

## **25 Jahre Mehrwertsteuer! Und morgen: Eine grüne Mehrwertsteuer? Verwendung der MWST als Klimaschutzinstrument <sup>1</sup>**

*Pierre-Marie Glauser<sup>2</sup>*

Oktober 26, 2020

### ***Zusammenfassung***

Der Artikel untersucht, inwieweit die Mehrwertsteuer als Lenkungsabgabe im Zusammenhang mit dem Kampf gegen die globale Erwärmung eingesetzt werden könnte. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine allgemeine Verbrauchssteuer handelt, die von einer gut ausgestatteten und effizienten Verwaltung heute schon angewandt wird, würde es, wenn man ihr den Charakter einer ökologischen Lenkungssteuer verleihen würde, leicht möglich sein, alle gezielten Wirtschaftssektoren zu erreichen, ohne zusätzliche Verwaltungsressourcen zu benötigen. Der Beitrag zeigt jedoch, dass die Anwendung der Mehrwertsteuer in ihrer derzeitigen Funktionsweise, insbesondere durch die Einführung einer Differenzierung der Steuersätze zur Begünstigung umweltfreundlicher Produkte oder zur Benachteiligung umweltbelastender Produkte ein massig wirksamer Ansatz ist. Insbesondere aufgrund dem Mechanismus der Mehrwertsteuer, vor allem des Rechts auf Vorsteuerabzug, wäre der Anreizcharakter der Mehrwertsteuer im Wesentlichen auf die Endverbraucher beschränkt und hätte keine Auswirkungen auf einen sehr grossen Teil der Wirtschaft. Der Artikel schlägt daher einen anderen Ansatz vor, der die Existenz der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und ihrer Steuerverwaltung ausnutzen würde. Die Idee besteht darin, die Mehrwertsteuer als Vektor zu nutzen, um einen Zuschlagssatz zu erheben, der im Wesentlichen ein ökologischer Anreiz ist. Diese «General Green Tax» würde parallel zur Mehrwertsteuer aufgehoben. Sie bestünde aus einem Zuschlagssatz, der auf den der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz erhoben würde, der aber von mehrwert- steuerpflichtigen Unternehmen nicht als Vorsteuer abgezogen werden könnte. Die Sätze des GGT-Zuschlags würden sich selbstverständlich je nach den von der Massnahme erfassten Waren oder Dienstleistungen unterscheiden. Die Einführung einer solchen mehrwertsteuerbasierten ökologische Steuer würde eine neue verfassungsrechtliche Grundlage erfordern. Sie hätte jedoch viele Vorteile, die in dem Artikel dargelegt werden, darunter die Möglichkeit einer stufenweisen Einführung und die Möglichkeit, alle Wirtschaftssektoren mit einem einfachen Mechanismus zu erreichen, der auf einer bereits bestehenden Verwaltung aufbauen könnte.

---

<sup>1</sup> Die französische Originalversion des Beitrages wurde in dem wissenschaftlichen Zeitschrift Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) publiziert (ASA 89 Nr 4 2020/2021) publiziert.

<sup>2</sup> Professor an der Universität Lausanne, Rechtsanwalt

## Inhaltsverzeichnis

I.	<i>Einleitung</i> .....	2
1.	Klimatische Herausforderungen und Umweltabgaben.....	2
2.	MWST als Klimainstrument? .....	3
II.	<i>Allgemeine Grundsätze und Funktionsweise der Mehrwertsteuer</i> .....	5
1.	Allgemeine Grundsätze.....	5
2.	Objekt und Funktionsweise der Mehrwertsteuer .....	6
III.	<i>Verwendung der aktuellen MWST als Klima-Instrument?</i> .....	6
1.	Ziele einer ökologischen Mehrwertsteuer.....	6
2.	Betrachtungen in der Europäischen Union (EU) .....	7
3.	Ungeeignetheit der Mehrwertsteuer als allgemeines Lenkungsinstrument.....	9
3.1	Das Hindernis der Neutralität und Funktionsweise der MWST .....	9
3.2	Weitere Probleme .....	10
4.	Zwischenfazit .....	11
IV.	<i>Die MWST als Vehikel für die Erhebung eines allgemeinen Umweltzuschlags</i> .....	11
1.	Funktionsweise eines General Green Tax (GGT)-Zuschlags.....	11
2.	Verfassungsmässigkeit der GGT.....	13
3.	Einhaltung der Leitprinzipien und des Mechanismus der MWST .....	14
4.	Vor- und Nachteile des GGT-Zuschlags .....	14
V.	<i>Schlussfolgerungen</i> .....	16

### I. **Einleitung**

#### 1. *Klimatische Herausforderungen und Umweltabgaben*

Die Klimaerwärmung wird von allen (mit Ausnahme einiger Anosognosen) als Tatsache anerkannt. Die Staaten bemühen sich seit vielen Jahren um Massnahmen zur Eindämmung dieses Phänomens und zur Begrenzung der Treibhausgasemissionen<sup>3</sup>. Das im Dezember 2015 verabschiedete und von der Schweiz am 16. Juni 2017 ratifizierte Pariser Abkommen sieht unter anderem vor, die Klimaerwärmung gegenüber dem vorindustriellen Niveau unter 2 Grad zu halten. Dabei sind die klimatischen Herausforderungen enorm und drängend. So ist die 2-Grad-Schwelle für die Erwärmung in der Schweiz bereits erreicht<sup>4</sup> und das Treibhausgasreduktionsziel für unser Land liegt bis 2030 bei 30 Prozent gegenüber 1990.

In diesem Zusammenhang erscheint der Einsatz von Instrumenten selbstverständlich, die die Marktkräfte zur Erreichung der Umweltziele nutzen. Dazu zählen die steuerlichen

<sup>3</sup> Zur Historie der völkerrechtlichen Verträge vgl. Botschaft des Bundesrates zur Totalrevision des CO<sub>2</sub>-Gesetzes nach 2020 vom 1.12.2017, BBl 2018, 247 ff. (CO<sub>2</sub>-Botschaft), S. 254 ff.

<sup>4</sup> CO<sub>2</sub>-Botschaft, S. 263.

Anreize<sup>5</sup>. Ökosteuern verfolgen mehrere Ziele: Einerseits verursacht die Klimaerwärmung sehr hohe Kosten, die niemand direkt zu tragen hat. Umweltsteuern sind ein wirksames Mittel, um diese Kosten in den Preis der Tätigkeiten, die zu ihrer Entstehung führen, einzubeziehen, d.h. diese Kosten zu internalisieren und sicherzustellen, dass diejenigen Personen den Preis für die Umweltverschmutzung bezahlen, die sie verursachen<sup>6</sup>. Sie verteuern bestimmte Dienstleistungen oder umweltschädliche Produkte und sind daher geeignet, das Verhalten der Wirtschaftsakteure, die sich mit einer Verteuerung ihrer schädlichen Handlungen konfrontiert sehen, zu verändern<sup>7</sup>; sie geben zudem ein Preissignal, indem der relative Preis zwischen umweltfreundlichen und umweltschädlichen Gütern verändert wird und so ökologischere Käufe gefördert werden<sup>8</sup>.

Das CO<sub>2</sub>-Gesetz, das am 25. September 2020 vom Parlament verabschiedet wurde, stellt derzeit das Herzstück der schweizerischen Klimapolitik dar<sup>9</sup>. Darin werden verschiedene Massnahmen vorgeschlagen, u.a. auch die Einführung von Ökosteuern. So wurde neben der CO<sub>2</sub>-Abgabe eine Flugticketabgabe eingeführt<sup>10</sup>. Diese neue Lenkungsabgabe auf Flugtickets wird als indirekte Steuer ausgestaltet: Die Luftverkehrsunternehmen unterliegen dieser Abgabe<sup>11</sup> und überwälzen sie anschliessend auf den Fluggast. Mit ihrer Erhebung wird das Bundesamt für Umwelt BAFU beauftragt<sup>12</sup>.

Vor dem Hintergrund der klimatischen Dringlichkeit müssen aber alle Sektoren einbezogen werden. Neben dem Verkehr gehören auch das Baugewerbe, die Industrie, die Landwirtschaft und die Nahrungsmittelproduktion zu den emissionsintensiven Branchen<sup>13</sup>. Es liegt auf der Hand, dass die Herausforderungen der globalen Erwärmung nur mit einem umfassenden Ansatz und einer breit angelegten Verhaltensänderung bewältigt werden können. Über die Anreizsteuerung im Luftverkehr hinaus, ist es generell notwendig, die elektrischen den fossilen Antriebsformen und die lokal erzeugten Obst- und Gemüseangebote den Überseeprodukten, usw. vorzuziehen.

## 2. MWST als Klimainstrument?

Bei der MWST handelt es sich um eine allgemeine Konsumsteuer, die die meisten Wirtschaftsbereiche erfasst. Sie betrifft sowohl Waren als auch Dienstleistungen. Mit ihren

---

<sup>5</sup> Für eine Klassifizierung der verschiedenen Ökosteuern vgl. Oberson Xavier, Les taxes écologiques et le partage des compétences de leur mise en œuvre entre la Confédération et les cantons, Archives de droit fiscal (ASA) 60, 1992, S. 225ff (taxes écologiques), S. 228f., Oberson Xavier, les fondements juridiques de la fiscalité écologique, in: Pillet/Oberson et al. (Hrsg.), Réforme fiscale écologique – Fondements, Basel/Genf/München 2001, S. 13ff (Grundlagen), S. 13ff und Daguet Sandra, Payer pour polluer? La fiscalité écologique en Suisse, Lausanne 2014 (PPP), S. 38 f.

<sup>6</sup> The Enterprise for Society Center (E4S), Introducing an Airline Ticket Tax in Switzerland, Estimated Effects on Demand, Kurzbericht vom 12. März 2020 ([https://www.e4s.center/wp-content/uploads/2020/03/E4S\\_PB\\_EN\\_v2.pdf](https://www.e4s.center/wp-content/uploads/2020/03/E4S_PB_EN_v2.pdf); eingesehen am 28. Juli 2020) [Ticketabgabe], S. 3.

<sup>7</sup> Oberson, taxes écologiques, S. 226; Daguet, PPP, S. 35s; Kosonen Katri/Nicodème Gaëtan, The Role of Fiscal Instruments in environmental policy, in: Critical Issues in Environmental Taxation, Band VIII, Oxford University Press 2010, S. 3ff (Rolle), S. 5.

<sup>8</sup> Kosonen/Nicodème, Rolle, S. 5.

<sup>9</sup> CO<sub>2</sub>-Botschaft, S. 261.

<sup>10</sup> Art. 42ff CO<sub>2</sub>-Gesetz

<sup>11</sup> Art. 43 CO<sub>2</sub>-Gesetz.

<sup>12</sup> Art. 46 CO<sub>2</sub>-Gesetz.

<sup>13</sup> Für eine Übersicht über die emissionsreichsten Branchen in der Schweiz vgl. CO<sub>2</sub>-Botschaft S. 263. Siehe auch Oosterhuis Frans/Schaafsma Marije, Value Added Tax as an environmental Policy Instrument? In: Critical Issues in Environmental Taxation, Band VIII, Oxford University Press 2010, S. 395 ff. (Politikinstrument), S. 400, der Nahrungsmittel an erster Stelle klimarelevanter Sektoren setzt.

drei Erhebungsformen<sup>14</sup> erfasst sie alle Konsumformen im Inland, d.h. den Erwerb von Leistungen von inländischen Anbietern, die Einfuhr von Waren oder den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.

Es stellt sich die Frage, ob sich die MWST als Klimainstrument eignet und inwiefern wir unsere Mehrwertsteuer mit einer Lenkungsfunction versehen und sie als Ökosteuer ausgestalten können? Wie wir im Folgenden sehen werden, wurde diese Frage in der Europäischen Union (EU) bereits diskutiert, während dies - soweit uns bekannt ist - in der Schweiz noch nicht geschehen ist. Angesichts des 25-jährigen Jubiläums unserer Mehrwertsteuer und der aktuellen klimatischen Herausforderungen möchten wir dieses Thema vorliegend erörtern und diese Frage prüfen.

Ein erster, im nachfolgenden Kapitel III behandelte Ansatz, könnte darin bestehen, die MWST in ihrer derzeitigen Funktionsweise zu verwenden und ihr den Charakter einer Ökosteuer zu verleihen. Wie dies in der EU beabsichtigt wurde, könnte die Einführung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, namentlich zwecks Verteuerung der umweltschädlichen Leistungen, dieser Steuer einen Lenkungscharakter verleihen. Denkbar wäre umgekehrt die Anwendung von reduzierten Sätzen zur Förderung bestimmter ökologischer Erzeugnisse oder die Steuerbefreiung von bestimmten Umsätze. Das Ziel bleibt gleich: es geht darum, den Konsum auf ein klimafreundlicheres Verhalten auszurichten, indem bestimmte Leistungen gegenüber anderen verteuert werden. Wir werden allerdings nachfolgend sehen, dass die Mehrwertsteuer aufgrund ihrer Funktionsweise als Lenkungssteuer Nachteile aufweist.

Anschliessend werden wir im Kapitel IV prüfen, ob die MWST als Vehikel für die Erhebung eines im Wesentlichen ökologischen Zuschlags verwendet werden könnte. Dieser Zuschlag, den wir *General Green Tax* nennen, unterscheidet sich von der Funktionsweise der heutigen MWST und bildet eine separate Abgabe, die reinen Steueranreizen dient, parallel zur MWST erhoben und auf diese abgestützt wird. Die Mehrwertsteuer wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), einer gut funktionierenden Verwaltung mit einer sehr breiten Basis von Steuerzahlern, die ihren Dienststellen bekannt ist und die eine grosse Mehrheit der Wirtschaftsakteure des Landes umfasst, erhoben. Daher wäre es naheliegend, diese Verwaltung einzusetzen, um von den Wirtschaftsakteuren, insbesondere von den Unternehmen, eine sich von der MWST unterscheidende Steuer zu erheben. Ein derartiger Beizug der ESTV zur Erhebung einer von der MWST abweichenden Abgabe wäre im Übrigen nicht grundlegend neu, da die ESTV bereits die Radio- und Fernsehabgabe von Unternehmen erhebt<sup>15</sup>.

Die MWST ist eine der wichtigsten Steuerressource des Bundes<sup>16</sup>. Die Anwendung höherer Steuersätze zur Pönalisierung von weniger umweltfreundlichen Produkten hätte damit zwangsläufig auch einen fiskalischen Charakter. Gleich verhält es sich mit einem Zuschlagssatz, der auf die MWST erhoben wird. In der klassischen Konzeption der Ökosteuer können diese Mittel verwendet werden, um andere Steuern (z.B. die

---

<sup>14</sup> Art. 1 Abs. 2 MWSTG.

<sup>15</sup> Siehe Art. 70 ff. des Bundesgesetzes über Radio und Fernsehen vom 24. März 2006 (RTVG), wonach die ESTV die Abgabe von den Mehrwertsteuerpflichtigen erhebt (Art. 70a RTVG).

<sup>16</sup> 2019 erwirtschaftete die MWST 22,5 Milliarden Franken, d.h. 30 Prozent der ordentlichen Einnahmen des Bundes.

Erwerbseinkommensteuer) zu senken<sup>17</sup>, die Sozialversicherungen zu finanzieren<sup>18</sup> oder um dringenden Bedürfnissen der Allgemeinheit nachzukommen. Ein Teil dieser Einnahmen könnte auch in Massnahmen zur Preissenkung von umweltfreundlicheren Produkten eingesetzt werden, z.B. für die Senkung der Preise für die inländische Obst- und Gemüseproduktion, die Senkung der Preise für Elektrofahrzeuge usw.. Die mit der Einführung einer ökologischen Mehrwertsteuer verbundenen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Verwendung der erhobenen zusätzlichen Mittel bilden nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags. Zudem wirft die Tatsache, dass bestimmte Leistungen gegenüber anderen benachteiligt werden, die Frage auf, ob diese Massnahmen mit den EU-Subventions- und WTO-Regeln vereinbar sind, die vorliegend ebenfalls nicht behandelt werden. Schliesslich wird im vorliegenden Beitrag auch nicht untersucht, inwieweit eine durch einen höheren Mehrwertsteuersatz verursachte Preiserhöhung oder die Erhebung eines Zuschlagssatzes wirtschaftlich wirksam ist. Diese Frage sollten zusammen mit Ökonomen und Klimafachleute geprüft werden<sup>19</sup>.

## **II. Allgemeine Grundsätze und Funktionsweise der Mehrwertsteuer**

### **1. Allgemeine Grundsätze**

Art. 130 BV gibt dem Bund die Kompetenz, die MWST zu erheben, was er im Wesentlichen gestützt auf das MWSTG macht<sup>20</sup>. Wie jede Steuer hat die MWST die verfassungsrechtlichen Grundsätze, insbesondere die Besteuerungsgrundsätze, zu beachten (Art. 127 Abs. 2 BV)<sup>21</sup>. Die MWST wird zudem durch Leitprinzipien geregelt, die insbesondere in Art. 1 Abs. 3 MWSTG erwähnt werden. Sie ergeben sich aus der Natur und den Merkmalen der MWST als allgemeine Verbrauchssteuer<sup>22</sup> und haben die Aufgabe, den Gesetzgeber bei der Erarbeitung des Gesetzes und die Behörde bei dessen Umsetzung zu leiten<sup>23</sup>. Zu erwähnen<sup>24</sup> ist hier insbesondere der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, der darauf abzielt, dass die MWST die Beziehungen zwischen den verschiedenen Wirtschaftsakteuren nicht verfälscht. Soweit möglich sollten alle Waren und Dienstleistungen gleich erfasst werden, unabhängig von den subjektiven Merkmalen des Leistungserbringers und seiner Stellung in der Wertschöpfungskette. Um die Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten, sind zwei typische Mechanismen der MWST von zentraler Bedeutung: einerseits der Vorsteuerabzug und andererseits die Möglichkeit der

---

<sup>17</sup> Vgl. insbesondere Kosonen/Nikodème, Rolle, S. 5.

<sup>18</sup> Dies könnte dazu beitragen, dass die Sozialabgaben nicht erhöht werden müssen und könnte sich, gemäss Kosonen/Nikodème, S. 5 f., positiv auf die Beschäftigung auswirken.

<sup>19</sup> Für ein Beispiel einer Folgenabschätzung zur Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze siehe insbesondere Institute for Environmental Studies, The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Final report commissioned by European Commission, 25.06.2008 (Final Report); Kosonen/Nikodème, Rolle, S. 13 beziehen sich auf wirtschaftliche Studien über die Auswirkungen unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze.

<sup>20</sup> Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.06.2009 (MWSTG).

<sup>21</sup> Zur Frage der Verfassungsgrundsätze und der MWST, wie auch zur Frage der Leitprinzipien, vgl. insbesondere Glauser Pierre-Marie, Les principes régissant la TVA : de l'utopie à la réalité ? Archive de droit fiscal (ASA) 84 (2015-2016), S. 97 ff. (Grundsätze) und die dort zitierten Verweise.

<sup>22</sup> Oberson Xavier, Les principes directs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, BRB II 1997, S. 33ff (Grundsätze), S. 38; Mollard Pascal/Oberson Xavier/Tissot Benedetto Anne, Traité TVA, Basel 2009 (Traité), S. 86.

<sup>23</sup> Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, Traité, S. 86.

<sup>24</sup> Für eine Übersicht über die einzelnen Leitprinzipien vgl. Glauser, Principes, S. 102 ff. und die zitierten Verweise.

steuerpflichtigen Person, die Steuer auf den Kunden zu überwälzen. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und Erhebung bezweckt, die Steuer möglichst einfach auszugestalten und die Erhebungskosten möglichst tief zu halten. Der Grundsatz der Überwälzbarkeit erinnert daran, dass die Mehrwertsteuer dem Verbraucher weiterzubelasten ist.

## 2. Objekt und Funktionsweise der Mehrwertsteuer

Bei der MWST handelt es sich um eine allgemeine Verbrauchssteuer, die darauf abzielt, die Verwendung des Einkommens durch den Endverbraucher zu besteuern<sup>25</sup>. Sie wird auf allen Stufen der Wertschöpfungskette erhoben (Allphasenbesteuerung). Der MWST-spezifische Mechanismus soll jedoch sicherstellen, dass die Steuer wirtschaftlich nur vom Endverbraucher getragen wird, ohne zu einer abschliessenden Belastung der steuerpflichtigen Unternehmen zu werden. Die MWST wird der ESTV von der steuerpflichtigen Person entrichtet, die sie auf der Rechnung ausweisen und an ihre Kundinnen und Kunden weiterbelasten kann. Sie wirkt sich somit auch auf den Geschäftsverkehr zwischen den Unternehmen aus. Die Aufwendungen und Investitionen eines Wirtschaftsakteurs sind somit mehrwertsteuerbelastet. Wird er im Mehrwertsteuerregister als Steuerpflichtiger erfasst, kann dieser Wirtschaftsakteur die MWST jedoch über den Vorsteuerabzugsmechanismus zurückfordern. Andernfalls stellen die von den Leistungserbringern im Voraus in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer Kosten dar, die entweder deren Marge reduziert oder in den Preisen der Leistungen, die sie ihren Kundinnen und Kunden in Rechnung stellt, verdeckt überwälzt werden. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer *taxe occulte*. Die Rückforderung der Vorsteuer bildet somit einen zentralen Bestandteil der MWST.

Die MWST bezweckt die Besteuerung des Verbrauchs im Inland<sup>26</sup>. Die importierten Güter werden im Zeitpunkt der Einfuhr besteuert (Einfuhrsteuer) und die von ausländischen Anbietern bezogenen Dienstleistungen müssen von den inländischen Konsumentinnen und Konsumenten selbst versteuert werden, wenn der ausländische Anbieter nicht als inländischer Steuerpflichtiger eingetragen ist (Bezugssteuer). Hingegen unterliegen ausgeführte Waren und Dienstleistungen an Kunden im Ausland grundsätzlich nicht der MWST. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Leistungserbringer wird somit durch die Höhe der Mehrwertsteuersätze nicht beeinträchtigt<sup>27</sup>.

## III. Verwendung der aktuellen MWST als Klima-Instrument?

### 1. Ziele einer ökologischen Mehrwertsteuer

Als allgemeine Verbrauchssteuer ist die Verwendung der MWST als Lenkungsinstrument potentiell wirksamer als gezielte Steuern wie beispielsweise die neue Flugticketabgabe.

---

<sup>25</sup> Vgl. Art. 1 Abs. MWSTG.

<sup>26</sup> Der im MWSTG nicht umschriebene Grundsatz des Bestimmungsortes verlangt, dass die Güter und Dienstleistungen im Konsumland besteuert werden (Glauser, *Grundsätze*, S. 107).

<sup>27</sup> Kosonen/Nikodème, Rolle, S. 7, weisen darauf hin, dass Lenkungsabgaben die internationale Wettbewerbsfähigkeit erschweren können, was im Falle der Verwendung der Mehrwertsteuer, die vom Land des Leistungserbringers bei der Ausfuhr nicht erhoben wird, nicht der Fall sein sollte.

Zudem könnte sie sich auf ein System stützen, das den Wirtschaftsakteuren bereits bekannt ist, und für die Erhebung der Steuer auf eine bestehende und gut ausgestattete Verwaltung. Der herkömmliche Ansatz, um der MWST Ökosteuereigenschaften zu verleihen, besteht darin, unterschiedliche Steuersätze einzuführen, um bestimmte Leistungen gegenüber anderen zu begünstigen, sei es mittels reduzierter Steuersätze auf ökologischen Produkten oder durch höhere Steuersätze auf umweltbelastenden Produkten<sup>28</sup>. Die Wirksamkeit einer Steuersatzdifferenz auf das Konsumentenverhalten hängt stark vom wirtschaftlichen Begriff der Elastizität ab, insbesondere von der Kreuzelastizität der Nachfrage, die bestimmt, inwiefern der Preisanstieg eines Produkts einer bestimmten Produktkategorie zu einem erhöhten Verbrauch von Alternativprodukten in der gleichen Produktkategorie führt<sup>29</sup>. Ziel ist es dabei, den Verbraucher dazu zu bewegen, von einem schädlichen zu einem grünen Produkt zu wechseln, was mit einer Preiserhöhung über die Mehrwertsteuer umso leichter erreicht wird, je höher die Elastizität des betreffenden Produkts ist. Letztere hängt selbstverständlich von der Art der betroffenen Produkte ab<sup>30</sup>. Abgesehen davon, selbst bei Gütern mit geringer Elastizität – wie Energie oder Nahrung –, können die Auswirkungen von Anreizsteuersätzen eine spürbare ökologische Wirkung haben<sup>31</sup>. Selbstverständlich sollte sich die Differenzierung der Steuersätze idealerweise auf Produkte mit hoher Elastizität auswirken. Der Entscheid jedoch, für welche Produkte prioritär «grüne» Mehrwertsteuersätze zu verwenden sind, ist aber vor allem den Ökonomen und Klimafachleuten zu überlassen.

## 2. Betrachtungen in der Europäischen Union (EU)

Auf der Tagung des Europäischen Rates im März 2008 wurde in einer der Schlussfolgerungen der EU-Präsidentschaft Folgendes festgehalten: «Der Europäische Rat fordert die Kommission zudem auf, im Rahmen ihrer im Sommer 2008 zu den Mehrwertsteuersätzen vorzulegenden Rechtsetzungsvorschläge in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten zu prüfen, in welchen Bereichen wirtschaftspolitische Instrumente, einschliesslich der Mehrwertsteuersätze, eine Rolle spielen können, die Verwendung energieeffizienter Produkte und energiesparender Materialien auszuweiten»<sup>32</sup>. Obwohl dieses Projekt auf institutioneller Ebene offensichtlich nicht weit fortgeschritten ist<sup>33</sup>, hat er

---

<sup>28</sup> Da die Verwendung von unterschiedlichen Sätzen darin besteht, die relativen Preise einzelner Produkte gegenüber anderen Produkten zu erhöhen, wirken beide Ansätze weitgehend identisch. Im Rahmen der vorliegenden Analyse wird im Wesentlichen auf die reduzierten Sätze für Ökoprodukte verwiesen.

<sup>29</sup> Final report, S. 18; E4S, Ticketabgabe, S. 3ff, welcher die Frage im Zusammenhang mit der Flugticketabgabe prüft.

<sup>30</sup> Final report, S. 18 ff.

<sup>31</sup> Oosterhuis/Schaafsma, Leitfaden, S. 406.

<sup>32</sup> Europäischer Rat vom 13/14.3.2008, Brüssel, Schlussfolgerungen des Vorsitzes, 20.05.2008, 7652/1/08 Rev. 1, Absatz 27.

<sup>33</sup> Herbain Charlene, Should VAT be the next environmental Policy Tool? International VAT Monitor, 2020 (Vol. 31), Nr. 2, veröffentlicht online 14.01.2020 (Politikinstrument), S. 2s.

jedenfalls in der Literatur einige Diskussionen ausgelöst<sup>34</sup>. Übrigens wenden mehrere EU-Länder bereits reduzierte Steuersätze für bestimmte Ökoprodukte an<sup>35</sup>.

Die Diskussion in der EU unterstreicht die Vorteile der Anwendung von reduzierten Mehrwertsteuersätzen zu ökologischen Zwecken. Zusätzlich zu den direkten Umweltauswirkungen durch den Mechanismus der Substitution von umweltbelastenden Gütern durch grüne Produkte<sup>36</sup> könnte sich der unterschiedliche Mehrwertsteuersatz auf die Innovation auswirken, indem Hersteller von ökologisch nachteiligen Gütern dazu veranlasst werden, ihr Angebot weiterzuentwickeln, um von den günstigeren Steuersätzen zu profitieren<sup>37</sup>. Sie hat auch eine Wirkung auf die Kommunikation, dahingehend, dass der Mehrwertsteuersatz ein Signal darstellt, das die Verbraucher auf die Umweltaspekte bestimmter Waren und Dienstleistungen aufmerksam macht und von den Wirtschaftsakteuren in ihre Marketingstrategie einbezogen werden kann<sup>38</sup>. Schliesslich hat die Nutzung der MWST als Klimainstrument, wie bereits erwähnt, den Vorteil, dass sie sich auf eine bereits bestehende Verwaltung stützen kann<sup>39</sup>.

Die Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze bringt aber auch Nachteile mit sich. Über die allgemeine Kritik an der regressiven Wirkung der MWST hinaus<sup>40</sup>, wird die Schwierigkeit der Differenzierung zwischen zu begünstigenden, zu benachteiligenden und gemischten Produkten hervorgehoben<sup>41</sup>. Im Übrigen werden gewisse ökologische Produkte, beispielsweise im Lebensmittelbereich, bereits zu reduzierten Steuersätzen besteuert<sup>42</sup>. Der *Rebound*-Effekt wird auch im Zusammenhang mit einer Mehrwertsteuerreduktion ins Feld geführt: Die Verbilligung bestimmter ökologischer Produkte könnte dazu führen, dass deren Verbrauch zunimmt, was sich ökologisch negativ auswirken würde<sup>43</sup>. Zudem führt eine Steuersenkung zwangsläufig zu Mindereinnahmen für die Allgemeinheit. Vor allem kann der Steueranreiz auch Personen betreffen, die ohnehin die Absicht hatten, die betreffenden Produkte zu erwerben (*free rider effect*)<sup>44</sup>. Hinzu kommt, dass die Einführung

---

<sup>34</sup> Final report, S. 3ff; Herbain, Policy Tool, S. 2, der einen Überblick über die Arbeiten im Zusammenhang mit der Revision der reduzierten Steuersätze gibt; Kosonen/Nikodème, Rolle, S. 12ff, die die reduzierten Mehrwertsteuersätze erwähnen und mit anderen direkten Steuermaßnahmen vergleichen; Oosterhuis/Schaafsma (Politikinstrument), S. 395 und Ashworth Elisabeth / Cox Etienne, Using VAT as a Tool to Fight Climate Change? Daily Tax Report: International, 14. April 2020 (Tool), S. 1ff, die sich mit den Klimafolgen der reduzierten Mehrwertsteuersätze befassen; Widmann Werner, Kann die Umsatzsteuer einen Beitrag zum ökologischen Umbau des deutschen Steuerrechts leisten?, Umsatzsteuer-Rundschau 1996, S. 146 (Umbau), S. 146ff (eher skeptisch); Keil Thomas, Mehrwertsteuersystem und ökologische Steuerreform – Versuch einer konzeptionellen Verbindung, Umsatzsteuer-Rundschau 1996, S. 247 (Steuerreform), der eine Allphasen-Ökosteuer anspricht, die den Endverbraucher für alle Energieträger belasten würde; der Vorschlag besteht in einem Mehrwertsteueraufschlag für jedes Unternehmen in Abhängigkeit von seinem Energieverbrauch, welche den Kunden zusätzlich zum Mehrwertsteuersatz in Rechnung gestellt wird.

<sup>35</sup> Für eine Übersicht siehe Herbain, Policy Tool, S. 2.

<sup>36</sup> Vgl. oben 1; Final report, S. 11; Oosterhuis/Schaafsma, Politikinstrument, S. 406. Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 407 kommen beispielsweise zum Schluss, dass sich eine Erhöhung der Mehrwertsteuersätze im Zusammenhang mit Nahrungsmitteln positiv auf das Klima auswirken könnte.

<sup>37</sup> Final report, S. 21, der darauf hinweist, dass dieser Effekt von der Art und der Elastizität des betroffenen Produkts abhängt.

<sup>38</sup> Final report, S. 19 f. Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 403.

<sup>39</sup> Final report, S. 12.

<sup>40</sup> Vgl. insbesondere Widmann, Umbau, S. 146. Dieser auch in der Lehre umstrittene Vorwurf betrifft die Tatsache, dass die MWST die Leistungsfähigkeit nicht genügend berücksichtigt, was durch die Anwendung von höheren Sätzen auf bestimmten Produkten im Vergleich zu anderen verstärkt werden könnte.

<sup>41</sup> Final report, S. 16.

<sup>42</sup> Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 399.

<sup>43</sup> Final report, S. 21; Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 403.

<sup>44</sup> Final report, S. 23 f.; Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 401.

unterschiedlicher Steuersätze administrative Kosten verursacht, die insbesondere auf die damit verbundene Komplexität zurückzuführen sind<sup>45</sup>. Schliesslich birgt eine Satzreduktion das Risiko, dass der Leistungserbringer die Satzreduktion nicht an seinen Kunden überwälzt und davon profitiert, um seine Marge zu erhöhen<sup>46</sup>.

### 3. *Ungeeignetheit der Mehrwertsteuer als allgemeines Lenkungsinstrument*

#### 3.1 *Das Hindernis der Neutralität und Funktionsweise der MWST*

Die wenigen Autoren, die sich in der Schweiz mit der ökologischen Verwendung der MWST befasst haben, schliessen sie wegen des Neutralitätsprinzips als Klimawerkzeug aus<sup>47</sup>. Es besteht nämlich ein grundsätzlicher Widerspruch zwischen dem Lenkungscharakter einer Umweltabgabe und der Wettbewerbsneutralität derselben Abgabe, welche einzelne Akteure gegenüber anderen definitionsgemäss benachteiligt. VALLENDER und JACOBS lehnen daher die Idee der Verwendung der MWST als ökologische Lenkungssteuer, einschliesslich der Anwendung von reduzierten Sätzen, ab<sup>48</sup>.

Neben der Problematik der Neutralität stösst die Nutzung der MWST als ökologisches Lenkungsinstrument unseres Erachtens auch auf ein grundlegendes Problem, das in der eigentlichen Funktionsweise dieser Steuer liegt. Wie bereits erwähnt<sup>49</sup>, trifft die MWST grundsätzlich nur den Endverbraucher. Wegen des Vorsteuerabzugsmechanismus und der Steuerüberwälzung auf ihre Kundinnen und Kunden tragen die mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen die Steuerbelastung grundsätzlich nicht selber. Die Abschaffung oder Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts dürfte kaum in Frage kommen, da dadurch die Funktionsweise der MWST grundsätzlich in Frage gestellt würde. Damit betrifft die Massnahme unabhängig von der Art und Weise, wie die Sätze zum Zweck der Schaffung eines ökologischen Anreizes angepasst werden, nur die Endverbraucher und bleibt grundsätzlich ohne Auswirkungen auf die Unternehmen. Die Einführung einer grünen MWST betrifft somit nur die letzte Stufe der Wertschöpfungskette und lässt die übrigen wirtschaftlichen Vorgänge, die selbstverständlich auch an der Lösung der Klimaproblematik beteiligt sein müssen, völlig ausser Acht<sup>50</sup>. Die Einführung einer grünen Mehrwertsteuer wäre daher ein Mechanismus, bei dem die Umweltanstrengungen ausschliesslich von den Endverbrauchern getragen würde, ohne die übrigen Wirtschaftsakteure miteinzubeziehen.

Die folgenden Beispiele sollen dies verdeutlichen. Nehmen wir auf einen niedrigeren Mehrwertsteuersatz für den Kauf von Elektroautos im Vergleich zu Benzinautos. Das Unternehmen, das ein neues Fahrzeug erwirbt, kann die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen und bleibt daher im Unterschied zu einem Privaten, der die Mehrwertsteuer nicht zurückfordern kann, völlig unbehelligt. Somit hat der Steueranreiz keine Auswirkungen auf Unternehmen, die kein fiskalisches Interesse an der Begünstigung von Elektrofahrzeugen

---

<sup>45</sup> Final report, S. 25; Herbain, Policy Tool, S. 3; Widmann, Umbau, S. 147

<sup>46</sup> Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 400f.; Herbain, Policy Tool, S. 4 (mit Hinweisen). Siehe aber auch Final report, S. 17, welcher zeigt, dass sich in der Regel eine Zinserhöhung auf den Preis der betroffenen Leistungen niederschlägt.

<sup>47</sup> Vallender K., Jacobs R., Ökologische Steuerreform, Haupt (IFF 92), Bern 2000, S. 171.

<sup>48</sup> Vallender/Jacobs, S. 171.

<sup>49</sup> V. oben 2.

<sup>50</sup> Dieser Aspekt wurde in der Literatur, die wir im europäischen Kontext konsultiert haben, nur sehr wenig angesprochen; immerhin weisen Oosterhuis/ Schaafsma, Politikinstrument, S. 399 auch auf die Tatsache hin, dass die Senkung der Mehrwertsteuersätze nur Auswirkungen auf die von den Endverbrauchern erworbenen Waren oder auf Unternehmen, die keinen Vorsteuerabzug geltend machen können, haben würde.

haben. Von der Steuersatzdifferenz wären nur Unternehmen betroffen, die aufgrund der Art ihres von der Steuer ausgenommenen Umsatzes (Banken, Versicherungen, Spitäler usw.) oder weil sie subventioniert werden (Kultur, Erziehung, usw.) nicht, oder nur eingeschränkt, zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Es würden nur bestimmte Wirtschaftszweige im Verhältnis zu anderen benachteiligt, was insbesondere heikle verfassungsrechtliche Fragen hinsichtlich der Gleichbehandlung respektive der Diskriminierung von Wettbewerbern aufwirft. Dies gilt umso mehr, als nicht notwendigerweise die meist betroffenen Branchen belastet wären, da die Bereiche Lebensmittel, Industrie, Fahrzeugverkauf, Energie usw. in der Regel voll zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Der MWST-Mechanismus und seine Fokussierung auf den Endverbraucher bedeutet auch, dass die Einführung grüner MWST -Sätze je nach Stufe der Wertschöpfungskette, auf der die Einwirkung erfolgt, eine ganz andere Wirkung hätte. Denn eine Entscheidung kann sich am Anfang der Wertschöpfungskette negativ auf das Klima auswirken und auf der Ebene des Verbrauchers zu einem umweltneutralen Produkt führen. Nehmen wir an, dass auf Erdbeeren, die in der Schweiz hergestellt werden, ein tieferer Mehrwertsteuersatz Anwendung findet als auf aus Palombien importierten Erdbeeren. Ein Schweizer Restaurationsbetrieb kauft Erdbeeren für die Herstellung von Sorbets, die anschliessend auf der hauseigenen Speisekarte stehen. Der lokale Sorbetverbrauch ist an sich klimaneutral und darf daher nicht benachteiligt werden. Hingegen, der Kauf von Erdbeeren aus Übersee muss zugunsten von lokal erzeugten Erdbeeren reduziert werden. Da das Restaurant unabhängig vom Mehrwertsteuersatz für Erdbeeren, die es für die Herstellung von Sorbet verwenden wird, die Mehrwertsteuer als Vorsteuer zurückfordern kann, hat es keinen Anreiz, eine Erdbeerkategorie im Vergleich zur anderen zu bevorzugen. Für das vom Kunden konsumierte Sorbet wird dem Verbraucher derselbe Mehrwertsteuersatz in Rechnung gestellt, unabhängig davon, ob die in Anspruch genommene Dienstleistung Erdbeeren aus der Schweiz oder aus Palombien umfasst. Dieses Beispiel zeigt, dass die MWST nicht als Klimalenkungsinstrument fungieren kann, wenn es sich um einen Vorgang handelt, der vor dem letzten Stadium der Wertschöpfungskette (d.h. dem nicht unternehmerischen Endverbrauch) stattfindet.

### 3.2 Weitere Probleme

Die im Zusammenhang mit der EU aufgezeigten Nachteile der mit einem ökologischen Ziel angewandten reduzierten Mehrwertsteuersätze gelten zwangsläufig auch für die Schweizer MWST<sup>51</sup>. Besonders hervorzuheben ist die Problematik der zunehmenden Komplexität im Zusammenhang mit der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze und der damit verbundenen Verwaltungskosten. Die Wiedereinführung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze würde den Vereinfachungsbemühungen, die zum geltenden Gesetz geführt haben, zuwiderlaufen. Diesbezüglich sei daran erinnert, dass im Jahr 2005 eine grundlegende Reform des MWSTG<sup>52</sup> angestossen wurde, die insbesondere darauf abzielt, die MWST zu vereinfachen, um die Kosten für die Unternehmen zu senken<sup>53</sup>. Es liegt auf

---

<sup>51</sup> Siehe oben 2.

<sup>52</sup> Zur Geschichte des MWSTG vgl. insbesondere Glauser Pierre-Marie, 25 Jahre MWST: Rückblick und Zukunftsperspektive – Insbesondere die Herausforderungen der Digitalisierung für die Schweizer MWST, Expert Focus 5/2020, S. 337 ff.

<sup>53</sup> Botschaft des Bundesrates zur Vereinfachung der MWST vom 25. Juni 2008, BBl 2008, 6885 (Botschaft Vereinfachung), S. 6909.

der Hand, dass die Einführung zusätzlicher reduzierter Steuersätze nicht im Sinne einer Vereinfachung der MWST wäre.

#### 4. Zwischenfazit

Die Verwendung der MWST in ihrer heutigen Funktion als allgemeine Verbrauchssteuer zur Beeinflussung des ökologischen Verhaltens der Wirtschaftsakteure und zur Bekämpfung der Klimaerwärmung scheint ein mässig wirksames Instrument zu sein. Zwar kann sich die Differenzierung der Steuersätze positiv auf die Umwelt auswirken, indem sie das Konsumverhalten in eine ökologischere Richtung beeinflusst; die MWST hat zudem den Vorteil, dass sie alle Wirtschaftssektoren betrifft und von einer etablierten Verwaltung erhoben wird. Der Anreizcharakter beschlägt jedoch aufgrund des im Mehrwertsteuersystem geltenden Neutralitätsgrundsatzes nur die Endverbraucher, die nicht im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit tätig sind, und die Unternehmen, die keinen vollständigen Anspruch auf Rückerstattung der Vorsteuer haben. Die Einführung einer grünen Mehrwertsteuer betrifft daher nur einen Teil der wirtschaftlichen Vorgänge, d. h. diejenigen auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette. Damit blieben alle Leistungen in früheren Stadien von den ökologischen Massnahmen unbeeinflusst. Eine solche ökologische Reform wäre daher von sehr beschränkter Tragweite und liesse einen bedeutenden Teil der Wirtschaft unberührt. Gleichzeitig würde sie mit Mängeln einhergehen, die in den Diskussionen auf europäischer Ebene aufgezeigt wurden, insbesondere würde sie ein Komplexitätsniveau wiedereinführen, das man in der 25-jährigen Geschichte der Schweizer Mehrwertsteuer abzubauen trachtete.

### **IV. Die MWST als Vehikel für die Erhebung eines allgemeinen Umweltzuschlags**

#### 1. Funktionsweise eines General Green Tax (GGT)-Zuschlags

Und trotzdem sind Massnahmen zur Bekämpfung der Klimaerwärmung – und dazu gehören auch steuerliche Anreize - dringlicher denn je. Beispiel dafür ist die im Rahmen des neuen CO<sub>2</sub>-Gesetz eingeführte Flugticketabgabe<sup>54</sup>, die wir grundsätzlich unterstützen. Wieso aber sollte die Anstrengung nur auf den Luftverkehrssektor beschränkt bleiben? Warum sollten die Massnahmen nicht auch auf andere klimaintensive Branchen wie Gebäude, Industrie, Nahrungsmittelproduktion etc. ausgedehnt werden<sup>55</sup>? Die klimatischen Herausforderungen können nur mit einem ganzheitlichen Ansatz effizient bewältigt werden! Man muss sich auch Fragen, ob mit der Einführung neuer indirekter Steuern nicht auch Verwaltungsressourcen verschwendet werden, wenn diese von Verwaltungen erhoben werden, die nicht auf diese Aufgabe vorbereitet sind und beträchtliche Anstrengungen unternehmen müssten, um ein wirksames Erhebungsinstrumentarium zu schaffen.

In diesem Zusammenhang könnte ein Ansatz darin bestehen, von der MWST als allgemeiner Verbrauchssteuer zu profitieren und die ESTV mit der Erhebung einer neuen Ökosteuern zu betrauen. Dabei würde die MWST als Vehikel für die Erhebung einer neuen

---

<sup>54</sup> Siehe oben I und insbesondere Anmerkung 10.

<sup>55</sup> Siehe oben I und insbesondere Anmerkung 13.

Lenkungsabgabe mit überwiegend ökologischem Zweck dienen. Diese *General Green Tax* oder GGT würde zusammen mit der MWST auf Leistungen (sowohl auf Waren und Dienstleistungen) erhoben, die aus klimatischer Sicht zu benachteiligen sind. Je nach den Merkmalen des betroffenen Produktes, z. B. in Bezug auf den Emissionswert, die CO<sub>2</sub>- oder Energiebilanz oder andere Kriterien, die in Zusammenarbeit mit Ökonomen und Klimaschutzfachleuten zu entwickeln sind, würde der ordentliche Mehrwertsteuersatz mit einem Zuschlag im Umfang der GGT-Sätze ergänzt. Selbstverständlich könnte der Zuschlagssatz je nach betroffenem Produkt unterschiedlich sein. Welche Waren und Dienstleistungen der GGT unterstellt werden und welcher Satz anzuwenden wäre, würde nämlich primär nach wirtschaftlichen und klimatischen Kriterien bestimmt. Insbesondere sollten die umweltschädlichsten Produkte und diejenigen, für die es Substitutionsprodukte gibt, gezielt besteuert werden.

Diese GGT würde für alle Umsätze gelten, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, und zwar für alle mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze, die sich auf Schweizer Gebiet befinden. Die Bemessungsgrundlage wäre die gleiche wie bei der MWST<sup>56</sup>. Sie würde auch auf importierten Waren und auf im Ausland bezogenen Dienstleistungen erhoben. Nicht geschuldet wäre die GGT hingegen bei der Ausfuhr von Gütern oder bei im Ausland lokalisierten Leistungen. Mit anderen Worten würde die GGT wie ein Steuersatzzuschlag auf dem Umsatz der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen in gleicher Weise und nach den gleichen Regeln wie die ordentliche MWST erhoben. Sie soll ebenfalls auf den Kunden überwältzt werden, müsste aber, da es sich um eine von der bestehenden MWST unterschiedliche Steuer handelt, separat in Rechnung gestellt werden. Vor allem aber - und darin bestünde der wesentliche Unterschied zu den in der EU diskutierten MWST-Satzreduktionen<sup>57</sup> - könnte diese GGT weder von den Endverbrauchern noch von den mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen als Vorsteuer zurückgefordert werden. Der Umstand, dass die Unternehmen die GGT nicht erstattet bekämen, hätte zur Folge, dass die Lenkungswirkung auf allen Stufen der Wertschöpfungskette und nicht nur im Endstadium eintreten würde. Die Klimaanstrengungen würden in diesem Szenario von allen Wirtschaftsakteuren getragen.

Betrachten wir noch einmal das Beispiel des Restaurationsbetriebes, der zum Zweck der Sorbetherstellung Erdbeeren kauft. Der Betrieb kauft Erdbeeren für 100 (exkl. MwSt) und verkauft Sorbet an seine Kunden für 200 (exkl. MwSt). Angenommen, bei der Verwendung von Importerdbeeren aus Palombien betrage die GGT 2 % und die lokal erzeugten Erdbeeren, sowie der Restaurationsbetrieb sind klimaneutral und unterliegen somit nicht der GGT. Das mit lokalen Erdbeeren hergestellte Sorbet wird zum Preis von 215,4<sup>58</sup> an den Kunden verkauft; das Restaurant trägt keine Steuerlast, da die MWST auf dem Kauf von Erdbeeren (2,5)<sup>59</sup> vollumfänglich als Vorsteuer abgezogen werden kann. Die Marge des Restaurants beträgt somit 100<sup>60</sup>. Beim Kauf von Importerdbeeren hingegen werden diese dem Restaurant mit dem Zuschlag von 2 % GGT in Rechnung gestellt. Da das Restaurant diese Abgabe nicht als Vorsteuer abziehen kann, kann er entweder seine Marge von 100 auf 98 reduzieren oder den Preis für sein Sorbet um 2 erhöhen, um die gleiche Marge von

---

<sup>56</sup> D.h. die in Art. 24 MWSTG definierte Bemessungsgrundlage.

<sup>57</sup> Siehe oben 1 und 2.

<sup>58</sup>  $200 + 7,7\% \text{ MWST} = 215,4$ ; die Berechnungen in diesem Beispiel verstehen sich mit einer über den Preis hinaus in Rechnung gestellten und nicht im Preis inbegriffenen MWST.

<sup>59</sup> Der Mehrwertsteuersatz auf den Kauf von Nahrungsmittel beträgt 2,5 Prozent (Art. 25 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG).

<sup>60</sup> Verkauf von Sorbet: 200 – Kauf von Erdbeeren: 100.

100 zu erhalten. In letzteren Fall erhöht sich der Sorbetpreis auf 217,5<sup>61</sup>. Damit ist sein Sorbet aufgrund der GGT, die auf seinen Preis überwältzt wird und zu der die Mehrwertsteuer hinzukommt, teurer als dasjenige seines Konkurrenten, der es mit Schweizer Erdbeeren herstellt<sup>62</sup>. Unabhängig von der Reaktion des Restaurants sollte die GGT diesen dazu verleiten, die lokal erzeugten Erdbeeren den Erdbeeren aus Palombien vorzuziehen.

Die Anwendung der GGT sowohl auf inländische Transaktionen, wie auch auf importierte Waren oder im Ausland bezogene Dienstleistungen, ermöglicht es, alle Transaktionen im Inland der Lenkungsabgabe zu unterstellen, ohne dass die Schweizer Akteure gegenüber ihren Konkurrenten im Ausland diskriminiert werden. Ebenso vermindert die Tatsache, dass die GGT nicht auf ausländische oder Exporttransaktionen erhoben wird, die Gefahr, dass die internationale Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen beeinträchtigt wird<sup>63</sup>.

## 2. Verfassungsmässigkeit der GGT

Die Einführung einer neuen, zusammen mit der MWST erhobenen Lenkungsabgabe bedürfte wohl einer neuen Verfassungsgrundlage. Wie OBERSON<sup>64</sup> feststellt, setzt die Einführung von Lenkungsabgaben durch den Bund mindestens dann eine Verfassungsänderung voraus, wenn sie neben ihrem Lenkungscharakter auch fiskalischen Charakter haben. Es erscheint fraglich, ob für die Einführung einer neuen Steuer wie der GGT, die unbestreitbar fiskalischen Charakter hätte, einzig auf Art. 73 BV (Nachhaltigkeit) und 74 BV (Umweltschutz) abgestellt werden könnte. Daher müsste die Bundesverfassung im 3. Kapitel (Finanzordnung) durch einen neuen Artikel ergänzt werden. Denkbar wäre beispielsweise ein neuer Artikel 130bis BV mit dem Titel «Umweltzuschlag» und folgendem Wortlaut:

*«Der Bund erhebt einen Zuschlag auf Lieferungen von umweltschädlichen Gütern und Dienstleistungen.*

*Der Zuschlag wird auf Umsätzen erhoben, die der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig davon, ob es sich um Leistungen in der Schweiz, um Import- oder der Bezugsteuer unterliegende Umsätze handelt.*

*Die dem Zuschlag unterliegenden Umsätze und der Steuersatz richten sich nach dem Gesetz. Das Gesetz stützt sich insbesondere auf die CO<sub>2</sub>-Menge, die durch die produktbezogene Leistung generiert wird. Auch das Vorhandensein von vorzuziehenden Substitutionsprodukten muss berücksichtigt werden. »*

Selbstverständlich besteht ein gewisser Zielkonflikt zwischen der neuen Abgabe und den Besteuerungsgrundsätzen von Art. 127 Abs. 2 BV. Diese Grundsätze gelten jedoch nur „Soweit es die Art der Steuer zulässt [...]“. Die GGT fügt sich ferner voll und ganz in den verfassungsrechtlichen Auftrag von Art. 73 und 74 BV im Bereich der Nachhaltigkeit und

---

<sup>61</sup> 202 + 7,7 % MWST = 217,5.

<sup>62</sup> Soweit die GGT Bestandteil der Kosten des Restaurants ist, bedeutet die Einbeziehung in den Sorbetpreis, dass dieser GGT-Betrag der auf die Erbringung der Restaurantdienstleistungen geschuldeten ordentlichen MWST unterliegt (Art. 24 MWSTG).

<sup>63</sup> Siehe allerdings unten 4.

<sup>64</sup> Oberson, taxes écologiques, S. 236f und 239.

des Umweltschutzes ein. Eine Abwägung der verfassungsrechtlichen Interessen würde daher aus unserer Sicht die Einführung des neuen Art. 130bis BV rechtfertigen.

### *3. Einhaltung der Leitprinzipien und des Mechanismus der MWST*

Da die GGT als Zuschlag konzipiert wird, die neben der MWST und auf bestimmte der MWST unterliegenden Leistungen erhoben wird, erföhren Mechanismus und Funktionsweise der ordentlichen MWST keine Veränderung. Die ordentliche MWST folgte wie bisher ihren Leitprinzipien. Insbesondere bliebe die Wettbewerbsneutralität der MWST gegenüber der heutigen Situation unverändert.

Demgegenüber ist offensichtlich, dass der GGT Zuschlag nicht dem Neutralitätsprinzip folgen kann. Ganz im Gegenteil, und darin liegt im Übrigen der Zweck einer Lenkungsabgabe, zielt er darauf ab, bestimmte Leistungen gegenüber anderen zu diskriminieren<sup>65</sup>.

### *4. Vor- und Nachteile des GGT-Zuschlags*

Die Verwendung der MWST als Vehikel für die Erhebung eines Umweltzuschlags wie er vorliegend beschrieben ist, hat massgebliche Vorteile:

- Das System ermöglicht die Einführung eines einfach anwendbaren Umweltsteuersystems, welches viele von der Klimafrage betroffene Bereiche abzudecken vermag und die Einführung isolierter, sektorieller Steuern verhindert.
- Im Gegensatz zur ordentlichen MWST betrifft der GGT-Zuschlag nicht nur die Phase des nicht unternehmerischen Endverbrauchs, sondern schafft einen Anreiz für alle Wirtschaftsakteure auf allen Stufen der Wertschöpfungskette.
- Durch die Festsetzung produktspezifischer GGT-Sätze kann die Regelung optimal eingesetzt werden, um dem Grad der Umweltschädlichkeit der betreffenden Produkte und den klimatischen Parametern einerseits und den wirtschaftlichen Aspekten andererseits Rechnung zu tragen. Es ist namentlich möglich, den Zuschlag einfach an die Elastizität der betroffenen Waren oder Dienstleistungen anzupassen<sup>66</sup>.
- Der vorliegend geprüfte Ansatz besteht nicht in einer Senkung der Mehrwertsteuersätze. Es besteht also keine Gefahr, dass die Leistungserbringer diese Massnahme ihren Kunden nicht weiterbelasten. Zudem können die meisten Kritikpunkte gegen eine Senkung der Mehrwertsteuersätze, insbesondere ein möglicher Rebound-Effekt, vermieden werden<sup>67</sup>.
- Mit der Verwendung des GGT-Zuschlags kann zudem ein klares und starkes Signal an Unternehmen und Verbraucher bezüglich der klimatischen Auswirkungen ihrer Kaufentscheidungen gesetzt werden<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Daguet, PPP, S. 35.

<sup>66</sup> Keil, Steuerreform, S. 249 stellt insbesondere fest, dass die meisten Ökosteuern ausschliesslich Produkte mit geringer Elastizität, wie bspw. Energie, betreffen.

<sup>67</sup> Siehe oben 2. auch Kosonen/Nikodem, Rolle, S.14 und S. 16 zu den Nachteilen der Senkung der Mehrwertsteuersätze.

<sup>68</sup> Im gleichen Sinne: Keil, Steuerreform, S. 249, der diesen Vorteil für seinen Vorschlag einer Allphasen-Ökosteuer hervorhebt.

- Die Lösung kann schrittweise umgesetzt werden, indem der Zuschlag auf den primär im Fokus stehenden Produkten eingeführt und die Palette der betroffenen Waren und Dienstleistungen im vom Gesetzgeber gewählten Tempo erweitert wird. Ist der Mechanismus einmal eingeführt, fällt es relativ einfach, die dem Zuschlag unterliegenden Produkte zu ergänzen, ohne dass dafür ein neues System oder gar ein neues Gesetz notwendig ist.
- Das System stützt sich zwar auf den bestehenden Mechanismus der MWST, hat aber keinen Einfluss auf deren Funktionsweise. Die Erhebung des GGT-Zuschlags erfolgt durch eine bereits bestehende Verwaltung, die ihre Steuerpflichtigen kennt und für eine ordnungsgemässe Erhebung einer solchen Abgabe gerüstet ist.
- Aus gesetzgeberischer Sicht setzt das System die Schaffung einer neuen Verfassungsgrundlage voraus, was natürlich mit einer wichtigen politischen Diskussion einhergeht. Ist die Grundsatznorm allerdings einmal verabschiedet, so gestaltet sich die Umsetzung und Anwendung der Rechtsvorschrift aber recht einfach.
- Der GGT-Zuschlag vermöchte bedeutende finanzielle Mittel für den Bund zu generieren, die insbesondere für die Förderung oder Subventionierung von umweltfreundlicheren Alternativen eingesetzt werden könnten.
- Schliesslich ist die Gefahr einer Beeinträchtigung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Unternehmen gering, da der Zuschlag aufgrund der Tatsache, dass sich die Erhebung der GGT auf den Mechanismus der MWST stützt, auf die Inlandgeschäfte abzielt. Exporte sind steuerbefreit, während Importe besteuert werden<sup>69</sup>.

Selbstverständlich wäre die Erhebung eines GGT-Zuschlags auch mit einigen Herausforderungen verbunden:

- Es gilt einerseits die davon betroffenen Güter zu bestimmen und andererseits den darauf anwendbaren Satz. Diese technische Hürde wird jedoch durch den Umstand gemildert, dass die Einführung der GGT schrittweise erfolgen kann und sich auf den Mechanismus und die bereits bestens eingeführte Mehrwertsteuerverwaltung stützt, ohne dass deren ordnungsgemässe Funktionsweise verändert würde.
- Wie bereits erwähnt, sind die Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Unternehmen im Vergleich zu anderen Lenkungsmechanismen gering. Da jedoch die an den Zulieferer gezahlte GGT von den Unternehmen nicht rückforderbar wäre, wären gewisse Einkäufe mit zusätzlichen Kosten verbunden. In diesem Zusammenhang ist auf die Gefahr einer *carbon leakage*<sup>70</sup> hinzuweisen. Diese besteht darin, dass Unternehmen mit schlechter Ökobilanz in Erwägung ziehen könnten, ihre Produktion ins Ausland zu verlagern und dort zu produzieren. Die angestrebte Umweltverbesserung würde damit nicht erreicht, da die Emissionen diesfalls bloss auf der anderen Seite der Grenze anfallen würden. Der hier vorgeschlagene Mechanismus erlaubt es jedoch, dieses Risiko maximal zu verringern. Einerseits stellt sich dieses Problem nicht für grenzüberschreitende Transaktionen, die der GGT unterstellt wären, da die Anlehnung des GGT-Zuschlages auf die Mehrwertsteuer, wie oben erwähnt, die Schweizer Akteure den

---

<sup>69</sup> Der Export von umweltbelastenden Gütern würde somit nicht dem Zuschlag unterliegen. Es wäre Aufgabe der Einfuhrländer, Massnahmen zu ergreifen, die geeignet sind, den Erwerb solcher Produkte in ihrem Hoheitsgebiet einzuschränken.

<sup>70</sup> Kosonen/Nicodème, Rolle, S. 8.

ausländischen Konkurrenten gleichstellt. Der Gefahr der Erhöhung der Produktionskosten durch die Preiserhöhung bei GGT-steuerpflichtigen Gütern können Schweizer Unternehmen begegnen, indem sie sich im Rahmen ihrer Produktion weniger umweltschädlichen und damit nicht steuerpflichtigen Gütern hinwenden. Diesem Umstand ist bei der Auswahl der der GGT unterliegenden Objekte und deren Steuersatz Rechnung zu tragen.

- Schliesslich könnte, wie bei jeder Steuer, die unabhängig von der Leistungsfähigkeit festgesetzt wird, die Frage der regressiven Wirkung des GGT-Zuschlags aufgeworfen werden<sup>71</sup>. Aber auch hier kann der Kritik teilweise mit der im Vergleich zu anderen Lenkungsabgaben bestehenden Flexibilität bei den von der GGT betroffenen Waren und Dienstleistungen begegnet werden. Insbesondere die vorrangige Auswahl von Produkten, die über umweltfreundlichere Substitute verfügen, ist ein Aspekt, der gegen diese Kritik ins Feld geführt werden kann. Zudem könnten die Einnahmen aus der neuen Abgabe dazu verwendet werden, den Preis von Substitutionsprodukten zu senken, wie in den oben genannten Beispielen der Preis von Schweizer Erdbeeren im Vergleich zu denjenigen aus Palombien oder von Elektroautos im Vergleich zu Benzinfahrzeugen.

## V. *Schlussfolgerungen*

Angesichts der klimatischen Dringlichkeit und des 25-jährigen Jubiläums der Mehrwertsteuer verdient die Idee der Einführung einer grünen Mehrwertsteuer höchste Aufmerksamkeit. Im Vergleich zur Einführung von isolierten und sektoriellen Steuern, wie beispielsweise der Flugticketabgabe, scheint die Verwendung der Mehrwertsteuer als steuerliches Lenkungsmittel vielversprechender. Der Vorteil der MWST besteht namentlich darin, dass es sich um eine alle Wirtschaftszweige umfassende allgemeine Verbrauchssteuer handelt. Zudem stützt sie sich auf ein allen Wirtschaftsakteuren bekanntes System und wird von einer fundierten und effizienten Verwaltung umgesetzt.

Der auf den ersten Blick offensichtlichste Ansatz läge in der Senkung der Mehrwertsteuersätze für bestimmte umweltfreundliche Produkte – oder die Erhöhung der Sätze für umweltschädliche Güter oder Dienstleistungen – zum Zweck der Schaffung von Anreizen für ein ökologischeres Verhalten. Dieser von der Europäischen Union aufgegriffene Ansatz weist indessen mehrere Nachteile auf. Da er sich direkt im Rahmen des MWST-Systems bewegt, kann er lediglich auf Transaktionen abzielen, die am Ende der Wertschöpfungskette, d.h. zwischen dem Unternehmen und dem nicht unternehmerischen Endverbraucher, stattfinden. Alle übrigen Geschäfte zwischen den Wirtschaftsakteuren entziehen sich der Lenkungswirkung.

Damit die Vorteile, die sich aus der Verwendung der Mehrwertsteuer ergeben, genutzt werden können und gleichzeitig die mit ihrer Funktionsweise verbundenen Nachteile vermieden werden, wird in diesem Beitrag die Einführung eines Zuschlags vorgeschlagen, der neben der Mehrwertsteuer erhoben wird. Diese würde als Vehikel für die Erhebung einer allgemeinen grünen Steuer (*General Green Tax* oder GGT) dienen, die auf bestimmte Waren und Dienstleistungen zu einem noch zu bestimmenden Satz erhoben wird. Diese

---

<sup>71</sup> V. Daguet, PPP, S. 46f.

GGT würde auf der gleichen Bemessungsgrundlage erhoben werden wie der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz. Im Gegensatz zur gewöhnlichen Mehrwertsteuer wäre sie jedoch von den Unternehmen nicht als Vorsteuer erstattungsfähig. Diese neue Umweltabgabe würde eine neue Verfassungsgrundlage voraussetzen, deren Wortlaut wir weiter oben vorschlagen. Nach Annahme der Verfassungsänderung liesse sich der Mechanismus auf Gesetzesebene leicht umzusetzen.

Schliesslich gälte es zu bestimmen, welche Produkte dem GGT-Zuschlag dem Grundsatz nach und zu welchem Satz unterliegen. Die Beurteilung der Wirksamkeit einer solchen Lenkungsabgabe erfordert eine ökonomische und ökologische Analyse, welche neben einer lebhaften politischen Debatte auch ein sehr spannendes Forschungsfeld für Ökonomen, Klimafachleute und Juristen bieten dürfte.

### Über Enterprise for Society (E4S)

Im Bewusstsein ihrer Verantwortung angesichts der beispiellosen Herausforderungen, denen sich die Gesellschaft gegenüber sieht, die Universität Lausanne über ihre wirtschaftswissenschaftliche Fakultät (UNIL-HEC), das Institute for Management Development (IMD) und die EPFL unter der Verwaltung des College of Management of Technology im Enterprise for Society (E4S) zusammengeschlossen. E4S soll das Laboratorium sein, in dem seine Gründungsinstitutionen gemeinsam neue Wege zur Erfüllung ihres Auftrags in den Bereichen Wirtschaft und Management erforschen.

*E4S hat sich der Aufgabe verschrieben, der Gesellschaft bei der Bewältigung ihrer Herausforderungen zu helfen und den Übergang zu einer widerstandsfähigeren, umweltverträglicheren und integrativeren Wirtschaft voranzutreiben.*

[www.e4s.center](http://www.e4s.center)  
[info@e4s.center](mailto:info@e4s.center)

