aufgebracht. Davon könnte allenfalls ein gewisser Druck auf höhere Prämienverbilligungen ausgehen, die dann von Bund und Kantonen finanziert werden müssten. Ein Teil der Finanzierung des Gesundheitswesens erfolgt auch über Subventionen. Betroffen ist in erster Linie der Spitalbereich. Hier vergeben die Kantone jährlich Subventionen in Höhe von 6 bis 7 Mrd.

CHF an öffentliche und öffentlich subventionierte Spitäler. Die Steuer kann deshalb bewirken, dass diese Subventionen etwas aufgestockt werden müssten, falls keine Lösung im Sinne einer Überwälzung auf die Krankenkassen gefunden wird. In einem monistischen System der Spitalfinanzierung mit den Krankenversicherern als Monisten würde dieses Problem hingegen nicht auftreten. Unter einem dualen oder dual-fixen Modell der Spitalfinanzierung gingen von einer allfälligen Änderung der Subventionsregelung in der Mehrwertsteuer auch ganz generell Auswirkungen auf die Haushalte der Kantone aus.

Im Sozialbereich ist davon auszugehen, dass nicht die ganze Steuer auf die Leistungsempfänger überwältzt werden kann. Dies hätte höhere Ausgaben der diese Leistungen mitfinanzierenden öffentlichen Haushalte zur Folge.

06.04.2006 / DAP

# Fact-Sheet MWST

## *Betreffend Branche Kultur*

### 1. Aktueller Zustand

#### 1.1 Die MWST in der Branche Kultur

Das MWSTG unterscheidet in seinen Ausführungen zur Kultur zwischen:

Den in Artikel 18 Ziffer 14 MWSTG aufgeführten kulturellen Dienstleistungen, welche einem Publikum unmittelbar erbracht werden, und für welche dieses ein Entgelt (Eintritt) bezahlt. Die Rede ist von kulturellen Auf- und Vorführungen, gewissen Leistungen von Schaustellern, Museen, botanischen und zoologischen Gärten u.dgl. Ferner betrifft dies Dienstleistungen von Bibliotheken, Archiven und Dokumentationsstellen

==>           Betrifft im Wesentlichen die Eintritte und die Künstlergagen

und

den in Artikel 18 Ziffer 16 MWSTG aufgeführten kulturellen Dienstleistungen sowie Lieferungen von Gegenständen durch Urheber. Die Rede ist von Schriftstellern, Komponisten, Filmschaffenden, Kunst- und Glasmalern, von Bildhauern, Fotografen, Video- und Lichtkünstlern sowie den von den Verlegern und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbrachten Dienstleistungen

==>   Betrifft im Wesentlichen die Honorare an die Kunstschaffenden (Urheber) sowie die Urheberrechtsentschädigungen.

Im Kulturbereich sind somit im Wesentlichen folgende Leistungen von der Steuer ausgenommen:

- Eintritte zu kulturellen Auf- und Vorführungen, in kulturelle Stätten (z.B. Museen u.Ä.);
- Gagen an Künstler, welche ihre Darbietung unmittelbar vor Publikum erbringen oder erheblich an der Darbietung des Werks künstlerisch mitwirken (z.B. Sänger, Tänzer, Dirigent, Choreograph, Regisseur, Bühnen-, Kostüm- und Maskenbildner, DJ's, Zirkusartisten, Zauberer u.Ä.);
- Gagen an Kunstschaffende (z.B. Schriftsteller, Kunst- und Glasmaler, Bildhauer);
- Urheberrechtsentschädigungen auf den Stufen Urheber/Verwertungsgesellschaft/Verlag.

Im Kulturbereich sind folglich im Wesentlichen folgende Leistungen zum Normalsatz steuerbar:

- Vermietung und Verkauf von Ton- und Bildträgern, Gegenständen und Apparaten aller Art;
- Führungen in Museen, an kulturellen Stätten u.Ä., sofern nicht im Eintritt inbegriffen; Stadtführungen generell;
- Vermittlung von Künstlern (Provisionsempfänger);
- Filmproduktionsgesellschaften;
- Kunsthandwerker;
- Entschädigungen für Interpretationsrechte.

#### 1.2 Schwierigkeiten und Streitfragen in der Praxis

Nach dem Urheberrechtsgesetz handelt es sich bei einem Urheber (z.B. Schriftsteller, Komponist, Kunstmaler, Bildhauer) um eine natürliche Person. Entsprechend sind deren Honorare und Urheberrechtsentschädigungen nach der ständigen MWSTG-Praxis von der Steuer ausgenommen.

Wir werden immer wieder damit konfrontiert, dass Urheber, d.h. Einzelpersonen, eine juristische Gesellschaft (meist GmbH) gründen und folglich die Rechnungen im Namen der GmbH gestellt werden. Nach der ständigen MWSTG-Praxis wird diese Konstellation besteuert. Die Frage nach einer Prüfung dieser Praxis drängt sich auf.

Urheberrechtsentschädigungen sind nach der ständigen MWSTG-Praxis auf den Stufen Urheber/ Verwertungsgesellschaft/Verlag von der Steuer ausgenommen. Es stellt sich hier konkret die Frage nach der Definition "Verlag".

### 1.3 Steuer auf den Leistungen (Konsum) und Taxe occulte

Teilbereich	MWST-Einnahmen in Mio. Franken die in der Bundeskasse verbleiben
Kinos:	13
Theater und Konzerthallen:	9
Kulturschaffende (inkl. Musik):	8
Museen:	9
Bibliotheken:	4
Zoos und botanische Gärten:	3
Zirkus und Schausteller:	2
Veranstalter:	11
Urheberrechte:	1
<b>Total</b>	<b>60</b>

Aus dem den Kunstbranchen nachgelagerten Handel mit Büchern, Kunstwerken und Ton- und Bildträgern resultieren schätzungsweise zusätzliche **90 bis 100 Mio. MWST-Einnahmen**.

## 2. Neu steuerbare Leistungen

### 2.1 Umschreibung der neu steuerbaren Leistungen

- Eintritte zu kulturellen Auf- und Vorführungen sowie in kulturelle Stätten wie Museen u.Ä.).
- Kulturschaffende wie Musiker, Schriftsteller erbringen neu steuerbare Leistungen und stellen ihre Gagen/Honorare mit MWST in Rechnung.
- Urheberrechtsentschädigungen auf den Stufen Urheber/Verwertungsgesellschaft/Verlag.

### 2.2 Mögliche Schwierigkeiten bei einer Unterstellung der betroffenen Leistungen

- Erheblicher zusätzlicher administrativer Aufwand für die einzelnen Kulturschaffenden, insbesondere wenn sie auch noch mit dem Problem der Vorsteuerabzugskürzung infolge Erhalts von Subventionen konfrontiert sind.
- Je nach Behandlung der Subventionen stellt sich jedoch unter Umständen die Problematik der Vorsteuerkürzung infolge Erhalts von Subventionen oder Defizitdeckungen nicht mehr.
- Umverteilungseffekt (Gemeinden/Kantone => Bund) infolge höherer Defizitbeiträge (Subventionen) an Kulturinstitute aufgrund der Mehrbelastung durch die MWST.

## 2.3 Umfang der neu obligatorisch steuerbaren Leistungen

Teilbereich	Umsätze in Mio. Fr.
Kinos:	245
Theater und Konzerthallen:	200
Kulturschaffende (inkl. Musik):	500
Museen:	90
Bibliotheken:	10
Zoos und botanische Gärten:	20
Zirkus und Schausteller:	40
Veranstalter:	350
<b>Total</b>	<b>1'455</b>

## 2.4 Mehreinnahmen bei einem Einheitssatz von 6,0 %

Teilbereich	MWST-Einnahmen in Millionen Franken die in der Bundeskasse verbleiben		
	Einnahmen bisher	Einnahmen nach Reform	Differenz
Kinos:	13	21	8
Theater und Konzerthallen:	9	19	10
Kulturschaffende (inkl. Musik):	8	8	0
Museen:	9	11	2
Bibliotheken:	4	7	3
Zoos und botanische Gärten:	3	6	3
Zirkus und Schausteller:	2	3	1
Veranstalter:	11	15	4
Urheberrechte: *	1	0	-1
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>90</b>	<b>30</b>

\* keine privaten Endabnehmer

Aus dem den Kulturbranchen nachgelagerten Handel mit Büchern, Kunstwerken, Ton- und Bildträgern resultiert schätzungsweise eine Differenz von zusätzlichen 10 bis 15 Mio. MWST-Mehreinnahmen. Dies weil der Buchhandel neu mit 6% statt mit bisher 2,4% besteuert wird. Damit werden per Saldo die Mindereinnahmen aus den anderen Handelssparten (wie CD-, DVD-Verkäufe, welche statt wie bisher mit 7,6% neu mit 6,0% besteuert werden) übertroffen.

## 2.5 Einlageentsteuerung (Grundsatz, Umfang)

Der Zweck der Einlageentsteuerung besteht darin, Gegenstände und Dienstleistungen, welche mehrwertsteuerbelastet sind und für einen steuerbaren Zweck verwendet werden, durch Gewährung des Vorsteuerabzugs zu entlasten, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben waren. In der Regel handelt es sich bei den zu entsteuernden Aufwendungen um die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Aufwendungen. Bei den Dienstleistungen ist eine Aktivierung zwingend erforderlich, bei den Gegenständen nicht.

Der Wertverzehr wird dadurch berücksichtigt, dass bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen pro Jahr 20% des Einstandspreises abgeschrieben werden und bei unbeweglichen Gegenständen (ohne Wert des Bodens) 5%.

Nach Berechnungen von Martin Daepf beläuft sich die Einlageentsteuerung in der NOGA-Branche 92 (Kultur, Sport und Unterhaltung) auf rund 70 Mio. Franken. Unter der Annahme,

dass gut 50% davon auf den Kultur-Bereich entfallen, ist also mit einer Einlageentsteuerung in Höhe von **35 Mio. Franken** zu rechnen.

### 3. Neu steuerpflichtige Unternehmen

#### 3.1 Kategorien von Unternehmen, welche solche neu steuerbare Leistungen erbringen

Kinos, Theater, Opernhäuser, Konzerthallen, Konzertveranstalter, selbständige Kunstschaffende, Bibliotheken, Archive, Museen, Galerien, Zoologische Gärten, Botanische Gärten, Zirkusse und Schausteller.

#### 3.2 Anzahl neu steuerpflichtiger Unternehmen (bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken)

Teilbereich	Neue Steuerpflichtige
Kinos:	ca. 20-30 Kleine, die pflichtig werden könnten. Grössere optieren bereits
Theater und Konzerthallen:	Grössere sind bereits wegen Restauration und Sponsoring pflichtig, kleinere Theater könnten aber pflichtig werden, vielleicht 100 Inst. könnten so neu steuerpflichtig werden. Ca. 850 kleine Vereine, die aber nicht pflichtig werden.
Kulturschaffende (inkl. Musik):	ca. 1'200 Künstler könnten betroffen sein (Quelle: suisse-culture)
Museen:	ca. 300 Museen könnten betroffen sein
Bibliotheken:	Es gibt mehrere tausend kleine nicht registrierte Bibliotheken, welche aber in der Regel kein Entgelt auf der Ausleihe kassieren. Situationsbedingt können aber trotzdem einige steuerpflichtig werden. Eine Schätzung dieser Zahl ist aber nicht möglich.
Zoos und botanische Gärten:	Es ist durchaus möglich, dass kleinere Privatzoos steuerpflichtig werden. Eine Schätzung ist aber nicht möglich.
Zirkusse: Schausteller:	0 bis 25 kleine die pflichtig werden könnten keine Schätzung möglich
Veranstalter:	keine Schätzung möglich, neue Pflichtige sind aber zu erwarten.
Urheberrechte:	1

### 4. Ökonomische Auswirkungen

#### 4.1 Auswirkungen auf den betroffenen Markt (anbieter- und nachfrageseitig)

- Teurere Ticketpreise, infolge Überwälzung der Steuerbelastung.  
Es ist anzunehmen, dass die Nachfrage in den untersuchten Bereichen bei einer Überwälzung der MWST nicht allzu elastisch reagieren wird. D.h. das Konsumbedürfnis in diesem Bereich wird auch über andere Faktoren als den Preis definiert. Allerdings könnte es bei denjenigen Anbietern zu Kompensationseffekten kommen, die zusätzlich Restaurationsleistungen erbringen, dass evtl. weniger gastgewerbliche Leistungen konsumiert werden.
- Die Wettbewerbsverhältnisse im gesamten Freizeitsektor werden nicht mehr durch die MWST verzerrt, da alles der MWST unterliegt und zwar zum Einheitssatz.

Es sind folglich keine gravierenden Auswirkungen erkennbar.

#### 4.2 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Durch leicht teurere Eintritte steigen die Ausgaben der Haushalte. Da dieser Posten aber einen sehr kleinen Anteil der gesamten Ausgaben ausmacht, sind die Folgen vernachlässigbar.

Insgesamt wird im Kulturbereich mit einer Erhöhung der Bundeseinnahmen von rund 30 Mio. Franken gerechnet. Pro Haushalt macht dies Fr. 9.50 aus.

#### 4.3 Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Der Bereich ist gesamtwirtschaftlich auf den ersten Blick von geringer Bedeutung. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist er aber insofern von Bedeutung, als dass ein grosser Teil der Leistungen an Endverbraucher erbracht wird.

17. März 2006 / BGP / SBE

# Fact-Sheet MWST

## *Betreffend die Branche Bildung und Forschung*

### 1. Aktueller Zustand

#### 1.1 Die MWST in der Branche Bildung und Forschung

Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG nimmt - mit Ausnahme der in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen - von der MWST aus:

- Erziehung von Kindern und Jugendlichen

Dies betrifft Leistungen mit dem Ziel, den Charakter einer Person (bis zum vollendeten 18. Altersjahr) zu formen und die grundlegenden Lebens- und Alltagsfertigkeiten wie Umgangsformen, Sozialverhalten, Wahrnehmung von Verantwortung usw. zu vermitteln.

- Unterricht, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts

Dies betrifft die Gebühr für die Teilnahme an diesen Leistungen sowie in der Teilnahmegebühr enthaltenes Unterrichtsmaterial.

- Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und bildender Art

Als Umsatz aus Kursen, Vorträgen oder anderen Veranstaltungen bildender Art ausgenommen ist die Gebühr für die Teilnahme an diesen Veranstaltungen sowie in der Teilnahmegebühr enthaltenes Unterrichtsmaterial. Damit eine Leistung unter diese Steuerausnahme fällt ist Voraussetzung, dass ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen ist.

Unter den Titel „Veranstaltungen wissenschaftlicher Art“ fallen Dienstleistungen im Bereich der Forschung und Entwicklung. Voraussetzung für die Steuerausnahme ist, dass dem Auftraggeber bzw. Beitragszahler kein Exklusivrecht an den Resultaten aus der Forschung/Entwicklung zusteht und die Forschung/Entwicklung nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse eines Beitragszahlers erfolgt.

- Referententätigkeit

Unter diese Steuerausnahme fällt das Honorar, welches ein Referent vom Veranstalter eines Anlasses erhält. Der Referententätigkeit gleichgestellt ist die in selbständiger Erwerbstätigkeit ausgeübte Lehrtätigkeit an Berufsschulen, Fachhochschulen, privaten Weiterbildungsstätten usw. Das Entgelt für die Referententätigkeit ist immer von der MWST ausgenommen, unabhängig davon, auf welcher Stufe vor dem Konsum es anfällt und ob es dem Referenten oder seinem Arbeitgeber ausgerichtet wird. Weiter fällt darunter die Tätigkeit als Prüfungsexperte (Abnahme von mündlichen und Korrektur von schriftlichen Prüfungen sowie Beaufsichtigung von Prüfungen).

- im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen

Dies betrifft die Gebühren, die für die Teilnahme an einer im Bildungsbereich durchgeführten Prüfung zu entrichten sind. Nicht unter diese Ausnahmebestimmung fallen eidgenössisch und kantonal anerkannte Prüfungen: Dabei handelt es sich um hoheitliche Leistungen.

- Organisationsdienstleistungen zugunsten der Trägerschaft einer Bildungsleistung, sofern der Erbringer der Organisationsdienstleistungen selbst Mitglied der Trägerschaft ist

Dies betrifft das Honorar für Dienstleistungen, die in direktem Zusammenhang mit der Organisation eines bestimmten Bildungsanlasses stehen (Erstellung von Tagungskonzepten, Inkasso, Sekretariatsarbeiten, Ausschreibung, Anmeldeprozedere usw.) . Die Steuerausnahme gilt jedoch nur für Organisatoren, die der Trägerschaft angehören.

- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen, welche durch Bund, Kanton oder Gemeinde erbracht werden.

Dies betrifft das Honorar für Dienstleistungen, die in direktem Zusammenhang mit der Organisation eines bestimmten Bildungsanlasses stehen (Erstellung von Tagungskonzepten, Inkasso, Sekretariatsarbeiten, Ausschreibung, Anmeldeprozedere usw.), sofern der Veranstalter dieses Bildungsanlasses ein Gemeinwesen ist.

## 1.2 Schwierigkeiten und Streitfragen in der Praxis

- Erziehung von Kindern und Jugendlichen

Grundsätzlich unproblematisch. Ist verwandt mit der Ausnahmebestimmung von Artikel 18 Ziffer 9 MWSTG betreffend Kinder- und Jugendbetreuung und deshalb etwas „fremd“ in der Ziffer 11.

- Unterricht, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts
  - **Separate Entgelte für die Teilnahme an Lagern, Ausflügen** usw. Sind die teilnehmenden Schüler über 18 Jahre alt, sind solche Entgelte steuerbar, weil sie nicht Entgelt für eine Bildungsleistung darstellen und ebenso wenig unter die Ausnahmebestimmung von Artikel 18 Ziffer 9 MWSTG fallen. Diese Problematik ist jedoch eher von untergeordneter Bedeutung.
  - Die **Zusammenarbeit zwischen Schulen** (gemeinsame Administration, Materialeinkäufe usw.), insbesondere im Bereich der Hoch- und Fachhochschulen, wird von der MWST erfasst. Hier bestehen Bestrebungen auf Gesetzesebene, diese Leistungen nicht zu besteuern. Die Abrechnung ist in diesem Bereich praktisch nur mittels Pauschalsteuersätzen möglich.
  - Erfassung von **einfachen Gesellschaften**, wenn verschiedene Institutionen gemeinsam eine Bildungsleistung anbieten.

- Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und bildender Art
  - **Abgrenzungsproblematik:** Bei solchen Veranstaltungen ist jeweils zu prüfen, ob das in erster Linie verfolgte **Ziel tatsächlich die Vermittlung von Wissen** ist oder nicht. Falls nicht, unterliegt die Leistung der MWST. Diese Abgrenzung ist objektiv nur schwer möglich und führt bei den Steuerpflichtigen zu grossen Verunsicherungen, was in einer überdurchschnittlich hohen Anzahl vor allem von schriftlichen Anfragen zum Ausdruck kommt. **Steuerbar** sind bspw.
    - Beratungsleistungen,
    - betriebsspezifische Ausbildungen (von der Leistung profitiert in erster Linie der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer),
    - Anlässe im Bereich der Unterhaltung/Erlebnis/Geselligkeit (z.B. Riverraffing, Anlässe, insbesondere Outdooraktivitäten im Bereich der Teambildung),
    - Sport (z.B. Aerobic, Spinning).
  - Die Unterscheidung zwischen **selbständigen und unselbständigen Leistungen** insbesondere bei **Kongressen** stellt eine Schwierigkeit dar.
  - Die steuerliche Behandlung von Leistungen von Organisatoren ist sehr schwierig. Es ist zu unterscheiden, ob der Organisator als direkter oder indirekter Stellvertreter des Veranstalters handelt. Davon abhängig ist dann auch der Ort der Besteuerung (Art. 14 Abs. 3 MWSTG bei direkter Stellvertretung, je nach Art der dem Veranstalter weiterfakturierten Leistung bei indirekter Stellvertretung). Die bisherige Praxis (Art. 14 Abs. 1 MWSTG) war unbefriedigend, da der Ort für Organisationsdienstleistungen ein anderer war als für **Managementsdienstleistungen**, was zu **Abgrenzungsproblemen Organisationsdienstleistungen/Managementsdienstleistungen** führt.
  - Problematisch ist die **Versteuerung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen** gerade in diesem Bereich. Unabhängig davon, ob diese Kosten den Teilnehmern in Rechnung gestellt werden oder nicht und - falls ja, unabhängig zu welchem Preis - sind diese Leistungen zu **Marktpreisen** zu versteuern. Der Marktpreis kann annäherungsweise vom Bezugspreis (z.B. Rechnung des Wirts) zuzüglich eines Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 10 % berechnet werden.
  - Die **Forschung und Entwicklung** als wissenschaftliche Dienstleistung ist abzugrenzen von der **Beratungsleistung**. Die Prüfung, ob ein Exklusivanspruch an den Forschungsergebnissen besteht oder nicht bedingt im Normalfall das Studium von - in der Regel umfangreichen und in englischer Sprache verfassten - Verträgen.
  - Bei der Finanzierung im Bereich der Bildung wie auch der Forschung stellt sich die Abgrenzungsproblematik zwischen **Spenden und Sponsoring**. Dies gestaltet sich vor allem im Bereich der Forschung als aufwändig, da dazu das Studium von - in der Regel umfangreichen und in englischer Sprache verfassten - Verträgen notwendig ist.
- Referententätigkeit

Grundsätzlich unproblematisch. Zum Teil stellen sich Abgrenzungsprobleme Referent/Berater.

Nicht unter diese Steuerausnahme fällt die Erarbeitung von Prüfungen. Ist ein Referent gleichzeitig auch Prüfungsexperte und erarbeitet er die Prüfungsaufgaben, stellt sich die Frage, ob diese Tätigkeit der Referenten- bzw. Expertentätigkeit zuzuordnen ist oder als selbständige, steuerbare Tätigkeit gilt.

- im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen

Grundsätzlich unproblematisch, wurde in der Praxis bereits als ausgenommen behandelt, bevor die Ausnahme ins Gesetz aufgenommen wurde.

Da eidgenössisch und kantonal anerkannte Prüfungsgebühren hoheitlich sind, besteht keine Optionsmöglichkeit.

- Organisationsdienstleistungen zugunsten der Trägerschaft einer Bildungsleistung, sofern der Erbringer der Organisationsdienstleistungen selbst Mitglied der Trägerschaft ist

Die Formulierung an sich ist schwer verständlich. Die Steuerausnahme ist stark eingeschränkt, so kann bspw. die Hoch- und Fachhochschulzusammenarbeit nicht unter diese Bestimmung subsumiert werden.

- Abgrenzungsproblematik Organisationsdienstleistung/andere Dienstleistungen an den Veranstalter

Problematik, wie weit die Mitgliedschaft gefasst werden soll: Ist ein Berufsverband Träger einer Ausbildung und beauftragt ein Verbandsmitglied mit der Erbringung von Organisationsdienstleistungen stellt sich die Frage, ob das Verbandsmitglied einem Mitglied der Trägerschaft gleichgestellt ist. In der Praxis wird der Begriff der Mitgliedschaft diesfalls weit gefasst.

- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen, welche durch Bund, Kanton oder Gemeinde erbracht werden.

Grundsätzlich unproblematisch

### 1.3 Steuer auf den Leistungen (Konsum) und Taxe occulte

Aus der Branche Bildung (NOGA Abteilung 80, Erziehung und Bildung) fliessen der ESTV heute ca. **420 Millionen Franken an MWST Einnahmen** zu. Über 95% davon ist Taxe occulte.

Nicht Teil der Branche sind dabei Erziehungsleistungen, welche im sozialen Bereich (bspw. in Heimen, Tagesstätten oder Krippen) erbracht werden.

Für den Bereich Forschung sind mögliche gesetzliche Änderungen noch unklar, weil Forschungsgelder i.d.R. gleich wie Subventionen nicht Teil der Bemessungsgrundlage sind. Aus diesem Grunde wurde dieser Bereich vorerst aus den Schätzungen ausgeklammert.

## 2. Neu steuerbare Leistungen

### 2.1 Umschreibung der neu steuerbaren Leistungen

Zu versteuern ist das Entgelt für die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schulgelder für die Teilnahme am obligatorischen Grundschulunterricht, beruflichen Aus- und Weiterbildungen, universitäre Ausbildungen, die Teilnahmegebühren für andere Bildungsveranstaltungen (Sprachunterricht, Malkurs, Schwimmkurs usw.) und Prüfungsgebühren.

Weiter unterliegen der MWST die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten Organisationsdienstleistungen.

Inwiefern Leistungen im Bereich der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung ebenfalls der MWST unterliegen könnten, ist noch offen.

### 2.2 Mögliche Schwierigkeiten bei einer Unterstellung der betroffenen Leistungen

- Die Anzahl der Steuerpflichtigen nimmt zu (administrativer Aufwand).
- Werden Subventionen weiterhin nicht besteuert, so bleibt die Problematik der Vorsteuerkürzung weiterhin bestehen.
- Die Verteuerung von entgeltlichen Ausbildungsleistungen um die MWST gerade im Bereich der obligatorischen Grundausbildung, sowie der beruflichen und universitären Aus- und Weiterbildung dürfte politisch schwer durchsetzbar sein, will man im Bildungsbereich doch gerade hier und im Bereich der Forschung (Förderung der Standortattraktivität der Schweiz) aus politischer Sicht eher eine steuerliche Entlastung.
- Ein Gewinn wäre die Besteuerung im Bereich der Kurse, Vorträge und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art, da hier die Abgrenzungsproblematik und damit verbunden die Vorsteuerkürzung aufgrund gemischter Verwendung entfällt.

### 2.3 Umfang der neu steuerbaren Leistungen

Die öffentliche Bildung bleibt weiterhin weitestgehend von der Steuer ausgenommen, da ihre Leistungen nicht als Entgelt bemessen werden können.

Aus bezahlten Schulgeldern, Kursgeldern und sonstigen privaten Bildungsleistungen entstehen **neu steuerbare Umsätze in der Höhe von geschätzten 3,5 Mia. Franken** (wobei ein geringer Teil davon bereits heute für die Versteuerung optiert).

### 2.4 Mehreinnahmen bei einem Einheitssatz von 6,0 %

Gegenüber den unter heutigem System realisierten Einnahmen von 420 Mio. für die Branche Bildung können neu 500 Mio. Franken an Einnahmen erwartet werden. Somit ergeben sich bei einem Einheitssatz von 6,0% MWST-Mehreinnahmen von 80 Mio. Franken.

Für den Bereich Forschung gibt es aus den erwähnten Gründen keine Schätzung.

## 2.5 Einlageentsteuerung (Grundsatz, Umfang)

Der Zweck der Einlageentsteuerung besteht darin, Gegenstände und Dienstleistungen, welche mehrwertsteuerbelastet sind und für einen steuerbaren Zweck verwendet werden, durch Gewährung des Vorsteuerabzugs zu entlasten, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben waren. In der Regel handelt es sich bei den zu entsteuernden Aufwendungen um die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Aufwendungen. Bei den Dienstleistungen ist eine Aktivierung zwingend erforderlich, bei den Gegenständen nicht.

Der Wertverzehr wird dadurch berücksichtigt, dass bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen pro Jahr 20% des Einstandspreises abgeschrieben werden und bei unbeweglichen Gegenständen (ohne Wert des Bodens) 5%.

Die Einlageentsteuerung in der Branche Bildung (NOGA Abteilung 80, Erziehung und Unterricht) könnte sich auf rund 100 Mio. Franken belaufen.

## 3. Neu steuerpflichtige Unternehmen

### 3.1 Kategorien von Unternehmen, welche solche neu steuerbare Leistungen erbringen:

- Schulen, die Unterrichtsleistungen auf allen Stufen gegen Entgelt anbieten (z.B. Privatschulen)
- Veranstalter von Kursen, Vorträgen u.dgl. wissenschaftlicher oder bildender Art
- Selbständige Referenten
- Anbieter von Aus- und Fortbildungen, beruflichen Umschulungen (z.B. Sprachkurse)
- Fahr- und Flugschulen
- sonstige private Anbieter von Unterricht ohne Vergnügungscharakter (z.B. Skischulen)

### 3.2 Anzahl neu steuerpflichtiger Unternehmen (bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken)

Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich der Bildung dürfte sich bei 4'000 bis 4'500 bewegen.

## 4. Ökonomische Auswirkungen

### 4.1 Auswirkungen auf den betroffenen Markt (anbieter- und nachfrageseitig)

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung im Bildungssektor zu. Spürbar wird dies vor allem für Unternehmen, welche bisher ausgenommene Umsätze erzielten, die nun neu steuerbar werden. Die Belastung mit Taxe occulte im öffentlichen Bildungsbereich wird aber durch die Einführung des Einheitssatzes abnehmen, obwohl die Bücher deutlich stärker belastet werden.

Die bereits heute bestehende Wettbewerbsverzerrung zwischen privaten und öffentlichen Anbietern von Bildungsleistungen wird durch die MWST-Reform noch verstärkt.

Es ist schliesslich anzunehmen, dass die Nachfrage vor allem in den Bereichen der beruflich motivierten Aus- und Fortbildungen bei einer Überwälzung der MWST nicht allzu elastisch reagieren wird, d.h. dass das Konsumbedürfnis in diesem Bereich auch über andere Faktoren als den Preis bestimmt wird.

#### 4.2 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Die Ausgaben der Haushalte werden steigen. Da insgesamt mit einer Erhöhung der Bundeseinnahmen von 80 Mio. Franken zu rechnen ist, ergäbe sich eine Belastung von etwas mehr als Fr. 25.--. Allerdings ist davon auszugehen, dass die nun neu der Steuer unterliegenden Bildungsangebote überproportional von finanzstarken Haushalten nachgefragt werden.

#### 4.3 Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die erwähnten Effekte sind gegenläufig, so dass aus gesamtwirtschaftlicher Sicht keine bedeutenden Veränderungen zu erwarten sind. Für die privaten Anbieter von Unterrichtsleistungen, welche in direkter Konkurrenz zu den öffentlichen Angeboten stehen, ist ein Wettbewerbsnachteil jedoch nicht von der Hand zu weisen.

#### 4.4 Auswirkungen auf die öffentliche Hand

Bei gleichzeitiger Erhöhung der MWST-Einnahmen wird der öffentliche Bildungsbereich entlastet (Abnahme der *taxe occulte*). Es dürften zudem auch nur geringfügige Belastungsverschiebungen zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden zu erwarten sein. Aus Sicht der öffentlichen Hand sind damit die Effekte zweifach positiv.

# Fact-Sheet MWST

## *Betreffend Branche Sport*

### 1. Aktueller Zustand

#### 1.1 Die MWST in der Branche Sport

##### *Particularités dans le domaine du sport*

Exemption à l'assujettissement des associations sportives sans but lucratif et gérées de façon bénévole (chiffre d'affaires annuel imposable ne doit pas dépasser Fr. 150'000.--).

Les activités sportives exercées par des sportifs professionnels sont réputées effectuées au lieu où le prestataire exerce à chaque fois son activité, ce qui implique que les sportifs professionnels étrangers peuvent être assujettis à la TVA suisse.

##### *Prestations imposables les plus fréquentes dans le domaine du sport*

- Entrées dans les piscines, les patinoires (= cession du droit d'utiliser l'installation sportive avec d'autres personnes et non pas location immobilière).
- Publicité dans les stades et les salles de sport.
- Annonces publicitaires (p. ex. dans les programmes de manifestations sportives). Publicité sur les équipements et le matériel des sportifs.
- Les droits d'image des sportifs.
- Le sponsoring en général (**excepté** s'il s'agit de versements en espèces ou en nature par des institutions d'utilité publique [nouvel art. 33a LTVA]).
- Les transferts de joueurs.
- Les prêts de sportifs.
- Les prestations de représentation de sportifs (agents de sportifs).
- Les droits d'organisation de manifestations sportives.
- Les prestations de restauration (buvettes, etc.).
- Les camps d'entraînement (mais pas si les participants à de tels camps ont moins de 18 ans révolus).
- Les livraisons de biens et "merchandising" ainsi que la location d'engins et de matériel de sport.
- Les randonnées à ski ou en montagne avec un guide, rivierrafing, etc.
- La gymnastique, l'aérobic, etc., le culturisme, musculation, vacances actives, etc.

##### *Prestations exclues du champ de l'impôt les plus courantes*

- L'enseignement du sport (cours, formation).
- La location, à l'usage exclusif du locataire, d'installations sportives telles que par exemple de courts de tennis, pistes de bowling, couloirs dans une piscine loués à un club de natation pour son entraînement.
- Les cotisations des membres d'associations sportives.
- Les billets d'entrée aux manifestations sportives.
- Les finances d'inscription exigées des participants à des manifestations sportives et les prestations accessoires incluses.
- Les licences de sportifs.

## 1.2 Schwierigkeiten und Streitfragen in der Praxis

L'imposition de prestations à soi-même (art. 9 al. 2 let. b LTVA) dès lors que des travaux d'artisans sont effectués en propre sur des installations sportives dont l'accès est financé par exemple par le biais des cotisations des membres.

Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la construction d'installations sportives financée par des subventions des pouvoirs publics.

Changements d'affectation en général et calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (en particulier dès lors que le solde d'impôt préalable sur une installation sportive financée en partie par des subventions doit encore être réduit en fonction de son utilisation). Distinction entre véritable enseignement d'une activité sportive (p. ex. cours d'équitation) et ce qui ne vaut pas enseignement (p. ex. cours d'aérobic).

Délimitation entre manifestations sportives et manifestations apparentées à celles-ci mais qui n'en sont pas (p. ex. l'inscription à un tournoi de football de table est imposable, comme est imposable la participation demandée pour une manifestation avec des véhicules à moteur [p. ex. tours en voitures anciennes]).

Distinction à faire entre la location exclue du champ de l'impôt d'une installation sportive (p. ex. couloirs dans une piscine à l'usage exclusif du locataire, pistes de bowling) et cession du droit d'utiliser une installation sportive avec d'autres personnes (p. ex. entrées dans les patinoires). De même, la location de tables de billard qui est imposable, car les locaux dans lesquels celles-ci se trouvent ne valent pas installation sportive, alors que, par contre, le prix des inscriptions à des tournois de billard (= manifestation sportive) est exclu du champ de l'impôt.

Probleme der Buchführung (insbesondere bei Einzelanlässen [Feste] oder bei relativ kleinen Vereinen wird die Buchhaltung durch ehrenamtliche Kassier geführt, welche oft über keine speziellen MWST-Kenntnisse verfügen).

Schwierigkeiten betreffend die Eintragung jener ausländischen Sportler oder Mannschaften, die grundsätzlich im Inland steuerpflichtig wären (Art. 14 Ziff. 2 Bst. d MWSTG).

Insbesondere im Bereich des Sponsorings gibt es häufig Verrechnungen, welche oft nicht korrekt verbucht und nicht ausreichend belegt sind.

Abgrenzungsprobleme Spenden/Sponsoring.

## 1.3 Steuer auf den Leistungen (Konsum) und Taxe occulte

Die knapp 1'500 eingetragenen Betreiber von Sportanlagen, Sportvereine und Erbringer von sonstigen Sport-Dienstleistungen rechneten im Jahr 2003 rund 125 Mio. Franken Steuer auf dem Umsatz ab. Ein Teil der Leistungen wird jedoch an Steuerpflichtige erbracht, welche den Vorsteuerabzug vornehmen können. In der Bundeskasse bleiben deshalb nur noch rund 70 Mio. Franken Steuer.

Hinzu kommt noch die auf den von der Steuer ausgenommenen Leistungen lastende Taxe occulte. Diese wird auf rund 35 Mio. Franken geschätzt.

Insgesamt stammen also rund 105 Mio. Franken oder 0,6% der MWST-Gesamteinnahmen des Bundes aus dem Sportbereich.

## 2. Neu steuerbare Leistungen

### 2.1 Umschreibung der neu steuerbaren Leistungen

- L'enseignement du sport (cours, formation).
- La location, à l'usage exclusif du locataire, d'installations sportives telles que par exemple de courts de tennis, pistes de bowling, couloirs dans une piscine loués à un club de natation pour son entraînement (si la proposition du sous-groupe de travail Peter Spori No. 7 « Immobilien », p. 4 du rapport, serait accepté).

- Les cotisations des membres d'associations sportives.
- Les billets d'entrée aux manifestations sportives.
- Les finances d'inscription exigées des participants à des manifestations sportives et les prestations accessoires incluses.
- Les licences de sportifs.

## 2.2 Mögliche Schwierigkeiten bei einer Unterstellung der betroffenen Leistungen

Die Probleme betreffend die ehrenamtlichen Kassiere von Vereinen (Buchführung, mangelnde MWST-Kenntnisse) verstärken sich.

Insgesamt sollte sich jedoch die Abwicklung der MWST in der Sportbranche vereinfachen. Dies gilt nicht zuletzt für Betreiber von Sportanlagen, welche nicht mehr zwischen ausgenommenen Vermietungen und steuerbaren Eintritten unterscheiden müssen. Ob sie allerdings den Vorsteuerabzug ungekürzt vornehmen können, hängt auch noch davon ab, ob sie Subventionen für den Bau oder den Betrieb erhalten (haben).

## 2.3 Umfang der neu steuerbaren Leistungen

- Mitgliederbeiträge: rund 400 Mio. Franken
- Eintritte Sportveranstaltungen: rund 120 Mio. Franken
- Eintritte Sportanlagen, Einschreibgebühren, Startgelder, Lizenzen: rund 150 Mio. Franken
- Unterrichtsleistungen: rund 200 Mio. Franken
- Einsätze für Tombola, Lotto etc.: rund 20 Mio. Franken

Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für einen Teil dieser Leistungen bereits optiert werden kann und wird.

## 2.4 Mehreinnahmen bei einem Einheitssatz von 6,0 %

MWST-Einnahmen, die in der Bundeskasse verbleiben	Einnahmen bisher	Einnahmen nach Reform	Differenz
a. Bisher steuerbare Leistungen durch Steuerpflichtige	69.0	55.0	-14.0
b. Bisher ausgenommen, neu steuerbar <sup>1)</sup>	1.5	2.5	1.0
c. Bisher ausgenommen, neu steuerbar <sup>2)</sup>	23.0	42.0	19.0
d. Steuerbare Leistungen durch Neu-Steuerpflichtige <sup>3)</sup>	3.5	7.5	4.0
e. Steuerbare Umsätze durch Nicht-Steuerpflichtige <sup>4)</sup>	7.8	7.7	-0.1
<b>Total</b>	<b>104.8</b>	<b>114.7</b>	<b>9.9</b>

<sup>1)</sup> Durch bisherige Steuerpflichtige an nicht steuerpflichtige Unternehmen oder Vereine erbracht

<sup>2)</sup> Durch Steuerpflichtige und Nicht-Steuerpflichtige an Privatpersonen erbracht

<sup>3)</sup> Mehreinnahmen bei Neu-Steuerpflichtigen auf bisher grundsätzlich steuerbaren (v.a. gastgewerblichen) Leistungen

<sup>4)</sup> Mindereinnahmen *taxe occulte* auf bisher an sich steuerbaren Leistungen bei weiterhin Nicht-Steuerpflichtigen

Die Mehreinnahmen im Bereich des Sports dürften sich also auf rund 10 Millionen pro Jahr belaufen.

## 2.5 Einlageentsteuerung (Grundsatz, Umfang)

Der Zweck der Einlageentsteuerung besteht darin, Gegenstände und Dienstleistungen, welche mehrwertsteuerbelastet sind und für einen steuerbaren Zweck verwendet werden, durch Gewährung des Vorsteuerabzugs zu entlasten, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben waren. In der Regel handelt es sich bei den zu entsteuernden Aufwendungen um die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Aufwendungen. Bei den Dienstleistungen ist eine Aktivierung zwingend erforderlich, bei den Gegenständen nicht.

Der Wertverzehr wird dadurch berücksichtigt, dass bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen pro Jahr 20% des Einstandspreises abgeschrieben werden und bei unbeweglichen Gegenständen (ohne Wert des Bodens) 1/20.

Nach Berechnungen von Martin Daepf beläuft sich die Einlageentsteuerung in der NOGA-Branche 92 (Kultur, Sport und Unterhaltung) auf rund 70 Mio. Franken. Unter der Annahme, dass ca. 1/3 davon auf den Sport-Bereich entfallen, ist also mit einer Einlageentsteuerung in Höhe von **25 Mio. Franken** zu rechnen.

### 3. Neu steuerpflichtige Unternehmen

#### 3.1 Kategorien von Unternehmen, welche solche neu steuerbare Leistungen erbringen:

- Sportverbände
- Sportclubs und –vereine
- Organisatoren von Sportveranstaltungen
- Betreiber von Sportanlagen
- Anbieter von Sportunterricht

#### 3.2 Anzahl neu steuerpflichtiger Unternehmen (bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken)

Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich des Sports dürfte sich bei rund 3'500 bewegen.

### 4. Ökonomische Auswirkungen

#### 4.1 Auswirkungen auf den betroffenen Markt (anbieter- und nachfrageseitig)

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung des Sports etwas zu. Spürbar ist dies vor allem dort, wo die Leistung bisher ausgenommen oder mit Option zum reduzierten Satz steuerbar war und neu der Normalsatz gilt. Eine geringere Belastung ergibt sich dort, wo eine bisher zum Normalsatz steuerbare Leistung neu zum niedrigeren Einheitssatz versteuert werden muss.

Von Bedeutung sind die Auswirkungen bezüglich administrativen Aufwand. Insbesondere bei Einzelanlässen (Feste) oder bei relativ kleinen Clubs wird die Buchhaltung in der Regel von einem ehrenamtlichen Kassier geführt, der oftmals über keine (speziellen) MWST-Kenntnisse verfügt.

Vereinfacht wird demgegenüber die Handhabung der MWST für die Betreiber von Sportanlagen, denn sie müssen nicht mehr unterscheiden zwischen steuerbaren Eintritten und von der Steuer ausgenommener Vermietung. Wichtig ist in diesem Bereich jedoch auch noch die Handhabung der Subventionen für Bau und Betrieb. Die Abrechnung vereinfacht sich massgeblich, wenn die Subventionen keine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen.

Für die Nachfrager sind die Effekte klein. Privatpersonen tätigen nur geringe Ausgaben im Bereich Sport. Vereine, die neu nur noch steuerbare Leistungen erbringen, können zudem einen Nutzen daraus ziehen, dass die Vermietung der Sportanlage steuerbar wird, denn sie sind zum Vorsteuerabzug berechtigt.

#### 4.2 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Die Auswirkungen der vollständigen Unterstellung der im Bereich Sport erbrachten Leistungen hat für die Haushalte keine spürbaren Effekte. Die direkte Mehrbelastung der Haushalte beläuft sich nur gerade auf rund 6 Franken pro Jahr.

#### 4.3 Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht sind keine spürbaren Effekte zu erwarten. Es kann jedoch gesagt werden, dass die Wettbewerbsneutralität im Gastgewerbe verbessert wird, denn viele Vereine mit gastgewerblichen Umsätzen werden neu steuerpflichtig.

#### 4.4 Auswirkungen auf die öffentliche Hand (fakultativ)

Der Bund kann mit MWST-Mehreinnahmen von rund 10 Millionen Franken rechnen. Ansonsten sind jedoch keine messbaren Auswirkungen zu erwarten. Es ist auch nicht davon auszugehen, dass die öffentlichen Körperschaften wegen dieser Unterstellung vermehrt Subventionen an Sportvereine oder Betreiber von Sportanlagen entrichten müssen.

16.03.2006 / PEL / SBE