

# GEKAPPTES VORSTEUERABZUGSRECHT DER GEMEINWESEN

## Kritische Anmerkungen zur Praxis der ESTV in der MWST-Branchen-Info 19 «Gemeinwesen» (MBI 19)

Die MBI 19 bietet zwei Besonderheiten: Einerseits soll die «Finanzierung» mit Einnahmen aus ausgenommenen oder hoheitlichen Tätigkeiten Einfluss auf das Vorsteuerabzugsrecht haben, andererseits erachtet die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) Beiträge eines Gemeinwesens an seine eigenen Dienststellen als Subventionen, die zu Vorsteuerkürzungen führen.

### 1. FINANZIERUNG MIT EINNAHMEN AUS AUSGENOMMENEN ODER HOHEITLICHEN TÄTIGKEITEN

**1.1 Praxis der ESTV.** Ziff. 6.1.3 der MBI 19 lautet wie folgt: «Verwendet ein steuerpflichtiges Gemeinwesen Gegenstände oder Dienstleistungen zwar ausschliesslich für unternehmerische Zwecke nach Artikel 28 ff. MWSTG, deckt seine Ausgaben jedoch teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (hoheitliche Tätigkeit, von der Steuer ausgenommene Leistungen, Subventionen usw.), hat es seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen bzw. zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG)» [1].

Nur die Finanzierung mit steuerbaren Erträgen berechtigt nach Ansicht der ESTV zum Vorsteuerabzug (MBI 19 Ziff. 6.2.3 und 6.3.1). Diese Aussagen beziehen sich offenbar auf alle Gemeinwesen gemäss Art. 12 MWSTG bzw. Art. 12 MWSTV [2]. Ziff. 6.2 und 6.3 und Anhang II und III der MBI 19 betreffen hingegen nur Dienststellen; darin werden die erwähnten Ausführungen wiederholt und in Beispielen und Methoden zur Vorsteuerkorrektur- bzw. -kürzung bestätigt.

**1.2 Grundlagen des Vorsteuerabzugs.** Im Gesetz finden sich keine besonderen Regeln betreffend das Vorsteuerabzugsrecht der Gemeinwesen. Es gelten somit dieselben Regeln wie bei Nicht-Gemeinwesen: Die Steuerpflicht begründet grundsätzlich ein umfassendes Vorsteuerabzugsrecht. Dieses wird nur durch folgende Gründe eingeschränkt:

→ Verwendung von Vorleistungen [3] «ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit» (Art. 28 Abs. 1 und Art. 30 MWSTG);  
→ Verwendung von Vorleistungen für ausgenommene Leistungen (Art. 29 Abs. 1 und Art. 30 MWSTG); → Erhalt von Subventionen u. dgl. (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

**1.3 Finanzierung mit ausgenommenen Umsätzen ist irrelevant.** Die blosse Existenz von ausgenommenen Umsätzen und die Tatsache, dass damit vorsteuerbelastete Ausgaben gedeckt werden können, führen noch nicht automatisch zu einer Vorsteuerkorrektur. Art. 29 Abs. 1 und Art. 30 MWSTG stellen auf die «Verwendung» von vorsteuerbelasteten Vorleistungen ab [4]: Nur wenn solche (ganz oder teilweise) für die Erbringung ausgenommener Leistungen verwendet werden, schliesst dies den Abzug von Vorsteuern, die auf diesen Vorleistungen lasten, (ganz oder teilweise) aus. Die Überlegung, ob und inwiefern ein Unternehmen seine Aufwände durch ausgenommene Umsätze deckt bzw. finanziert, setzt hingegen am falschen Ende an. Die «Finanzierung» spielt einzig bei Subventionen, die nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu einer Vorsteuerkürzung führen, eine Rolle [5]. Die einleitend dargestellte, nur für Gemeinwesen geltende Praxis der ESTV ist insofern gesetzeswidrig [6].

**1.4 Finanzierung mit Einnahmen aus hoheitlicher Tätigkeit ist irrelevant.** Die Entschädigungen für hoheitliche Tätigkeiten gelten von Gesetzes wegen als Nicht-Entgelte



SONJA BOSSART MEIER,  
RECHTSANWÄLTIN,  
CLAVATAX  
STEUER-ADVOKATUR AG,  
LANGENTHAL/BE



DIEGO CLAVADETSCHER,  
FÜRSPRECHER,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
MITGLIED DES MWST-  
KOMPETENZZENTRUMS VON  
EXPERTSUISSE, CLAVATAX  
STEUER-ADVOKATUR AG,  
LANGENTHAL/BE

(Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG), und auf diese ist folglich Art. 33 Abs. 1 MWSTG anwendbar [7], wonach die Finanzierung mit Nicht-Entgelten das Vorsteuerabzugsrecht nicht tangiert und zu keiner verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führt [8]. Unter Umständen kommen bei einer hoheitlichen Tätigkeit, die als nicht unternehmerisch gilt (Art. 3 Bst. g MWSTG), Art. 28 Abs. 1 und Art. 30 MWSTG zum Tragen. Diese nehmen aber auf die «Verwendung» Bezug: Vorsteuern auf Vorleistungen, die für die hoheitliche Tätigkeit verwendet werden, können (allenfalls) nicht abgezogen werden. Die Praxis, die eine Korrektur immer dann vornehmen will, wenn vorsteuerbelastete Aufwendungen mit Einnahmen aus hoheitlichen Tätigkeiten finanziert werden, ist also unzulässig.

Ohne im vorliegenden Artikel im Detail auf dieses Thema einzugehen, sei Folgendes angefügt: Es wird in der Lehre die Meinung vertreten, nur wenn die hoheitliche Tätigkeit einen eigenständigen nicht-unternehmerischen Bereich begründet [9], würden Art. 28 Abs. 1 und Art. 30 MWSTG greifen und nur dann müssten Vorsteuern auf Vorleistungen, die im Zusammenhang mit der hoheitlichen Tätigkeit stehen, korrigiert werden. Gäbe es hingegen nur einen unternehmerischen Bereich (weil die hoheitliche Tätigkeit keinen eigenständigen Bereich begründet), so könnten alle Vorsteuern abgezogen werden [10]. Ob sich diese Auffassung, die von der ESTV (im Moment) nicht geteilt wird, durchsetzen wird, und zwar insbesondere auch für Gemeinwesen, ist nicht absehbar.

## 1.5 Zu den Vorsteuerkorrekturmethoden

**1.5.1 Generelles zum Vorgehen bei der Vorsteuerkorrektur.** Wie gesagt, wird das Vorsteuerabzugsrecht bei nicht-unternehmerischen und ausgenommenen Tätigkeiten nur insoweit beschränkt, als vorsteuerbelastete Vorleistungen für diese «verwendet» werden (Art. 28 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Bei bloss «gemischt schädlicher» Verwendung sind die Vorsteuern gestützt auf Art. 30 MWSTG zu korrigieren. Dies muss «nach dem Verhältnis der Verwendung» erfolgen (Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Nur wenn dieser Grundsatz respektiert wird, gilt eine Korrekturmethode als sachgerecht (vgl. Art. 68 Abs. 2 MWSTV) [11]. Die steuerpflichtige Person kann die Korrekturmethode frei wählen, solange sie sachgerecht ist (Art. 65 und 68 MWSTV). Die ESTV kann also nie die Anwendung einer bestimmten Methode vorschreiben. Der Grad der (schädlichen bzw. unschädlichen) Verwendung (Nutzungsgrad) kann sich nach verschiedenen Schlüsseln bestimmen [12]. Der Umsatzschlüssel ist also nur eine von vielen Möglichkeiten.

Gestützt auf die gesetzlichen Vorgaben sind im Prinzip die Vorsteuern, die einer «schädlichen» Verwendung direkt zuzuordnen sind, gar nicht abzuziehen (Topf B), diejenigen, die keiner schädlichen Verwendung direkt zuzuordnen sind, voll abzuziehen (Topf A) und diejenigen, die nicht direkt zugeordnet werden können (Topf C), müssen mit einer sachgerechten Methode korrigiert werden (vgl. MI 09 [13] Ziff. 4.2 und Ziff. 4.5.1). Auf diesem Konzept beruhen die meisten Methoden der ESTV (vgl. Anhang I Ziff. 1–3 MI 09). Hingegen widerspricht die Methode nach Ziff. 4.5.2 und Anhang I

Ziff. 4 MI 09 (früher Pauschalvariante 2 genannt) dieser Konzeption. Sie wird heute mit «Umsatzschlüssel» betitelt, was wenig treffend ist, da auch bei den anderen Methoden ein Umsatzschlüssel angewendet werden kann. Der Unterschied zu den anderen Methoden liegt vielmehr darin, dass sämtliche Vorsteuern, nicht nur jene aus Topf C, korrigiert werden. Unter dem aMWSTG hat die ESTV [14] präzisiert, dass diese Variante in vielen Fällen zu keinem sachgerechten Ergebnis führe. Sie sei nur sachgerecht, wenn sich die vorsteuerbelasteten Aufwendungen in etwa proportional zu den erzielten Umsätzen verhalten. Das muss – obwohl dies in der MI 09 nicht mehr erwähnt wird – auch heute gelten, umso mehr als das Vorsteuerabzugsrecht im neuen Recht noch stärker von der Frage der Finanzierung losgelöst wurde. Deshalb erstaunt es, dass die ESTV in der MBI 19 diese Methode nun präferiert. Erwartet hätte man eigentlich das Gegenteil.

**1.5.2 In MBI 19 beschriebene Methoden.** Die für Dienststellen vorgesehenen Methoden (MBI 19 Ziff. 6.2 und 6.3 und Beispiele in Anhang II und III) beruhen auf der – wie erläutert gesetzeswidrigen – Annahme, dass die Finanzierung von Investitionen und Ausgaben mit ausgenommenen und hoheitlichen Umsätzen zu Vorsteuerkorrekturen führt. Deswegen werden alle Vorsteuern der laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung, die mit solchen Einnahmen «finanziert» werden, korrigiert. Dies erfolgt im Verhältnis aller Einnahmen (Umsatzschlüssel). Diese Methode berücksichtigt den Grundsatz, dass die Vorsteuern «nach Massgabe der Verwendung» zu korrigieren sind (vgl. Ziff. 1.3, 1.4 und 1.5.1), nicht (gleich wie auch die in Ziff. 1.5.1 am Ende erwähnte Methode).

Die Methoden in MBI 19 sind aber (sofern man die unter Ziff. 2 folgende Problematik ausblendet) nicht zwingend unzulässig. Sie können im Sinn der Vereinfachung und der Praktikabilität angewendet werden, solange sie im konkreten Fall sachgerecht sind. Wenn ein Gemeinwesen steuerbare und ausgenommene Leistungen erbringt, wäre die Sachgerechtigkeit zu bejahen, wenn alle vorsteuerbelasteten Aufwendungen auch allen (steuerbaren und ausgenommenen) Umsätzen dienen, und zwar proportional (genau gleich wie bei der sog. Pauschalvariante 2, vgl. Ziff. 1.5.1). Dies wäre etwa der Fall bei einem Hallenbad, das einerseits von privaten Besuchern steuerbare Eintritte erzielt und andererseits ausgenommene Einnahmen aus der Vermietung der ganzen Anlage an Sportvereine realisiert. Hier dürften die meisten Vorsteuern (und zwar proportional) beiden Arten von Umsätzen zugeordnet werden können. Wenn sodann ein Gemeinwesen auch eine hoheitliche Tätigkeit aufweist, und man der unter Ziff. 1.4 dargelegten Auffassung nicht folgen würde, könnten die Methoden der ESTV ebenfalls unter der Voraussetzung sachgerecht sein, dass die vorsteuerbelasteten Vorleistungen proportional für die hoheitliche und die restliche Tätigkeit verwendet werden. Dies wäre wohl in den meisten der in der MBI 19 Anhang II aufgeführten Beispiele erfüllt (nicht aber in Beispiel 3). So stehen etwa im Beispiel 1 vermutlich die Investition wie auch der Sachaufwand sowohl mit den Anschluss- und Wassergebühren (steuerbar) als auch mit

den Erschliessungsgebühren (hoheitlich) im Zusammenhang, und zwar in gleichem Mass. Folgte man hingegen der in Ziff. 1.4 erwähnten Auffassung, wären die Methoden der ESTV kaum je sachgerecht [15].

Ist die erwähnte Voraussetzung (proportionale Verwendung sämtlicher Vorsteuern für schädliche und nicht schädliche Tätigkeiten) nicht erfüllt, resultieren aus den Methoden keine sachgerechten (sei es überhöhte oder möglicherweise auch zu geringe) Vorsteuerkorrekturen. Sie müssten (dürften) in diesen Fällen nicht angewendet werden (vgl. Ziff. 1.5.1). Ohnehin darf die ESTV keine Vorsteuerkorrekturmethode als zwingend vorschreiben. Das Gemeinwesen darf, wie alle anderen Steuerpflichtigen auch, die Methode zur Korrektur frei wählen (vgl. Ziff. 1.5.1). Wird von der Praxis abgewichen, sollte dies der ESTV aus steuerstrafrechtlichen Gründen vorsichtshalber mitgeteilt werden (Art. 96 Abs. 3 MWSTG).

*1.5.3 Beispiele mit zu hohen Vorsteuerkorrekturen.* Im Beispiel Nr. 1 in Anhang III MBI 19 des Schwimmbads, das neben Eintrittten auch ausgenommenes Entgelt für die Verpachtung des Restaurants erzielt, können die Vorsteuern auf dem Sachaufwand (laufende Rechnung) vermutlich zum grossen Teil

nicht der Verpachtung des Restaurants zugeordnet werden. Die von der ESTV vorgenommene verhältnismässige Kürzung aller Vorsteuern anhand eines Umsatzschlüssels ist nicht sachgerecht.

Zu einem völlig unhaltbaren Ergebnis führt u. E. das Beispiel Nr. 3 von Anhang II MBI 19 in Bezug auf die Zinserträge. Sobald Zinserträge mehr als 10% des Gesamtumsatzes der laufenden Rechnung ausmachen, will die ESTV einen Umsatzschlüssel angewendet haben [16]. Im erwähnten Beispiel korrigiert sie alle (!) Vorsteuern der laufenden Rechnung sowie der Investitionsrechnung mithilfe eines Umsatzschlüssels unter Einbezug der Zinsen als «schädliche» Einnahmen. Richtigerweise wären aber nur die Vorsteuern auf dem Verwaltungsaufwand zu korrigieren, soweit dieser der Erzielung dieser Zinserträge dient. Sachgerecht wäre u. E. auch die üblicherweise anwendbare Pauschale für Zinserträge [17]. Es besteht keine Rechtsgrundlage, gestützt auf welche die ESTV den Gemeinwesen diese Pauschale generell verbieten könnte (was sie offenbar in Ziff. 6.2.6 MBI 19 tun will).

*Zur Veranschaulichung dienen auch folgende frei erfundene Beispiele:*

Ein Bestattungsamt stellt gegen (relativ hohe) Gebühren Totenscheine usw. aus (hoheitliche Tätigkeit, MBI 19 Anhang V

Ziff. 6o) und erbringt (eher günstige) steuerbare Leistungen (Sarg- und Urnenlieferung, Einsargung, Überführung auf den Friedhof, Vorbereiten des Grabes, Einäscherung usw.). Die Gebühren für die hoheitliche Tätigkeit machen einen

*«Als Besonderheit geht die ESTV davon aus, dass Beiträge oder Defizitdeckungen des eigenen Gemeinwesens an Dienststellen als <Subventionen> zu qualifizieren seien.»*

grossen Anteil der Einnahmen aus und finanzieren einen beträchtlichen Teil der Auslagen, die zur Erbringung der steuerbaren Leistungen nötig sind. Trotzdem bewirken diese Gebühren (anders als die ESTV wohl annehmen würde) u. E. nur eine sehr geringe Vorsteuerkorrektur, weil nur (vorsteuerarmer) Verwaltungsaufwand in die hoheitliche Tätigkeit fliesst [18]. Die Vorsteuern auf dem restlichen Aufwand des Bestattungsamts (z. B. Urnen, Särge, Fahrzeuge, Krematorium usw.) können voll abgezogen werden.

Ein Theater erzielt Einnahmen aus Eintritten für Vorführungen (ausgenommen, hier aber optiert) und – in bedeutendem Umfang – aus der Vermietung der Theaterräume (ausgenommen). Die allgemeinen Betriebskosten (Gebäudeunterhalt, Betrieb des Theaters, Administration) werden gemischt verwendet [19]. Die Kosten im Zusammenhang mit Aufführungen hingegen (Kostüme, Bühne, Einkauf von Rechten an Stücken, Werbung usw.) dienen nicht auch der Vermietung der Räumlichkeiten, und die darauf lastenden Vorsteuern können voll abgezogen werden.

Diese beiden Beispiele zeigen, dass eine verhältnismässige Kürzung aller Vorsteuern aufgrund eines Umsatzschlüssels in gewissen Fällen absolut nicht sachgerecht ist und dass Gemeinwesen je nach ihren Verhältnissen die behördliche Praxis kritisch hinterfragen sollten.

## 2. FINANZIERUNG VON DIENSTSTELLEN DURCH DAS EIGENE GEMEINWESEN

Als zweite «Besonderheit» geht die ESTV davon aus, dass Beiträge (Zuschüsse) oder Defizitdeckungen des eigenen Gemeinwesens an Dienststellen als «Subventionen» im Sinn von Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu qualifizieren seien (MBI 19 Vorbemerkungen, Ziff. 4.2, 6.2.4.3, 6.2.5.2 und div. Bsp. in Anhang II und III). Zudem wird gesagt, die Finanzierung durch allgemeine Steuereinnahmen führe zur Verneinung des Vorsteuerabzugsrechts (MBI 19 Ziff. 6.3.1).

Art. 33 Abs. 1 MWSTG hält explizit fest, dass allein wegen des Erhaltes von Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 (ausser jene nach Bst. a–c) MWSTG keine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden darf [20]. Bereits unter dem aMWSTG wurde, nachdem von der Praxis jede Vereinnahmung von sog. «Nicht-Umsätzen» als schädlich angesehen wurde, eine entsprechende Rechtsprechung eingeleitet [21]. Einzig die Finanzierung mit Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a–c MWSTG führt zu einer Vorsteuerkürzung nach Art. 33 Abs. 2

MWSTG. Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist aufgrund seiner Systemwidrigkeit restriktiv auszulegen [22]. Es darf nicht jeder Beitrag eines Gemeinwesens (ausserhalb eines Leistungsverhältnisses) als Subvention qualifiziert werden. Denkbar ist ein anderes Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 MWST, wobei die Aufzählung in dieser Bestimmung nicht abschliessend ist [23].

Bei der erwähnten Praxis geht es darum, dass eine Dienststelle [24] vom «Muttergemeinwesen» (i. d. R. handelt es sich um die nicht steuerpflichtige Abteilung «Finanzen») mit «eigenen Mitteln», z. B. aus Steuererträgen, alimentiert wird. Solches erfüllt u. E. die Voraussetzungen einer – wie gesagt restriktiv auszulegenden – Subvention nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht [25]. Wäre (rein theoretisch) das «Muttergemeinwesen» (z. B. eine ganze Gemeinde) selbst steuerpflichtig, wären die von Einwohnern und Unternehmen gezahlten direkten Steuern offenkundig keine Subventionen, sondern vielmehr ein (in Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht explizit genanntes) Nicht-Entgelt ohne Folgen auf die Vorsteuern. Die in der MBI 19 ebenfalls zu findende Aussage der ESTV, die Finanzierung durch allgemeine Steuereinnahmen führe zur Verneinung des Vorsteuerabzugsrechts (MBI 19 Ziff. 6.3.1), ist u. E. in keiner Weise nachvollziehbar. Wenn nun das Muttergemeinwesen diese Steuererträge an eine Dienststelle weiterleitet, verändert sich deren Charakter nicht. Die Praxis der ESTV ist womöglich historisch zu erklären, da früher zumindest nach Ansicht der ESTV alle Nicht-Entgelte zu Vorsteuerkürzungen führten, diese Auffassung ist heute überholt. Auch aus diesem Grund führen die von der ESTV in MBI 19 dargestellten Methoden und Beispiele (die meisten enthalten solche Zuschüsse bzw. Defizitdeckungen) zu überhöhten Vorsteuerkürzungen. Dienststellen, welche solche Zuschüsse und Defizitdeckungen – u. E. zu Recht – vorsteu-

*«Im Bereich des Vorsteuerabzugsrechts von Gemeinwesen hat die Praxis der ESTV die vom Gesetz vorgezeichneten Grundsätze nicht übernommen.»*

erneutral behandeln wollen, sollten aber die ESTV informieren (vgl. Art. 96 Abs. 3 MWSTG), zumal die vorstehende Beurteilung im Moment ungesichert ist und diesbezüglich wohl letztlich ein Gericht Klarheit schaffen muss.

## 3. FAZIT

Im Bereich des Vorsteuerabzugsrechts von Gemeinwesen hat die Praxis der ESTV die vom Gesetz vorgezeichneten Grundsätze nicht übernommen. Dies führt dazu, dass sich der Bund zulasten der Kantone und Gemeinden ohne gesetzliche Grundlage ein beträchtliches Steuersubstrat schafft. Dementsprechend wäre es angezeigt, diese Praxis zu überdenken resp. von den steuerpflichtigen Gemeinwesen zu bestreiten. ■

**Anmerkungen:** 1) Vgl. auch Ziff. 6.2.4.2 f. und Ziff. 6.2.5 MBI 19 mit entsprechenden Aussagen. 2) D.h. auch auf öffentlich-rechtliche Anstalten, Körperschaften, Stiftungen, einfache Gesellschaften bestehend aus Gemeinwesen usw.; im Folgenden sind mit dem Begriff «Gemeinwesen» immer alle diese Formen gemeint. 3) In der alten Terminologie auch als «Eingangsleistungen» bezeichnet. 4) Statt vieler: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, S. 6976; Béatrice Blum, in Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, N 2 zu Art. 33 und N 6 zu Art. 30 und N 3 zu Art. 29; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, S. 247. 5) Blum, a.a.O., N. 2 zu Art. 33, Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 247, s.a. Ziff. 2. 6) Gl. Mg. wohl Guido Müller, in Geiger/Schluckebier, a.a.O., N 25 ff. zu Art. 12. Anzumerken ist, dass bereits die gleichlautende Praxis unter dem aMWSTG in Branchenbroschüre Nr. 18 «Gemeinwesen», Ziff. 6.1.3, Ziff. 6.2 f., nicht zulässig gewesen sein dürfte. 7) So explizit Botschaft, a.a.O., S. 6979. 8) Statt vieler: Botschaft, a.a.O., S. 6911, 6978 f.; BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.2.1; Regine Schluckebier, in Geiger/Schluckebier, a.a.O., N 55 zu Art. 10; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 1812; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 246 f.; Diego Clavadetscher, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht, ST 2010/5, S. 241. 9) Ein solcher ist nur auszuschneiden, wenn er nach aussen erkennbar ist bzw. eine gewisse Eigenständigkeit aufweist, vgl. MWST-Info 04 «Steuerobjekt» Ziff. 7.1; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 211 f.; Clavadetscher, a.a.O., S. 242; Schluckebier, a.a.O., N 59 ff. zu Art. 10; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Rz. 1662; Blum, a.a.O., N 4 zu Art. 28; s.a. BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.2.2, 2.8.3, A-1009/2014 vom 3. September 2014 E. 2.3.3 f. Es ist aber anzufügen, dass sich diese Aussagen primär auf Nicht-Gemeinwesen beziehen. Zumindest die ESTV wendet diese Praxis offenkundig auf Gemeinwesen nicht an. 10) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 211 f. und S. 214 [3. Beispiel]; Mathias Bopp/Aline König, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, ASA 78, S. 797; Diego Clavadetscher/Ernst Lüthi, Inhalt und Umfang der «unternehmerischen Tätigkeit», IFF-Seminar 2013, Skript, S. 13 f. und Lösungsansätze S. 6 Fn. 4. Auch diese Aussagen beziehen sich nur auf Nicht-Gemeinwesen. Die ESTV ist im Übrigen selbst bei Nicht-Gemeinwesen a. Mg.: MWST-Branchen-Info 18 «Rechtsanwälte und Notare», Ziff. 1.2.1.2. 11) Hierzu und zum Folgenden vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 227 ff. 12) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 234. 13) MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen». 14) Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», 2008, Ziff. 4. 15) V.a. das

Ergebnis im erwähnten Beispiel 1 wäre nicht sachgerecht, weil die hoheitliche Tätigkeit hier keinen eigenständigen Bereich bildet; nach dieser Auffassung wären wegen der Erschliessungsgebühren keine Vorsteuern zu korrigieren. 16) Vgl. dazu Ziff. 6.2.6 MBI 19. 17) Gemäss Art. 66 Bst. d MWSTV und Ziff. 4.3.2 MI 09. 18) In diesem Beispiel könnte im Übrigen von einem nicht-unternehmerischen Bereich ausgegangen werden, vgl. vorn Ziff. 1.4. 19) Bezüglich der gebäudebezogenen Kosten wäre es möglicherweise angezeigt, die Gedächtnisdauer und nicht den erzielten Umsatz als Schlüssel heranzuziehen. 20) Vgl. vorn Ziff. 1.4 und Zitate in Fn. 8. 21) BGE 132 II 353 E. 7.1 f., 10; BVGE 2009/34 E. 2.2.4; BVGE 2008/63 E. 4.2, 4.4.3.2, 4.4.4; s.a. Sonja Bossart, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich usw. 2009, bzw. ZSIS Newsletter 11/2008, Ziff. 3.3 f. 22) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., S. 131 f.; Blum, a.a.O., N 10 zu Art. 33; Pierre-Marie Glauser, Subventions, dons et sponsoring, ASA 79 (2010/2011), S. 16; Bopp/König, a.a.O., S. 790 f. 23) Blum, a.a.O., N 11 zu Art. 33. 24) Von den übrigen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen soll hier explizit nicht die Rede sein, denn bei diesen qualifizieren solche Beiträge – anders als bei Dienststellen – tatsächlich allenfalls als Subventionen. 25) Gl. Mg. Müller, a.a.O., Art. 12 N 26; Blum, a.a.O., N 16 zu Art. 33; Bopp/König, a.a.O., S. 794.