



ONLINEKOMMENTAR
DER FREI ZUGÄNLICHE
RECHTSKOMMENTAR

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 130 BV

Eine Kommentierung von Claude Grosjean
Herausgegeben von Stefan Schlegel / Odile Ammann

Stand der Bearbeitung: 15.10.2025

PDF erstellt am: 06.10.2026

DOI: 10.17176/20251015-194147-0

ZITIERVORSCHLAG

Claude Grosjean, Kommentierung zu Art. 130 BV, in: Stefan Schlegel/Odile Ammann (Hrsg.),
Onlinekommentar zur Bundesverfassung

Kurzzitat: OK-Grosjean, Art. 130 BV N. XXX.

Art. 130 Mehrwertsteuer

¹ Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer mit einem Normalsatz von höchstens 6,5 Prozent und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent erheben.

² Das Gesetz kann für die Besteuerung der Beherbergungsleistungen einen Satz zwischen dem reduzierten Satz und dem Normalsatz festlegen.

³ Ist wegen der Entwicklung des Altersaufbaus die Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung nicht mehr gewährleistet, so kann in der Form eines Bundesgesetzes der Normalsatz um höchstens 1 Prozentpunkt und der reduzierte Satz um höchstens 0,3 Prozentpunkte erhöht werden.

^{3bis} Zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur werden die Sätze um 0,1 Prozentpunkte erhöht.

^{3ter} Zur Sicherung der Finanzierung der Alters- und Hinterlassenenversicherung erhöht der Bundesrat den Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte, den reduzierten Satz und den Sondersatz für Beherbergungsleistungen um je 0,1 Prozentpunkte, sofern der Grundsatz der Vereinheitlichung des Referenzalters von Frauen und Männern in der Alters- und Hinterlassenenversicherung gesetzlich verankert wird.

^{3quater} Der Ertrag aus der Erhöhung nach Absatz 3^{ter} wird vollumfänglich dem Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung zugewiesen.

⁴ 5 Prozent des nicht zweckgebundenen Ertrags werden für die Prämienverbilligung in der Krankenversicherung zu Gunsten unterer Einkommensschichten verwendet, sofern nicht durch Gesetz eine andere Verwendung zur Entlastung unterer Einkommensschichten festgelegt wird.

2. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Art. 196 Übergangsbestimmungen gemäss Bundesbeschluss vom 18. Dezember 1998 über eine neue Bundesverfassung

14. Übergangsbestimmung zu Art. 130 (Mehrwertsteuer)

¹ Die Befugnis zur Erhebung der Mehrwertsteuer ist bis Ende 2035 befristet.

² Zur Sicherung der Finanzierung der Invalidenversicherung hebt der Bundesrat die Mehrwertsteuersätze vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 wie folgt an: ...

³ Der Ertrag aus der Anhebung nach Absatz 2 wird vollumfänglich dem Ausgleichsfonds der Invalidenversicherung zugewiesen.

⁴ Zur Sicherung der Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur hebt der Bundesrat die Steuersätze nach Artikel 25 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 ab 1. Januar 2018 um 0,1 Prozentpunkt an, im Fall einer Verlängerung der Frist gemäss Absatz 1 bis längstens 31. Dezember 2030.

⁵ Der Ertrag aus der Anhebung nach Absatz 4 wird vollumfänglich dem Fonds nach Artikel 87a zugewiesen.

GLIEDERUNG

I. Einleitung	4
II. Entstehungsgeschichte	4
III. Kontext	7
IV. Kommentar i.e.S.	9
A. Art. 130 Abs. 1 BV	9
1. Erhebungskompetenz.....	9
a. Inlandsteuer: nachträglich derogatorische, umfassende Kompetenz	9
b. Verbot gleichartiger kantonaler Steuern	9
c. Einfuhrsteuer: ausschliessliche Kompetenz?	11
d. Befristung der Erhebungskompetenz	11
2. Steuerhoheit und räumlicher Anwendungsbereich	11
3. Inlandsteuer.....	13
a. Belastungs- und Erhebungskonzeption.....	13
b. Steuersubjekt der Inlandsteuer.....	14
c. Steuerobjekt der Inlandsteuer	15
i. Die Leistung	15
ii. Entgeltlichkeit.....	16
iii. Entgelts- und Leistungserwartung statt wirtschaftlicher Verknüpfung.....	16
iv. Eigenverbrauch.....	18
v. Bezugsteuer	19
d. Bemessungsgrundlage	19
e. Veranlagung	19
4. Einfuhrsteuer	20
5. Steuersätze.....	21
a. Normalsatz.....	21
b. Reduzierter Satz	21
6. Steuerausnahmen	23
7. Verfolgung ausserfiskalischer Ziele	23
8. Hoheitliche Tätigkeiten	24
B. Art. 130 Abs. 2 BV	25
1. Beherbergungsleistungen	26
2. Sondersatz	26
C. Art. 130 Abs. 3 BV: Zweckbindung zur Finanzierung der AHV	27
D. Art. 130 Abs. 3bis BV: Zweckbindung zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur und Übergangsbestimmung Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 und 5 BV	27
E. Art. 130 Abs. 3ter BV: Zweckbindung zur Zusatzfinanzierung der AHV	28
F. Art. 130 Abs. 3quater BV: Zuweisung zum AHV-Ausgleichsfonds.....	28
G. Art. 130 Abs. 4 BV: Zweckbindung für die Prämienverbilligung in der Krankenversicherung.....	28
H. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV	29
Weitere empfohlene Lektüre	30
Literaturverzeichnis.....	31
Materialienverzeichnis	33

I. EINLEITUNG

- 1 Die Mehrwertsteuer ist neben der direkten Bundesteuer die **wichtigste Einnahmequelle** des Bundes. 2024 stammten rund 27 Mrd. Franken oder ungefähr 30 Prozent der Bundeseinnahme aus der Mehrwertsteuer. Aufgrund der breiten Bemessungsgrundlage führt sie bei einer verhältnismässig tiefen Steuerbelastung zu einem erheblichen Steueraufkommen. So bringt beispielsweise eine Erhöhung des Normalsatzes um 0,1 Prozentpunkte bereits jährliche Mehreinnahmen von über 300 Millionen Franken. Da Steuererhöhungen bei der Mehrwertsteuer weniger spürbar sind als bei anderen Steuern und deshalb tendenziell politisch auf weniger Widerstand stossen, ist sie eine **beliebte Finanzierungsquelle**. So dient sie z.B. teilzweckgebunden zur Finanzierung der Sozialversicherungen und des Bahninfrastrukturfonds und ist immer auch wieder im Gespräch zur Finanzierung weiterer Aufgaben wie Rüstung, Medien etc. Auch führt eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zu weniger Ausweichreaktionen als bei anderen Steuern, da die Mehrwertsteuer im Land des Konsums, dem sogenannten Bestimmungsland, und nicht im Land der Produktion, dem sogenannten Ursprungsland, erhoben wird und sich Konsum – abgesehen vom Einkaufstourismus – im Vergleich zu Produktion kaum verlagern lässt. Vor dem Hintergrund, dass sich Konsum kaum verlagern lässt, sind auch die Bestrebungen der OECD bei den direkten Steuern zu sehen, die Gewinne sehr umsatzstarker und hoch rentabler multinationaler Unternehmen in den Marktstaaten, wo sie erwirtschaftet werden – statt wie bisher in den Sitzstaaten – zu besteuern, obwohl dieses Prinzip der Gewinnsteuer fremd ist.¹

II. ENTSTEHUNGSGESCHICHTE

- 2 Die Vorläuferin der heutigen Mehrwertsteuer, die **Warenumsatzsteuer**, hatte der Bundesrat zusammen mit anderen Bundessteuern gestützt auf die **ausserordentlichen Vollmachten** vom 30. August 1939² «zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes»³ vorerst befristet bis Ende 1945 eingeführt. Ein erstes Mal erhoben wurde sie für das 4. Quartal 1941 auf Grundlage des Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941⁴ über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss/WUB). Bereits am 20. November 1942 beschloss der Bundesrat unter anderem, die Warenumsatzsteuer zu erhöhen und sie bis Ende 1949 zu verlängern.⁵ Am 21. Dezember 1949 musste sie die Bundesversammlung um weitere zwei Jahre verlängern, da sie sich nicht rechtzeitig über eine Neuordnung des Finanzhaushaltes einigen konnte.⁶ Am 4. Juni 1950 lehnen Volk und Stände in der Folge eine Neuordnung des Finanzhaushaltes inklusive Warenumsatzsteuer auf Verfassungsstufe ab. Darauf schlug der Bundesrat eine auf vier Jahre beschränkte Übergangsordnung⁷ vor, die materiell weitgehend dem bisherigen Recht entsprach und schliesslich am 3. Dezember 1950 bei Volk und Ständen auf Zustimmung stiess. Somit wurde ab **1951** die Warenumsatzsteuer erstmals in der **Bundesverfassung** geregelt, wenn auch wegen ihrer Befristung bloss in den **Übergangsbestimmungen**. Erst ab **1959** fand die Warenumsatzsteuer mit Art. 41ter in den **Hauptteil der Verfassung** Eingang,⁸ nachdem Volk und Stände 1953 einen Neuentwurf

1. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions.html>.

2. AS 1939 769.

3. BBl 1940 432.

4. AS 1941 793.

5. AS 1942 1102.

6. AS 1949 1801.

7. AS 1950 1463.

8. AS 1958 362.

für die Finanzordnung erneut abgelehnt hatten.⁹ Die **Befristung der Erhebungskompetenz** wurde hingegen bis heute beibehalten (vgl. N. 28 und N. 86 ff.).

- 3 Die **Warenumsatzsteuer** wurde, wie es der Name sagt, lediglich **auf Lieferungen, nicht aber auf Dienstleistungen** erhoben. Steuerpflichtig waren grundsätzlich Grossistinnen und Grossisten für ihre Lieferung an den Detailhandel (Detail-Lieferung). Als Detail-Lieferung galt jede Lieferung, die nicht zwischen Grossisten erfolgte.¹⁰ Als Lieferung besteuert wurden auch bloss Arbeiten an einem Gegenstand. Da Dienstleistungen nicht besteuert wurden, hätte andernfalls der Anreiz bestanden, die Ware erst nach dem steuerbaren Verkauf zu verarbeiten, um die Steuerlast zu senken.¹¹ Im Unterschied zum heutigen Mehrwertsteuerrecht galten hingegen die **Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung** aus praktischen Gründen nicht als Lieferungen. Die steuerbare Engros-Vermietung zwecks Untervermietung hätte kaum von der nicht steuerbaren Detail-Vermietung ohne Untermiete abgegrenzt werden können; jedoch unterlag insbesondere bei Miet-Kauf-Verträgen das Mietentgelt in bestimmten Fällen der Eigenverbrauchsbesteuerung, um Steuerumgehungen entgegenzuwirken.¹²
- 4 In den Jahren 1977, 1979 und 1991 wollten Bundesrat und Parlament die Warenumsatzsteuer durch eine Mehrwertsteuer ablösen, was jedoch bei Volk und Ständen keine Mehrheit fand und stets bloss zu einer Verlängerung der Befugnis zur Erhebung der Warenumsatzsteuer führte.¹³ Wegen des Scheiterns der Mehrwertsteuer in der Abstimmung 1991 und weil die Kompetenz zur Erhebung der Warenumsatzsteuer bereits Ende 1994 auslief, wollte der Bundesrat in seiner Botschaft vom 18. Dezember 1991¹⁴ bloss eine Befugnis für die Erhebung einer **Umsatzsteuer** mit einem Höchstsatz von 6,2 Prozent in die Verfassung schreiben. Das Parlament hätte gestützt darauf entweder die **Mehrwertsteuer einführen** oder die **Warenumsatzsteuer verlängern** können. Bis zum Inkrafttreten des entsprechenden Gesetzes hätte gestützt auf eine Übergangsbestimmung die Warenumsatzsteuer weiter gegolten.¹⁵
- 5 Das Parlament hingegen wollte die **Mehrwertsteuer direkt einführen**. Ausschlaggebend dafür war, dass es die finanzielle Situation des Bundes nicht zuliess, die auf den Investitionsgütern und Betriebsmitteln als Schattensteuer oder sogenannte Taxe occulte lastende Warenumsatzsteuer aufzuheben, um die Produktionskosten zu senken und damit die Wettbewerbsnachteile gegenüber dem Ausland zu beseitigen. Mit der Mehrwertsteuer hingegen konnten die durch den Wegfall der Taxe occulte entstehenden Mindereinnahmen durch die **Besteuerung der Dienstleistungen** kompensiert werden. Eine Mehrheit der politischen Parteien sowie die Spitzenverbände waren mit der direkten Einführung der Mehrwertsteuer einverstanden, der Gewerkschaftsbund allerdings erst, nachdem eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes zugunsten der AHV und IV und die Verwendung von 5 Prozent der Erträge für **Entlastungen unterer Einkommensschichten** vorgesehen wurden.¹⁶ Volk und Stände folgten und stimmten am 28. November 1993 der **Verfassungsgrundlage** für die Einführung der **Mehrwertsteuer** zu.¹⁷
- 6 Die Zeit zwischen der Ablehnung der Mehrwertsteuer im Jahr 1991 und dem Auslaufen der Erhebungskompetenz für die Warenumsatzsteuer Ende 1994 war zu knapp, um ein ordentliches

9. Zum Ganzen: Wellauer, S. 53 ff.

10. Zum Ganzen: Metzger WUST, Rz. 27–61.

11. Vgl. Metzger WUST, Rz. 293.

12. Vgl. Wellauer, Rz. 202 ff.

13. Imstepf 2011, S. 70 ff.

14. Botschaft Ersatz Finanzordnung, S. 799 ff.

15. Zum Ganzen: Imstepf 2011, S. 92.

16. Zum Ganzen: Imstepf 2011, S. 93 ff.

17. BBl 1994 I 460.

Gesetzgebungsverfahren durchführen zu können. Deshalb sah die Verfassungsgrundlage für die Einführung der Mehrwertsteuer eine **Übergangsbestimmung** vor, die die Grundzüge der Mehrwertsteuer in der Bundesverfassung selbst regelte und die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten sollte.¹⁸ Die Übergangsbestimmung ermächtigte den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen direkt gestützt auf die Verfassung zu erlassen, was dieser mit der **gesetzesvertretenden Verordnung** vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV)¹⁹ tat. Diese Verordnung trat gleichzeitig mit den Verfassungsbestimmungen Anfang **1995** in Kraft.

- 7 Die Mehrwertsteuer war neben weiteren Steuern in **Art. 41ter aBV** und in **Art. 8–8ter ÜB aBV** geregelt. Erst mit der **neuen Bundesverfassung** wurde der Mehrwertsteuer ab Anfang **2000** mit **Art. 130 BV** ein eigener Artikel zugestanden. Der Regelungsgehalt entsprach Art. 41ter aBV, soweit dieser die Mehrwertsteuer betraf.²⁰ Einzig die Steuersatzerhöhung für die AHV und IV sollte neu in der Form eines Bundesgesetzes statt eines dem Referendum unterliegenden Bundesbeschlusses erfolgen, da mit der neuen Bundesverfassung rechtsetzende Erlasse nicht mehr in die Form von Bundesbeschlüssen gekleidet werden können.²¹ Die bisher in Art. 8–8ter ÜB aBV enthaltenen Übergangsbestimmungen wurden in **Art. 196 Ziff. 14 BV** überführt und blieben abgesehen von einigen sprachlichen und strukturellen Anpassungen inhaltlich unverändert.²²
- 8 Mit der **Botschaft zur neuen Finanzordnung** vom 9. Dezember 2002 wollte der **Bundesrat** dem Bund in Art. 130 Abs. 1 BV ausdrücklich die Kompetenz erteilen, neben dem bisherigen Normalsatz von maximal 6,5 Prozent auch **einen reduzierten Satz** von mindestens 2,0 Prozent zu erheben (vgl. N. 62 ff.): «Dies bedeutet, dass nur *ein* reduzierter Satz möglich ist, was stark der Vereinfachung der MWST dient».²³ Der Bundesrat wollte weiter den am 1. Oktober 1996 befristet eingeführten **Sondersatz** für Beherbergungsleistungen (vgl. N. 73 ff.) nicht «sofort», sondern erst nach einer Übergangsfrist Ende 2006 **aufheben** und deshalb, wenngleich in Anlehnung an Art. 36 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG)²⁴ neu formuliert, in den Übergangsbestimmungen belassen; auch wollte er auf die **Befristung der Erhebungskompetenz** der Mehrwertsteuer ganz **verzichten**.²⁵
- 9 Das **Parlament** hingegen wollte einerseits die Verfassungsgrundlage für einen **Sondersatz** für Beherbergungsleistungen **nicht auslaufen lassen** und andererseits an der **befristeten Erhebungskompetenz** der Mehrwertsteuer insgesamt **festhalten**.²⁶ Da der Sondersatz in der Verfassung nun nicht mehr befristet war, wurde er als Art. 130 Abs. 2 BV in den Hauptteil der Verfassung überführt; ebenfalls in den Hauptteil der Verfassung überführt wurde die Zweckbindung für die Krankenkassenprämienverbilligung von 5 Prozent des nicht anderweitig zweckgebundenen Steuerertrags.²⁷ Neu konnte per Gesetz von dieser Zweckbindung abgewichen werden. Auch die **Befristung des Sondersatzes** wurde neu **im Gesetz** geregelt. Die neue Finanzordnung trat Anfang 2007 in Kraft. Der Sondersatz wurde seit seiner Einführung 1996 insgesamt **sechsmal verlängert**, letztmals für 10 Jahre bis Ende 2027. In der Sondersession 2025 hat das Parlament eine Motion an den Bundesrat überwiesen, welche die Fortführung des Sondersatzes über das Jahr 2027 hinaus fordert.²⁸

18. AS 1994 257 ff.

19. AS 1994 1464.

20. Vgl. Botschaft neue Bundesverfassung, S. 350.

21. AB S 1998 S. 503.

22. AS 1999 2605 ff.

23. Botschaft Finanzordnung 2002, S. 1558 (Hervorhebung durch den Verfasser).

24. AS 2000 1300.

25. Botschaft Finanzordnung 2002, S. 1560 f.

26. Vgl. Votum Kommissionsprecher WAK-S, AB 2003 S 677.

27. AS 2006 1057.

28. Motion SR Friedli (24.3635).

- 10 Von Anfang 2011 bis Ende 2017 wurden für die **befristete Zusatzfinanzierung der IV** der Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte, der reduzierte Satz um 0,1 Prozentpunkte und der Sondersatz um 0,2 Prozentpunkte angehoben.²⁹ Im Rahmen der **Zusatzfinanzierung der AHV und der Reform der Altersvorsorge 2020**³⁰ sollten die Steuersatzerhöhungen zugunsten der AHV und der Finanzierung der Bahninfrastruktur verlängert werden. Da diese Vorlage jedoch am 24. September 2017 an der Urne scheiterte, kam es per Anfang 2018 erstmals seit der Einführung der Mehrwertsteuer zu einer **Steuersatzsenkung** (vgl. N. 78).
- 11 Per Anfang 2016 wurde durch die Annahme des direkten Gegenentwurfs des Bundesrats zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» Art. 130 Abs. 3bis BV eingefügt.³¹ Die bisher bloss befristete Anhebung der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkte zur **Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur** wurde in eine unbefristete umgewandelt, weshalb sie von den Übergangsbestimmungen in den Hauptteil der Verfassung verschoben wurde.³² Gleichzeitig wurde zusätzlich eine bis Ende 2030 befristete Anhebung der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkte zur Sicherung der Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur in Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 BV aufgenommen (vgl. auch N. 80).³³
- 12 Am 4. März 2018 wurde die neue Finanzordnung von Volk und Ständen gutgeheissen und die Kompetenz zur Erhebung der Mehrwertsteuer **bis 2035 verlängert**.³⁴ Am 25. September 2022 stimmten Volk und Stände dem Bundesbeschluss über die **Zusatzfinanzierung der AHV** durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zu. Gestützt auf den neuen Abs. 3ter hob der Bundesrat per Anfang 2024 den Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte und den reduzierten Satz sowie den Sondersatz für Beherbergungsleistungen um je 0,1 Prozentpunkte an. Gemäss dem neuen Abs. 3quater wird der Ertrag aus der Erhöhung vollumfänglich dem Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung zugewiesen (vgl. auch N. 81). Seit Anfang 2024 gelten somit ein **Normalsatz von 8,1 Prozent**, ein **reduzierter Steuersatz von 2,6 Prozent** und ein **Sondersatz** für Beherbergungsleistungen von **3,8 Prozent**.
- 13 Zur Finanzierung der **13. AHV-Rente** schlägt der Bundesrat in seiner Botschaft vom 16. Oktober 2024 eine Erhöhung der Mehrwertsteuer um 0,7 Prozentpunkte ab Anfang 2026 vor.³⁵

III. KONTEXT

- 14 Art. 130 BV steht unter dem 3. Titel «Bund, Kantone und Gemeinden» im 3. Kapitel «Finanzordnung». Wie der Bundesrat in seiner Botschaft zur Reform der Bundesverfassung schrieb, wurden «sämtliche einnahmen- und ausgabenrelevanten Bestimmungen in einem Kapitel zusammengefasst, die Steuern nach Massgabe ihrer Bedeutung gegliedert und überholte Bestimmungen gestrichen. Entsprechend sind die beiden bedeutendsten Bundessteuern, die direkte Bundessteuer und die Mehrwertsteuer, je in einem speziellen Artikel geregelt. [...]. Nicht oder nur teilweise in diesem Kapitel aufgenommen sind Einnahmen des Bundes, die für eine Spezialfinanzierung erhoben werden».³⁶ Diese Ausführungen zeigen, dass die Bestimmungen zur Finanzordnung im 3. Kapitel zwar Teil der Finanzverfassung sind, sich die **Finanzordnung jedoch nicht mit der Finanzverfassung gleichsetzen** lässt.³⁷

29. AS 2010 3821.

30. BBl 2017 2381.

31. AS 2015 646.

32. Botschaft FABI, S. 1617.

33. AS 2015 646.

34. AS 2019 769.

35. BBl 2024 2747, CV 24.073.

36. Botschaft neue Bundesverfassung, S. 343.

37. Vgl. Lienhard/Mächler/Zielniewicz, S. 11 m.w.H.

- 15 Nach Art. 127 Abs. 2 BV ist der Grundsatz der **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** nur zu beachten, «soweit es die Art der Steuer zulässt». Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit **gemessen am Einkommen** besagt, dass ausschliesslich das Existenzminimum übersteigende Mittel besteuert werden dürfen. Das lässt sich innerhalb herkömmlicher Mehrwertsteuersysteme nicht verwirklichen, da auch Personen, die am oder unter dem Existenzminimum leben, auf ihren Konsumausgaben die Mehrwertsteuer bezahlen. Weil bei tiefen Einkommen der Anteil der Mehrwertsteuer an den Gesamtausgaben prozentual grösser ist als bei höheren Einkommen, wirkt die Mehrwertsteuer gemessen am Einkommen **regressiv**.³⁸ Dies ist hingegen insofern zu relativieren, als dass bei tiefen Einkommen ein Grossteil der Ausgaben wegen der Mehrwertsteuerausnahmen für Wohnungsmieten und Versicherungsleistungen inkl. Krankenversicherungen kaum mit Mehrwertsteuer belastet sind.
- 16 Der regressiven Wirkung der Mehrwertsteuer sollte einerseits durch die **progressive** Wirkung der **Einkommenssteuer** und andererseits durch gezielte **Transferleistungen** begegnet werden, wie dies beispielsweise mit der Teilzweckbindung der Einnahmen für Krankenkassenprämienverbilligungen geschieht (vgl. auch N. 83). Als Alternative zu den Transferleistungen schlägt eine Studie des Internationalen Währungsfonds³⁹ vor, mit automatisierten Echtzeit-Rückerstattungen an Personen mit tieferen Einkommen die Mehrwertsteuer sowie weitere transaktionsbasierte Steuern progressiv auszugestalten, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip gemessen am Einkommen besser entsprechen würde.
- 17 Mehrwertsteuerausnahmen und reduzierte Steuersätze sind wenig geeignet, um der regressiven Wirkung der Mehrwertsteuer zu begegnen (vgl. auch N. 68). Von diesen **Steuervergünstigungen profitieren** gemessen am Einkommen wirtschaftlich **wohlhabende Haushalte** wegen den höheren Konsumausgaben in absoluten Beträgen **überproportional**.⁴⁰ Dadurch verzichtet der Staat auf Einnahmen und schmälert damit auch seine Möglichkeiten für Transferleistungen. Innerhalb der Mehrwertsteuer sollte deshalb bloss der Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung verwirklicht, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemessen am Einkommen hingegen im Zusammenspiel mit anderen Steuern und Transferzahlungen Nachachtung verschafft werden. Aus dieser Perspektive sollten die **Mehrwertsteuerausnahmen** und **reduzierten Steuersätze** möglichst weitgehend **abgeschafft** und die dadurch entstehenden Zusatzbelastungen bei Personen mit tiefen Einkommen durch Transferleistungen ausgeglichen werden, wie das im Wesentlichen die Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 vorgesehen hatte.⁴¹
- 18 Die Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemessen am Einkommen stellen sich nicht, wenn die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am Konsum gemessen wird. Als Mass für die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** gelten diesfalls die **Konsumausgaben**. Wer mehr konsumieren kann, ist gemessen am Konsum wirtschaftlich leistungsfähiger und zahlt folglich mehr Mehrwertsteuer. Da die Mehrwertsteuerbelastung proportional zu den mehrwertsteuerbelasteten Konsumausgaben linear steigt, wirkt die Mehrwertsteuer folglich nicht regressiv, wie das bei einem Vergleich mit dem Einkommen der Fall ist.⁴² Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit am Konsum messen zu wollen, scheint ein **wenig überzeugendes Konzept**. Da in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemessen am Einkommen die Herkunft der Mittel für den Konsum unbeachtlich

38. OECD 2014, S. 68 f.

39. Swistak/Feria 2024, S. 21.

40. Vgl. Cnossen 1998, S. 409 f.

41. BBl 2008 6885.

42. Thomas 2020, S. 37 f.

sein soll, werden schlicht die Konsumaufwendungen mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichgesetzt, ohne die Leistungsfähigkeit aber weitergehend zu erklären. Die beschränkte Aussagekraft dieses Konzepts zeigt sich insbesondere dann, wenn die Konsumausgaben mittels Schulden finanziert werden. Auch diesfalls wäre die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gemessen an den Konsumausgaben gegeben, obwohl bei schuldenfinanziertem Konsum kaum von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit der Konsumierenden ausgegangen werden kann. Insgesamt lässt sich der Eindruck nicht vermeiden, dass mit dem Konzept der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemessen am Konsum gezeigt werden soll, dass auch die Mehrwertsteuer gestützt auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben wird. Für die Schweiz ist dies – wie oben ausgeführt – bei einer umfassenden Betrachtung des Steuersystems und der Transferleistungen weder finanzwissenschaftlich geboten noch aus einer verfassungsrechtlichen Sicht nötig, da Art. 127 Abs. 2 BV die Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** gerade **nicht auf alle Steuern angewendet** sehen will.

IV. KOMMENTAR I.E.S.

A. Art. 130 Abs. 1 BV

- 19 Art. 130 Abs. 1 BV spricht von einer Mehrwertsteuer, obwohl es sich eigentlich um **drei verschiedene Steuern** handelt: die Steuer auf entgeltlichen Leistungen, die Steuer auf dem Eigenverbrauch und die Steuer auf Einfuhren. In Abgrenzung zur **Einfuhrsteuer** wird die Steuer auf den entgeltlichen Leistungen im Folgenden als **Inlandsteuer** bezeichnet, selbst wenn es sich um grenzüberschreitende entgeltliche Dienstleistungen handelt. Obwohl der **Eigenverbrauch** in der Verfassung als Steuerobjekt genannt wird, ist er seit der Totalrevision des MWSTG im Jahr 2009 lediglich noch als eine Form der Vorsteuerkorrektur ausgestaltet, weshalb er unter der Inlandsteuer behandelt wird (vgl. N. 52). Bei der **Bezugsteuer** handelt es sich nach der hier vertretenen Auffassung nicht um ein eigenes Steuerobjekt, sondern lediglich um eine **Erhebungsform der Inlandsteuer**, weshalb auch sie bei der Inlandsteuer abgehandelt wird (vgl. N. 53).

1. Erhebungskompetenz

a. Inlandsteuer: nachträglich derogatorische, umfassende Kompetenz

- 20 Nach Art. 130 Abs. 1 BV darf der Bund eine Mehrwertsteuer erheben, ist dazu aber nicht verpflichtet, wie sich aus der «Kann»-Formulierung ergibt. Würde der Bund darauf verzichten, fiel die Erhebungskompetenz nach Art. 3 BV an die Kantone zurück. Sobald der Bund jedoch eine Mehrwertsteuer erhebt, dürfen die Kantone gemäss Art. 134 BV keine gleichartige Steuer mehr erheben. Daraus folgt einerseits, dass die Erhebungskompetenz der Kantone erst verdrängt wird, wenn der Bund von seiner Erhebungskompetenz Gebrauch macht, weshalb sie **nachträglich derogatorisch** wirkt und andererseits, dass die Erhebungskompetenz vollständig auf den Bund übergeht und es sich deshalb um eine **umfassende Kompetenz** handelt.⁴³

b. Verbot gleichartiger kantonaler Steuern

- 21 Mit der Ausweitung des Steuerobjekts auf Dienstleistungen im Rahmen der Einführung der Mehrwertsteuer 1995 stellte sich die Frage, ob auch bereits bestehende kantonale und kommunale Steuern auf Dienstleistungen wie Billett- und Handänderungssteuern in den Anwendungsbereich des

43. Zum Ganzen: SGK BV- Imstepf/Beusch, Art. 130 Rz. 22f.; BSK BV-Behnisch, (1. Aufl.), Art. 130 Rz. 14 f.; OFK BV-Biaggini, Art. 130 BV, Rz. 5; CR Cst.-Glauser Rz. 53.

Verbots gleichartiger kantonaler und kommunaler Steuern (Art. 41ter Abs. 2 aBV, heute Art. 134 BV) fallen würden. In der Vernehmlassung zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993 wurde denn auch insbesondere aus der Filmbranche die Frage gestellt, ob die Erhebung kantonaler und kommunaler **Billettsteuern** noch **verfassungsmässig** sei.⁴⁴

- 22 Das **EFD** führt in seinem Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer dazu aus, «dass gleichartige kantonale und kommunale Steuern nicht erhoben werden dürfen auf Umsätzen, die der Mehrwertsteuer unterliegen oder als von der Mehrwertsteuer befreit erklärt werden, d.h. im Sinne von Art. 15 echt steuerbefreit sind. Hingegen dürfen Billettsteuern, Glückspielsteuern und dgl. auf Umsätzen (wie z.B. kulturelle Dienstleistungen) erhoben werden, die gemäss Art. 13 und 14 von der Steuer ausgenommen sind».⁴⁵ Entsprechend wurde die Steuerausnahme für Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen damit erklärt, «dass solche Spiele und Spielgeräte anderweitig fiskalisch belastet werden (insbesondere unterliegen sie einer grossen kantonalen Abschöpfung)».⁴⁶ Diese Argumentation wurde in der **Lehre** kritisiert, da auch von der Steuer ausgenommene Leistungen im Anwendungsbereich der MWST liegen, was sich insbesondere darin zeige, dass ausgenommene Leistungen freiwillig versteuert werden können oder aber die damit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden dürfen. Folglich gebe es keinen Platz für eine gleichartige kantonale oder kommunale Besteuerung.⁴⁷ Die Argumentation des EFD sollte hingegen vor allem vor dem Hintergrund gesehen werden, die **kantonale Souveränität** zu wahren und **Widerstand** von Seiten der Kantone bei der Einführung der Mehrwertsteuer zu **vermeiden**.
- 23 Auch das **Bundesgericht** hat in seinem Urteil zur Genfer Armensteuer die Argumentation des EFD als eine zu wörtliche Auslegung des Begriffes der Steuerausnahme verworfen und hingegen seinerseits argumentiert, dass die Genfer Armensteuer **weder mit den besonderen Verbrauchsteuern** auf Waren (Art. 41ter Abs. 2 i.V.m. Art. 41ter Abs. 1 lit. b aBV), **noch mit einer allgemeinen Verbrauchssteuer** wie der Mehrwertsteuer (Art. 41ter Abs. 2 i.V.m. Art. 41ter Abs. 1 lit. a aBV) **gleichartig** sei.⁴⁸ Dabei hat es ausdrücklich offengelassen, ob auch andere besondere Verbrauchssteuern der Kantone als nicht gleichartig zu beurteilen wären. Auch dieses Urteil wurde in Teilen der **Lehre** kritisiert.⁴⁹ Werde der Endverbrauch belastet und nicht das Unternehmen, so seien beide Steuern gleichartig. Abzustellen sei also auf die vom Gesetz beabsichtigte Belastungswirkung, das Belastungsziel.
- 24 Auch das **Belastungsziel** als zentrales Kriterium für die Gleichartigkeit scheint **wenig überzeugend**. Wird auf das vom Gesetz beabsichtigte Belastungsziel abgestellt, steht es Kantonen und Gemeinden offen, die Steuer juristisch so auszugestalten, dass nicht der Endkonsum, sondern die steuerpflichtige Person selbst – beispielsweise das Unternehmen – belastet werden soll. Auch das Abstellen auf die tatsächliche Belastungswirkung (**Steuerinzidenz**) stellt kein taugliches Kriterium dar. So belasten sämtliche Verbrauchssteuern unabhängig davon, wo sie in der Wertschöpfungskette erhoben werden und wen sie belasten sollen, den Verbrauch der besteuerten Güter.
- 25 Um Mehrfachbelastungen zu vermeiden, sollten deshalb Steuern, die an den Umsatz oder an einer anderen vergleichbaren variablen Grösse wie Volumen oder Gewicht anknüpfen, grundsätzlich **als gleichartige Steuern gelten**, unabhängig ihres Belastungsziels oder ihrer tatsächlichen Belastungswirkung. Nach wie vor nicht umfasst wären **Lenkungsabgaben**. Abgesehen davon, dass

44. Bericht VL-Verfahren aMWSTV, S. 1.

45. MWSTV-Kommentar EFD, S. 530 f.

46. MWSTV-Kommentar EFD, S. 547.

47. Zum Ganzen vgl. Riedo, S. 124 f.

48. BGE 122 I 213 ff.

49. Vgl. Vallender, Armensteuer, S. 1 ff.; Riedo, S. 125 ff.; Komm. MWSTG-Raas, Art. 2 Rz. 16 m.w.H.

mit Lenkungsabgaben keine Fiskalzwecke verfolgt werden und sie deshalb nicht als Steuern im eigentlichen Sinne gelten, stellen Lenkungsabgaben keine endgültige Belastung dar, sondern können sogar zu einer Entlastung führen, wenn die Lenkungswirkung greift. Voraussetzung ist allerdings, dass die Lenkungsabgaben an die Bevölkerung **rückerstattet** werden.⁵⁰

- 26 Was für die aMWSTV erst im Kommentar des EFD und noch mit anderer Begründung (vgl. N. 22) ausgeführt wurde, wurde in Art. 2 aMWSTG als **Fiktion** aufgenommen: Billettsteuern und Handänderungssteuern gelten nicht als gleichartig. Durch dieses Verdikt des Gesetzgebers wurde für die Praxis bezüglich dieser beiden ausdrücklich genannten Steuern Rechtssicherheit geschaffen, da wegen dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV eine gerichtliche Überprüfung dieser Bestimmung keine Wirkung hätte.⁵¹ In Art. 2 MWSTG wurde schliesslich auf die Wiederholung des Regelungsgehalts von Art. 134 BV verzichtet und bloss noch auf die **Nichtgleichartigkeit** der beiden Steuern verwiesen. In den Erläuterungen wurde das mit Rechtssicherheit und der Fortführung der bundesgerichtlichen Praxis begründet.⁵²

c. Einfuhrsteuer: ausschliessliche Kompetenz?

- 27 Würde sich die Bundeskompetenz zur Erhebung einer Einfuhrsteuer ausschliesslich auf Art. 130 BV stützen, so wäre diese Kompetenz gleich wie die Kompetenz zur Erhebung der Inlandsteuer nachträglich derogatorisch (vgl. N. 20). Wird die Einfuhrsteuer hingegen auch im historischen Kontext verstanden, wonach die Gesetzgebung über Abgaben auf dem grenzüberschreitenden Warenverkehr nach **Art. 133 BV** Sache des Bundes ist, würde es sich um eine ausschliessliche Kompetenz handeln. Diese eher theoretische Frage scheint die Lehre bisher offenzulassen.⁵³

d. Befristung der Erhebungskompetenz

- 28 Die **Kompetenz** des Bundes zur Erhebung der Mehrwertsteuer ist – wie auch diejenige zur Erhebung der direkten Bundessteuer – **zeitlich** bis Ende 2035 **befristet** (vgl. N. 86 ff.). Nachdem im Juni 2015 in der Vernehmlassung zur Neuen Finanzordnung 2021 die vom Bundesrat vorgeschlagene Aufhebung der Befristung von der Mehrheit der politischen Parteien, die sich dazu geäussert haben, abgelehnt wurde, hat der Bundesrat dem Parlament erneut bloss eine Verlängerung der Kompetenz vorgelegt.⁵⁴

2. Steuerhoheit und räumlicher Anwendungsbereich

- 29 Art. 130 Abs. 1 BV äussert sich nicht ausdrücklich zum räumlichen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Dieser ergibt sich aus dem Zweck der Mehrwertsteuer als Steuer auf dem inländischen Konsum. Als im Inland konsumiert im Sinne der Mehrwertsteuer gelten Leistungen, deren Leistungsort im Inland liegt oder die vom Ausland ins Inland eingeführt werden. Leistungen, deren Leistungsort im Ausland liegt oder aus der Schweiz ausgeführt werden, gelten als im Ausland konsumiert. Auf ihnen sollte deshalb keine Schweizer Mehrwertsteuer lasten. Deshalb spricht man auch vom **Bestimmungslandprinzip**.⁵⁵ Die Mehrwertsteuer sollte den grenzüberschreitenden Austausch von Waren und Dienstleistungen nicht beeinflussen und wird deshalb als **aussenhandelsneutral** bezeichnet. Die Mehrwertsteuer kann **nicht mit Zöllen verglichen** werden,

50. Zum Ganzen: Lembacher, S. 47 ff.

51. Vgl. auch SGK BV-Vallender/Cavelti, Art. 134 Rz. 18; Komm. MWSTG-Raas, Art. 2 Rz. 11; Komm. OFK-MWSTG-Geiger, Art. 2 Rz. 5.

52. Botschaft Vereinfachung MWST, S. 6939.

53. Vgl. OFK BV-Biaggini, Art. 130 Rz. 6 und BSK BV-Behnisch, (1. Aufl.), Art. 130 Rz. 15, die einen Bezug zu Art. 133 BV herstellen; offengelassen hingegen SGK BV-Imstepf/Beusch, Art. 130 Rz. 22 und CR Cst.-Glauser, Art. 130 Rz. 7.

54. Botschaft Finanzordnung 2021, S. 6233.

55. Mit anderer Begründung: BSK BV-Kocher, Art. 130 Rz. 107.

da sie im Unterschied zu Zöllen nicht nur Einfuhren, sondern vor allem Lieferungen im Inland belastet.

- 30 **Lieferungen** gelten als im Inland konsumiert und deshalb **im Inland besteuert**, wenn der Ort der Lieferung im Inland liegt oder wenn Gegenstände aus dem Ausland eingeführt werden. Der Ort der Lieferung befindet sich grundsätzlich dort, wo die wirtschaftliche Verfügungsmacht übergeht (z.B. dort, wo eine Küche eingebaut wird). Liegt bei der Lieferung von beweglichen Gegenständen dieser Ort im Ausland und erfolgt eine Beförderung oder Versendung ins Inland, kommt die Einfuhrsteuer zur Anwendung. Liegt umgekehrt der Ort der Lieferung im Inland und werden bewegliche Gegenstände ins Ausland befördert oder versendet, so kommt es zu einer Steuerbefreiung im Inland. Von der Steuer befreite Leistungen berechtigen zum Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern. Andernfalls würden Exporte versteckt mit Schweizer Mehrwertsteuer belastet, der sogenannte *taxe occulte*, was sie verteuern und zu einem Wettbewerbsnachteil der Schweizer Exportwirtschaft führen würde (vgl. N. 5).
- 31 **Dienstleistungen** gelten als im Inland konsumiert und deshalb **im Inland besteuert**, wenn der Ort der Dienstleistung im Inland liegt. Weil sich der Ort des tatsächlichen Konsums regelmässig nur schwer feststellen lässt (z.B. bei Beratungsleistungen) oder die Besteuerung am Ort des tatsächlichen Konsums zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen würde (z.B. die Besteuerung von elektronischen Dienstleistungen auf dem Smartphone am Ort ihrer jeweiligen tatsächlichen Inanspruchnahme), wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Konsum dort stattfindet, wo die Kundschaft ansässig ist (Empfängerort). Davon sollte nur abgewichen werden, wenn durch eine andere örtliche Anknüpfung die Besteuerung am **Ort des tatsächlichen Konsums besser verwirklicht** werden kann.⁵⁶ Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Dienstleistung gleichzeitig mit deren Erbringen vor Ort empfangen und verbraucht wird, wie dies beispielsweise bei gastgewerblichen Leistungen oder Veranstaltungen vor physisch anwesendem Publikum der Fall ist. Solche Dienstleistungen werden deshalb jeweils am Tätigkeitsort besteuert. Stellvertretend für den Tätigkeitsort kommen auch andere Besteuerungsorte zur Anwendung, wie beispielsweise die Besteuerung am Belegenheitsort bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wozu auch Beherbergungsleistungen zählen, die Besteuerung am Beförderungsort oder die Besteuerung am Ort der Erbringung, also dort, wo die Person ansässig ist, welche die Dienstleistung erbringt.
- 32 Bei der **Besteuerung am Ort der Erbringung**, also dort, wo die leistende Person ansässig ist, fallen Steuersubjekt und Leistungsort zusammen. Die steuerpflichtige Person befindet sich stets innerhalb des steuererhebenden Hoheitsgebiets, was den Vollzug sicherstellt, jedoch im grenzüberschreitenden Verhältnis dazu führt, dass die Mehrwertsteuer nicht in dem Hoheitsgebiet bezahlt wird, wo der Konsum stattfindet. Die Besteuerung am Ort der Erbringung wird deshalb auch als **Ursprungslandprinzip** bezeichnet.
- 33 Innerhalb der **EU** sollte für die harmonisierte Mehrwertsteuer ursprünglich das **Ursprungslandprinzip** eingeführt werden, um die finanzielle Souveränität der Mitgliedstaaten möglichst zu wahren. Das Ursprungslandprinzip erwies sich jedoch nicht als praktikabel, weil eine Harmonisierung der Steuersätze politisch nicht umsetzbar war und die Steuersatzunterschiede die Standortwahl der Unternehmen innerhalb der EU beeinflusste. Die geltende Mehrwertsteuersystemrichtlinie folgt deshalb inzwischen weitgehend dem **Bestimmungslandprinzip**. Der Ausbau des Systems der einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop), bei der für sämtliche Leistungen innerhalb der EU die Mehrwertsteuerregistrierung in nur einem

56. Vgl. OECD Mehrwertbesteuerung, Leitlinie 3.7.

Mitgliedstaat nötig ist, ist ein zentraler Schritt für einen konsequenten Wechsel zum Bestimmungslandprinzip innerhalb des EU-Binnenmarktes. Denn damit kann verhindert werden, dass die Besteuerung im Bestimmungsland auch zu einer Steuerpflicht im Bestimmungsland führt, wie das im Übrigen ausserhalb des EU-Binnenmarktes der Normalfall ist.

- 34 So wie Lieferungen ins Ausland nicht mit der Schweizer Mehrwertsteuer belastet sein sollten (vgl. N. 30), sollten auch von der Steuer ausgenommene **Dienstleistungen im Ausland** grundsätzlich zum Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern berechtigen, um zu verhindern, dass im Ausland erbrachte Dienstleistungen verteuert werden und damit die Mehrwertsteuer für Schweizer Unternehmen zu einem Standortnachteil führt. Es ist deshalb fraglich, ob es mit dem Bestimmungslandprinzip und dem Grundsatz der Aussenhandelsneutralität der Mehrwertsteuer vereinbar ist, dass **Dienstleistungen im Finanz- und Versicherungs- sowie im Geldspielbereich** auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn sie im Ausland erbracht wurden. Ausschlaggebend für die Weiterführung dieser bereits seit Einführung der Mehrwertsteuer geltenden Regelung auch nach der Totalrevision des MWSTG, in deren Rahmen der Vorsteuerabzug für die meisten von der Steuer ausgenommenen Dienstleistungen im Ausland explizit für zulässig erklärt wurde, war insbesondere die Befürchtung von Steuermindereinnahmen, da in den Nullerjahren das von der Schweiz aus betreute Auslandsgeschäft nach wie vor erheblich war.⁵⁷

3. Inlandsteuer

a. Belastungs- und Erhebungskonzeption

- 35 Art. 130 Abs. 1 BV gibt dem Bund die Kompetenz zur Erhebung einer Mehrwertsteuer. Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich nach ihrer **Belastungskonzeption** um eine allgemeine Konsumsteuer, die gemäss ihrer **Erhebungskonzeption** auf jeder Stufe der Wertschöpfungskette auf Grundlage der jeweiligen Wertschöpfung erhoben wird. Vor allem durch ihre Erhebungskonzeption unterscheidet sich die Mehrwertsteuer von der früheren, auf Grosshandelsstufe erhobenen Warenumsatzsteuer (vgl. N. 3) und von den besonderen Verbrauchssteuern, die einmalig bei der Herstellung oder dem Import anfallen. Da alle drei Steuerarten schliesslich den Endverbrauch belasten, unterscheiden sie sich nicht in ihrer Belastungskonzeption. Obwohl gemäss der Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer die **Steuererhebung auf jeder Wertschöpfungsstufe** ein zentrales Merkmal darstellt, gibt es auch innerhalb der Mehrwertsteuer Ausnahmen davon. Zu denken ist etwa an das Meldeverfahren, wo anstelle der Steuererhebung eine Meldung tritt, oder das der Betrugsbekämpfung dienende Bezugssteuerverfahren im Inland für Emissionsrecht u.dgl., bei dem der Verkauf des Emissionsrechts steuerfrei bleibt, die steuerpflichtige Kundschaft hingegen die Mehrwertsteuer als Bezugssteuer abrechnen muss. In beiden Fällen kommt es auf der fraglichen Wertschöpfungsstufe bei solchen Transaktionen zu keiner Steuererhebung und damit zu einer Abweichung von der Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer.
- 36 Es stellt sich die Frage, inwiefern der verfassungsmässige Begriff der Mehrwertsteuer aufgrund seiner Erhebungskonzeption auch eine Erhebung der Steuer unabhängig von der Schaffung eines Mehrwertes, einer Wertschöpfung, abdeckt. Diese Frage stellt sich meines Erachtens nicht, wenn die Steuer innerhalb der Wertschöpfungskette **ausnahmsweise direkt erhoben** wird **beim Unternehmen**, das die Leistung bezieht, wie das beispielsweise bei der **Bezugssteuer** oder bei der **Einfuhrsteuer** der Fall ist. Werden solche Leistungen von steuerpflichtigen Personen bezogen und die Steuer direkt mit dem Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) oder der ESTV

57. Botschaft Vereinfachung MWST, S. 7045 f.

abgerechnet, so handelt es sich doch regelmässig um Vorleistungen für eigene Leistungen, auf deren Wertschöpfung wiederum die Mehrwertsteuer geschuldet ist.

- 37 Die Frage stellt sich hingegen dann, wenn die Mehrwertsteuer **ausnahmsweise direkt bei den Endverbrauchenden erhoben** wird. Dieser Fall tritt insbesondere ein, wenn Personen, die kein Unternehmen betreiben, wie beispielsweise **Private**, die **Bezugsteuer** schulden, weil sie der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen für mehr als 10'000 Franken pro Jahr beziehen. Eine Besteuerung bei den Endkonsumierenden trägt der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer Rechnung, entspricht jedoch nicht der Erhebungskonzeption, wonach die Mehrwertsteuer auf Stufe Wertschöpfung indirekt und nicht auf Stufe Verbrauch direkt erhoben werden sollte. Das in Art. 127 Abs. 2 festgehaltene Ziel der **Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung**, dass für die Mehrwertsteuer eine möglichst umfassende Besteuerung des Konsums verlangt, rechtfertigt meines Erachtens, punktuell von der Erhebungskonzeption abzuweichen und die **Steuer in Ausnahmefällen direkt zu erheben**. Zudem hat die Bezugsteuer für nicht steuerpflichtige Personen seit der Anfang 2018 in Kraft getretenen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes weiter an Bedeutung verloren, da Unternehmen nun bereits ab einem weltweiten Umsatz von 100'000 Franken steuerpflichtig werden und nicht erst ab einem Umsatz von 100'000 Franken im Inland, weshalb eine direkte Erhebung der Mehrwertsteuer bei Endkonsumierenden weiter zurückgedrängt wurde.
- 38 Würde nicht nur in Ausnahmefällen, sondern **generell auf Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen** auf eine **Steuererhebung verzichtet**, wie das von der Interpellation Caroni 21.4353⁵⁸ zur Diskussion gestellt wurde, stellt sich die Frage, ob das mit der Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer vereinbar wäre. Dafür spricht, dass es immer noch zu einer Steuererhebung auch auf einer dem Endverbrauch vorgelagerten Wertschöpfungsstufe kommen kann, wenn beispielsweise eine steuerpflichtige Person eine Leistung mit Steuer bezieht.⁵⁹ Gleichzeitig wird deutlich, dass es zwar noch zu einer dem Endverbrauch vorgelagerten Besteuerung kommen, jedoch kaum mehr von einer Steuererhebung auf allen Wertschöpfungsstufen gesprochen werden kann. Dieses charakteristische Element der **Erhebungskonzeption** der Mehrwertsteuer dient vor allem der Steuersicherung. Durch die Steuererhebung auf jeder Wertschöpfungsstufe, dem sogenannten **fraktionierten Steuerbezug**, wird sichergestellt, dass beim Ausfall einer steuerpflichtigen Person in der Wertschöpfungskette nur die Mehrwertsteuer auf ihrer Wertschöpfung verloren geht. Würde weitgehend auf die Steuererhebung auf sämtlichen Wertschöpfungsstufen verzichtet und die Steuer grossmehrheitlich auf der letzten Stufe erhoben, stiege das Risiko von Steuerausfällen beträchtlich. Vor diesem Hintergrund ist die **Erhebungskonzeption** der Steuererhebung auf jeder Wertschöpfungsstufe als **zentrales Element des Begriffs Mehrwertsteuer** zu verstehen. Würde auf diese Erhebungskonzeption weitgehend verzichtet, würde es sich somit wohl nicht mehr um eine eigentliche Mehrwertsteuer, sondern eher wieder um eine **Einphasensteuer** handeln, gegen die sich die Verfassungsgebenden 1995 bei der Einführung der Mehrwertsteuer bewusst entschieden haben. Es wäre fraglich, ob Art. 130 BV als Verfassungsgrundlage für eine solche Besteuerung ausreichend wäre.⁶⁰

b. Steuersubjekt der Inlandsteuer

- 39 Zum **Steuersubjekt** äussert sich Art. 130 BV nicht ausdrücklich. Einzig aus dem Begriff der Mehrwertsteuer lässt sich ableiten, wer Steuersubjekt ist. Gemäss der Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer ist die Steuer auf dem Mehrwert geschuldet, den die unternehmerisch tätigen

58. <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20214353>.

59. Ausführlich dazu: Imstepf 2022, S. 133.

60. Anders: Imstepf 2022, S. 135.

Personen auf jeder Wertschöpfungsstufe schaffen (vgl. N. 35). Somit sind grundsätzlich Personen, die ein **Unternehmen** betreiben die Steuersubjekte der Mehrwertsteuer.

- 40 Bereits bei der Einführung der Mehrwertsteuer Anfang 1995 hatte der Bundesrat eine **Mindestumsatzgrenze** von 75'000 Franken für die Steuerpflicht eingeführt, obwohl Art. 8 der Übergangsbestimmungen der aBV, auf die sich die erste Mehrwertsteuerverordnung unmittelbar stützte, keine Mindestumsatzgrenze enthielt. Im Zuge der Totalrevision des MWSTG, die Anfang 2010 in Kraft trat, wurde die Umsatzgrenze für die Steuerpflicht auf 100'000 Franken erhöht, um noch mehr Unternehmen von den Mehrwertsteuerpflichten zu entlasten. Mindestumsatzgrenzen für die Steuerpflicht werden mit der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit begründet: Die bei verhältnismässig tiefen Umsätzen anfallenden geringen Mehrwertsteuerbeträge stehen in einem ungünstigen Verhältnis zum Aufwand der Unternehmen für deren Entrichtung und der Verwaltung für deren Erhebung. Diese Argumentation stützt sich auf den verfassungsmässigen Grundsatz der **Verhältnismässigkeit** staatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Mindestumsatz für die Steuerpflicht steht hingegen abhängig von seiner Höhe mehr oder weniger stark in einem Spannungsverhältnis zu den verfassungsmässigen Grundsätzen der **Rechtsgleichheit** (Art. 8 BV) sowie konkreter der **Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung** (Art. 127 Abs. 2 BV). Insbesondere vor dem Hintergrund der technischen Entwicklungen bei der digitalen Buchführung der Unternehmen und Online-Mehrwertsteuerabrechnung ist meines Erachtens fraglich, ob die Höhe der geltenden Umsatzgrenze für die Befreiung von der Steuerpflicht von 100'000 Franken nach wie vor verhältnismässig ist. Insbesondere bei Dienstleistungen mit geringem Vorsteueraufwand wie in der Kosmetik- oder Beförderungsbranche sind besonders Einpersonen-Unternehmen nicht steuerpflichtig, was zu mehrwertsteuerbedingten Nachteilen für Unternehmen mit Angestellten führt. Zusätzlich kann die hohe Umsatzgrenze den Anreiz zur sozialversicherungsrechtlichen Scheinselbständigkeit verstärken, wenn auch die Mehrwertsteuerpflicht entfällt.

c. Steuerobjekt der Inlandsteuer

i. Die Leistung

- 41 Als gegenständlicher Anknüpfungspunkt der Inlandsteuer nennt Art. 130 Abs. 1 BV die Lieferung von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen. Die beiden Begriffe Lieferung und Dienstleistungen sind komplementär: Was keine Lieferung ist, ist eine Dienstleistung. Lieferungen und Dienstleistungen werden deshalb auch unter dem Begriff der **Leistung** zusammengefasst. Da sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen bei Vorhandensein weiterer Voraussetzungen der Mehrwertsteuer unterliegen, spielt die Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung allenfalls bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Rolle, wo es in Einzelfällen insbesondere wegen unterschiedlicher Leistungsorte zu Doppel- oder nicht Besteuerungen kommen kann.
- 42 Die Verfassung definiert weder die Lieferung noch die Dienstleistung. Es stellt sich deshalb die Frage, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an die beiden Begriffe zu stellen sind. Ausgehend vom alltäglichen Sprachgebrauch lässt sich wohl sagen, dass eine Lieferung ohne einen Gegenstand schwer vorstellbar ist, hingegen Dienstleistungen durchaus auch Gegenstände miteinschliessen können. Viele ausländische Mehrwertsteuersysteme folgen denn auch dieser Logik, obwohl diese schwierige **Abgrenzungsfragen** nach sich zieht.⁶¹ Besonders bei Reparaturen stellt sich die Frage, wann durch das Hinzufügen von Neuteilen aus der Dienstleistung der Reparatur eine Lieferung der Gegenstände wird.

- 43 Insbesondere um solche Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, ist das Schweizer Mehrwertsteuerrecht bereits seit seiner Einführung im Jahre 1995 vom alltäglichen Sprachgebrauch abgewichen: Handelt es sich um eine Leistung im Zusammenhang mit einem Gegenstand, wird von einer **Lieferung** gesprochen. So sind nicht nur bloss **Arbeiten** an einem Gegenstand wie das Reinigen eines Büros, sondern auch die bloss **Überlassung zum Gebrauch** wie die Vermietung von Büroräumen im Sinne der Schweizer Mehrwertsteuer Lieferungen von Gebäuden. Nur wo eine Leistung von einem Gegenstand unabhängig ist, handelt es sich auch nach der Schweizer Mehrwertsteuer um eine **Dienstleistung**. Da Tiere im Unterschied zu Menschen als Gegenstände gelten, sind medizinische Behandlungen an Menschen als Dienstleistungen, solche an Tieren jedoch als Lieferungen zu qualifizieren. Auch wenn diese Zuordnungen aus der Perspektive des alltäglichen Sprachgebrauchs fremd anmuten mögen, haben sie den Vorteil einer **einfacheren Abgrenzung** und tragen damit zur Rechtssicherheit bei und den Prinzipien von **Art. 5 BV** Rechnung.⁶² Beispielsweise sind Reparaturen nach der Schweizer Mehrwertsteuer stets Lieferungen, unabhängig davon, ob an einem Auto bloss eine Abgasmessung gemacht wird oder ob es sich um den kompletten Neuaufbau eines Sammlungsfahrzeugs handelt.

ii. Entgeltlichkeit

- 44 Art. 130 Abs. 1 BV äussert sich nicht zur Frage der Entgeltlichkeit. Aus dem Begriff der Mehrwertsteuer geht jedoch hervor, dass die Lieferungen und Dienstleistungen nur dann der Steuer unterliegen, wenn sie gegen **Entgelt** erbracht werden.⁶³ Andernfalls käme kein Mehrwert zustande, an den die Mehrwertsteuer gemäss ihrer Erhebungskonzeption anknüpfen könnte (vgl. N. 35). Das Entgelt kann von der **leistungsempfangenden Person** wie auch ganz oder teilweise von einer **Drittperson** entrichtet werden.
- 45 Schwierige Abgrenzungsfragen stellen sich insbesondere im Zusammenhang mit **Subventionen**, die unter bestimmten Voraussetzungen a) als Entgelt für eine Leistung an das zahlende Gemeinwesen, b) als Entgelt für eine Leistung an Dritte oder c) als Nichtentgelt, mit dem gar keine Leistung abgegolten wird, verstanden werden können. Sofern mit den Zahlungen ein Mehrwert geschaffen und damit Leistungen vergünstigt oder überhaupt erst ermöglicht werden, würde nach der hier vertretenen Auffassung eine weitgehende Besteuerung von Subventionen als (Teil-)Entgelte für die subventionierte Leistung dem verfassungsmässigen Begriff der Mehrwertsteuer entsprechen (vgl. N. 71). Um die Abgrenzung zwischen Entgelt und Subventionen zu vereinfachen und damit mehr Rechtssicherheit zu schaffen, hat das Parlament einen anderen Weg gewählt: Seit Anfang 2025 gilt grundsätzlich als Subvention, was vom zahlenden Gemeinwesen als solche bezeichnet wird (Art. 18 Abs. 3 MWSTG). In der Tendenz führt dies eher zu einer Ausweitung als zu einer Eingrenzung des Anwendungsbereichs der Subventionen. Die Vorgaben des öffentlichen Rechnungswesens sollen dabei einem zu extensiven Gebrauch dieser Norm entgegenwirken. Insbesondere kann nicht als Subvention bezeichnet werden, was unter Privaten Entgelt wäre.

iii. Entgelts- und Leistungserwartung statt wirtschaftlicher Verknüpfung

- 46 Art. 130 Abs. 1 BV äussert sich nicht dazu, in welchem Verhältnis die Leistung und das Entgelt zueinanderstehen müssen, damit es sich um ein Leistungsverhältnis als Steuerobjekt der Mehrwertsteuer handelt. Im Schrifttum wird das Verhältnis von Leistung und Entgelt als innere **wirtschaftliche Verknüpfung** beschrieben, die neben Leistung und Entgelt ebenfalls

61. Statt vieler: UStG Rau/Dürrwächter-Nieskens § 3 Rz. 396 ff.

62. Vgl. Imstepf 2011, S. 161.

63. Vgl. Riedo, S. 223 f.

Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts ist. Dabei wird zwischen einer finalen und einer kausalen Verknüpfung unterschieden. Bei einer **finalen Verknüpfung** wird das Entgelt bezahlt, um die Leistung zu erhalten, bei einer **kausalen Verknüpfung** besteht ein Ursache-Wirkung-Zusammenhang zwischen Entgelt und Leistung, also kein bloss zufälliger Austausch.⁶⁴ Mit keiner der beiden Theorien können die der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistungsverhältnisse abschliessend beschrieben werden.⁶⁵ Aus diesem Grund wird im Folgenden eine andere Betrachtungsweise des Zusammenspiels von Leistung und Entgelt vorgeschlagen.

- 47 Als **Leistung** gilt gemäss MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen, wirtschaftlichen Wertes in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst c MWSTG). Die Leistung setzt sich aus einem **objektiven Tatbestandsmerkmal** – der Einräumung eines verbrauchsfähigen, wirtschaftlichen Wertes – und einem **subjektiven Tatbestandsmerkmal** – der Entgeltserwartung – zusammen. Nicht um eine Leistung im Sinn des MWSTG handelt es sich demgemäss, wenn kein Entgelt erwartet wird, wie das bei einem **Geschenk** oder einer **Gefälligkeit** der Fall ist. Fehlt es an der **Entgeltserwartung**, soll nicht eine freiwillige Abgeltung zu einem ungewollten Leistungsverhältnis führen. Wird ein Entgelt erwartet, handelt es sich um eine Leistung im Sinne des MWSTG, selbst wenn die Leistung auch ohne die Entrichtung des Entgelts erhältlich ist.
- 48 Als **Entgelt** gilt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f. MWSTG). Das Entgelt im Sinne des MWSTG setzt sich somit ebenfalls aus einem **objektiven Tatbestandsmerkmal** – der Vermögensaufwendung – und einem **subjektiven Tatbestandsmerkmal** – der **Leistungserwartung** – zusammen. Bei einer **Spende** beispielsweise handelt es sich um eine Vermögensaufwendung ohne Leistungserwartung.
- 49 Neben den beiden objektiven Tatbestandsmerkmalen **Leistung** und **Vermögensaufwendung** müssen immer auch **Entgelts- und Leistungserwartung** als subjektive Tatbestandsmerkmale gegeben sein, damit ein **Leistungsverhältnis als Steuerobjekt** vorliegt. Ist neben dem objektiven Tatbestandsmerkmal der Leistung auch das subjektive Tatbestandsmerkmal der Entgeltserwartung gegeben, ist unerheblich, ob eine Leistung auch unentgeltlich zur Verfügung steht. Sobald ein Vermögenswert für den Erhalt der Leistung aufgewendet wird, sind neben dem objektiven Tatbestandsmerkmal der Vermögensaufwendung auch das subjektive Tatbestandsmerkmals der Leistungserwartung erfüllt und es liegt ein Leistungsverhältnis als Steuerobjekt der Mehrwertsteuer vor. Dies trifft einerseits auf die notorischen Fälle der **Strassenmusik**,⁶⁶ des **WC-Groschens** und wohl auch der Honorierung des Service durch **Trinkgeld** zu, andererseits aber auch auf die wirtschaftlich bedeutenderen Sachverhalte, bei denen online Anwendungen oder Inhalte gratis zur Verfügung gestellt werden, verbunden mit der Bitte um «Spenden», oder auf die sogenannten «Donations» an Influencer.⁶⁷ Davon abzugrenzen sind **Spendensammlungen**, bei denen beispielsweise Postkarten, ein Kalender oder ein Buch beigelegt sind. Es geht nicht darum, für die zugesendeten Waren ein freiwilliges Entgelt zu erhalten, sondern um Spenden für den verfolgten ideellen Zweck. Die Waren stellen lediglich eine Form der vorgezogenen kollektiven Verdankung der potenziellen Spende dar. Mangels Entgeltserwartung fehlt es diesfalls an einem Tatbestandsmerkmal des Leistungsverhältnisses, weshalb eine Besteuerung auch dann nicht in Betracht kommt, wenn jemand mit seiner Vermögensaufwendung anstelle der Spende den Erhalt der Leistung abgelten will.

64. Zum Ganzen: MWSTG-Bossart/Clavadetscher, Art. 18 Rz. 22; MWSTG-Glauser, Art. 3 Rz. 208 m.w.H.; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher § 4 Rz. 20.

65. Vgl. UStG Rau/Dürrwächter-Nieskens § 1 Rz. 821 ff.

66. Anders: Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §4 Rz. 20.

67. Vgl. auch Walfort Christian, Danielmeyer Gregor, Hartwig Nils, Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustausch bei (Geld-)Spenden, Donations an Influencer am Beispiel von twitch.tv, in: Umsatzsteuerrundschau 2022, S. 321 ff.

- 50 Wird das Steuerobjekt «Leistungsverhältnis» als Leistung gegen Entgelt mit den jeweiligen objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen verstanden, kann auf das Tatbestandsmerkmal der **wirtschaftlichen Verknüpfung** von Leistung und Entgelt **verzichtet** werden. Gleichzeitig entfällt dadurch die Kontroverse um die Art dieser Verknüpfung, nämlich ob das Entgelt mit dem Ziel entrichtet wird, die Leistung zu erhalten (Finalität) oder ob es genügen soll, dass das Entgelt entrichtet wurde, weil man die Leistung erhalten hat (Kausalität) (vgl. N. 46). Wird Finalität verlangt, fehlt es an der wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Entgelt und somit am Steuerobjekt insbesondere in all jenen Bereichen, wo eine Leistung auch unentgeltlich erhältlich ist, selbst wenn – wie oben unter N 49 ausgeführt – eine Leistung in Erwartung eines Entgelts erbracht wurde, was insbesondere mit Blick auf neue Online-Geschäftsmodelle störend wirkt. Würde hingegen bloss Kausalität verlangt, käme es im Gegenteil zu Besteuerung in Fällen, in denen es an der Entgeltswartung fehlt, beispielsweise bei den ebenfalls in N. 49 genannten Spendensammlungen. Auch die Frage, ob die wirtschaftliche Verknüpfung aus der Sicht der leistenden oder der leistungsempfangenden Person zu beurteilen ist, erübrigt sich dadurch. Damit ein **Leistungsverhältnis** als Steuerobjekt der Mehrwertsteuer vorliegt, muss es **von beiden Parteien gewollt** sein. Wie stets bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen muss auf deren Vorhandensein durch äusserlich wahrnehmbare Handlungen geschlossen werden. Aus Gründen der Allgemeinheit und Neutralität der Steuer sollten an das Vorhandensein der subjektiven Entgeltserwartung der leistenden Person keine überzogenen beweisrechtlichen Anforderungen gestellt werden.
- 51 Vom Steuerobjekt Leistungsverhältnis zu unterscheiden sind **weitere Voraussetzungen der Steuerbarkeit** eines Leistungsverhältnisses wie der **Leistungsort im Inland**, die **Steuerpflicht** der leistenden Person oder das **Fehlen einer Steuerausnahme**.⁶⁸ Wie es der Begriff «Objekt» ausdrückt, geht es um die gegenständliche Grundlage der Steuer, die von subjektiven Eigenschaften der beteiligten Personen oder der örtlichen Anknüpfung unabhängig ist.⁶⁹ Das Steuerobjekt ist notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung einer Besteuerung. Erst wenn sich das Leistungsverhältnis als Steuerobjekt der Mehrwertsteuer subjektiv durch eine steuerpflichtige Person im Inland verwirklicht und keine Steuerausnahme greift, kommt es grundsätzlich zu einer Besteuerung.

iv. Eigenverbrauch

- 52 Die Verfassung erwähnt den Eigenverbrauch ausdrücklich, weil er ursprünglich als eigenes Steuerobjekt ausgestaltet war. Seit der Totalrevision von 2009 wird eine Korrektur des Vorsteuerabzugs als Eigenverbrauch bezeichnet.⁷⁰ Ursprünglich sollte der Eigenverbrauch aus der Verfassung gestrichen werden. Da aber das Parlament 2013 nicht auf die Einheitssteuersatzvorlage⁷¹ eintrat, wurde die Verfassung schliesslich nicht geändert, weshalb der Eigenverbrauch nach wie vor als Steuerobjekt genannt wird. Somit stellt sich die Frage, ob der Verzicht auf den Eigenverbrauch als eigenes Steuerobjekt verfassungsmässig ist. Vor allem aus Gründen der Vereinfachung hat das Parlament im Rahmen der Totalrevision 2009 auf den **Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch** als eigenes Steuerobjekt verzichtet. Steuersystematisch wäre er nach wie vor gerechtfertigt. Entnimmt eine Person ihrer Einzelunternehmung einen selbst hergestellten Gegenstand, kann sie bloss die damit zusammenhängenden Vorsteuern nicht geltend machen. Entnimmt eine Person jedoch ihrer AG, bei der sie Alleinaktionärin ist, den gleichen Gegenstand, so

68. Teilweise anders: MWSTG-Bossart/Clavadetscher, Art. 18 Rz. 1 und OFK MWSTG-Geiger, Art. 18 Rz. 2.

69. Vgl. Blumenstein/Locher, S. 181; insofern ist die Überschrift «Steuerobjekt» des 2. Kapitels vor Artikel 18 MWSTG nicht im streng technischen Sinne zu verstehen.

70. Botschaft Vereinfachung MWST, BBl 2008 6976; vgl. auch Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §7 Rz. 106 ff.

71. Zusatzbotschaft Vereinfachung MWST, S. 5467.

muss sie dafür den Drittpreis bezahlen. Handelt es sich beim Eigenverbrauch nicht mehr um ein Steuerobjekt, sondern bloss noch um eine Vorsteuerkorrektur, so bleibt folglich im ersten Fall die eigene Wertschöpfung unbesteuert, wohingegen im zweiten Fall diese zu versteuern ist. Damit ist das geltende Gesetz nicht rechtsformneutral, weshalb sich unabhängig von der Erwähnung des Eigenverbrauchs als Steuerobjekt in Art. 130 BV vor dem **Gleichheitsgebot** und den Grundsätzen von **Art. 127 Abs. 2 BV** Fragen der Verfassungsmässigkeit des heutigen Eigenverbrauchs stellen.

v. Bezugsteuer

- 53 Von der Verfassungsbestimmung unerwähnt bleibt die **Bezugsteuer**. Da der Bezugsteuer gleich wie der Inlandsteuer das Leistungsverhältnis als Steuerobjekt zugrunde liegt, stellt sie **kein eigenes Steuerobjekt** dar.⁷² Sie unterscheidet sich von der Inlandsteuer vor allem dadurch, dass bei der Bezugsteuer die Mehrwertsteuer nicht von der leistungserbringenden, sondern von der leistungsempfangenden Person abzuführen ist. Im deutschen Umsatzsteuerrecht wird denn auch illustrativ vom Wechsel oder dem Übergang der Steuerschuldnerschaft gesprochen. Die Schweizer Gesetzgebung hat sich hingegen für den Begriff Bezugsteuer entschlossen, da bei der Totalrevision des MWSTG im Jahre 2009 die Bezugsteuer ausschliesslich auf den **Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland** Anwendung fand. Erst mit der Anfang 2025 in Kraft getretenen Teilrevision des MWSTG findet die Bezugsteuer zur Missbrauchsbekämpfung erstmals auch auf die Übertragung von **Emissionsrechten** und dgl. im Inland Anwendung.⁷³

d. Bemessungsgrundlage

- 54 Ebenso wenig wie zur Entgeltlichkeit äussert sich die Verfassung zur Bemessungsgrundlage. Wie die Entgeltlichkeit lässt sich auch die Bemessungsgrundlage bloss aus dem Begriff der Mehrwertsteuer ableiten (vgl. N. 44). Fragen der **(Mindest-)Bemessungsgrundlage** stellen sich vor allem dann, wenn Leistungen unter ihrem Wert erbracht werden. Obwohl die Mehrwertsteuer als allgemeine Konsumsteuer bezeichnet wird, ist das Besteuerungsziel nicht der Konsum selbst, sondern die Mittelverwendung für den Konsum.⁷⁴ Deshalb wird die Mehrwertsteuer auch nicht auf dem objektiven Wert einer Leistung, sondern grundsätzlich auf dem für die Leistung tatsächlich empfangenen Entgelt bemessen. Vom tatsächlich empfangenen Entgelt als Bemessungsgrundlage sollte nur abgewichen werden, wo deren Höhe von anderen als unternehmerischen Gründen beeinflusst wurde. So bemessen sich Leistungen an **eng verbundene Personen** grundsätzlich nach dem Wert, der auch unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Wie beim Eigenverbrauch im Einparteienverhältnis, wo der Vorsteuerabzug rückgängig zu machen ist, wird damit im Mehrparteienverhältnis sichergestellt, dass es nicht zu einem unterbesteuerten Endverbrauch kommt (vgl. N. 52).

e. Veranlagung

- 55 Art. 130 BV äussert sich nicht dazu, in welchem Verfahren die Mehrwertsteuer zu erheben ist. Auch lassen sich m.E. aus dem Begriff der Mehrwertsteuer keine Schlüsse auf ein bestimmtes Veranlagungsverfahren ziehen. Da die Verwaltung an der Veranlagung der Mehrwertsteuer nicht beteiligt ist, wird die Mehrwertsteuer im Unterschied zur gemischten Veranlagung der direkten Steuern, bei der die Verwaltung die Steuerforderung endgültig festsetzt, als **Selbstveranlagungssteuer** bezeichnet. Daraus sollte jedoch nicht geschlossen werden, dass anstelle

72. Anders: Botschaft Vereinfachung MWST, S. 6938; offengelassen: BSK BV-Kocher, Art. 130 Rz. 98; SGK BV-Imstepf/Beusch, Art. 130 Rz. 40; CR Cst.-Glauser Rz. 46 ff.

73. AS 2024 438.

74. Botschaft Vereinfachung MWST, BBl 2008 6911.

der Verwaltung die steuerpflichtige Person die Steuerforderung **endgültig festsetzt**. Zwar setzt sie die Steuerforderung fest. Solange jedoch die fünfjährige **Festsetzungsverjährungsfrist** nicht abgelaufen ist, kann die Steuerforderung sowohl von der ESTV im Rahmen einer Kontrolle also auch von der steuerpflichtigen Person angepasst werden. Erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung wird eine Steuerforderung somit endgültig. Kommt es zu einer **Kontrolle** durch die ESTV, findet ein Wechsel ins **gemischte Veranlagungsverfahren** statt, da die ESTV in ihrer Einschätzungsmitteilung die Steuerforderung festsetzt und diese entweder durch vorbehaltlose Bezahlung oder schriftliche Anerkennung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig und somit endgültig wird. Mit diesen Massnahmen sollte im Rahmen der Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes die Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen erhöht werden. Dazu gehört auch die Trennung von **Steuerfestsetzungs- und Bezugsverfahren**, weshalb auch von einer **modifizierten Selbstveranlagung** gesprochen wird.⁷⁵ Damit wurde auch den vereinzelt Forderungen nach einem Wechsel zu einer **gemischten Veranlagung** der Mehrwertsteuer begegnet, die nach der hier vertretenen Auffassung **verfassungsmässig zulässig** wäre, da sich der Verfassung keine Hinweise auf das Veranlagungsverfahren entnehmen lassen.

4. Einfuhrsteuer

- 56 Konzeptionell ist die Einfuhrsteuer das **Gegenstück zur Steuerbefreiung beim Export** von Gegenständen. Sie sollte sicherstellen, dass die Vermögensaufwendung für den inländischen Konsum gemäss dem **Bestimmungslandprinzip** der Mehrwertsteuer unterliegt, egal ob die Gegenstände in- oder ausländischer Herkunft sind. Dadurch sollte gewährleistet werden, dass die inländischen gegenüber den ausländischen Unternehmen **keine mehrwertsteuerbedingten Wettbewerbsnachteile** haben (vgl. N. 5).⁷⁶
- 57 Gemäss Art. 130 Abs. 1 BV ist die Einfuhr von Gegenständen **Steuerobjekt** der Mehrwertsteuer. Als Einfuhr gilt gemäss Gesetz jede Warenbewegung über die Zollgrenze (vgl. Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG i.Vm. Art. 7 Zollgesetz, ZG, SR 631.0). Ob dieser Warenbewegung ein Rechtsgeschäft wie bei einem **Leistungsverhältnis** oder bloss ein Realakt wie beim **Verbringen** von Gegenständen ins Inland zugrundliegt, ist unerheblich. Vor dem Hintergrund, dass die Einfuhrsteuer konzeptionell das Gegenstück zur Steuerbefreiung beim Export ist, um die Besteuerung im Bestimmungsland sicherzustellen, stellt sich die Frage, ob auch das Verbringen eigener Gegenstände ins Inland in jedem Fall der Einfuhrsteuer unterliegen sollte. Dies ist unzweifelhaft dann richtig, wenn **neu erworbene Gegenstände** im Ausland abgeholt werden, statt diese sich zusenden zu lassen. Auch der Einkaufstourismus gehört dazu. Solche neu erworbenen Gegenstände können abgesehen von den minimis-Regelungen im Ausland grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit werden, weshalb gemäss dem Bestimmungslandprinzip bei der Einfuhr die Schweizer Mehrwertsteuer zu erheben ist. Ob die Erhebung der Einfuhrsteuer jedoch auch konzeptionell richtig ist, wenn Gegenstände eingeführt werden, die mit ausländischer Mehrwertsteuer belastet waren, aber z.B. wegen der **langen Besitzdauer** nicht mehr steuerbefreit werden können, ist fraglich. Somit kommt es zu einer Mehrfachbesteuerung, die dem Bestimmungslandprinzip entgegensteht. Ob diesfalls die Erhebung der Einfuhrsteuer von Art. 130 BV gedeckt ist, darf in Frage gestellt werden. Der Grund für die Erhebung der Einfuhrsteuer auf sämtlichen Einfuhren ist wohl eher darin zu suchen, dass die Einfuhrsteuer aus Gründen der Praktikabilität eng ans Zollrecht angelehnt wurde. Dem könnte konzeptionell bloss mit einer fiktiven Steuerbefreiung im Herkunftsland begegnet werden, die dem fiktiven Vorsteuerabzug nachgebildet wäre. Umgekehrt müsste hingegen auch eine fiktive Steuerbefreiung in der Schweiz zugestanden werden, wenn im Bestimmungsland die Einfuhrsteuer geschuldet ist.

75. MWSTG-Kocher, Art. 65 Rz. 9 m.w.H.

76. Zum Ganzen: SGK BV-Imstepf/Beusch, Art. 130 Rz. 52; OFK MWSTG-Schluckebier, Art. 50 Rz. 1.

- 58 Art. 130 Abs. 1 BV lässt sich nichts dazu entnehmen, wer einfuhrsteuerpflichtig und somit **Steuersubjekt** ist. Das Gesetz knüpft aus Praktikabilitätsgründen beim **Zollschuldner** an (Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Damit kommt praktisch jede Person in Betracht, die mit dem Verbringen der Waren ins Zollgebiet in Zusammenhang steht. Aus Sicht der Mehrwertsteuer ist auch hier das Steuersubjekt weit gefasst und steht mit der engen Anlehnung ans Zollrecht und seinem Fokus auf Einbringbarkeit der Forderungen im Zusammenhang (vgl. N. 57).
- 59 Zum **Verfahren der Einfuhrsteuer** lässt sich Art. 130 BV nichts entnehmen. Da das Steuerobjekt die Einfuhr von Gegenständen ist, drängt sich die Steuererhebung durch das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) auf. Im Unterschied zur Inlandsteuer wird die Einfuhrsteuer vom BAZG im **gemischten Veranlagungsverfahren** endgültig veranlagt und nicht im Selbstveranlagungsverfahren festgesetzt und mit der ESTV abgerechnet (vgl. N. 55). Eine Ausnahme bildet das **Verlagerungsverfahren**, bei dem die Einfuhrsteuer nicht erst dem BAZG bezahlt und danach bei der ESTV als Vorsteuer zurückgefordert wird, sondern in der Steuerabrechnung mit der ESTV deklariert und gleichzeitig als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Forderungen, wonach dieses ursprünglich bloss für die Ein- *und* Ausfuhr hochwertiger Gegenstände wie Schmuck für Ausstellungen und Auktionen vorgesehene Verfahren⁷⁷ für alle Einfuhren steuerpflichtiger Personen Anwendung finden solle, verkennen, dass dies mehrwertsteuerbedingte **Wettbewerbsnachteile für die inländischen Unternehmen** nach sich zöge. Die Mehrwertsteuer wäre nur noch beim Erwerb bei inländischen Unternehmen zu bezahlen und später als Vorsteuer zurückzufordern. Beim Erwerb bei ausländischen Unternehmen durch Importe hingegen könnte die Mehrwertsteuer in der gleichen Abrechnung, in der sie deklariert wird, wieder als Vorsteuer abgezogen werden. Dadurch ergäbe sich auf den Importen, wenn auch kein Steuer-, so doch ein **Liquiditätsvorteil**, der vor allem bei steigenden Zinsen nicht zu unterschätzen wäre.⁷⁸

5. Steuersätze

- 60 In Art. 130 Abs. 1 BV hält die Verfassung einzig fest, dass der Bund eine Mehrwertsteuer mit einem Normalsatz von höchstens 6,5 Prozent (vgl. N. 61) und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent (vgl. N. 62) erheben darf. Abgesehen von den Beherbergungsleistungen (vgl. N. 73 ff.) macht die Verfassung keinerlei Vorgaben, welche Leistungen dem Normalsatz und welche Leistungen dem reduzierten Satz zu unterstellen sind.

a. Normalsatz

- 61 Der seit Anfang 2024 geltende Normalsatz von 8,1 Prozent ergibt sich aus einer Kombination der Regelungen in Art. 130 Abs. 1, 3, 3bis und 3ter BV sowie aus der Übergangsbestimmung von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 BV (vgl. N. 78 ff.). Dies relativiert die nach ihrem Wortlaut klare Formulierung in Art. 130 Abs. 1 BV, wonach der Normalsatz **höchstens** 6,5 Prozent beträgt. Damit die jeweils geltenden Mehrwertsteuersätze ohne zu Rechnen der Bundesverfassung entnommen werden können, sind diese in der amtlichen Publikation in den Fussnoten zu den Absätzen 2 und 3 genannt.

b. Reduzierter Satz

- 62 Wie der Normalsatz ergibt sich auch reduzierte Satz von 2,6 Prozent aus einer Kombination der Regelungen in den Absätzen 1, 3 und 3bis sowie der Übergangsbestimmung von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 BV (vgl. N. 78 ff.). Im Unterschied zum Normalsatz sieht Art. 130 Abs. 1 BV für den reduzierten Satz einen **Mindestsatz** von 2 Prozent vor, weshalb die Anhebungen des reduzierten Steuersatzes im

77. Vgl. MWSTV-Kommentar EFD, S. 64.

78. Vgl. Bericht Vereinfachte Erhebung der Mehrwertsteuer beim Import, Ziff. 4.2.2.

Unterschied zur Anhebung des Normalsatzes problemlos mit dem Wortlaut der Verfassung vereinbar ist. Nicht mehr mit dem Wortlaut der Verfassung vereinbar wäre hingegen, den reduzierten Satz dem Normalsatz anzugleichen und so ohne Verfassungsänderung die beiden Sätze faktisch zu verschmelzen, da die Verfassung ausdrücklich einen reduzierten Satz nennt. Von Verfassungs wegen muss der Gesetzgeber somit einen reduzierten Satz vorsehen. Ein Mehrwertsteuer-Einheitssatz bedürfte deshalb zwingend einer obligatorischen Volksabstimmung unterliegenden Verfassungsänderung, wie das der Bundesrat in der Einheitssatz-Vorlage von 2008 auch vorgesehen hatte.⁷⁹

- 63 Art. 130 BV sieht zwar einen reduzierten Satz ausdrücklich vor, äussert sich aber nicht dazu, auf welche Leistungen er angewendet werden soll. Hinweise darauf ergeben sich am ehesten aus der Entstehungsgeschichte des reduzierten Steuersatzes. Bereits bei der Einführung der Warenumsatzsteuer im Jahre 1941 wurden bestimmte Lebensmittel von der Besteuerung befreit, um Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen zu entlasten. In mehreren Schritten wurde die Steuerbefreiung auf sämtliche Lebensmittel sowie alkoholfreie Getränke ausgedehnt.⁸⁰ Deshalb ist oft die Rede von den **Gütern des täglichen Bedarfs** oder den lebensnotwendigen Gütern, die zum reduzierten Satz besteuert werden, was aber bei genauerer Betrachtung nur sehr lückenhaft der Fall ist. Beispielsweise sind Hygieneprodukte, Bekleidung, Energie und Mobilität zweifellos dem täglichen Bedarf zuzurechnen, werden aber mit dem Normalsatz besteuert. Vielmehr lassen sich bei der Schweizer Mehrwertsteuer **vier Gruppen** reduziert besteuert Leistungen unterscheiden: **Lebensmittel** und Leistungen im Zusammenhang mit der Urproduktion, **Medikamente**, **Medien** sowie freiwillig versteuerte Leistungen in den Bereichen **Sport und Kultur**. Mit der reduzierten Besteuerung dieser Leistungen werden unterschiedliche, ausserfiskalische Ziele verfolgt.
- 64 **Sozialpolitische Ziele** werden vor allem mit der reduzierten Besteuerung von **Lebensmitteln** verfolgt. Da der Anteil der zum reduzierten Satz besteuerten Lebensmittel an den Gesamtausgaben der Haushalte seit 1941 von rund 35 % auf heute unter 10 % gesunken ist, entlasten die reduzierten Steuersätze auf Lebensmitteln auch die Haushalte in bescheiden wirtschaftlichen Verhältnissen immer weniger.⁸¹ Von der reduzierten Besteuerung profitieren auch die Landwirtschaft und andere Urproduzierende entweder durch eine tiefere Taxe occulte bei fehlender Steuerpflicht oder durch eine geringere Steuer auf dem Umsatz im Falle der Steuerpflicht. Bei der Festlegung des reduzierten Satzes war denn auch die Höhe der Taxe occulte in der Landwirtschaft ausschlaggebend, weshalb der reduzierte Satz dem pauschalierten Vorsteuerabzug für landwirtschaftliche Produkte (Art. 28 Abs. 2 MWSTG) entspricht und nicht umgekehrt.⁸² Auch bei der reduzierten Besteuerung von **Medikamenten** stehen sozialpolitische Anliegen im Vordergrund. Es wäre jedoch zu untersuchen, ob in einem so stark regulierten Markt der reduzierte Steuersatz an die Endverbrauchenden weitergegeben oder ob er eine höhere Marge für Herstellung von und Handel mit Medikamenten bewirkt und damit das Ziel der Entlastung der Konsumierenden verfehlt wird.
- 65 Bei der reduzierten Besteuerung von **Medien** ging es ursprünglich um **Medienförderung** als Lenkungsziel. Um eine mehrwertsteuerrechtliche Gleichbehandlung der damaligen überwiegend öffentlich-rechtlichen audiovisuellen Medien mit den privaten Print-Medien sicherzustellen, beantragte der Ständerat bei Einführung der Mehrwertsteuer, auch die nicht gewerblichen Dienstleistungen von Radio- und Fernsehgesellschaften reduziert zu besteuern, statt diese von der Mehrwertsteuer auszunehmen.⁸³ Damit hat der Gesetzgeber ein Steuerobjekt Kraft Gesetz geschaffen

79. Botschaft Vereinfachung MWST, S. 7103 f.

80. Vgl. zum Ganzen: EFK 2007 S. 23 f.

81. Vgl. EFK 2007 S. 25.

82. Vgl. Bericht Fachkommission 1974, S. 14 f.; Imstepf 2011, S. 347 m.w.H.; SGK BV-Imstepf/Beusch, Rz. 101.

83. Vgl. Votum SR Cavadini (NE, LPS): AB 1993 S 332.

und somit insbesondere auf den «Billag-Gebühren» die Mehrwertsteuer erhoben. Ob es ein Steuerobjekt im Sinne eines Leistungsverhältnisses zwischen den konzessionierten Radio- und Fernsehgesellschaften und den Personen gibt, die die Radio- und Fernsehgebühr bezahlen, spielte dabei keine Rolle. Es war politisch gewollt, dass die Radio- und Fernsehgebühr aus Gründen der Gleichbehandlung zum reduzierten Satz besteuert wurde. Ob dieses gesetzlich geschaffene Steuerobjekt jedoch von Art. 130 BV gedeckt ist, ist fraglich – setzt doch der Begriff der Mehrwertsteuer stets eine Leistungsverhältnis als Steuerobjekt voraus. Hingegen hätte das Bundesgericht vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte der reduzierten Besteuerung der Radio- und Fernsehgebühr in seinem Urteil vom 13. April 2015⁸⁴ nicht prüfen sollen, ob es ein Leistungsverhältnis zwischen den Abgabepflichtigen, dem Bund und den Radio- und Fernsehgesellschaften gibt, da in diesem besonderen Fall die Steuerbarkeit unabhängig vom Vorliegen eines Steuerobjektes in Form eines Leistungsverhältnisses politisch gewollt war. Indem es dies geprüft und eine Leistungsverhältnis verneint hatte, hatte sich das Bundesgericht indirekt über das Anwendungsgebot von Bundesgesetzen nach Art. 190 BV hinweggesetzt.

- 66 Die reduzierte Besteuerung freiwillig versteuerter Leistungen in den Bereichen **Sport und Kultur** schliesslich fördert diese Aktivitäten: Wo die Steuer auf den Vorleistungen zum Normalsatz höher ist als die Steuer zum reduzierten Satz auf dem Umsatz, erhalten die steuerpflichtigen Personen von der Steuerverwaltung Geld ausbezahlt. Das ist neben der Vermeidung einer *Taxe occulte* bei Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen ein wichtiger Grund, weshalb jemand freiwillig steuerpflichtig wird.

6. Steuerausnahmen

- 67 Obwohl sich Art. 130 BV zur Anzahl und Höhe der Steuersätze äussert, lässt sich ihm nichts entnehmen zu den Steuerausnahmen. Einzig aus dem Begriff der Mehrwertsteuer, die im Unterschied zu den besonderen Verbrauchssteuern nach Art. 131 BV eine allgemeine Verbrauchssteuer ist, lässt sich ableiten, dass die Bemessungsgrundlage möglichst breit sein sollte. Es stellt sich deshalb die Frage, ob mit den Steuerausnahmen **ausserfiskalische Ziele** verfolgt werden, die selbst Verfassungsrang geniessen. So liesse sich rechtfertigen, dass durch Steuerausnahmen vom verfassungsmässigen Gebot der Gleichbehandlung im Allgemeinen und vom Gebot der allgemeinen und gleichmässigen Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV im Besonderen abgewichen wird (vgl. N. 68).⁸⁵

7. Verfolgung ausserfiskalischer Ziele

- 68 Reduzierte Steuersätze und Steuerausnahmen, sogenannte Steuervergünstigungen, eignen sich nur bedingt, um ausserfiskalische Ziele, wie beispielsweise sozial-, kultur- oder medienpolitische Anliegen, zu verfolgen. Zwar entlasten Steuervergünstigungen Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Aber nicht nur: Haushalte in guten wirtschaftlichen Verhältnissen werden absolut betrachtet noch mehr entlastet, weil sie deutlich mehr konsumieren.⁸⁶ Dadurch wird auf Steuereinnahmen verzichtet, die fehlen, um beispielsweise durch Transferzahlungen gezielt Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen unterstützen zu können. Dies zeigt, dass mit Steuervergünstigungen zwar die verfolgten ausserfiskalischen Ziele zumindest teilweise erreicht werden können, aber auf eine ineffiziente Art, da **Steuervergünstigungen zu wenig zielgerichtet** sind. Aus diesem Grund sollten von den in der Verfassung genannten **reduzierten Steuersätzen** und

84. BGE 141 II 182.

85. Zum Ganzen: SGK BV-Imstepf/Beusch, Art. 130, Rz. 130.

86. Vgl. Cnossen 1998, S. 409 f.

von den in der Verfassung nicht erwähnten **Steuerausnahmen** auf Stufe Gesetz nur **zurückhaltend Gebrauch** gemacht werden.

- 69 Steuervergünstigungen sind zwar ineffizient, dämpfen aber trotzdem die Zusatzbelastungen im Zusammenhang mit Steuersatzerhöhungen. Insbesondere die Steuerausnahmen für Versicherungsleistungen und Wohnungsmieten, einer der grössten Budgetposten von Haushalten in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen, führen dazu, dass solche Haushalte von **Steuersatzerhöhungen** weniger betroffen sind als Haushalte, bei denen diese Ausgaben einen kleineren Teil des Budgets ausmachen. Erhöhungen der Mehrwertsteuersätze schneiden deshalb **verteilungspolitisch** besser ab, als dies gerne behauptet wird.

8. Hoheitliche Tätigkeiten

- 70 Zur mehrwertsteuerlichen Behandlung hoheitlicher Tätigkeiten äussert sich Art. 130 BV nicht, da die Mehrwertsteuer auf hoheitlichen Tätigkeiten oder allgemeiner gesagt staatlichen Leistungen keine Anwendung findet, sofern ein Gemeinwesen nicht ausnahmsweise eine wirtschaftliche bzw. eine unternehmerische Tätigkeit ausübt.⁸⁷ Dafür spricht, dass es sich dabei um die Erfüllung staatlicher Aufgaben und nicht um freiwilligen Konsum handelt und dass Leistungen der öffentlichen Hand **nicht marktfähig** sein und somit nicht im direkten Wettbewerb zu den von der Privatwirtschaft erbrachten Leistungen stehen sollten, weshalb es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen sollte. Da für staatliche Leistungen regelmässig weder von den Personen, die sie in Anspruch nehmen, noch von Dritten ein Entgelt zu entrichten ist, würde auch mangels eines Steuerobjekts in Form eines Leistungsverhältnisses die Mehrwertsteuer nicht auf staatliche Leistungen Anwendung finden. Ebenfalls als Folge davon, dass staatliche Leistungen **nicht in den Anwendungsbericht der Mehrwertsteuer** fallen, sind diese mit der Taxe occulte belastet, da die Mehrwertsteuer auf Leistungen, die für das Erbringen von staatlichen Leistungen verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann.
- 71 Es stellt sich jedoch die Frage, in welchem Verhältnis die Nichtbesteuerung staatlicher Leistungen zum verfassungsmässigen Gebot der **Gleichbehandlung** im Allgemeinen und dem Gebot der **allgemeinen und gleichmässigen Besteuerung** nach Art. 127 Abs. 2 BV im Besonderen steht. Welche Leistungen vom Staat angeboten werden sollen, ist vor allem eine politische Frage. Sobald der Staat jedoch steuerfinanzierte Leistungen anbietet, fallen diese Leistungen grundsätzlich bereits mangels Entgeltlichkeit und somit mangels Steuerobjekt aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und können somit günstiger angeboten werden, als wenn dies gegen steuerbares Entgelt geschehen würde. So ist beispielsweise in der Schweiz die Mehrwertsteuer auch auf den Billetts des öffentlichen Nahverkehrs geschuldet. Sobald dieser aber den Nutzenden gegenüber unentgeltlich angeboten wird, wie das z.B. in der Stadt Genf teilweise der Fall ist, entfällt die Mehrwertsteuer. Dadurch schafft die Mehrwertsteuer einen finanziellen Anreiz, Leistungen auch dann steuerfinanziert anzubieten, wenn dieses ganz oder teilweise nach dem Verursachendenprinzip finanziert werden könnten. Somit beeinflusst die Mehrwertsteuer die Entscheidung, ob Leistungen durch allgemeine Steuermittel oder durch die die Leistung nutzenden Personen finanziert werden soll, was das verfassungsmässige Gebot der Gleichbehandlung und das Gebot der allgemeinen und gleichmässigen Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV berührt.
- 72 Im Bereich der **Steuerausnahmen** spielt dieser Effekt nicht, da sowohl die steuerfinanzierte wie auch die durch nicht steuerbare Entgelte finanzierte Leistungserbringung lediglich mit der Taxe occulte belastet ist. Vor diesem Hintergrund führen insbesondere die Steuerausnahmen in den

87. Botschaft Vereinfachung MWST, BBl 2008 6942 f.

Bereichen **Gesundheit** und **Bildung** zu einer **mehrwertsteuerlichen Gleichbehandlung** unabhängig ihrer Finanzierung. Könnten hingegen die Gemeinwesen ihre *Taxe occulte* durch einen Vorsteuerabzug oder den steuerfreien Leistungsbezug beseitigen, wie das gelegentlich gefordert wird, damit der Bund nicht die Kantone und Gemeinden mehrwertsteuerlich belastet, käme es auch hier zu einer mehrwertsteuerlichen Privilegierung der öffentlichen Hand. Der Preis der mehrwertsteuerlichen Gleichbehandlung öffentlicher und privater Leistungserbringung im Bereich der Steuerausnahmen ist die Belastung der Kantone und Gemeinden mit der *Taxe occulte* durch den Bund.

B. Art. 130 Abs. 2 BV

- 73 **Beherbergungsleistungen** wurden anfänglich als Teil gastgewerblicher Leistungen aufgefasst. Da die Warenumsatzsteuer Dienstleistungen nicht besteuerte und die Verköstigung einerseits als steuerbefreite Lieferung von Ess- und Trinkwaren galt, alkoholische Getränke andererseits auf der Vorstufe besteuert wurden, waren die Gastgewerbebetriebe, worunter auch alle **Beherbergungsbetriebe** fielen, **subjektiv nicht steuerpflichtig**.⁸⁸ Obwohl die **Expertenkommission**⁸⁹ im Jahr 1974 wie auch der Bundesrat bei der ersten gescheiterten Vorlage zur Einführung der Mehrwertsteuer⁹⁰ im Jahr 1977 das Gast- und Beherbergungsgewerbe zum **Normalsatz** besteuern wollte, sah die **Bundesversammlung** einen **Sondersatz** vor, weil Wettbewerbsnachteile gegenüber dem Ausland und das Risiko des politischen Scheiterns der Vorlage befürchtet wurden.⁹¹ In den ebenfalls gescheiterten Vorlagen von 1979 und 1991 hatte der **Bundesrat** den **Sondersatz** bereits in der Botschaft vorgesehen. Bei der Ausarbeitung der Vorlage von 1993 verzichtete die Bundesversammlung auf einen Sondersatz in der Verfassung, sah aber in den **Übergangsbestimmungen** die Kompetenz vor, **auf Stufe Gesetz** einen **Sondersatz** einzuführen (Art. 8ter aBV).
- 74 Nach Art. 8ter aBV konnte der Bund für bestimmte im Inland erbrachte **Tourismusleistungen** auf dem Wege der **Gesetzgebung** einen tieferen Satz der Umsatzsteuer festlegen, sofern diese Dienstleistungen in erheblichem Ausmass durch Personen aus dem Ausland konsumiert werden und die Wettbewerbsfähigkeit es erfordert. In seiner Botschaft vom 16. August 1995 hat der Bundesrat diese Voraussetzungen als erfüllt betrachtet. Einerseits stagnierten seit Beginn der 80er Jahre die Übernachtungszahlen und erreichten im Jahre 1995 einen Negativrekord, was als Zeichen für mangelnde Wettbewerbsfähigkeit gewertet wurde. Andererseits wurden im Unterschied beispielsweise zu gastgewerblichen und Beförderungsleistungen die Beherbergungsleistungen überwiegend durch ausländische Gäste nachgefragt. «Damit ist ein reduzierter Satz für Beherbergungsdienstleistungen, die statistisch zu mehr als der Hälfte von Ausländerinnen und Ausländern nachgefragt werden, sicher verfassungskonform».⁹² Der **Sondersatz für Beherbergungsleistungen** wurde am 1. Oktober 1996 erstmals für 5 Jahre befristet eingeführt und in der Folge sechsmal verlängert, letztmals für 10 Jahre bis Ende 2027.⁹³ In der Sondersession 2025 hat das Parlament eine Motion an den Bundesrat überwiesen, welche die Fortführung des Sondersatzes über das Jahr 2027 hinaus fordert.⁹⁴
- 75 Zur **Festsetzung des Sondersatzes** auf 3 Prozent führt der Bundesrat in seiner Botschaft lediglich aus, dass damit dem Umstand Rechnung getragen werde, dass ein bedeutender Teil der

88. Vgl. Metzger WUST, Rz. 199 f.

89. Bericht Fachkommission 1974, S. 49.

90. Botschaft Finanz- und Steuerrecht 1976, S. 1422.

91. Vgl. AB 1976 S 242 ff.; Imstepf 2011, S. 344.

92. Botschaft Sondersatz, S. 362.

93. Vgl. Bericht Sondersatz, S. 3432.

Übernachtungen auf ausländische Gäste entfalle.⁹⁵ Da gemäss Bundesrat die Verfassungsbestimmung nicht die Tourismuswirtschaft privilegieren, sondern den exportähnlichen Charakter anerkennen wolle,⁹⁶ ist denkbar, dass die von ausländischen Gästen nachgefragten Beherbergungsleistungen steuerbefreit und nur die von inländischen Gästen nachgefragten Beherbergungsleistungen besteuert werden sollten.⁹⁷ Um jedoch der Branche administrativen Aufwand zu ersparen, verzichtete der Bundesrat bewusst auf eine Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Gästen.⁹⁸ Wie er weiter ausführte, wurden rund zwei Drittel der Übernachtungen von ausländischen Gästen nachgefragt.⁹⁹ Sollten diese Leistungen im Ergebnis befreit werden, ohne jedoch zwischen in- und ausländischen Gästen zu unterscheiden, so ergäbe das einen um zwei Drittel tieferen Sondersatz als der damals geltende Normalsatz von 6,5 Prozent, also rund 2,2 Prozent. Ein Satz also, der praktisch dem reduzierten Satz von damals 2 Prozent entsprochen hätte. Es ist deshalb fraglich, ob solche Überlegungen ausschlaggebend waren.¹⁰⁰

1. Beherbergungsleistungen

- 76 Art. 130 Abs. 2 BV spricht von Beherbergungsleistungen, ohne diese jedoch näher zu umschreiben. Da entstehungsgeschichtlich die Beherbergungsleistungen als Teil der gastgewerblichen Leistungen aufgefasst wurden (vgl. N. 73), scheint die gesetzliche Definition der Beherbergungsleistung als Gewährung von **Unterkunft**, einschliesslich der Abgabe eines **Frühstücks**, auch wenn dieses separat berechnet wird (Art. 25 Abs. 4 MWSTG), verfassungsmässig unproblematisch. Etwas schwieriger mit dem Begriff der Beherbergung vereinbar scheint, dass nach Schweizer Mehrwertsteuerrecht auch Langzeitvermietung als Beherbergungsleistung gilt. Um steuerausgenommene **Vermietung** handelt es sich gemäss Praxis der ESTV erst, wenn Wochenaufenthalt oder Wohnsitz bzw. Sitz oder Betriebstätte begründet wird. Wie bei der Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. N. 42) steht auch hier eine einfachere und rechtssicherere Abgrenzung der steuerbaren Beherbergungsleistung von der steuerausgenommenen Vermietung im Vordergrund, weshalb vom alltäglichen Verständnis des Begriffs Beherbergungsleistung abgewichen wurde. Steuersystematisch besser wäre hingegen, die Abgrenzung mit Blick auf den **Dienstleistungsanteil** zu machen, da dieser den Unterschied zwischen Beherbergungsleistung und blosser Vermietung (Lieferung) ausmacht. Dies wird in der Praxis der ESTV teilweise verwirklicht, indem **Hotels** stets Beherbergungsleistungen erbringen, selbst wenn ein Gast dort Wohnsitz nimmt. Hingegen müsste das konsequenterweise wohl auch für **Service-Apartments** gelten.

2. Sondersatz

- 77 Nach Art. 130 Abs. 2 BV kann das Gesetz für die Besteuerung der Beherbergungsleistungen einen Satz zwischen dem reduzierten und dem Normalsatz festlegen. Das «kann» in dieser Bestimmung bedeutet zweierlei: Da es sich bei Art. 130 BV insgesamt um eine nachträglich derogative Bundeskompetenz handelt (vgl. N. 20), muss einerseits auch Abs. 2 wie Abs. 1 als Kann-Bestimmung formuliert sein. Andererseits lässt Art. 130 Abs. 2 BV dem Gesetzgeber die Freiheit, von dieser Kompetenz Gebrauch zu machen oder nicht. Macht der Gesetzgeber von dieser Kompetenz Gebrauch, kommt als Sondersatz für Beherbergungsleistungen lediglich ein Satz zwischen dem **reduzierten Satz** und dem **Normalsatz** in Frage, wie das heute mit dem Sondersatz von 3,8 Prozent der Fall ist. Aufgrund der

94. Motion SR Friedli (24.3635).

95. Botschaft Sondersatz, S. 365.

96. Botschaft Sondersatz, S. 360.

97. Imstepf 2011, S. 350.

98. Botschaft Sondersatz, S. 367.

99. Botschaft Sondersatz, S. 362.

100. A.M. Imstepf 2011, S. 350 f.

Entstehungsgeschichte der Norm könnte der Gesetzgeber Beherbergungsleistungen hingegen nicht zum reduzierten Satz besteuern (vgl. N. 73 ff.). Würde der Gesetzgeber von dieser Verfassungskompetenz keinen Gebrauch machen oder die derzeitige Befristung Ende 2027 auslaufen lassen, wären Beherbergungsleistungen zum Normalsatz steuerbar.

C. Art. 130 Abs. 3 BV: Zweckbindung zur Finanzierung der AHV

- 78 Bereits bei der Einführung der Mehrwertsteuer 1995 wurde in Art. 41ter Abs. 3bis aBV vorgesehen, dass mittels einem dem fakultativen Referendum unterstellten Bundesbeschluss der Satz der Umsatzsteuer um höchstens einen Prozentpunkt angehoben werden könne, um die Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge sicherzustellen, sollte diese wegen der Entwicklung des Altersaufbaus nicht mehr gewährleistet sein.¹⁰¹ Per Anfang 1999 hat das Parlament davon Gebrauch gemacht und den Normalsatz um einen Prozentpunkt, den reduzierten um 0,3 Prozentpunkte und den Sondersatz um 0,5 Prozentpunkte angehoben.¹⁰² Bis Ende 2019 hatte der Bundesrat zudem die Möglichkeit, maximal 10 Prozent des Gesamtertrags der Anhebung für die Finanzierung der Invalidenversicherung zu verwenden. Im Rahmen des nach der abgelehnten Unternehmenssteuerreform III vom Parlament in die Wege geleiteten Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) wurde diese Delegationsnorm gestrichen.¹⁰³ Seither geht der **gesamte Betrag** aus der Anhebung der Mehrwertsteuersätze **an die AHV**. Eine **weitere Erhöhung** der Mehrwertsteuersätze zugunsten der AHV und IV sieht **seit Anfang 2024** Art. 130 Abs. 3ter BV vor (vgl. N. 81), deren Ertrag gemäss Art. 130 Abs. 3quater BV ebenfalls vollumfänglich dem AHV-Ausgleichsfonds zugewiesen wird (vgl. N. 82).
- 79 Im Unterschied zur Finanzierung der AHV durch Lohnprozente tragen bei der Zusatzfinanzierung der AHV durch die Mehrwertsteuer auch die Haushalte von Rentenbeziehenden zur Finanzierung bei. Dies trägt dem **demographischen Wandel** Rechnung, wonach aufgrund der geburtenstarken Jahrgänge und der längeren Lebenserwartung weniger Erwerbstätige für eine wachsende Rentensumme aufkommen müssen.

D. Art. 130 Abs. 3bis BV: Zweckbindung zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur und Übergangsbestimmung Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 und 5 BV

- 80 Anfang 2001 erhielt der Bundesrat die Befugnis, zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte die Mehrwertsteuersätze linear um 0,1 Prozentpunkte anzuheben.¹⁰⁴ Da es sich um eine befristete Anhebung handelte, war sie in den **Übergangsbestimmungen** der Bundesverfassung enthalten, jedoch nicht zu Art. 130 BV, sondern **zu Art. 87 BV** betreffend Eisenbahnen und weitere Verkehrsträger. Anfang 2016 wurde mit dem direkten Gegenentwurf des Bundesrats zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr», dem Volk und Stände am 28. November 2014 zustimmten, einerseits die bisher befristete Anhebung um 0,1 Prozentpunkte **in eine unbefristete Anhebung umgewandelt**,¹⁰⁵ weshalb die Regelung von den Übergangsbestimmungen in den Art. 130 Abs. 3bis BV verschoben wurde. Andererseits wurden mit Art. 196 Ziff. 14 Abs. 4 BV die Mehrwertsteuersätze erneut bis **Ende 2030** befristet um weitere **0,1 Prozentpunkte** linear **angehoben**,¹⁰⁶ um den zusätzlich verlangten Ausbau der Eisenbahninfrastruktur zu finanzieren.¹⁰⁷

101. BBl 1993 II 873.

102. AS 1998 1803.

103. AS 2019 2395.

104. AS 2000 1134.

105. AS 2015 645.

106. AS 2015 646.

107. Vgl. AB 2012 S 999.

E. Art. 130 Abs. 3ter BV: Zweckbindung zur Zusatzfinanzierung der AHV

- 81 In der Abstimmung vom 25. September 2022 wurde der Bundesbeschluss vom 17. Dezember 2021 über die Zusatzfinanzierung der AHV durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer¹⁰⁸ von Volk und Ständen angenommen. Damit sollte die Finanzierung der AHV-Renten mittelfristig gewährleistet werden mit dem Ziel, das Leistungsniveau der Altersvorsorge zu erhalten und das finanzielle Gleichgewicht der AHV zu sichern.¹⁰⁹ Art. 130 Abs. 3ter knüpft die Kompetenz des Bundesrates zur Erhöhung der Mehrwertsteuer ausdrücklich an den Grundsatz der **Vereinheitlichung des Referenzalters** von Frauen und Männern in der Alters- und Hinterlassenenversicherung auf Gesetzesstufe. Mit der gleichzeitigen Annahme der Änderung vom 17. Dezember 2021 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (**AHV 21**)¹¹⁰, gegen die von linken Kreisen das Referendum ergriffen worden ist, war diese Bedingung erfüllt und per Anfang 2024 wurde der Normalsatz um 0,4 Prozentpunkte auf **8,1 Prozent**, der reduzierte Steuersatz um 0,1 Prozentpunkte auf **2,6 Prozent** und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen ebenfalls um 0,1 Prozentpunkte auf **3,8 Prozent** proportional angehoben.

F. Art. 130 Abs. 3quater BV: Zuweisung zum AHV-Ausgleichsfonds

- 82 Der gleichzeitig mit Abs. 3ter eingefügte Abs. 3quater stellt klar, dass der **gesamte Ertrag** aus der Erhöhung der Steuersätze nach Abs. 3ter dem AHV-Ausgleichsfonds zugewiesen wird. Diese Bestimmung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass bis 2019 bloss 83 Prozent des Ertrages der Steuersatzerhöhung nach Abs. 3 direkt für die Finanzierung der AHV bestimmt und 17 Prozent an den Bund zur Finanzierung der demografisch bedingten Zunahme des Bundesbeitrages an die AHV gingen (vgl. N. 78).¹¹¹

G. Art. 130 Abs. 4 BV: Zweckbindung für die Prämienverbilligung in der Krankenversicherung

- 83 Bereits bei der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1995 wurde in der Verfassung festgehalten, dass **fünf Prozent** des Steuerertrags der Mehrwertsteuer für Massnahmen zur Entlastung der unteren Einkommensschichten verwendet werden sollen (Art. 41ter Abs. 3 aBV), und zwar während der ersten fünf Jahre nach Einführung der Mehrwertsteuer für die Prämienverbilligung in der Krankenversicherung. Danach konnte die Bundesversammlung darüber entscheiden, wie dieser zweckgebundene Anteil weiterzuverwenden ist (Art. 8 Abs. 4 ÜB aBV). Damit sollte bei Haushalten in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen die im Verhältnis zum Einkommen **höhere Belastung durch die Mehrwertsteuer** (vgl. N. 68) gemildert werden, um auch den Gewerkschaftsbund für die Einführung der Mehrwertsteuer zu gewinnen (vgl. N. 5).
- 84 Beide Bestimmungen wurden 1999 materiell unverändert in den Hauptteil und die Übergangsbestimmungen der neuen Bundesverfassung übernommen (Art. 130 Abs. 2 BV, Art. 196 Ziff. 14 Abs. 3 BV).¹¹² Da bei Inkrafttreten der neuen Bundesverfassung Anfang 2000 die Frist von fünf Jahren verstrichen war, beschloss die neu zuständige Bundesversammlung im Dezember 1999 die Zweckbindung für die **Krankenkassenprämienverbilligung** per Verordnung bis Ende 2003 zu

108. BBl 2021 2991.

109. BBl 2019 6306.

110. BBl 2021 2995.

111. BBl 2019 6385.

112. AS 1999 2556, 2587, 2608.

verlängern.¹¹³ Im Juni 2004 erfolgte eine weitere Verlängerung rückwirkend ab Anfang 2004 und befristet bis zum Inkrafttreten der neuen Finanzordnung, längstens aber bis Ende 2006.¹¹⁴

- 85 Mit der Botschaft zur neuen Finanzordnung vom 9. Dezember 2002 wollte der Bundesrat diese Regelungen weiterführen.¹¹⁵ Die Bundesversammlung lehnte dies jedoch ab und beschloss, die Zweckbindung für die Krankenkassenprämienverbilligung direkt **im Hauptteil der Verfassung** zu regeln, sofern nicht durch Gesetz eine andere Verwendung zur Entlastung unterer Einkommensschichten festgelegt wird.¹¹⁶ Auch die Zweckbindung zu Gunsten unterer Einkommensschichten sollte neu von der Bundesversammlung **mittels eines referendumpflichtigen Gesetzes** und nicht bloss mittels einer Verordnung festgelegt werden, wie dies bis dahin der Fall war.¹¹⁷ Die Zweckbindung wurde bislang unverändert für die Krankenkassenprämienverbilligung beibehalten.

H. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV

- 86 Die Bundeskompetenz zur Erhebung der Mehrwertsteuer ist – wie diejenige zur Erhebung der direkten Bundessteuer (Art. 128 BV) – bis 2035 befristet. Die bis heute geltenden **Befristungen** lassen sich in erster Linie entstehungsgeschichtlich erklären. Bereits die Warenumsatzsteuer als Vorläuferin der Mehrwertsteuer wurde während des zweiten Weltkriegs befristet eingeführt und in der Folge erstmals durch den Bundesrat bis 1949 und danach durch die Bundesversammlung bis Ende 1951 verlängert. Im Dezember 1950 fand eine bis Ende 1954 befristete Übergangsbestimmung in der Verfassung bei Volk und Ständen eine Mehrheit. 1953 hatten Volk und Stände eine Vorlage für einen Neuentwurf einer Finanzordnung abgelehnt, mit der die Warenumsatzsteuer im Hauptteil der Verfassung hätte geregelt werden sollen und auf zwölf Jahre befristet gewesen wäre. Hingegen fand 1954 die Weiterführung der bisherigen Ordnung für weitere vier Jahre bis 1958 eine Mehrheit. Erst mit der ab 1959 geltenden Finanzordnung wurde die Warenumsatzsteuer erstmals als Art. 41ter in den Hauptteil der Verfassung aufgenommen (vgl. N. 2), jedoch auch bloss auf sechs Jahre befristet bis 1964 und nicht auf 12 Jahre, wie das der Bundesrat beantragt hatte.¹¹⁸ Weitere drei Verlängerungen folgten bis Ende 1974,¹¹⁹ bis Ende 1982¹²⁰ und bis Ende 1994¹²¹, worauf die Warenumsatzsteuer Anfang 1995 durch die Mehrwertsteuer abgelöst wurde, die wiederum bis Ende 2006¹²² befristet wurde. Die Erhebungskompetenz der Mehrwertsteuer wurde danach bis Ende 2020¹²³ und wieder bis Ende 2035¹²⁴ verlängert. Bei beiden Vorlagen wurde der **Verzicht auf die Befristung diskutiert**, aber schliesslich jeweils abgelehnt. In den Jahren 1977, 1979 und 1991 wurde zusammen mit der Einführung einer Mehrwertsteuer auch der Verzicht auf die Befristung von Volk und Ständen abgelehnt.¹²⁵
- 87 Obwohl das EFD im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage für die Finanzordnung 2021 umfassend aufzeigte, weshalb die **Befristung** der beiden wesentlichsten Einnahmequellen des Bundes **nicht zielführend** sei, hatte die Vernehmlassung gezeigt, dass ein Verzicht bereits im

113. AS 2000 80.

114. AS 2004 3009.

115. BBl 2003 1531, 1559.

116. BBl 2004 1363.

117. Vgl. AB 2004 S 6.

118. Zum Ganzen: Wellauer, S. 49 ff.

119. AS 1963 1162.

120. AS 1971 907.

121. AS 1982 138.

122. AS 1994 258.

123. AS 2006 1057.

124. AS 2019 769.

125. Erläuternder Bericht Finanzordnung 2021, S. 5.

Parlament scheitern würde, weshalb der Bundesrat schliesslich von einem Verzicht auf die Befristung abgesehen hatte.¹²⁶ Die **Argumente für die Befristung** waren sehr allgemein: So wurde beispielsweise ausgeführt, dass es Ausdruck von Respekt gegenüber dem Souverän sei, ihn von Zeit zu Zeit zu fragen, ob die Steuern noch erhoben werden dürften, oder dass es eine Gelegenheit sei, sich grundsätzlich Gedanken zum Steuersystem zu machen.¹²⁷ Am klarsten zum Ausdruck, worum es bei der Befristung geht, brachte es wohl Bundesrat Ueli Maurer, wonach der Verzicht «ein Bruch mit unserer Tradition und vielleicht auch ein bisschen ein Bruch mit unserem Verständnis bezüglich des Verhältnisses zwischen Staat und Bürger»¹²⁸ wäre. Dies alles lässt den Schluss zu, dass es sich bei der Befristung der Erhebungskompetenz in erster Linie um ein **Ritual** handelt, das in seiner langen **Tradition** begründet ist. Aus politischer Perspektive möchte man sich zudem nicht dem Vorwurf aussetzen, Volksrechte abzubauen. **Sachlich** lässt sich die Befristung hingegen **kaum rechtfertigen**, wie das der Bundesrat im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zur Finanzordnung 2021 ausgeführt hatte.¹²⁹

Zum Autor

Claude Grosjean studierte an der Universität Bern Rechtswissenschaften. 2003 schloss er mit dem Lizenziat ab, 2005 wurde er zum bernischen Fürsprecher (Rechtsanwalt) patentiert. Zu Beginn der 20iger Jahre bildete er sich zum Executive Master of Public Administration (MPA) an der Universität Bern weiter. Claude Grosjean arbeitet seit 2007 in der Steuergesetzgebung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV in Bern. Ab 2011 leitete er die Stabsstelle Mehrwertsteuergesetzgebung, seit 2015 ist er stellvertretender Leiter der Abteilung Steuergesetzgebung, die für Gesetzgebungsarbeiten an sämtlichen Bundessteuererlassen in der Zuständigkeit der ESTV verantwortlich ist. Seit 2011 ist er Mitglied der OECD Working Party No. 9 on Consumption Taxes. Claude Grosjean ist Mitglied des Berner Kantonsparlaments für die Grünliberale Partei (GLP). Zwischen 2005 und 2011 war er Lehrbeauftragter für Recht an der Berner Fachhochschule Wirtschaft und Verwaltung.

WEITERE EMPFOHLENE LEKTÜRE

Birkenfeld Wolfram, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Köln 1992.

Dobratz Lars, Mehrwertsteuer, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2020, S. 767 ff.

De la Feria Rita, EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox, in: Lang et al., CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015, Wien 2016, S. 3 ff.

Hongler Peter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, in: Institute of Public Finance, Fiscal Law and Law & Economics (IFF-HSG), IFF-HSG Working Papers, Working Paper vom 9. März 2021.

Kempny Simon, Gedanken zum «Leistungsfähigkeitsprinzip», Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit, StuW 2021, S. 85 ff.

Mollard Pascal/Oberson Xavier/Tissot Benedetto Anne, Traité TVA, Basel 2009.

126. Botschaft Finanzordnung 2021, S. 6233.

127. AB N 2016 S. 2272.

128. BR Ueli Maurer, AB N 2016 S. 2273.

129. Erläuternder Bericht Finanzordnung 2021, S. 14 ff.

mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Clavadetscher Diego/Glauser Pierre Marie/Schafroth Gerhard (Red.), Basel 2000.

Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012.

Oberson Xavier, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 1997, S. 33 ff.

Rivier Jean-Marc/Rochat Pauchard Annie, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000.

Robinson Philip, Mehrwertsteuerrecht, in: Reich Markus, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, S. 665 ff.

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

Ruppe Hans Georg/Achatz Markus, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., Wien 2011.

Vogel Manuel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern 2003.

LITERATURVERZEICHNIS

Baumgartner Ivo/Clavadetscher Diego/Kocher Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010 (zit. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher).

Behnisch Urs, in: Waldmann Bernhard, Belser Eva Maria, Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, 1. Auflage, Basel 2015 (zit. BSK BV-Behnisch, (1. Aufl.)).

Biaggini Giovanni, Orell Füssli Kommentar, Bundesverfassung, Zürich 2017 (zit. OFK BV-Biaggini).

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016 (zit. Blumenstein/Locher).

Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. Aufl., Bern 2012 (zit. Camenzind/Honauer/Vallender).

Cnossen Sijbren, Global Trends and Issues in Value Added Taxation. Int Tax Public Finance, 5, S. 399–428, Boston 1998, (zit. Cnossen 1998) abrufbar unter <https://doi.org/10.1023/A:1008694529567>, besucht am 29.3.2025.

Geiger Felix, in: Geiger Felix/Schluckebier Regine (Hrsg.), Orell Füssli Kommentar, MWSTG, Zürich 2012 (zit. OFK MWSTG-Geiger).

Glauser Pierre-Marie, in: Martenet Vincent, Dubey Jacques (Hrsg.), Commentaire Romand, Constitution fédérale, Basel 2021 (Zit. CR Cst.-Glauser).

Glauser Pierre-Marie, in: Zweifel Martin, Beusch Michael, Glauser Pierre-Marie, Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 (zit. MWSTG-Glauser).

Glauser Pierre-Marie, Les principes régissant la TVA: de l'utopie à la réalité, ASA 84 (2015), 97 ff. (zit. Principes TVA);

Imstepf Ralf/Beusch Michael, in: Ehrenzeller Bernhard, Egli Patricia, Hettich Peter, Hongler Peter, Schindler Benjamin, Schmid Stefan G.; Schweizer, Rainer J. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich/St. Gallen 2023, (zit. SGK BV-Imstepf/Beusch).

Imstepf Ralf, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, Diss., Bern 2011 (zit. Imstepf 2011).

Imstepf Ralf, Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs, in: IFF Forum für Steuerrecht (FStR), St. Gallen 2022, Volume 2 (zit. Imstepf 2022).

Kocher Martin, in: Waldmann Bernhard, Belser Eva Maria, Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2. Aufl., Basel 2025 (zit. BSK BV-Kocher).

Kocher Martin, in: Zweifel Martin, Beusch Michael, Glauser Pierre-Marie, Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 (zit. MWSTG-Kocher).

Lienhard Andreas/Mächler August/Zielniewicz Agata, Öffentliches Finanzrecht, Bern 2017 (zit. Lienhard/Mächler/Zielniewicz).

Metzger Dieter, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983 (zit. Metzger WUST).

Metzger Dieter, Kurzkommentar zum MWSTG, Muri bei Bern 2000 (zit. Metzger MWSTG).

Nieskens Hans, in: Rau Günter/Dürrwächter Erich, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 1997; Loseblatt-Ausgabe, wird nachgeführt (zit. UStG Rau/Dürrwächter-Nieskens).

OECD, Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung, Paris 2017 (zit. OECD Mehrwertbesteuerung).

OECD/Korea Institute of Public Finance, The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing, Paris 2014 (zit. OECD 2014), abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/9789264224520-en>, besucht am 15.4.2025.

Raas Susanne, in: Zweifel Martin, Beusch Michael, Glauser Pierre-Marie, Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 (zit. Komm. MWSTG-Raas).

Riedo Daniel, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999 (zit. Riedo).

Schluckebier Regine, in: Geiger Felix/Schluckebier Regine (Hrsg.), Orell Füssli Kommentar, MWSTG, Zürich 2012 (zit. OFK MWSTG-Schluckebier).

Schluckebier Regine, in: Zweifel Martin, Beusch Michael, Glauser Pierre-Marie, Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 (zit. MWSTG-Schluckebier).

Swistak Artur/de la Feria Rita, Designing a Progressive VAT, IMF Working Papers, Washington D.C 2024 (zit. Swistak/Feria 2024), abrufbar unter <https://doi.org/10.5089/9798400271830.001>, besucht am 15.4.2025.

Thomas Alastair, Reassessing the Regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Papers, No. 49, OECD Publishing, Paris 2020 (zit. Thomas 2020), abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/b76ced82-en>, besucht am 15.04.2025.

Vallender Klaus A., Die Genfer Armensteuer (taxe dite "droit des pauvres") ist keine "gleichgeartete Steuer" im Sinne von Art. 41ter Abs. 2 BV – Bemerkungen zum Bundesgerichtsurteil vom 16. Juli 1996, StR 1997 S. 1 (zit. Vallender, Armensteuer).

Vallender Klaus A./Luzius Cavelti, in: Ehrenzeller Bernhard, Egli Patricia, Hettich Peter, Hongler Peter, Schindler Benjamin, Schmid Stefan G.; Schweizer, Rainer J. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Bundesverfassung, 4. Aufl., St. Gallen 2023, (zit. SGK BV-Vallender/Cavelti).

Wellauer Wilhelm, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959 (zit. Wellauer).

MATERIALIENVERZEICHNIS

Amtliches Bulletin des Nationalrats (zit. AB N).

Amtliches Bulletin des Ständerats (zit. AB S).

Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle «Tiefere Mehrwertsteuersätze als Steuervergünstigung, Evaluation des reduzierten Satzes für Lebensmittel und verwandte Bereiche» vom Oktober 2007, EFK-5305 (zit. EFK 2007), abrufbar unter https://www.efk.admin.ch/wp-content/uploads/publikationen/berichte/wirtschaft_und_verwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/5305/5305_bericht_in_deutsch.pdf

Bericht der Fachkommission Mehrwertsteuer «Vorschläge zur Gestaltung einer schweizerischen Umsatzsteuer nach dem Mehrwertssystem (Mehrwertsteuer)» vom 15.8.1974 (zit. Bericht Fachkommission 1974).

Bericht vom eidgenössischen Finanzdepartement über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28.10.1993 (zit. Bericht VL-Verfahren aMWSTV).

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats 14.3015 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats über die Vereinfachte Erhebung der Mehrwertsteuer beim Import von Waren, System von Dänemark, vom 2.12.2016 (zit. Bericht Vereinfachte Erhebung der Mehrwertsteuer beim Import), abrufbar unter <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20143015>, besucht am 27.12.2023.

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats über die dauerhafte Verankerung des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen vom 9.5.2017, BBl 2017 3429, (zit. Bericht Sondersatz), abrufbar unter <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2017/779/de>, besucht am 27.12.2023.

Botschaft über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanz- und Steuerrechts des Bundes vom 24.3.1976, BBl 1976 I 1384 (zit. Botschaft Finanz- und Steuerrecht 1976), abrufbar unter https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/1976/1_1384_1392_1367, besucht am 27.12.2023.

Botschaft über die neue Finanzordnung vom 9.12.2002, BBl 2003 1531 (zit. Botschaft Finanzordnung 2002), abrufbar unter <https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2003/220>, besucht am 27.12.2023.

Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20.11.1996, BBl 1997 I 1 (zit. Botschaft neue Bundesverfassung), abrufbar unter https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/1997/1_1_1_1, besucht am 27.12.2023.

Botschaft zu einem Bundesbeschluss über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen vom 16.8.1995, BBl 1995 IV 358 (zit. Botschaft Sondersatz), abrufbar unter https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/1995/4_358_361_352.

Botschaft zum Ersatz der Finanzordnung und zu den besonderen Verbrauchssteuern vom 18.12.1991, BBl 1992 I 785 (zit. Botschaft Ersatz Finanzordnung), abrufbar unter https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/1992/1_785_781_672, besucht am 27.12.2023.

Botschaft zur neuen Finanzordnung 2021 vom 22.6.2016, BBl 2016 6221 (zit. Botschaft Finanzordnung 2021), abrufbar unter <https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2016/1193>, besucht am 27.12.2023.

Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25.6.2008, BBl 2008 6885 (zit. Botschaft Vereinfachung MWST), abrufbar unter <https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2008/1202>, besucht am 27.12.2023.

Botschaft zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» und zum direkten Gegenentwurf (Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, FABI) vom 18.1.2012, BBl 2012 1577 (zit. Botschaft FABI), abrufbar unter <https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2012/305>, besucht am 27.12.2023.

Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22.6.1994, BBl 1994 III 529 (zit. MWSTV-Kommentar EFD), abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/1994/3_529_/de, besucht am 27.12.2023.

Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zum Bundesbeschluss über die neue Finanzordnung 2021 vom 24.6.2015, (zit. Erläuternder Bericht Finanzordnung 2021), abrufbar unter <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/40031.pdf>, besucht am 27.12.2023.

Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Förderung der Wirtschaft und des Wachstums) vom 23.6.2010, BBl 2010 5397 (zit. Zusatzbotschaft Vereinfachung MWST) abrufbar unter <https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2010/921>, besucht am 27.12.2023.