



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

**Eidgenössisches Finanzdepartement EFD**

# **Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer**

## **Erläuternder Bericht**

**Februar 2007**



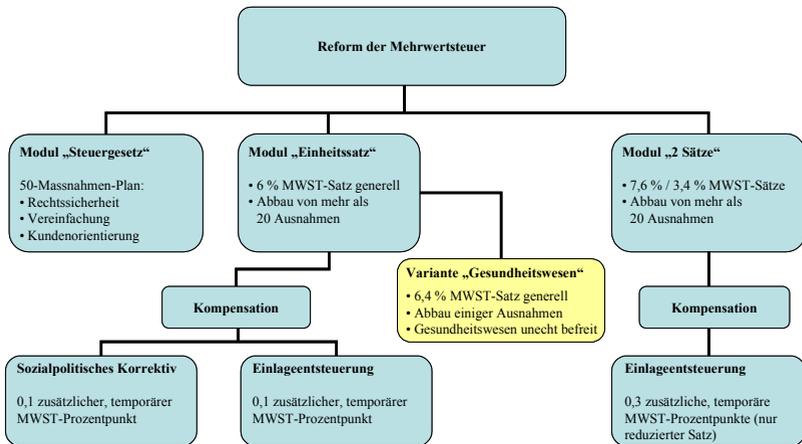
## Übersicht

1995 hat die Schweiz die Mehrwertsteuer eingeführt. Seither hat sich diese Steuer als wichtigste Einnahmequelle des Bundes etabliert: Mit Einnahmen von etwas über 18 Milliarden Franken finanzierte sie im Jahr 2005 ein gutes Drittel der Bundesausgaben von 51 Milliarden Franken.

In seinem Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ stellte der Bundesrat 2005 grundsätzlichen Reformbedarf fest. Die Mehrwertsteuer wird als zu komplex und für Steuerzahler wie für die Verwaltung administrativ als zu aufwändig und risikoreich kritisiert. Der Bundesrat hat daher im Jahr 2005 das Eidg. Finanzdepartement (EFD) beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage zur Reform der Mehrwertsteuer zu unterbreiten. Ziel dieser Reform ist eine radikale Vereinfachung des Systems, die Gewährung grösstmöglicher Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen, die Erhöhung der Transparenz sowie eine verstärkte Kundenorientierung der Verwaltung. Damit soll erreicht werden, dass Steuerpflichtige ihren Aufwand zur Abrechnung der Mehrwertsteuer signifikant reduzieren können, dass die Rechtslage für mehrwertsteuerrelevante Fragen klar und transparent ist, der Umgang mit der Verwaltung unkompliziert und speditiv vonstatten geht und systembedingte Verzerrungen zu Lasten der Konsumenten und der Volkswirtschaft insgesamt abgebaut werden können. Eine derart vereinfachte Mehrwertsteuer dürfte positive Auswirkungen auf das Wachstum haben und die Stellung der Schweiz im Wettbewerb der Standorte stärken.

Die Revision des Mehrwertsteuergesetzes ist die dritte Etappe im umfassenden Programm des Bundesrates zur Verbesserung und Vereinfachung der Mehrwertsteuer. In einem ersten Schritt hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) bereits 2005 zahlreiche Praxisänderungen umgesetzt. Auf den 1. Juli 2006 hat der Bundesrat in einem zweiten Schritt die geänderte Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTGV) in Kraft gesetzt. Mit dieser Änderung wurde insbesondere erreicht, dass aus rein formellen Gründen keine Steueraufrechnungen mehr erfolgen, sofern dem Bund bei Vorliegen solcher Formmängel keine Steuer entgangen ist.

Aufgrund des Umfangs und der thematischen Vielschichtigkeit einer Reform der Mehrwertsteuer bietet sich ein modularer Aufbau der Vernehmlassungsvorlage an. Dies gestattet es den Vernehmlassungsteilnehmern, verschiedene Lösungsansätze zu vergleichen und eine Auswahl zu treffen. Die Vorlage besteht im Wesentlichen aus drei Modulen und einer Variante:



- Das **Modul „Steuergesetz“** enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Steuerreform. Vorgebrachte Forderungen von Steuerpflichtigen, zahlreiche parlamentarische Vorstöße sowie die Ergebnisse der Berichte „10 Jahre Mehrwertsteuer“ und „Expertengruppe Spori“ werden in diesem Modul berücksichtigt. Das Gesetz erhält eine einfachere Systematik und eine inhaltliche Revision in über 50 Punkten. Damit wird ein erhöhtes Mass an **Rechtssicherheit** erreicht, indem beispielsweise die Steuerpflichtigen nach erfolgter Kontrolle einen einsprachefähigen Entscheid erhalten, ein Anspruch auf rechtsverbindliche Auskünfte der ESTV eingeführt oder die heute umfassende Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung eingeschränkt wird. Ferner soll auch die absolute Verjährungsfrist um einen Drittel auf 10 Jahre verkürzt werden. **Vereinfachungen** werden die Steuerpflichtigen erfahren, indem beispielsweise die Mindestumsatzgrenze auf 100'000 Franken vereinheitlicht wird, die Option für eine freiwillige Steuerpflicht an keine Mindestumsatzgrenze mehr gebunden wird, die Saldosteuersatzmethode eine Ausweitung erfährt oder der Nachweis für steuermindernde Tatsachen von den Steuerpflichtigen grundsätzlich ohne formelle Vorschriften erbracht werden kann. Die stärkere **Kundenorientierung** offenbart sich beispielsweise darin, dass das Strafrecht eine Verwesentlichung auf schwerwiegende Verfehlungen erfährt oder die Erlassmöglichkeiten bei der Inlandsteuer erweitert werden. Das Modul „Steuergesetz“ trägt dadurch wesentlich zum Abbau des oft gerügten Formalismus bei.
- Das **Modul „Einheitssatz“** geht über den 50-Massnahmen-Plan hinaus, indem es mit der Einführung eines Einheitssatzes die Vereinfachung der Mehrwertsteuer konsequent weiterführt. Der einheitliche Steuersatz von 6 Prozent sowie die Abschaffung von über 20 der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen gestatten ein Höchstmass an Vereinfachung, weil aufwändige und komplexe Abgrenzungsprobleme wegfallen. Es bleiben nur dort Ausnahmen bestehen, wo der administrative Aufwand entweder in keinem Verhältnis zum Ertrag steht oder es

heute technisch nicht möglich ist, die Steuerbemessungsgrundlage korrekt zu bestimmen. Mit der konsequenten Reduktion der Ausnahmen wird der Entrichtungs- und Erhebungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung stark reduziert. Zudem wird die Transparenz über die Steuerbelastung erhöht. Die radikale Vereinfachung reduziert nämlich die bestehende Schattensteuer (taxe occulte), wodurch die Volkswirtschaft von einem merklichen Wachstumsimpuls profitieren kann.

Die Einführung eines MWST-Einheitssatzes ist machbar. In Dänemark oder der Slowakei werden auf weit höherer Ebene als in der Schweiz Einheitssätze angewendet (Dänemark: 25 %, Slowakei: 19 %). Der Steuersatz von 6 Prozent und die Aufhebung der Ausnahmen führt für den Konsumenten bei vielen Produkten wie Häuser, Autos, Möbel oder Elektronikgeräten zu einer Steuererleichterung. Bei den heute reduziert besteuerten Gütern namentlich des Nahrungsmittel- und des Gesundheitsbereichs ist hingegen mit einer Mehrbelastung zu rechnen. Diese Mehrbelastung hält sich indessen in Grenzen. Für die einkommensschwächeren zwei Fünftel der Haushalte ist mit einer Mehrbelastung von 14 Franken pro Haushalt und Monat zu rechnen. Ausserdem profitieren heute obere Einkommensschichten im Vergleich zu tieferen Einkommensschichten von reduzierten Steuersätzen viel mehr: Für jeden Franken, um den die Steuerlast eines Haushaltes der untersten Einkommensklasse bei Käufen von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken verringert wird, senkt man gleichzeitig die Steuerlast eines Haushaltes der obersten Einkommensklasse um gut 2 Franken.

Obwohl die Einführung eines Einheitssatzes nur geringe Auswirkungen auf die Ausgaben der einkommensschwächeren Haushalte hat, sieht der Bundesrat ein Modell zur Kompensation dieser Auswirkungen ausserhalb des Mehrwertsteuersystems vor. Ein solches sozialpolitisches Korrektiv kann die Mehrbelastung der Haushalte in einer Übergangsphase abfedern. Dieses Korrektiv wird über eine befristete Erhöhung der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkt finanziert. Im Weiteren wird der Eintritt in die Steuerpflicht für heute steuerbefreite Branchen durch die Möglichkeit der Einlageentsteuerung abgedeckt. Auch dies liesse sich über 0,1 MWST-Prozentpunkt finanzieren.

- Als Alternative zum Modul „Einheitssatz“ wird sodann die **Variante „Gesundheitswesen“** dargestellt. Bei dieser Variante beläuft sich der Einheitssatz auf 6,4 Prozent und das Gesundheitswesen ist - wie im Status quo - unecht von der Steuer befreit. Die finanziellen Auswirkungen auf die einkommensschwächeren Haushalte sind deutlich geringer als im Modul „Einheitssatz“, weshalb auf ein sozialpolitisches Korrektiv verzichtet werden kann. Nicht notwendig ist es zudem, zur Finanzierung der Einlageentsteuerung den Einheitssatz temporär anzuheben.
- Das **Modul „2 Sätze“** ergänzt den 50-Massnahmen-Plan mit einem Mehrwertsteuersystem von zwei Steuersätzen. Es ist als Alternative zum Modul „Einheitssatz“ zu verstehen. Es besteht aus einer Satzifferenzierung zwischen dem Normalsatz von 7,6 Prozent und dem reduzierten Satz von 3,4 Prozent auf Produkten in den Bereichen Nahrungsmittel, Kultur, Sport, Bildung, Beherbergung und Gesundheitswesen. Gleich wie das Modul „Einheitssatz“ werden auch im Modul „2 Sätze“ über 20 der 25 heutigen Steuerausnahmen aufgehoben. Die erwähnten Bereiche werden aus sozialpolitischen Gründen dem reduzierten Steuersatz unterstellt. Damit wird zugleich Forderungen der betroffenen Branchen entgegengekommen. Daher kann bei diesem Modul auf ein sozialpoliti-

*ches Korrektiv verzichtet werden. Das vorgeschlagene Zweisatzsystem nimmt gegenüber dem Modul „Einheitssatz“ eine erhöhte Komplexität und einen höheren Satz in Kauf, um bestimmte Produkte und Leistungen zu einem reduzierten Satz besteuern zu können. Auch beim Modul „2 Sätze“ sind Massnahmen zur Einlageentsteuerung möglich, die diesmal aber mit einer Erhöhung des reduzierten Satzes um 0,3 Prozentpunkte finanziert werden. Aufgehoben wird der heute bestehende dritte Satz für Beherbergungsleistungen.*

*Ferner werden in den Ziffern 6 und 7 der Vorlage verschiedene Reformmöglichkeiten zur Diskussion gestellt. Es handelt sich um Fragen, die grundsätzlicher Natur sind oder um noch nicht umsetzungsreife Massnahmen. Dazu gehören beispielsweise die Behandlung von Subventionen und Spenden, die Besteuerung von Bank- und Versicherungsdienstleistungen, das so genannte „Single-Entity-Konzept“ oder das Ausrichten einer Bezugsprovision für die steuerpflichtigen Unternehmen. Je nach Ergebnis der Vernehmlassung können diese Massnahmen während der Ausarbeitung der Botschaft zu Händen des Parlaments nachträglich noch in den Gesetzesentwurf eingearbeitet werden.*

*Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Reform der Mehrwertsteuer eine wesentliche Vereinfachung, mehr Rechtssicherheit und eine stärkere Kundenorientierung bringt. Das Modul „Steuergesetz“ stellt dabei die Basis dar, in dem die dringendsten Probleme gelöst werden. Dazu kann mit einem Einheitssatz ein Höchstmass an Vereinfachung gewählt werden oder aber im Sinne eines Kompromisses zwischen Vereinfachung und Satzermässigung mit dem Modul „2 Sätze“ für eine ermässigte Besteuerung der Nahrungsmittel, der Kultur, des Sports, der Bildung und des Gesundheitswesens optiert werden. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, die Vorlage mit den in Ziffern 6 und 7 dargestellten Reformmöglichkeit zu ergänzen.*

# Inhaltsverzeichnis

## Übersicht

<b>1 Grundzüge der Vorlage</b>	<b>16</b>
1.1 Ausgangslage	16
1.1.1 Allgemeines	16
1.1.2 Entwicklung der Umsatzsteuer	17
1.1.2.1 Rechtliche Entwicklung	17
1.1.2.2 Entwicklung der Mehrwertsteuererträge	18
1.1.3 Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“	20
1.1.4 Bericht Spori	22
1.1.5 Parlamentarische Vorstösse	23
1.1.6 Untersuchungen von dritter Seite zur Mehrwertsteuer	25
1.1.7 Verbesserungen ausserhalb des Gesetzes	26
1.1.8 Konsultativpremium MWST	27
1.2 Ziele der Reform	27
1.2.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST	27
1.2.2 Leitstern: Einfach umsetzbare allgemeine Konsumsteuer	28
1.2.3 Abbau der Ausnahmen von der Steuerpflicht (unechte Befreiungen)	29
1.2.3.1 Fiskalische Konsequenzen einer unechten Befreiung	29
1.2.3.2 Volkswirtschaftliche Nachteile der unechten Befreiung	29
1.2.3.3 Rechtfertigung der unechten Befreiung in bestimmten Fällen	32
1.2.3.4 Ausnahmen, die nicht aufgehoben werden können	35
1.2.4 Warum ein Einheitssatz?	39
1.2.4.1 Verteilung	39
1.2.4.2 Volkswirtschaftliche Effizienz	42
1.2.4.3 Erhebungs- und Entrichtungskosten	43
1.2.4.4 Polit-ökonomische Aspekte	43
1.2.4.5 Fazit: Einheitssatz	43
1.2.4.6 Alternativen zum Einheitssatz	44
1.3 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten	44
1.4 Aufbau und Gliederung der Gesetzesentwürfe	46
1.4.1 Inhalt der Gesetzesentwürfe	46
1.4.2 Aufbau des Gesetzes	50
1.5 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen	51
1.6 Rechtsvergleich	52
1.6.1 EU	52
1.6.2 OECD-Länder	54
<b>2 Erläuterung der Gesetzesbestimmungen</b>	<b>57</b>
2.1 Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls “Steuergesetz”	57
1. Titel: Allgemeine Bestimmungen	57
Art. 1 Gegenstand und Grundsätze	57
Art. 2 Verhältnis zum kantonalen Recht	57
Art. 3 Begriffe	58

Art. 4	Ort der Lieferung	63
Art. 5	Ort der Dienstleistung	63
Art. 6	Abweichungen von den allgemeinen Bestimmungen	65
Art. 7	Nachweis	65
Art. 8	Indexierung	66
2. Titel: Inlandsteuer		67
1. Kapitel: Steuerpflicht		67
Art. 9	Steuerpflicht	67
Art. 10	Freiwillige Steuerpflicht	70
Art. 11	Autonome Dienststellen	71
Art. 12	Gruppenbesteuerung	71
Art. 13	Beginn und Ende der Steuerpflicht	73
2. Kapitel: Steuerobjekt		74
1. Abschnitt: Steuerbare Leistungen		74
Art. 14	Obligatorisch steuerbare Leistungen	74
Art. 15	Versteuerung unecht befreiter Leistungen	74
Art. 16	Mehrere zusammenhängende Leistungen	75
Art. 17	Stellvertretung	76
2. Abschnitt: Nicht steuerbare Leistungen		77
Art. 18	Unecht befreite Leistungen	77
Art. 19	Echt befreite Leistungen	85
3. Kapitel: Berechnung der Steuer und Steuersatz		88
Art. 20	Bemessungsgrundlage	88
Art. 21	Margenbesteuerung	88
Art. 22	Steuersätze	88
4. Kapitel: Vorsteuerabzug		89
Art. 23	Abziehbare Vorsteuern	89
Art. 24	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	89
Art. 25	Kürzung des Vorsteuerabzugs	89
Art. 26	Einlagebesteuerung	90
Art. 27	Eigenverbrauch	91
5. Kapitel: Entstehung und Verjährung der Steuerforderung sowie des Rechts auf Vorsteuerabzug		93
Art. 28	Entstehung der Steuerforderung	93
Art. 29	Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug	93
Art. 30	Verjährung der Steuerforderung	93
Art. 31	Verjährung des Steuerbezugs	94
Art. 32	Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und Steuerrückerstattung	95
3. Titel: Steuer auf Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Bezügersteuer)		96
Art. 33	Steuerpflicht	96
Art. 34	Steuerbemessung und Steuersätze	96
Art. 35	Entstehung und Verjährung der Steuerforderung	97
4. Titel: Steuer auf den Einfuhren (Einfuhrsteuer)		97
Art. 36	Anwendbares Recht und zuständige Behörde	97
Art. 37	Steuersubjekt	97
Art. 38	Steuerobjekt	97
Art. 39	Steuerbefreite Einfuhren	97

Art. 40	Berechnung der Steuer	98
Art. 41	Steuersätze	98
Art. 42	Entstehung und Verjährung der Steuerforderung	99
Art. 43	Verzugszins	99
Art. 44	Ausnahmen von der Verzinsungspflicht	99
Art. 45	Verjährung des Rechts auf Steurrückerstattung	100
Art. 46	Rückerstattung wegen Wiederausfuhr	100
Art. 47	Vergütungszins	100
Art. 48	Verlagerung der Steuerentrichtung	100
Art. 49	Erlass	100
5. Titel:	Verfahren bei der Inland- und Bezügersteuer	100
Art. 50	Grundsätze	101
1. Kapitel:	Verfahrensrechte und -pflichten	101
1. Abschnitt:	Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen	101
Art. 51	An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person	101
Art. 52	Selbstveranlagung	102
Art. 53	Korrektur von Mängeln in der Abrechnung	102
Art. 54	Abrechnungsmethode	103
Art. 55	Abrechnungsart	105
Art. 56	Steuer- und Abrechnungsperiode	105
Art. 57	Meldeverfahren	106
Art. 58	Buchführung	107
Art. 59	Form der Rechnung	108
Art. 60	Hinweise auf die Steuer	109
Art. 61	Entrichtung der Steuer	109
Art. 62	Zahlungserleichterungen	110
Art. 63	Rückerstattung der Steuer	111
Art. 64	Erlass der Steuer	112
Art. 65	Auskunftspflicht	114
Art. 66	Auskunftsrecht	115
2. Abschnitt:	Rechte und Pflichten Dritter	115
Art. 67	Steuernachfolge	115
Art. 68	Mithaftung	116
Art. 69	Auskunftspflicht Dritter	117
3. Abschnitt:	Rechte und Pflichten der Behörden	118
Art. 70	Amtshilfe	118
Art. 71	Zivilgerichte und Steuerüberwälzung	118
Art. 72	Automatisierte Verabeitung und Aufbewahrung	119
Art. 73	Geheimhaltung	119
2. Kapitel:	Entscheid- und Einspracheverfahren	120
1. Abschnitt:	Überprüfung und Ermessenseinschätzung	120
Art. 74	Überprüfung	120
Art. 75	Ermessenseinschätzung	123
2. Abschnitt:	Verwaltungsverfahren	124
Art. 76	Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung	124
Art. 77	Einsprache	126
Art. 78	Revision, Erläuterung und Berichtigung	127
Art. 79	Kosten und Entschädigung	127
6. Titel:	Betreibung und Sicherstellung	127

Art. 80	Betriebung	127
Art. 81	Sicherstellung	129
Art. 82	Andere Sicherstellungsmassnahmen	129
7. Titel:	Strafbestimmungen	130
Art. 83	Steuerhinterziehung	131
Art. 84	Verletzung von Verfahrenspflichten	132
Art. 85	Steuerhehlerei	133
Art. 86	Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben	134
Art. 87	Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz	134
Art. 88	Konkurrenz	134
Art. 89	Selbstanzeige	134
8. Titel:	Schlussbestimmungen	135
1. Kapitel:	Ausführungsbestimmungen	135
Art. 90	Ausführungsbestimmungen	135
Art. 91	Konsultativgremium	136
2. Kapitel:	Aufhebung und Änderung bisherigen Rechts	137
Art. 92	Aufhebung bisherigen Rechts	137
Art. 93	Änderung bisherigen Rechts	137
3. Kapitel:	Übergangsbestimmungen	138
2.2	Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls "Einheitssatz"	140
Art. 15	Option für die Versteuerung unecht befreiter Leistungen	140
Variante „Gesundheitswesen“		140
Art. 18	Unecht befreite Leistungen	140
Variante „Gesundheitswesen“		150
Art. 22	Steuersatz	151
Variante „Gesundheitswesen“		153
Art. 23	Abziehbare Vorsteuern	153
Variante „Gesundheitswesen“		153
Art. 39	Steuerbefreite Einfuhren	153
Art. 40	Berechnung der Steuer	154
Art. 41	Steuersatz	154
Variante „Gesundheitswesen“		154
Art. 43	Verzugszins	154
Art. 47	Vergütungszins	154
Art. 54	Abrechnungsmethode	154
Art. 59	Rechnungsstellung	154
Art. 60	Hinweise auf die Steuer	155
Art. 76	Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung	155
Art. 93	Änderung bisherigen Rechts	155
Art. 96	Änderung des Steuersatzes	155
Art. 99	Finanzierung der Einlageentsteuerung	155
Art. 100	Sozialpolitisches Korrektiv	156
Variante „Gesundheitswesen“		157
2.3	Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls "2 Sätze"	157
Art. 15	Option für die Versteuerung unecht befreiter Leistungen	157
Art. 18	Unecht befreite Leistungen	157
Art. 22	Steuersätze	157
Art. 23	Abziehbare Vorsteuern	159

Art. 39	Steuerbefreite Einfuhren	159
Art. 40	Berechnung der Steuer	160
Art. 41	Steuersätze	160
Art. 43	Verzugszins	160
Art. 47	Vergütungszins	160
Art. 54	Abrechnungsmethode	160
Art. 59	Rechnungsstellung	160
Art. 60	Hinweise auf die Steuer	160
Art. 76	Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung	160
Art. 93	Änderung bisherigen Rechts	160
Art. 96	Änderung der Steuersätze	161
Art. 99	Finanzierung der Einlagesteuerung	161
<b>3</b>	<b>Auswirkungen</b>	<b>162</b>
3.1	Auswirkungen des Moduls „Steuergesetz“	162
3.1.1	Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	162
3.1.2	Auswirkungen auf den Bund	162
3.1.3	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	163
3.1.4	Auswirkungen auf die privaten Haushalte	164
3.1.5	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	164
3.2	Auswirkungen des Moduls “Einheitssatz”	165
3.2.1	Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	166
3.2.2	Auswirkungen auf den Bund	168
3.2.3	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	169
3.2.4	Auswirkungen auf die privaten Haushalte	170
3.2.5	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	175
3.3	Auswirkungen der Variante „Gesundheitswesen“	177
3.3.1	Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	178
3.3.2	Auswirkungen auf den Bund	179
3.3.3	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	179
3.3.4	Auswirkungen auf die privaten Haushalte	179
3.3.5	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	181
3.4	Auswirkungen des Moduls “2 Sätze”	181
3.4.1	Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	182
3.4.2	Auswirkungen auf den Bund	183
3.4.3	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	184
3.4.4	Auswirkungen auf die privaten Haushalte	184
3.4.5	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	188
3.5	Einlagesteuerung auf bisher unecht befreiten Leistungen	189
3.5.1	Variante 1: Vollständige, aber gestaffelte Gewährung der Einlagesteuerung	191
3.5.2	Variante 2: Keine Gewährung der Einlagesteuerung	191
3.5.3	Variante 3: Vollständige und sofortige Gewährung der Einlagesteuerung	192
3.5.4	Frage der Ausserordentlichkeit und Gegenfinanzierung	192
<b>4</b>	<b>Rechtliche Aspekte</b>	<b>195</b>
4.1	Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	195

4.2	Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	197
4.3	Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	198
4.4	Gemeinschaftsrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	199
4.4.1	Steuerobjekt	199
4.4.2	Steuerbefreiungen	202
4.4.3	Steuerpflicht	202
4.4.4	Steuerberechnung	204
4.4.5	Steuersätze	205
4.4.6	Vorsteuerabzug	206
4.4.7	Besteuerungsverfahren	206
4.4.8	Einfuhr	207
4.5	Unterstellung unter die Ausgabenbremse	208
4.6	Vereinbarkeit mit dem Subventionsgesetz	209
<b>5</b>	<b>Sozialpolitisches Korrektiv</b>	<b>210</b>
5.1	Grundzüge der Vorlage	210
5.1.1	Ausgangslage	210
5.1.2	Vorgeschlagene Lösung	210
5.1.2.1	Grundsatz	210
5.1.2.2	Höhe und Finanzierung des Korrektivs	211
5.1.2.3	Verteilung des Korrektivs	211
5.1.2.4	Befristung der Massnahme	212
5.1.3	Geprüfte Verteilkanäle für das sozialpolitische Korrektiv	212
5.1.3.1	Prüfkriterien	212
5.1.3.2	Ergänzungsleistungen (EL)	213
5.1.3.3	Individuelle Prämienverbilligung (IPV)	213
5.1.3.4	Verteilung über Krankenkassen	213
5.1.3.5	Negative Einkommenssteuer (Steuergutschriften)	213
5.1.3.6	Schlussfolgerungen zu den möglichen Verteilkanälen	214
5.1.4	Beurteilung der vorgeschlagenen Lösung	214
5.2	Gesetzliche Regelung	215
5.3	Auswirkungen	215
5.3.1	Auswirkungen auf den Bund	215
5.3.1.1	Finanzielle Auswirkungen	215
5.3.1.2	Personelle Auswirkungen	215
5.3.2	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	215
5.3.2.1	Finanzielle Auswirkungen	215
5.3.2.2	Personelle Auswirkungen	216
5.3.3	Volkswirtschaftliche Auswirkungen	216
<b>6</b>	<b>Weitere Reformmöglichkeiten, Teil materielles Steuerrecht</b>	<b>217</b>
6.1	Mehrwertsteuerliche Behandlung von Subventionen	217
6.1.1	Ausgangslage	217
6.1.2	Regelung in der EU	218
6.1.2.1	Abgrenzung echte – unechte Subventionen	218
6.1.2.2	Vorsteuerkürzung bei Erhalt von echten Subventionen	219
6.1.3	Reformmöglichkeit, Besteuerung aller Subventionen (Alternative 1)	219

6.1.4	Reformmöglichkeit: System mit echten und unechten Subventionen (Alternative 2)	221
6.1.5	Reformmöglichkeit: Heutiger Subventionsbegriff, aber ohne Vorsteuerabzugskürzung (Alternative 3)	222
6.1.6	Mehrwertsteuerliche Behandlung der Defizitdeckungen durch das eigene Gemeinwesen	224
6.1.7	Kompensation der Mindererträge	224
6.1.8	Weitere Abklärungen	225
6.2	Mehrwertsteuerliche Behandlung von Spenden	225
6.2.1	Ausgangslage	225
6.2.2	Regelung in der EU	226
6.2.3	Reformmöglichkeit: Besteuerung der Spenden (Alternative 1)	226
6.2.4	Reformmöglichkeit: Spenden sind nicht Entgelt, berechtigen aber gleichwohl zum Vorsteuerabzug (Alternative 2)	227
6.3	Umwandlung der unechten Befreiung in eine echte Befreiung	228
6.4	Besteuerung von Versicherungsdienstleistungen	232
6.4.1	Ausgangslage	232
6.4.2	Unterstellung des Versicherungsgeschäfts unter die MWST	232
6.5	Ausweitung der unechten Befreiung im Bereich der Bank- und Versicherungsdienstleistungen	234
6.6	Besteuerung der Immobilienumsätze	236
6.6.1	Ausgangslage	236
6.6.2	Reformmöglichkeit: Aufhebung der unechten Befreiung der Immobilienumsätze	237
6.6.3	Reformmöglichkeit: Steuerbarkeit der Vermietung von Sportanlagen	241
6.6.4	Reformmöglichkeit: Uneingeschränkte Optionsmöglichkeit für Immobilienumsätze	241
6.7	Einschränkung der unechten Befreiung von hoheitlichen Leistungen	244
6.7.1	Ausgangslage	244
6.7.2	Reformmöglichkeit: Unterstellung gewisser hoheitlicher Leistungen unter die Steuer	244
6.8	Single-Entity-Prinzip statt Betriebsstättenregelung	247
6.8.1	Ausgangslage: Betriebsstättenregelung	247
6.8.2	Reformmöglichkeit: Einführung des Single-Entity-Prinzips	248
6.9	Margenbesteuerung	250
6.9.1	Ausgangslage	250
6.9.2	Vorschlag Spori für Neugestaltung der Margenbesteuerung	250
6.9.3	Alternative Reformmöglichkeit für Neugestaltung der Margenbesteuerung	252
6.10	Vorsteuerabzug bei Ausgaben für Verpflegung	257
6.10.1	Ausgangslage	257
6.10.2	Reformmöglichkeit: Voller Vorsteuerabzug bei Ausgaben für Verpflegung	258
6.11	Änderung der Besteuerung von Elektrizität und Gas	260
6.11.1	Ausgangslage	260
6.11.2	Reformmöglichkeit	260

6.11.2.1	Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität	260
6.11.2.2	Dienstleistungen im Bereich der Verteilung von Gas und Elektrizität	261
6.11.2.3	Einfuhr von Gas und Elektrizität	261
6.12	Anpassung des Lieferungsbegriffs	263
6.12.1	Ausgangslage	263
6.12.2	Reformmöglichkeit	263
6.12.2.1	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Werklieferung	264
6.12.2.2	Grundstückslieferungen	266
6.12.2.3	Miete und mietähnliche Verträge (Leasing)	267
6.12.2.4	Einfuhr	269
6.13	Alkoholische Getränke zum reduzierten Satz	271
6.13.1	Ausgangslage	271
6.13.2	Reformmöglichkeit: Unterstellung der alkoholischen Getränke unter den reduzierten Steuersatz	271
<b>7</b>	<b>Weitere Reformmöglichkeiten, Teil Veranlagung und Verfahrensrecht</b>	<b>274</b>
7.1	Veranlagung durch die Steuerverwaltung	274
7.1.1	Ausgangslage	274
7.1.2	Reformmöglichkeit: Einführung des gemischten Veranlagungsverfahrens	274
7.2	Bezugsprovision	278
7.2.1	Ausgangslage	278
7.2.2	Reformmöglichkeit: Ausrichtung einer Bezugsprovision	280
7.3	Ausbau des Meldeverfahrens zwischen steuerpflichtigen Personen	282
7.3.1	Ausgangslage	282
7.3.2	Reformmöglichkeit: Ausbau des Meldeverfahrens	283
7.3.3	Reformmöglichkeit: Freiwilliges Meldeverfahren für Grosstransaktionen	288
7.4	Verkürzung der Verjährungsfrist	288
7.4.1	Ausgangslage	288
7.4.2	Reformmöglichkeit: Verkürzung der relativen Verjährungsfrist auf 3 Jahre	288
7.5	Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen	291
7.5.1	Ausgangslage	291
7.5.2	Reformmöglichkeit: Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Verkaufsbelege	291
<b>8</b>	<b>Verhältnis zur Legislaturplanung</b>	<b>293</b>

Anhang 1: Abkürzungsverzeichnis

Anhang 2: Steuersätze und Steuerbefreiungsgrenzen für Kleinunternehmer in der EU

Anhang 3: Konkordanztafel MWSTG – E-MWSTG

Anhang 4: Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes (Modul 2 Sätze)

Anhang 5: Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes (Modul  
Einheitssatz)

Anhang 6: Gesetzesentwürfe (separates Dokument)

Anhang 7: Fragenkatalog (separates Dokument)

# 1 Grundzüge der Vorlage

## 1.1 Ausgangslage

### 1.1.1 Allgemeines

Die Mehrwertsteuer (MWST) bildet zusammen mit der direkten Bundessteuer die Haupteinnahmequelle des Bundes. Knapp 40 Prozent des Finanzbedarfs des Bundes werden dabei allein von der Mehrwertsteuer gedeckt. Im Jahr 2005 betragen die Mehrwertsteuererträge 18,119 Milliarden Franken.

Artikel 130 Absatz 1 der Bundesverfassung<sup>1</sup> räumt dem Bund die Kompetenz ein, auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer mit einem Höchstsatz von 6,5 Prozent zu erheben. Seit dem 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer<sup>2</sup> und die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer<sup>3</sup> in Kraft. Dabei löste das Mehrwertsteuergesetz die bundesrätliche Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer ab, welche am 1. Januar 1995 in Kraft getreten war.

Absatz 3 von Artikel 130 BV sieht vor, dass der Mehrwertsteuersatz zur Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung in der Form eines Bundesgesetzes um höchstens 1 Prozentpunkt angehoben werden kann. Von dieser Kompetenz hat der Gesetzgeber per 1. Januar 1999 Gebrauch gemacht.<sup>4</sup> Gestützt auf Artikel 196 Ziffer 3 Absatz 2 Buchstabe e BV erhöhte der Bundesrat die Mehrwertsteuersätze zusätzlich um 0,1 Prozentpunkte zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte (NEAT). Danach betragen die Mehrwertsteuersätze mit Wirkung ab 1. Januar 2001 7,6 Prozent (Normalsatz), 2,4 Prozent (ermässigtter Satz) und 3,6 Prozent (Sondersatz für Beherbergungsleistungen).

In der Volksabstimmung vom 28. November 2004 haben Volk und Stände den Bundesbeschluss vom 19. März 2004<sup>5</sup> über eine neue Finanzordnung gutgeheissen und damit die Bundesfinanzen einnahmenseitig für die Zeit nach 2006 auf eine neue Verfassungsgrundlage gestellt. Damit wird der Bund bis 2020 weiterhin befugt sein, eine Mehrwertsteuer zu erheben.

Seit nunmehr über 10 Jahren kennt die Schweiz die Mehrwertsteuer. Zwar hat sich diese Umsatzsteuer im Wesentlichen bewährt. Dennoch besteht in gewissen Bereichen Handlungsbedarf, wie der Bericht über Verbesserungen in der Mehrwertsteuer (Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“) sowie der Bericht des Beauftragten in Sachen Mehrwertsteuer-Reform, Peter Spori, aufzeigen.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

<sup>2</sup> MWSTG; SR 641.20.

<sup>3</sup> MWSTGV; SR 641.201.

<sup>4</sup> Bundesbeschluss vom 20. März 1998 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV (SR 641.203) sowie Art. 36 Abs. 1–3 MWSTG.

<sup>5</sup> BBl 2004 S. 1363.

<sup>6</sup> vgl. nachstehend Ziffer 1.1.3 und 1.1.4.

## 1.1.2 Entwicklung der Umsatzsteuer

### 1.1.2.1 Rechtliche Entwicklung

Das Umsatzsteuerrecht hat eine bewegte Entstehungsgeschichte hinter sich. Eine Steuer, die den Umsatz als das zu besteuernde Objekt zum Inhalt hat, wurde in der Schweiz erstmals während des Zweiten Weltkriegs, im Jahre 1941, eingeführt. Es handelte sich um die so genannte Warenumsatzsteuer (WUST). Die Pflicht zur Steuerleistung war grundsätzlich dem letzten an der Umsatzkette beteiligten Grossisten auferlegt. Der Detailhändler und der Konsument wurden von der Steuer durch das System der Steuerüberwälzung erreicht. Schon damals stellte der Bundesrat fest, „wie schwierig es ist, trotz der Einfachheit der Grundgedanken eine Warenumsatzsteuer so auszugestalten, dass sie den mannigfaltigen Erscheinungsformen des Warenverkehrs gerecht wird und keinen grossen Verwaltungsapparat erfordert“.<sup>7</sup>

Anfangs der 1970er Jahre erlebte die Mehrwertsteuer auf europäischer Ebene ihren grossen Durchbruch dank der ersten EG-Umsatzsteuer-Harmonisierungsrichtlinie vom 11. April 1967, welche allen EG-Mitgliedstaaten verbindlich vorschrieb, das Mehrwertsteuersystem auf ihrem Gebiet bis zum 1. Januar 1972 einzuführen. In der Folge richteten auch die EFTA-Staaten (mit Ausnahme der Schweiz) ihr Umsatzsteuersystem auf die EG-Normen aus.

Der Bundesrat beabsichtigte, eine solche moderne Umsatzsteuer auch in der Schweiz einzuführen. Das Vorhaben scheiterte aber zunächst drei Mal an der Urne, bevor das Schweizer Stimmvolk in der Volksabstimmung vom 28. November 1993 schliesslich den notwendigen Änderungen der Bundesverfassung zustimmte. Dadurch erhielt der Bund die Kompetenz, eine Mehrwertsteuer einzuführen und damit die veraltete und in weiten Bereichen als mangelhaft betrachtete WUST abzulösen. Diese Kompetenz nahm der Bundesrat wahr mit der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV). Nur dank diesem abgekürzten Rechtssetzungsverfahren war es möglich, bereits auf den 1. Januar 1995, also nur 13 Monate nach der Volksabstimmung, von der WUST auf die Mehrwertsteuer umzustellen. Die Mehrwertsteuerverordnung sollte die rechtliche Grundlage bilden für die Umsatzbesteuerung in der Schweiz von 1995 bis 2000.

Schon kurz nach der Volksabstimmung vom 28. November 1993 verlangte alt Nationalrat Toni Dettling mittels einer parlamentarischen Initiative (93.461) die Ausarbeitung eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer. Diese Initiative führte zur Erarbeitung des heutigen Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999, welches seit 1. Januar 2001 in Kraft ist.

<sup>7</sup> Fünfter Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen vom 4. November 1941 (BBl 1941 I S. 896).

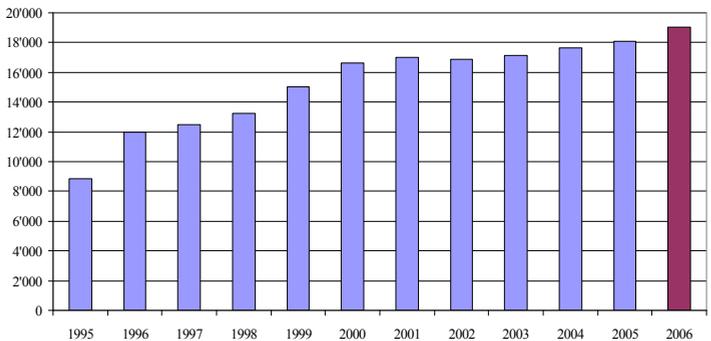
### 1.1.2.2 Entwicklung der Mehrwertsteuererträge

Die in der Staatsrechnung des Bundes ausgewiesenen Mehrwertsteuereinnahmen fielen in den Jahren 1995 bis 2005 wie folgt aus (in Mio. Franken):<sup>8</sup>

Jahr	MWST Einnahmen	Jahr	MWST Einnahmen
1995	<b>8'857.0</b>	2001	<b>17'033.1</b>
1996	<b>11'958.3</b>	2002	<b>16'856.8</b>
1997	<b>12'476.6</b>	2003	<b>17'156.3</b>
1998	<b>13'254.5</b>	2004	<b>17'666.2</b>
1999	<b>15'060.3</b>	2005	<b>18'119.3</b>
2000	<b>16'593.8</b>	2006	<b>19'018.1<sup>9</sup></b>

Grafisch dargestellt ergibt sich folgendes Bild:

MWST-Einnahmen in Mio. Franken



Die Einnahmen aus der WUST beliefen sich anfangs der Neunziger Jahre jährlich auf 9 bis 10 Milliarden Franken. Mit Ausnahme des (speziellen) Übergangsjahres 1995 zeigt sich also, dass mit der Einführung der MWST das Steuersubstrat ausgeweitet wurde. Für den Verlauf der Einnahmen insbesondere erwähnenswert sind die Steuersatzänderungen per 1. Januar 1999<sup>10</sup> und per 1. Januar 2001<sup>11</sup>. Die beiden Steuersatzerhöhungen zeigen sich in (vor allem im Jahr 1999) sprunghaften Anstiegen in den entsprechenden Jahren.

<sup>8</sup> Diese Einnahmen entsprechen den nach dem Kassaprinzip verbuchten Zahlungseingängen in den jeweiligen Kalenderjahren.

<sup>9</sup> Provisorischer Abschluss.

<sup>10</sup> Erhöhung des Normalsatzes um 1 %, des reduzierten Satzes um 0,3 % und des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen um 0,5 %; vgl. auch Ziff. 1.1.1.

<sup>11</sup> Erhöhung aller Steuersätze linear um 0,1 %; vgl. auch Ziff. 1.1.1.

Im Prinzip ist der Verlauf der Mehrwertsteuereinnahmen eng mit dem Verlauf der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung gekoppelt, da unter anderem für beide die Komponente privater Konsum der wichtigste Bestimmungsfaktor ist. Für die Schätzung künftiger Einnahmen ist deshalb die prognostizierte Zuwachsrate des Bruttoinlandproduktes (BIP) ein geeigneter Indikator.

Die Mehrwertsteuereinnahmen sind nicht nur wegen ihrem gewichtigen Anteil an den gesamten Fiskaleinnahmen des Bundes, sondern auch wegen ihrer Stetigkeit respektive des relativ gut voraussagbaren Einnahmenverlaufs eine sehr wichtige Einnahmenquelle des Bundes:

Jahr	Zuwachsrate des BIP nominal zum Vorjahr in Prozent <sup>12</sup>	Zuwachsrate der MWST-Forderungen <sup>13</sup> zum Vorjahr in Prozent	MWST-Forderungen in Prozent des BIP	Anteil der MWST an den Fiskaleinnahmen des Bundes in Prozent
1997	1.8	2.1	3.77	35.8
1998	2.5	4.0	3.82	36.7
1999	2.0	4.5	3.92	38.6
2000	4.4	4.6	3.92	35.7
2001	1.7	2.5	3.96	39.7
2002	1.9	-0.4	3.87	39.3
2003	1.0	1.2	3.88	39.6
2004	2.9	3.3	3.89	39.5
2005	1.9	1.7	3.89	38.1
2006	3.5	3.8	3.90	37.0 <sup>14</sup>

Über den Anteil der MWST-Einnahmen, welcher für die AHV vorbestimmt ist,<sup>15</sup> konnten der AHV seit 1999 mehr als 17 Milliarden Franken zugewiesen werden. Damit deckten diese MWST-Einnahmen in den letzten Jahren durchschnittlich 8 Prozent der jährlichen Ausgaben der AHV.

<sup>12</sup> Zahlen 1997 - 2005 gemäss Bundesamt für Statistik, wobei der Wert für 2005 nur provisorisch ist; Zahl für 2006 gemäss Schätzung der Expertengruppe Konjunkturprognosen des Bundes vom 2. Oktober 2006.

<sup>13</sup> Im Unterschied zu den oben aufgeführten Einnahmen liegen der Berechnung hier nun um Strukturbrüche bereinigte Forderungen zu Grunde, welche nicht nach ihrem Eingang bei der ESTV, sondern entsprechend ihrer zugehörigen Abrechnungsperiode aufaddiert wurden. Für das Jahr 2005 und 2006 liegen die so aufaddierten Forderungen noch nicht vor. Sie werden deshalb von der ESTV geschätzt. Vgl. dazu auch das Kapitel 3 des Berichts „Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten“, veröffentlicht im Internet unter: [http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/arbeitspapiere/mwst\\_bip.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/arbeitspapiere/mwst_bip.pdf).

<sup>14</sup> Fiskaleinnahmen gemäss Schätzung EFV vom September 2006.

<sup>15</sup> Art. 130 Abs. 3 BV in Verbindung mit Art. 1 des Bundesbeschlusses über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV (SR 641.203).

Seit 2001 ist auch ein Teil der MWST Einnahmen für die Finanzierung von Infrastrukturvorhaben des öffentlichen Verkehrs (FinöV) zweckgebunden.<sup>16</sup> Dadurch flossen bis heute insgesamt 1,3 Milliarden Franken MWST-Einnahmen an den öffentlichen Verkehr.

### 1.1.3 Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“

Auch nach dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes wurden immer wieder Mängel in den Rechtsgrundlagen namhaft gemacht. Die Praxis der ESTV wurde als zu formalistisch gerügt und die von dieser durchgeführten Steuerkontrollen als unbefriedigend kritisiert.

Diese Situation bot für alt Nationalrat Hansueli Raggenbass Anlass, mit seinem Postulat 03.3087 vom 19. März 2003 vom Bundesrat einen Bericht zu verlangen, welcher unter anderem darüber Aufschluss geben sollte, inwieweit sich die konkreten Regelungen des Mehrwertsteuerrechts als allgemeine Konsumsteuer bewährt haben, wo in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden sind und auf welche Weise die steuerpflichtigen Unternehmen entlastet und zu ihren Gunsten Vereinfachungen ergriffen werden können. Der Bundesrat erklärte sich am 9. Mai 2003 bereit, das Postulat entgegenzunehmen. Daraufhin überwies der Nationalrat den Vorstoss am 20. Juni 2003.

Zur Erfüllung des Postulates wurde eine Vernehmlassung bei Vertretern der Wirtschaft, der Wissenschaft und der Steuerpraktiker durchgeführt. Die vorgebrachten Stellungnahmen zeigen, dass der Übergang von der WUST zur MWST praktisch durchgehend als gelungen beurteilt und dass die MWST als die bessere und gerechtere Steuer angesehen wird. Die Stellungnahmen zeigen aber auch, dass der administrative Aufwand für die Unternehmen mit der MWST gestiegen ist, dass das Gesetz und insbesondere dessen Anwendung und Auslegung durch die Behörden komplex, formalistisch und wenig flexibel ausfällt. Dazu tragen nicht zuletzt auch die vielen im Gesetz vorgesehenen Ausnahmebestimmungen bei, wie dies von der Wissenschaft und der Mehrwertsteuerpraxis unisono, zum Teil aber auch von der Wirtschaft, betont wird.

Das Mehrwertsteuergesetz sowie die dazugehörige Verordnung werden grundsätzlich positiv und als taugliche Arbeitsinstrumente beurteilt. Anlass zu Kritik geben dabei einzelne konkrete Punkte:

- Am häufigsten wird kritisiert, dass das Mehrwertsteuergesetz zu viele Ausnahmen von der Steuer vorsieht. In der Tat sind in Artikel 18 MWSTG nicht weniger als 25 Tatbestände aufgeführt, die von der Steuer ausgenommen werden. Dies beeinträchtigt die Steuerneutralität und führe zu Wettbewerbsverzerrungen.
- Oft gerügt werden auch die verschiedenen Steuersätze, welche die Abrechnung der MWST sehr kompliziert machen und ausserdem gewissen Branchen einseitig Wettbewerbsvorteile bringen.
- Trotz vielen Verbesserungen gegenüber der WUST ist es auch mit dem Mehrwertsteuergesetz nicht gelungen, die „taxe occulte“ vollständig zu beseitigen.

<sup>16</sup> Art. 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. e BV.

Davon betroffen sind insbesondere Erbringer von Leistungen, die gemäss Artikel 18 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

- Weiter wird bemängelt, dass durch den komplizierten Aufbau des Gesetzes mit echten und unechten Steuerbefreiungen, Ausnahmen in der Steuerpflicht und der Möglichkeit, freiwillig für die Versteuerung ausgenommener Umsätze zu optieren, das Gesetz viel zu komplex werde. Ausserdem würden dadurch viele unnötige Abgrenzungsprobleme geschaffen.
- Schliesslich wird verlangt, dass die Verzugszinsen von heute 5 Prozent herabgesetzt werden und die langen Verjährungsfristen von relativ fünf und absolut 15 Jahren verkürzt werden. Ebenfalls werden kürzere Aufbewahrungsfristen gefordert.
- Verschiedentlich wird auch eine Entschädigung verlangt für den Aufwand, den die Steuerpflichtigen mit der Abrechnung der Mehrwertsteuer haben. In diesem Zusammenhang werde oft verkannt, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen nicht die Träger der Steuer sind, sondern eine reine Inkassofunktion hätten und damit eigentlich im Auftrag der ESTV tätig seien.

Ausser zu den materiell-rechtlichen Bestimmungen haben sich zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer auch zu formellen Vorschriften sowie zur Praxis der ESTV geäussert:

- Insbesondere von der Seite der betroffenen Unternehmen wird bemängelt, die ESTV stelle zu hohe Anforderungen an die Mehrwertsteuerkonformität der Rechnungen und Belege.
- Es wird darauf hingewiesen, dass häufige Anpassungen des Steuersatzes zu einem unverhältnismässigen Aufwand für die Unternehmen führen und in Zukunft geringe Satzanpassungen (z. B. um 0,1 Prozentpunkt) zu unterlassen seien.
- Kritisiert wird, dass die ESTV Praxisänderungen zu kurzfristig bekannt gebe und in ungenügender Weise darauf aufmerksam mache.
- Sodann wird bemängelt, dass der Kontakt mit der ESTV zum Teil sehr formalistisch ausfalle, dass die Auskünfte teilweise mangelhaft seien und dass bis zur Beantwortung einer Anfrage oder dem Fällen eines Entscheids oft ungebührlich viel Zeit verstreiche.
- Allgemein wird angeregt, dass die ESTV und die Wirtschaft enger zusammenarbeiten. Konkret wird vorgeschlagen, die Branchenbroschüren unter Beizug von Praktikern oder Steuerpflichtigen beziehungsweise ihren Verbänden zu verfassen.

Auf die Frage, wie das Mehrwertsteuer-System vereinfacht werden könne, gingen ebenfalls zahlreiche Vorschläge ein, die sich aber mehrheitlich auf einige Hauptanliegen konzentrieren:

- vermehrt mit Saldosteuersätzen arbeiten;
- von der quartalsweisen zu einer halbjährlichen oder gar jährlichen Abrechnungsperiode wechseln;
- möglichst alle Steuerausnahmen aufheben;

- die Möglichkeit schaffen, die Mehrwertsteuerabrechnungen mittels elektronischem Datenverkehr einreichen zu können;
- die gesetzlichen Definitionen im Mehrwertsteuerrecht besser mit den Begriffen des Sozialversicherungsrechts und des Rechts der direkten Steuern abstimmen;
- die Umsatzschwelle, ab welcher eine Person mehrwertsteuerpflichtig wird, anheben;
- den Aufwand, der den Unternehmen mit dem Inkasso der Mehrwertsteuer entsteht, abgelten.

Mit Beschluss vom 26. Januar 2005 genehmigte der Bundesrat den Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“. Gleichzeitig beauftragte er das EFD mit der Überarbeitung des Mehrwertsteuerrechts und mit der Ausarbeitung einer entsprechenden Vernehmlassungsvorlage. Darin sollen die parlamentarischen Vorstösse<sup>17</sup>, soweit sie von den Räten bereits überwiesen worden sind, ebenfalls berücksichtigt werden. Ebenso sollen darin auch die Vorbringen der Vernehmlassungsteilnehmenden so weit wie möglich Eingang finden.

#### 1.1.4 Bericht Spori

Anfang November 2005 ernannte der Vorsteher des EFD, Bundesrat Hans-Rudolf Merz, Fürsprecher Peter Spori zum Beauftragten für die Mehrwertsteuerreform. Dessen Aufgabe war es, die Arbeiten der ESTV an der Reform der MWST zu begleiten. Insbesondere sollten die Bedürfnisse und Möglichkeiten zu einer umfassenden Reform der MWST in Zusammenarbeit mit der ESTV „sondiert“ werden. Zu prüfen war insbesondere, welche Reformen möglich, sinnvoll und machbar sind, um das MWST-System „radikal zu vereinfachen“ beziehungsweise einer „idealen MWST“ anzunähern. Der Beauftragte arbeitete dabei eng mit den Fachspezialisten der ESTV zusammen und bildete eine Arbeitsgruppe aus namhaften Mehrwertsteuerexperten. Sodann stellte der Beauftragte sicher, dass gewisse Abklärungen direkt im Gespräch mit betroffenen Kreisen erhoben wurden.

Der Auftrag war auf sechs Monate befristet. Im Mai 2006 hat der Beauftragte für die Mehrwertsteuerreform seine Arbeit abgeschlossen und dem EFD-Vorsteher seinen Schlussbericht vorgelegt.<sup>18</sup> Der Bericht unterstreicht die Dringlichkeit und Wichtigkeit einer Totalrevision des MWSTG. Er enthält Empfehlungen zu möglichen Reformen im System, zur Aufhebung der Ausnahmen, zur Satzfrage und zu weiteren Reformen materiell- und verfahrensrechtlicher Natur.

Die Änderungsvorschläge gehen wesentlich über diejenigen im Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ hinaus.<sup>19</sup> Sie sind teils systematischer, teils punktueller Natur. Eine „ideale“ MWST wird es nach Auffassung des Beauftragten indessen nicht geben. Eine solche existiert ohnehin nur in der Theorie. Eine wirklich umfassende Besteuerung des Endverbrauchs stosse bereits „technisch“ an Grenzen. So gebe es weltweit kein umsetzbares Konzept für eine umfassende Unterstellung der Bank- und Versicherungsleistungen. Auch die Besteuerung der Vermieter und Verkäufer von Lie-

<sup>17</sup> vgl. hierzu Ziff. 1.1.5.

<sup>18</sup> Der Bericht kann im Internet abgerufen werden:

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de>

<sup>19</sup> vgl. Ziff. 1.1.3.

genschaften käme in sachliche Problemfelder und wäre aufwändig in der Erhebung. Sie wird vom Beauftragten nicht empfohlen. Heute werden die Unternehmen, welche von der Steuer ausgenommene Umsätze erbringen, mit einer Schattensteuer (taxe occulte) auf den Investitionen und sonstigen Leistungsbezügen belastet; man spricht deshalb von einer unechten Befreiung. Auch diese sei nicht „ideal“. Sie bringe jedoch dem Staat grosse Einnahmen. Der Beauftragte bestätigt, dass die meisten der bisher (unecht) befreiten Leistungen der MWST unterstellt werden können. Das Verhältnis zwischen dem Aufwand für die Erhebung und den damit erzielten Mehreinnahmen (zwecks Finanzierung eines möglichst tiefen Steuersatzes) vermöge allerdings nicht überall zu befriedigen. Im Bericht wird vor allem aufgezeigt, dass das Potential für eine massive Verbesserung der Mehrwertsteuer (eine „optimale“ MWST) durchaus gegeben ist. Es geht um grundlegende Möglichkeiten wie einen neu konzipierten Vorsteuerabzug (bei der beispielsweise Subventionen nicht mehr zu einer Kürzung führen), eine Öffnung der freiwilligen Steuerpflicht, eine Erweiterung der Saldosteuersatzmethode und des Meldeverfahrens, eine Kleinunternehmerregelung, den Abbau des Formalismus, die Abkehr vom Prinzip der Selbstveranlagung und vieles Weitere mehr. Mit Blick auf den Einheitssatz gelangt der Beauftragte zum Schluss, dass ein solcher Vereinfachungen bringe, ein Zweisatz-Modell aber kein systematischer Sündenfall sei.

### **1.1.5 Parlamentarische Vorstösse**

Die Berichte „10 Jahre Mehrwertsteuer“ und „Spori“, aber auch die seit dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes gesammelten Erfahrungen und Reaktionen von Steuerpflichtigen, Verbänden und Beratern zeigen, dass Änderungen des Mehrwertsteuerrechts nötig sind. Auch im Parlament sind im Zusammenhang mit der Thematik der Mehrwertsteuer zahlreiche Vorstösse hängig:

- Motion Lustenberger (00.3154): Wahlweise Möglichkeit der jährlichen Abrechnung der Mehrwertsteuer;
- Motion Merz (03.3481): Änderung des MWSTG, so dass auch Effekthändler zur Wahrung des Bankgeheimnisses verpflichtet werden;
- Motion Triponez (03.3622): Verringerung der administrativen Belastung durch die Mehrwertsteuer mittels Förderung der Saldosteuersatzmethode;
- Parlamentarische Initiative Chevrier (04.478): Aufhebung der Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen der öffentlichen Hand. Streichung von Artikel 38 Absatz 8 2. Satz MWSTG;
- Motion Schlüer (04.3338): Reduktion des Mehrwertsteueraufwands durch Vereinfachung der Mehrwertsteuer;
- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (04.3495): Umfassende Revision des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer;
- Motion Hess (04.3655): Änderung von Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 MWSTG, so dass der reduzierte Mehrwertsteuersatz auch für Ess- und Trinkwaren gilt, die im Rahmen von gastgewerblichen Lieferungen abgegeben werden;
- Parlamentarische Initiative Leutenegger (05.455): Änderung der Aufrechnungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung; neuer Artikel 62bis MWSTG;

- Motion der Fraktion der Schweizerischen Volkspartei (05.3147): Administrative Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems, ohne das Steueraufkommen zu erhöhen;
- Motion der Fraktion der Schweizerischen Volkspartei (05.3302): Schweiz übernimmt Spitzenposition beim MWST-Aufwand innerhalb von 4 Jahren;
- Motion der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (05.3465): Befristung der Ausnahmen von der Mehrwertsteuer auf 5 Jahre;
- Motion der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (05.3466): Vereinfachung der Mehrwertsteuer und Vereinheitlichung der Sätze;
- Motion der Sozialdemokratischen Fraktion (05.3578): Sozialverträgliche Reform der Mehrwertsteuer;
- Motion der Freisinnig-demokratischen Fraktion (05.3741): Rechtssicherheit und Verfahrensgerechtigkeit bei der Mehrwertsteuer unter anderem dadurch, dass formelle Anforderungen bloss noch beweisrechtlichen Charakter haben und nicht mehr materielle Tatbestandsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abzügen sind;
- Motion Müller (05.3743): Keine Mehrwertsteuer-Nachforderungen allein aus formalistischen Gründen;
- Motion Leutenegger (05.3795): Erhebung der Mehrwertsteuer unter Berücksichtigung folgender Grundsätze: klare Instruktion; faires Verfahren; Reduktion der Aufrechnungsrisiken; Umsetzung der Grundprinzipien nach Artikel 1 MWSTG;
- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (05.3797): Aufnahme des Besteuerungsziels "Endkonsum" im MWSTG;
- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (05.3798): Änderung des Artikels 52 Absatz 2 MWSTG, so dass die Eidg. Steuerverwaltung auf schriftliche Anfragen zu konkret umschriebenen Sachverhalten rechtsverbindliche Auskunft erteilen muss;
- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (05.3799): Mehrwertsteuer. Kürzere Verjährungsfrist für die Forderungen;
- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (05.3800): Möglichst rasche Einführung der elektronischen Abrechnung;
- Motion Frick (05.3813): Weisungen der Mehrwertsteuerbehörden sind vor ihrer Inkraftsetzung vom Vorsteher des EFD zu genehmigen;
- Motion Darbellay (06.3122): Änderung des Artikels 19 Absatz 3 MWSTG, so dass der Bundesrat zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr von der Steuer befreien kann;
- Motion Müller (06.3261): Mehr Rechtssicherheit bei der Mehrwertsteuer durch einen formellen Entscheid, der jede Revision abschliesst; gleich lange Spiesse im Revisions- und im Einspracheverfahren; uneingeschränkter Respekt der Rechte der Angeschuldigten in einem Verwaltungsstrafverfahren;

- Motion Müller (06.3262): Vereinfachung der Mehrwertsteuer durch anwenderfreundliche Publikation aller Instruktionen und Entscheide auf Internet; konsequente Umsetzung der Systematik der Mehrwertsteuer; Pragmatismus statt Perfektionismus in der Verwaltungspraxis;
- Postulat Gutzwiller (06.3376): Mehrwertsteuer beeinträchtigt Gesundheitsvorsorge;
- Motion Imfeld (06.3733): Vorsteuerabzug auf längerfristigen Investitionen;
- Motion Imfeld (06.3734): Vorsteuerabzug für Start-Up-Unternehmen;
- Motion Darbellay (06.3873): Vereinfachung der Mehrwertsteuer.

### 1.1.6 Untersuchungen von dritter Seite zur Mehrwertsteuer

Die Schweizer Wirtschaft ist sehr direkt von der Mehrwertsteuer betroffen. Während diesem Umstand anfänglich eher wenig Aufmerksamkeit geschenkt wurde, beziehen heute die Unternehmen mehr und mehr auch Fragen der Mehrwertsteuer von Anfang an in ihre unternehmerischen Überlegungen und Entscheide mit ein. In diesem Zusammenhang ist auf vier Publikationen hinzuweisen, die über die Belastung der Wirtschaft durch die Mehrwertsteuer erschienen sind:

- Der Schweizerische Gewerbeverband führte bei seinen 283 Mitgliedsverbänden eine Umfrage durch und veröffentlichte deren Ergebnisse im September 2003 unter dem Titel „Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer“.<sup>20</sup> Gefragt wurde dabei nach den Gesamtkosten aller administrativer Arbeiten, die ein KMU (oder ein Dritter - z. B. ein Treuhänder - in seinem Namen) ausführen muss, um dem Mehrwertsteuergesetz gerecht zu werden.
- Eine weitere Umfrage führte die Firma PricewaterhouseCoopers durch. Sie publizierte deren Ergebnisse im April 2004 unter dem Titel „Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?“.<sup>21</sup> An dieser Umfrage, bei welcher es vor allem um die Beurteilung der MWST-Risiken durch die Unternehmen und das Verhältnis zur ESTV ging, nahmen rund 600 Unternehmen teil.
- KPMG Schweiz und das Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich untersuchten im Jahr 2004, welchen Stellenwert Mehrwertsteuerisiken und deren Handhabung bei den Unternehmen haben und wie das Mehrwertsteuer-Management ausgestaltet ist. Diese Umfrage richtete sich an die 500 umsatzstärksten Unternehmen der Schweiz sowie an die jeweils 20 grössten Banken und Versicherungen und erzielte eine Rücklaufquote von 33 Prozent.<sup>22</sup> Unter den Ziffern 3.2.1 und 3.4.1 wird auf diese Studie näher eingegangen.
- Schliesslich wurde im Herbst 2006 durch die Weltbank und PricewaterhouseCoopers LLP ein Steuerreport veröffentlicht, welcher sich unter anderem auch

<sup>20</sup> abrufbar im Internet unter: [www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst\\_bericht\\_d.pdf](http://www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_d.pdf).

<sup>21</sup> abrufbar im Internet unter: [http://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/publ\\_tls/pwc\\_mwst\\_600\\_ch\\_unternehmen\\_d.pdf](http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_600_ch_unternehmen_d.pdf).

<sup>22</sup> abrufbar im Internet unter: [www.kpmg.ch/library/publikationen\\_studien/12175.asp](http://www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp).

mit dem Entrichtungsaufwand der Mehrwertsteuer - gemessen in Stunden pro Jahr - beschäftigt.<sup>23</sup>

Auch die Treuhand-Kammer beschäftigt sich intensiv mit der Mehrwertsteuer. Das eigens geschaffene MWST-Kompetenzzentrum der Treuhand-Kammer leistet mit seiner Arbeit einen aktiven Beitrag zur Entwicklung von Rechtsgrundlagen und Praxis im Bereich der MWST, insbesondere zu Fragen zur Struktur des MWST-Systems und zur Praktikabilität für die Steuerpflichtigen. Das MWST-Kompetenzzentrum hat im Sinne eines Diskussionsbeitrags zur MWST-Reform einen eigenen Entwurf für ein neues Mehrwertsteuergesetz erarbeitet und im Oktober 2006 veröffentlicht.<sup>24</sup>

Die Ergebnisse der erwähnten Studien sowie auch der Gesetzesentwurf des MWST-Kompetenzzentrums wurden bei der Ausarbeitung der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage berücksichtigt.

### **1.1.7 Verbesserungen ausserhalb des Gesetzes**

Es ist darauf hinzuweisen, dass nicht alle der in den verschiedenen Berichten und Studien vorgebrachten Verbesserungs- und Änderungsvorschläge einer Anpassung des Gesetzes bedürfen. Die Revision des Mehrwertsteuergesetzes ist denn auch nur ein, wenn auch sehr wichtiger, Teil im umfassenden Programm des Bundesrates zur Verbesserung und Vereinfachung der Mehrwertsteuer. In einem ersten Schritt hat die ESTV bereits 2005 über 20 Praxisänderungen umgesetzt.<sup>25</sup> Auf den 1. Juli 2006 hat der Bundesrat in einem zweiten Schritt sodann die geänderte Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTGV) in Kraft gesetzt. Mit dieser Änderung wurde insbesondere erreicht, dass aus rein formellen Gründen keine Steueraufrechnungen mehr erfolgen, sofern dem Bund bei Vorliegen solcher Formmängel keine Steuer entgangen ist. Damit setzte der Bundesrat im Rahmen seiner Kompetenzen ein klares Zeichen, wie das Mehrwertsteuergesetz durch die ESTV anzuwenden und auszulegen ist. Die Verordnungsänderung hat eine Vielzahl von Praxisänderungen bewirkt, welche die ESTV ebenfalls mittels einer Praxismitteilung publiziert hat.<sup>26</sup>

Mit diesen beiden ersten Schritten konnten Steuerpraxis und Steuerkultur bereits deutlich verbessert werden. Die ESTV wird ihre Dienstleistungen weiter verbessern, um eine rasche und verbindliche Kommunikation mit den Steuerpflichtigen und rasche Rechtsmittelverfahren sicherzustellen. Weiter wird die ESTV vermehrt und besser informieren und neue, kürzere und verständlichere Broschüren und Leitfäden zur MWST erarbeiten. Auch die oft kritisierten Steuerkontrollen werden optimiert. Sie sollen kürzer und sachlicher werden und den Steuerpflichtigen möglichst wenig Mehraufwand bereiten. Und schliesslich will die ESTV den Steuerpflichtigen in Zukunft die elektronische Abrechnung der Mehrwertsteuer ermöglichen.

<sup>23</sup> abrufbar (in Englisch) im Internet unter:

<http://rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381>.

<sup>24</sup> abrufbar im Internet unter: <http://www.mwst.com/Gesetzesentwurf-v3.4.pdf>.

<sup>25</sup> Die Publikation „Praxisänderungen ab 1. Januar 2005“ erschien im November 2004, die Publikation „Praxisänderungen ab 1. Juli 2005“ im Juni 2005; sie sind abrufbar im Internet unter: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm>.

<sup>26</sup> abrufbar im Internet unter: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm>.

### **1.1.8 Konsultativgremium MWST**

Eine in der Vernehmlassung zum Bericht „10 Jahre MWST“ oft angesprochene Problematik betrifft den Austausch und die Zusammenarbeit zwischen der ESTV und der Wirtschaft. Diese werden vielfach als kompliziert und ungenügend kritisiert. Es wird angeregt, dass die ESTV enger mit den Unternehmen und Steuerexperten zusammenarbeiten soll. Praxisänderungen und Anwendungsfragen sollen bereits frühzeitig mit den betroffenen Kreisen besprochen und gemeinsam erarbeitet werden.

In Beantwortung der Interpellation Raggenbass (03.3086) erklärte sich der Bundesrat am 28. Mai 2003 bereit, der Interpellation zu entsprechen und ein Konsultativgremium für die Umsetzung der Mehrwertsteuer zu schaffen. Gestützt auf den Beschluss des Bundesrates und Artikel 57 Absatz 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes<sup>27</sup> erliess das EFD die Geschäftsordnung für das MWST-Konsultativgremium. Das Gremium setzt sich aus dem Chef der Hauptabteilung Mehrwertsteuer als Vorsitzendem und 12 ständigen Mitgliedern von Organisationen aus der Wissenschaft, der Wirtschaft, der Beratung, der Konsumenten und der Bundesverwaltung zusammen.<sup>28</sup> Es kann zu allen geplanten Verwaltungsverordnungen Stellung nehmen. Gleichzeitig werden die Entwürfe in einer Amtssprache auch auf der Website der ESTV publiziert.<sup>29</sup>

Das Konsultativgremium hat im März 2004 seine Tätigkeit aufgenommen. Die ersten Erfahrungen sind gut. Der frühe Einbezug verwaltungsexterner Personen trägt dazu bei, dass die Anliegen und Bedürfnisse der von der Mehrwertsteuer direkt Betroffenen angemessen berücksichtigt werden können und dient nicht zuletzt dem besseren Informationsaustausch zwischen der ESTV und den Steuerpflichtigen. Das Konsultativgremium wurde insbesondere auch im Zuge dieses Vernehmlassungsverfahrens zur Stellungnahme eingeladen und wird auch bei den weiteren Arbeiten zur Revision des Mehrwertsteuergesetzes beigezogen.

## **1.2 Ziele der Reform**

### **1.2.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST**

Idealerweise belastet eine Mehrwertsteuer ausschliesslich den inländischen Konsum. Insbesondere belastet sie weder den Export noch die Unternehmen. Eine solchermaßen ideal konstruierte Mehrwertsteuer erfüllt fünf Kriterien:

1. Sie ist als Netto-Allphasensteuer konzipiert;
2. ist vom Konsumtyp, d. h. die auf Kapitalgüter entfallende Steuer kann als Vorsteuer sofort und integral abgezogen werden;
3. wird nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben;

<sup>27</sup> RVOG; SR 172.010.

<sup>28</sup> Zur Zeit sind folgende Personen Mitglieder des Konsultativgremiums: Prof. Dr. Klaus A. Vallender (Wissenschaft), Urs Habermacher, Dr. Gabriel Rumo, Ruedi Wydler (Wirtschaft), Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (Beratung), Marco Taddei (Gewerbeverband), Dr. Frank Marty (economiesuisse), Andreas Tschöpe (Stiftung für Konsumentenschutz) und Dr. Philippe Jeanneret (seco). Ein Sitz ist vakant.

<sup>29</sup> <http://www.estv.admin.ch>.

4. kennt keine Ausnahmen;
5. und einen Einheitssatz.

Eine solche ideale Mehrwertsteuer in die Praxis umzusetzen, ist aus verschiedenen Gründen nicht möglich.<sup>30</sup> Die heutige schweizerische Mehrwertsteuer weicht von diesem Ideal in mehreren Punkten zum Teil erheblich ab. Dies ist ein Grund dafür, dass das heutige System als kompliziert und wirtschaftsfeindlich empfunden wird.<sup>31</sup> Es müssen deshalb Lösungen gesucht werden, die dem Ideal möglichst nahe kommen.

### **1.2.2 Leitstern: Einfach umsetzbare allgemeine Konsumsteuer**

Den Leitstern der Reform bildet daher eine einfach umsetzbare allgemeine Konsumsteuer mit den folgenden Zielen:

1. Klarere Systematik und Sprache des Gesetzes;
2. Verbesserung der Rahmenbedingungen und der Rechtssicherheit für die mit der Umsetzung betrauten Partner, d. h. vor allem der Unternehmen;
3. Abbau der *taxe occulte*, soweit systematisch möglich und politisch vertretbar;
4. Einheitssatz;
5. Im Verhältnis zum Ausland: Sicherstellen der Entlastung der Exporte und der Wettbewerbsneutralität zwischen in- und ausländischen Konkurrenten;
6. Sicherstellen der richtigen Umsetzung der Steuer und Ahndung von strafbarem Verhalten.

Ziel der Vorlage ist eine Systemverbesserung. Allfällige Erhöhungen der Mehrwertsteuer (z. B. für die Sozialversicherungen) sind nicht Gegenstand dieser Vorlage. Die Vorlage strebt deshalb die Ertragsneutralität an.

Das Vereinfachungsziel muss realistisch gesehen werden. Ein Steuersystem muss auf die wirtschaftlichen Verhältnisse sachgerecht reagieren. In einer komplexen Wirtschaft und in einem komplexen Staatsgebilde wie der Schweiz wird das Steuersystem immer als kompliziert empfunden werden. Das gilt ganz besonders für die Mehrwertsteuer. Sie setzt (im Gegensatz zu anderen Steuern) an fast jeder wirtschaftlichen Transaktion an und ist damit naturgemäss aufwändig. An diesen Rahmenbedingungen können Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerzahlende wenig ändern. Trotzdem soll die Mehrwertsteuer selber so weit als möglich einfacher werden. Insbesondere soll versucht werden, den steuerpflichtigen Unternehmen die Anwendung der Steuer so leicht als möglich zu machen.

Grösste Vereinfachungshebel sind:

1. Erleichterungen bei der Steuerentrichtung und –erhebung (teilweise durch Verzicht auf unergiebigere Steuern);
2. Beseitigung von unechten Ausnahmen, soweit erhebungstechnisch möglich;

<sup>30</sup> S. z. B. hinten Ziff. 1.2.3.3.

<sup>31</sup> Der Bericht „10 Jahre MWST“ erläutert auf den S. 44 ff. ausführlich das Wesen einer idealen Mehrwertsteuer und zeigt auf, in welchen Punkten die Schweizer Mehrwertsteuer davon abweicht.

3. Effizientere Verfahrensbestimmungen;
4. Einheitssatz.

Steuerträger der Mehrwertsteuer soll der inländische Konsument sein. Die Unternehmen sind nur ausnahmsweise Steuerträger. Sie haben primär die Aufgabe, die Steuer bei den Konsumenten einzunehmen und – nach Abzug der Vorsteuern – diese an den Bund weiterzuleiten. Die Unternehmen sind damit eine Art Inkassostelle des Bundes, also eher Beauftragte denn Steuerpflichtige. Die Reform strebt deshalb an, dass das Verhältnis zwischen Bund und Unternehmen ein partnerschaftliches, von gegenseitigem Vertrauen geprägtes sein soll.

### **1.2.3 Abbau der Ausnahmen von der Steuerpflicht (unechte Befreiungen)**

Bei Ausnahmen von der Steuerpflicht kommt die unechte Befreiung zum Tragen. Dabei ist die Leistung nicht steuerbar, im Gegenzug wird jedoch auch kein Vorsteuerabzug gewährt. Das Unternehmen kann die bezahlte Steuer auf den Vorleistungen und den Investitionen, welche zur Erbringung seiner unecht befreiten Leistung erforderlich sind, nicht anrechnen.

#### **1.2.3.1 Fiskalische Konsequenzen einer unechten Befreiung**

Die fiskalischen Konsequenzen einer unechten Befreiung hängen davon ab, auf welcher Stufe der Wertschöpfungskette die unechte Befreiung greift:

- Wenn die unechte Befreiung auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette greift, so bleibt die Wertschöpfung der letzten Stufe unbesteuert, weil sie aus der Steuerbasis herausfällt. Zwar resultiert eine *taxe occulte*. Da jedoch nur die Wertschöpfung auf der letzten Stufe nicht mehr besteuert wird, entsteht daraus keine Über-, sondern eine Unterbesteuerung der Wertschöpfungskette.
- Erfolgt eine unechte Befreiung auf einer früheren Stufe der Wertschöpfungskette, resultiert demgegenüber eine Überbesteuerung. Die *taxe occulte*, welche die unechte Befreiung bewirkt, pflanzt sich über die nachfolgenden Wertschöpfungsstufen fort und bewirkt einen Kaskadeneffekt: Das von einer unechten Befreiung betroffene Unternehmen schlägt die *taxe occulte* auf den Preis seiner Produkte, die als Inputfaktoren für die späteren Produktionsphasen in der Wertschöpfungskette dienen. Entsprechend verteuert sich die Produktion der nachgelagerten Sektoren. Die Wertschöpfung auf den nachgelagerten Stufen wird dementsprechend mehr als einmal besteuert.

#### **1.2.3.2 Volkswirtschaftliche Nachteile der unechten Befreiung**

Eine unechte Befreiung ist mit den folgenden volkswirtschaftlichen Nachteilen verbunden:

1. *Verzerrung der Produktionsentscheidungen*: Die unechte Befreiung von Gütern, welche als Vorleistungs- oder als Investitionsgüter im Produktionsprozess eingesetzt werden, verzerrt die Produktionsentscheidungen der Unternehmen. Weil die auf diesen Produktionsinputs bezahlte Vorsteuer infolge der unechten Befreiung nicht als Vorsteuer angerechnet werden kann, besteht für die Produzenten ein Anreiz, diese unecht befreiten Güter durch andere zu ersetzen.

Dabei kann die Verzerrung durch die unechte Befreiung an einem bestimmten Ort in der Wertschöpfungskette sich weit über den unmittelbar direkt betroffenen Sektor ausbreiten. Eine unechte Befreiung der Stahlproduktion verzerrt beispielsweise nicht nur die Produktionsentscheidungen des Maschinenherstellers, der Stahlprodukte als Vorleistungsgüter in der Produktion einsetzt, sondern über die Preiserhöhung der Maschinen auch die Preise für die auf dieser Maschine hergestellten Produkte. Dadurch werden Güter und Produktionsmethoden benachteiligt, die stark auf der Verwendung unecht befreiter Inputs beruhen.

2. *Anreiz zur Eigenproduktion (vertikale Integration)*: Durch den so genannten Kaskadeneffekt schafft die unechte Befreiung einen Anreiz, die *taxe occulte* durch vertikale Integration zu vermeiden. Das bedeutet, dass der Verkäufer eines unecht befreiten Gutes einen Anreiz besitzt, steuerbare Inputs selbst herzustellen, statt sie von Dritten am Markt zu kaufen und darauf nicht rückerstattungsfähige Steuern zu entrichten. Für viele unecht befreite Güter sind die Skalenerträge oder die Spezialisierungsvorteile in der Produktion allerdings derart ausgeprägt, dass die vertikale Integration kaum eine Option darstellt. Es sind deshalb insbesondere Güter, welche mittels vergleichsweise unqualifizierter Arbeit und geringen Skalenerträgen hergestellt werden, die sich für die Eigenproduktion eignen. Für Banken, welche unecht befreite Finanzdienstleistungen anbieten, kann es sich somit als vorteilhaft erweisen, z. B. Sicherheitsdienstleistungen im eigenen Haus zu erbringen, statt diese von steuerpflichtigen Dritten zu beziehen und so die anfallende Vorsteuer nicht rückerstattet zu erhalten.

Auch Endkonsumenten haben einen Anreiz, die Steuer auf dem Endverbrauch durch Eigenproduktion zu umgehen. Dies geschieht, indem sie Marktproduktion durch Haushaltsproduktion ersetzen. Beispiele dafür sind das eigenhändige Streichen eines Zimmers, um die MWST auf den Malerarbeiten zu umgehen oder das Selberkochen zur Vermeidung der MWST auf der Restaurationsdienstleistung.

Die adäquate steuerliche Behandlung der Eigenproduktion ist nicht eindeutig. Der Anreiz zur vertikalen Integration impliziert, dass die Organisation der Wertschöpfungskette von steuerlichen statt von betriebswirtschaftlichen Erwägungen geleitet ist. Dies ist ineffizient und unerwünscht. Auf der anderen Seite kann Eigenproduktion eine effiziente Reaktion auf die Verzerrung sein, welche von der nicht rückerstattungsfähigen Vorsteuer ausgeht. Die Praxis der einzelnen Länder ist denn auch uneinheitlich. Wird der erste Aspekt stärker gewichtet, so muss der Fiskus Ressourcen zur Durchsetzung der Eigenproduktionsbesteuerung bereitstellen. Wenn hingegen dem zweiten Aspekt (und den Vollzugskosten der Besteuerung) ein stärkeres Gewicht eingeräumt wird, bleibt die Eigenproduktion steuerfrei. Als Entscheidungskriterium für die Frage, welcher der beiden Aspekte überwiegt, ist vorgeschlagen worden, darauf abzustellen, ob es für das fragliche Gut einen Markt gibt, auf dem es beschafft werden kann. Ist dies der Fall, wäre die Eigenproduktion zu besteuern, ansonsten nicht.

3. *Aushöhlen des Empfängerortsprinzips*: Die unechte Befreiung höhlt das Empfängerortsprinzip aus. Nach dem Empfängerortsprinzip soll auf Exporten am Erbringerort, d. h. im Exportland, keine MWST lasten, während sie am Empfängerort, d. h. im Importland, der dortigen MWST unterliegen. Das Empfängerortsprinzip lässt die Produktions- beziehungsweise Standortwahlentscheidungen der Unternehmen unverzerrt und sichert damit Produktionseffizienz im internationalen Kontext. Bei Waren kann dieses Prinzip unmittelbar an der Grenze

durch die Zollbehörden umgesetzt werden. Bei Dienstleistungen ist die Umsetzung zum Teil schwieriger, da die Bezügersteuer, d. h. die Steuer auf der importierten Dienstleistung oft schwierig durchzusetzen ist, wenn es sich beim Empfänger um einen privaten Haushalt handelt.

Von der unechten Befreiung sind vor allem Dienstleistungen betroffen. Nun gibt es zwei Möglichkeiten, die unechte Befreiung auszugestalten. In der Schweiz sind von der unechten Befreiung alle derartigen Umsätze eines Unternehmens betroffen, unabhängig davon, ob sie im In- oder im Ausland abgesetzt werden. Demgegenüber lässt die 6. EG-Richtlinie die Möglichkeit zu, dass ein Unternehmen, welches unecht befreite Finanzdienstleistungen zugunsten von Kunden aus Nicht-EU-Ländern erbringt, die anteilmässig auf diese Exporte entfallende bezahlte Vorsteuer zurückfordern kann.

In der Schweiz sind also unecht befreite Güter auch von der *taxe occulte* betroffen, wenn sie exportiert werden, in der EU hingegen nicht, soweit die Güter in ein Land ausserhalb der EU exportiert werden und das betreffende EU-Land von der Möglichkeit der 6. EG-Richtlinie Gebrauch macht. Somit könnte im Prinzip für Abnehmer unecht befreiter Finanzdienstleistungen in der Schweiz ein Anreiz bestehen, unecht befreite Angebote schweizerischer Finanzdienstleister durch de facto echt befreite Finanzdienstleistungen aus dem EU-Raum zu ersetzen.

Gewichtiger als dieser Effekt ist aber wohl die Folge der unechten Befreiung auf früheren Stufen der Wertschöpfungskette. Diese führt zu einer Verteuerung der Exporte, soweit diese unter Inanspruchnahme unecht befreiter Vorleistungsgüter produziert werden – oder mittels Inputgütern, die ihrerseits mit unecht befreiten Vorleistungsgütern hergestellt werden. Dieser zweite Effekt spielt unabhängig davon, ob auf im Prinzip unecht befreiten Exportgütern der Vorsteuerabzug gewährt wird oder nicht. Auch hier existiert für Nachfrager unecht befreiter Inputgüter der Anreiz, unecht befreite inländische Angebote durch de facto echt befreite Importe zu ersetzen, falls solche verfügbar sind.

4. *Probleme bei der gemischten Verwendung*: Eine Komplikation ergibt sich bei Unternehmen, die sowohl steuerbare als auch unecht befreite Leistungen erbringen. Die bezahlte Vorsteuer muss anteilig auf die steuerbaren und unecht befreiten Aktivitäten aufgeteilt werden. Der Abzug der Vorsteuer wird dann im Ausmass des Anteils der unecht befreiten Aktivitäten gekürzt. Man spricht in diesem Zusammenhang von der so genannten gemischten Verwendung.<sup>32</sup> Für den Fiskus ergibt sich das Problem, die Vorsteuerkürzung sachgerecht, d. h. proportional zum Einsatzanteil der vorsteuerbelasteten Vorleistungs- und Investitionsgütern in der Herstellung der unecht steuerbefreiten Güter, vorzunehmen. Das von der Vorsteuerkürzung betroffene Unternehmen hat demgegenüber einen Anreiz, diesen Anteil gegenüber dem Fiskus möglichst gering erscheinen zu lassen. Das Unternehmen kennt im Gegensatz zum Fiskus die tatsächlichen Verhältnisse. Durch diese asymmetrische Informationslage ergibt sich ein Glaubwürdigkeitsproblem, das in der Praxis zu unzulänglichen Annäherungen an die tatsächlichen Verhältnisse führt. Gleichzeitig bindet die steuerliche Behandlung der gemischten Verwendung sowohl beim Fiskus als auch bei den steuerpflichtigen Personen Ressourcen.

<sup>32</sup> Diese Komplikation wird auch durch die Untersuchung des Schweizerischen Gewerbeverbandes bestätigt (s. Fn 20): Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, S. 19 f.

5. *Exemption creep*: Eine Schlüsseleigenschaft unechter Befreiungen ist die Art und Weise, wie sie ineinander greifen. Dadurch wird ein Prozess in Gang gesetzt, der als „*exemption creep*“ (Befreiungs-Erschleichung) bezeichnet worden ist. Jede unechte Befreiung erzeugt einen direkten Druck für weitere Ausnahmen in früheren und späteren Stufen der Wertschöpfungskette.
- Wird eine Ausnahme geschaffen, um die Steuerlast auf einem bestimmten Gut zu senken, erzeugt dies Druck für die unechte (oder echte) Befreiung von Gütern, welche zur Produktion des ausgenommenen Gutes verwendet werden. Die Anbieter vorgelagerter Güter der Wertschöpfungskette werden dann argumentieren, dass die Steuerlast auf dem zu entlastenden Gut nur dann wirksam gemildert wird, wenn auch die *taxe occulte* auf ihrem Gut gemildert (oder eliminiert) wird.
  - Wird eine unechte Befreiung in einer Zwischenstufe der Wertschöpfungskette gewährt, so erhöht dies den Druck für eine unechte Befreiung nachgelagerter Verwender dieses unecht befreiten Gutes. Dies wird ersichtlich, wenn man ein Unternehmen der dritten Wertschöpfungsstufe betrachtet, das eine Vorleistung von einem Unternehmen der zweiten Wertschöpfungsstufe kauft. Wenn die zweite Wertschöpfungsstufe steuerbar, die dritte hingegen unecht befreit ist, liegt der Gewinn des Unternehmens auf der dritten Wertschöpfungsstufe darin, dass die Wertschöpfung auf seiner Stufe steuerlich nicht erfasst wird. Wenn nun aber zusätzlich noch die zweite Wertschöpfungsstufe unecht befreit wird, besteht der Gewinn des Unternehmens auf der dritten Wertschöpfungsstufe darin, dass die Wertschöpfung der zweiten und der dritten Stufe steuerlich unbelastet bleibt.

### 1.2.3.3 **Rechtfertigung der unechten Befreiung in bestimmten Fällen**

Trotz der dargestellten Nachteile der unechten Befreiung, gibt es einige Fälle in der sie ihre Berechtigung hat und die mit ihr verbundene *taxe occulte* in Kauf zu nehmen ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn eine Besteuerung des Outputs nicht möglich ist und praktische oder fiskalische Gründe eine echte Befreiung als nicht angezeigt erscheinen lassen:

*Kleinstunternehmen*: Bei kleinen Unternehmen sind die Erhebungs- und Entrichtungskosten in Relation zu den potenziellen Steuereinnahmen derart ungünstig, dass es sinnvoll ist, solche Unternehmen nicht in das System der MWST zu integrieren. Aus demselben Grund scheidet auch die echte Befreiung aus. Es ist deshalb Standard, Unternehmen unterhalb einer gewissen Grösse unecht zu befreien. Die unechte Befreiung lässt die Wertschöpfung dieser kleinen Unternehmen unbesteuert. Dies erscheint als akzeptabler Kompromiss zwischen dem Wunsch die Erhebungs- und Entrichtungskosten niedrig zu halten – im vorliegenden Fall bei null, weil die betroffenen Unternehmen sich nicht bei der ESTV registrieren und keine MWST abrechnen müssen – und dem Wunsch, nicht vollständig auf Einnahmen zu verzichten, da ja die *taxe occulte* anfällt. Ausserdem werden Kleinstunternehmen gegenüber ihren etwas grösseren Konkurrenten nicht über Gebühr begünstigt.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Nach Artikel 10 E-MWSTG haben diese Unternehmen jedoch die Möglichkeit, sich freiwillig der Steuer zu unterstellen.

*Nicht-Marktproduktion:* Ein weiterer Grund liegt vor, wenn die Produktion unterhalb des Marktwertes beziehungsweise der Produktionskosten verkauft wird. Man spricht dann von Nicht-Marktproduktion.

Nichtmarktproduktion für die Eigenverwendung umfasst die selbstproduzierten Waren und Dienstleistungen, die von einer institutionellen Einheit für ihren eigenen Konsum oder für ihre eigenen Bruttoanlageinvestitionen verwendet werden. Das gewichtigste Beispiel dafür sind die Dienstleistungen aus selbst genutzten Wohnimmobilien (Eigenmietwerte). Die Nichtmarktproduktion für die Eigenverwendung dürfte sich, soweit sie sich im Sektor der privaten Haushalte vollzieht, der Steuerbasis der MWST vollständig entziehen.

Die sonstige Nichtmarktproduktion stellt den Produktionswert dar, der anderen Einheiten unentgeltlich beziehungsweise zu wirtschaftlich nicht signifikanten Preisen zur Verfügung gestellt wird. Aus diesem Grunde fehlt vielfach das Entgelt, auf das die Mehrwertsteuer zugreifen könnte. Somit entzieht sich die sonstige Nichtmarktproduktion der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug. Sonstige Nichtmarktproduktion tritt im staatlichen Sektor und bei den privaten Organisationen ohne Erwerbscharakter auf. Betroffen sind namentlich die Branchen Forschung und Entwicklung, Öffentliche Verwaltung, Bildung und Erziehung, Gesundheits- und Sozialwesen, Interessenvertretungen sowie kirchliche und sonstige Vereinigungen, Kultur, Sport und Unterhaltung.

Prominente Beispiele für sonstige Nicht-Marktproduktion finden sich, wenn staatliche Institutionen im Wettbewerb mit privaten Unternehmen stehen. Staatliche Bildungseinrichtungen erbringen ihre Leistungen häufig zu sehr niedrigen, bei weitem nicht kostendeckenden Preisen, oder oft auch unentgeltlich. Sind diese Leistungen steuerbar, so belastet die Steuer wegen des niedrigen Entgelts, an dem sie anknüpft, die Leistung nur zu einem geringen Teil oder überhaupt nicht. Demgegenüber wird die Leistung der privaten Bildungseinrichtung, die sich vollständig über Schulgelder finanziert, voll besteuert. Eine Gleichbehandlung der beiden Anbietertypen könnte durch eine echte Befreiung erreicht werden. Dies würde aber eine Privilegierung der echt befreiten Sektoren gegenüber den steuerpflichtigen Sektoren darstellen. Obwohl die unechte Befreiung nicht wettbewerbsneutral ist, weil der öffentliche gegenüber dem privaten Sektor bevorzugt wird, ist die unechte Befreiung dennoch die zu bevorzugende Variante der steuerlichen Behandlung.

Im Prinzip wäre es auch möglich, die sonstige Nichtmarktproduktion statt über das am Markt erzielte Entgelt über eine Besteuerung der Produktionskosten zu erfassen (Additionsmethode). Die Bemessungsgrundlage müsste dann die Vorleistungen, Arbeitnehmerentgelte, Abschreibungen, bezahlte Produktionsabgaben, ausbezahltes Zins- und Pachteincome minus empfangenes Vermögenseinkommen sowie einen allfälligen Unternehmensgewinn umfassen. Bei Steuerpflichtigen, die sowohl Markt- als auch sonstige Nichtmarktproduktion haben, käme sowohl die Vorsteuerabzugsmethode mit vollem Vorsteuerabzug als auch die Additionsmethode zum Einsatz. Dabei wäre die Steuer auf dem Umsatz im Rahmen der Vorsteuerabzugsmethode an die Steuer nach Additionsmethode anzurechnen. So könnten die steuerpflichtigen Abnehmer die bezahlte Steuer wieder als Vorsteuer abziehen, während gleichzeitig eine vollständige Besteuerung der als Konsum verwendeten Produktion erfolgen würde. Es ergäben sich keine Abgrenzungsprobleme, und das System wäre in Bezug auf Markt- versus Nichtmarktproduktion neutral. Allerdings hat bisher kein Land diesen Weg eingeschlagen.

Sieht man von der ergänzenden Additionsmethode ab, so könnte eine etwas stärkere Besteuerung der Nichtmarktproduktion als bisher erreicht werden, indem Subventionen analog zur heutigen Behandlung des Sponsorings zum steuerbaren Entgelt gerechnet würden. Das Sponsoring stellt einen Leistungsaustausch in Form einer Werbeleistung dar, welche der Empfänger der Gelder zugunsten des privaten, marktorientierten Sponsors erbringt. Demgegenüber besteht der Leistungsaustausch im Falle der Subvention darin, dass der Empfänger der Subvention zuhanden der Öffentlichkeit eine vom Gesetzgeber gewünschte Leistung erbringt, die ohne Subvention entweder gar nicht oder nicht in der gewünschten Menge oder Qualität bereitgestellt worden wäre.

*Schwierig zu besteuern Güter:* Es gibt auch sektorspezifische Fälle, bei denen Schwierigkeiten bestehen, den Output zu bestimmen, auf dem die MWST erhoben werden soll. Die unechte Befreiung wird hier eingesetzt, um zu verhindern, dass diese Sektoren völlig steuerfrei bleiben. Es ist allerdings unklar, ob in diesen Fällen die echte oder die unechte Befreiung das bessere Verfahren darstellt. Gemäss dem Produktionseffizienztheorem soll ein Steuersystem nur die Konsumentenentscheidungen, nicht aber die Produzentenentscheidungen verzerren. Dies würde für die echte Befreiung sprechen, da die mit der unechten Befreiung verbundene *taxe occulte* ja gerade die Produzentenentscheidungen verzerrt. Allerdings gilt das Produktionseffizienztheorem nur, wenn alle Güter besteuert werden können. Falls diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, kann die indirekte Belastung dieser Güter durch Besteuerung der zu ihrer Erzeugung erforderlichen Inputs unter Umständen eine Wohlfahrtsverbesserung ergeben. In diesem Fall wäre eine unechte Befreiung gegenüber der echten Befreiung vorteilhaft. Vor diesem Hintergrund lassen sich die folgenden Daumenregeln formulieren:

Fall 1: Wird eine Leistung (überwiegend) von steuerpflichtigen Unternehmen nachgefragt, ist die echte Befreiung vorteilhaft. Der Grund dafür ist, dass die echte Befreiung an der Steuerlast der gesamten Wertschöpfungskette nichts ändert, wenn sie vor der letzten Stufe auftritt. Die echte Befreiung erzeugt in diesem Fall (fast) keine Mindereinnahmen und (fast) keine Verzerrungen.

Fall 2: Daraus ergibt sich umgekehrt, dass die unechte Befreiung vorteilhaft ist, wenn eine Leistung (überwiegend) von Endkonsumenten nachgefragt wird. Eine echte Befreiung würde in diesem Fall bewirken, dass die Wertschöpfungskette (nahezu) vollständig steuerfrei bleibt. Um die Aufkommensneutralität zu sichern, müssten die Steuersätze auf den übrigen Leistungen entsprechend erhöht werden, was die Effizienz der Besteuerung verschlechtert, sofern die echt befreite Leistung nicht sehr preiselastisch und/oder sehr einkommensunelastisch reagiert und/oder stark unterdurchschnittlich komplementär zur Freizeit ist. Demgegenüber fallen bei der unechten Befreiung auf der letzten Stufe (also auf Stufe Endkonsument) die meisten der in Ziffer 1.2.3.2 diskutierten volkswirtschaftlichen Nachteile weg oder relativieren sich stark. Weil die letzte Wertschöpfungsstufe unbesteuert bleibt, fällt das Steueraufkommen zwar niedriger aus, als wenn die Leistung steuerbar wäre, kann aber, wenn die letzte Stufe relativ zur gesamten Wertschöpfungskette nicht sehr stark ins Gewicht fällt, trotzdem substanziell sein. In jedem Fall ist das Aufkommen grösser als bei der echten Befreiung, wo es null beträgt.

Wohnimmobiliendienstleistungen einschliesslich des Eigenverbrauchstatbestandes Eigenmietwert sind ein Paradefall für den zweiten Fall. Deshalb ist hier der unechten Befreiung gegenüber der echten Befreiung klar der Vorzug zu geben. Weniger of-

fensichtlich ist hingegen, ob die Finanzdienstleistungen näher beim Fall 1 oder beim Fall 2 liegen.

#### 1.2.3.4 Ausnahmen, die nicht aufgehoben werden können

Es gibt allerdings gewisse Umsätze, bei denen erhebliche erhebungstechnische Schwierigkeiten bestehen, sie im System der Mehrwertsteuer zu erfassen. Diese Umsätze, die nachfolgend abschliessend aufgelistet werden, müssen „systembedingt“<sup>34</sup> weiterhin von der Mehrwertsteuer unecht befreit werden:

**Finanzdienstleistungen** (Kreditgeschäft, Bürgschaften, Garantien und andere Sicherheitsleistungen sowie Devisen- und Notenhandel):

Diese Kategorien von Finanzdienstleistungen werden im Rahmen einer Vermittlung erbracht, für welche die Preise oder die Entgelte lediglich in Form einer Marge (Zins- oder ähnliche Marge) erscheinen. Das Problem bei einer Besteuerung solcher Finanzumsätze besteht mithin darin, dass sich die Wertschöpfung nicht auf der Basis jedes einzelnen Umsatzes ermitteln lässt, was für die Anwendung des Vorsteuerabzuges im System der Mehrwertsteuer aber unerlässlich wäre. Heute dürften weniger als 10 Prozent aller Bankdienstleistungen an inländische Endverbraucher der MWST unterstellt sein. Für die ausgenommenen Dienstleistungen wird kein Vorsteuerabzug gewährt, selbst wenn sie an ausländische Kunden oder an inländische Steuerpflichtige ergehen. Damit werden die Dienstleistungserbringer mit einer *taxe occulte* belastet, die sie an ihre Kunden überwälzen, auch die ausländischen Kunden. Die *taxe occulte* beläuft sich auf rund 800 Millionen Franken. Dazu kommen die oft nicht leichten Abgrenzungen zwischen steuerbaren und ausgenommenen Umsätzen (z. B. Factoring). Obwohl dies für eine Aufhebung der Ausnahmen im Bereich der Bankdienstleistungen sprechen würde, ist der Status quo aus den folgenden vier Gründen fortzuführen:

- Das Kreditgeschäft der Banken sowie der Zahlungsverkehr (Wertübertragungen) stehen nach überzeugender Auffassung im Grunde ausserhalb des Anwendungsbereichs einer Konsumsteuer, da diese Leistungen nicht zu einem privaten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen führen, sondern einen solchen lediglich vorbereiten.
- Die theoretischen Modelle zu einer umfassenden Besteuerung der Wertschöpfung von Banken mit einem Cash-Flow-System<sup>35</sup> stehen ausserhalb eines MWST-Systems, sind nicht ausgereift und bei Banken nirgends umgesetzt. Auch die EU zieht sie zurzeit nicht in Betracht<sup>36</sup>.
- Ausser der *taxe occulte* von etwa 800 Millionen Franken würden durch eine Unterstellung auch die Einnahmen aus der Umsatzabgabe von rund 1,6 Milliarden Franken zumindest teilweise in Frage gestellt.
- Heute ist das Aufkommen aus der *taxe occulte* in dieser Branche so gross, dass sich mit einer umfassenden Unterstellung der Bankdienstleistungen (Margen-

<sup>34</sup> Der Ausdruck „systembedingt“ ist nicht ganz korrekt. Theoretisch könnten auch diese Leistungen besteuert werden, aber der Aufwand für die Besteuerung wäre zu hoch und stünde in keinem Verhältnis zum Ertrag.

<sup>35</sup> vgl. Bericht „10 Jahre MWST“, Ziff. 4.1.4.2.2.

<sup>36</sup> Vgl. Konsultationspapier der Europäischen Kommission zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsdienstleistungen, Ziff. 4.1.

und Kommissionsgeschäft) nach einem Cash-Flow-System kaum ein Mehrertrag ergäbe. Dasselbe gilt, wenn das Kommissionsgeschäft der Banken breiter unterstellt wird, als das heute der Fall ist.<sup>37</sup> Dieser erstaunliche Schluss beruht auf dem Umstand, dass der überwiegende Teil der Bankdienstleistungen an Empfänger im Ausland (wofür eine echte Befreiung gewährt werden müsste) erbracht wird oder an steuerpflichtige Empfänger im Inland (welche in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen). Ferner ist die teilweise Konkurrenz zu den Stempelabgaben zu beachten. Eine „doppelte“ Besteuerung ist noch nie und nirgends in Betracht gezogen worden.

Wollte man selektiv solche Kommissionsgeschäfte unterstellen, bei denen heute weder die MWST noch die Stempelabgaben erhoben werden, so ist auch hier zu bedenken, dass sich auf Grund des hohen Anteils an Ausland- und Firmenkundengeschäften keine oder bestenfalls geringfügige Mehreinnahmen ergeben, denen der zusätzliche Regulierungs-<sup>38</sup> und Erhebungsaufwand sowie das Risiko der Abwanderung dieser Geschäfte aus der Schweiz gegenüberzustellen sind.

### **Versicherungsdienstleistungen:**

Bei diesen Umsätzen stellt sich, wie bei den Finanzdienstleistungen der genannten Arten, ein ähnliches Problem. Auch hier besteht die Schwierigkeit, für jede einzelne Versicherungsdienstleistung die genaue Gegenleistung festzulegen. Die für einen bestimmten Versicherungsumsatz vom Versicherungsnehmer zu bezahlende Prämie ist mithin nicht die zutreffende Basis, welche als Entgelt hierfür herangezogen werden kann. Denn der Gesamtwert einer solchen Dienstleistung bemisst sich als Differenz zwischen den Zahlungseingängen des Versicherers in Form von Prämieeinnahmen und des auf den Anlagen erwirtschafteten Ertrages einerseits und den Zahlungen des Versicherers in Form von Schadenersatzleistungen und Rückkäufen von Versicherungen andererseits. Eine exakte Bemessung des solcherart ermittelten Gesamtwertes lässt sich für einen einzelnen Versicherungsumsatz nicht bestimmen.

Die Kerndienstleistungen der Versicherungs- und Rückversicherungsbranche sowie die Tätigkeiten als Versicherungsvertreter oder –makler sind heute von der MWST ausgenommen. Dafür wird kein Vorsteuerabzug gewährt, selbst wenn die Dienstleistungen an ausländische Kunden oder inländische Firmenkunden erbracht werden. Damit werden die Dienstleistungserbringer auch in dieser Branche mit einer *taxe occulte* von rund 700 Millionen Franken belastet.

Eine Besteuerung der Versicherungsleistungen nach einem Cash-Flow-System ist zwar theoretisch möglich, jedoch – wie bei den Banken – nicht praxiserprobt und nicht eurokompatibel: Sie kommt nicht in Betracht. Denkbar wäre hingegen die Besteuerung der Sachversicherungen (einschliesslich Unfall-, Kranken- und Haftpflichtversicherung) nach der Methode, wie sie zurzeit in Neuseeland zur Anwendung gelangt.<sup>39</sup> Diese Methode führt an sich zu sachgemässen Ergebnissen, indem sie die Risikointermediationsleistung der Versicherung so besteuert, dass nur der inländische Konsum belastet wird und keine *taxe occulte* entsteht. Auch werden Dop-

<sup>37</sup> Berechnungen der ESTV zeigen, dass sich bei Besteuerung aller Kommissionen der Banken lediglich Mehreinnahmen von 89 Mio. Franken ergeben. Zusätzlich zu berücksichtigen wäre ein Ausfall bei der Umsatzabgabe (Aufkommen 2005: 1,6 Mrd. Franken), wenn diese im Kollisionsbereich aufgehoben werden müsste.

<sup>38</sup> Es müssten Regeln für den Fall „impliziter“ Kommissionsentgelte eingeführt werden.

<sup>39</sup> Zur Beschreibung dieses so genannten Neuseeland-Modells s. hinten unter Ziff. 6.4.2.

pelbelastungen mit den Leistungen der Schadensbehebung vermieden. Folgende schwerwiegende Probleme bleiben aber bestehen:

- Es gibt für die Branche einen erheblichen Umstellungsaufwand, und es besteht wohl auch das Risiko einer gewissen Geschäftsverlagerung ins Ausland.
- Die Lebensversicherung (inkl. berufliche Vorsorge) kann aufgrund des Sparanteils in der Prämie nicht nach dem neuseeländischen Modell besteuert werden, sondern dürfte vielmehr wie die Finanzdienstleistungen ausgenommen bleiben, womit sich für die Versicherer das Problem einer Ungleichbehandlung ihrer Versicherungsprodukte (und damit keine Vereinfachung) ergibt.
- Die Belastung von Prämien der Kranken- und Unfallversicherungen würde als besondere Härte erscheinen.
- Wie bei den Finanzdienstleistungen ist die Umstellung für den Fiskus nachteilig: Es sind bei einer Besteuerung aller Sachversicherungen nach dem neuseeländischen Modell mit Mindereinnahmen von 138 Millionen Franken zu rechnen. Auch hier gäbe es zudem eine Kollision mit der Stempelabgabe auf Versicherungsprämien, die im Jahr 2005 636 Millionen Franken aus dem Sachversicherungsgeschäft einbrachte.

#### **Verfügungsgeschäfte und Gebrauchsüberlassungen bei Immobilien:**

Aufgrund der geltenden Ausnahmeregelung (Art. 18 Ziff. 20, 21 und 24 MWSTG) muss der Grundeigentümer das Entgelt aus Verkauf oder Vermietung grundsätzlich nicht versteuern. Dafür kann er für die auf ihn überwälzte MWST bei der Erstellung, dem Umbau oder dem Unterhalt des Gebäudes sowie den diesbezüglichen Heiz-, Betriebs- und Nebenkosten keinen Abzug geltend machen. Die sich daraus ergebende *taxe occulte* hat grosse Ausmasse (ca. 1,2 Milliarden Franken). Sie ist gewissermassen der Ersatz („Proxy“) für die unterbleibende mehrwertsteuerliche Erfassung des Immobilienumsatzes. Da die *taxe occulte* aber auf der letzten Wertschöpfungsstufe anfällt, entsteht eine Unterbesteuerung und hat deshalb nur geringe Verzerrungen zur Folge.

Bei Immobilien ist zu unterscheiden zwischen Geschäfts- und Wohnliegenschaften. Bei ersteren stellt sich die Frage der Besteuerung weniger. Denn steuerpflichtige Mieter oder Käufer von Immobilien, die die Immobilie für einen geschäftlichen Zweck nutzen, können eine allfällige überwälzte Mehrwertsteuer wieder abziehen (Vorsteuerabzug). Gerade steuerpflichtige Unternehmen haben deshalb häufig ein Interesse daran, Immobilientransaktionen im steuerbaren Bereich durchführen zu können. Aus diesem Grund wird im Gesetzesentwurf vorgeschlagen, die Möglichkeit der freiwilligen Versteuerung von Geschäftsliegenschaften grundsätzlich immer zuzulassen.<sup>40</sup>

Bei zu Wohnzwecken genutzten Immobilien ist die Situation jedoch schwieriger. Vom System her könnten die Mietzinsen besteuert werden. Aus Gründen der Rechtsgleichheit müssten dann aber bei den selbstbewohnten Immobilien auch die Eigenmietwerte besteuert werden, was im System der Mehrwertsteuer schwer machbar ist. Es soll deshalb bei der heutigen Lösung (unechte Befreiung) bleiben. Die Wohnbauinvestitionen werden als Lieferungen (Arbeiten an Bauwerken durch Bauunternehmer) und Dienstleistungen (Architektur- und Ingenieurarbeiten) besteuert, und zwar sowohl, wenn sie vom Eigentümer des selbstgenutzten Wohneigen-

<sup>40</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 1 Bst. b E-MWSTG.

tums bezogen werden als auch dann, wenn solche Leistungen an die Vermieter von Wohnimmobilien erbracht werden. Die Möglichkeiten und die Folgen einer gänzlichen Aufhebung der Steuerausnahme im Immobilienbereich werden hinten in Ziffer 6.6.2 ausführlich dargestellt.

### **Leistungen der öffentlichen Hand, soweit diese in Ausübung hoheitlicher Gewalt erfolgen:**

Leistungen, welche Gemeinwesen (namentlich Bund, Kantone, Gemeinden) in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, kennzeichnen sich dadurch, dass hier der Hoheitsträger dem Leistungsadressaten gegenüber in einer übergeordneten Stellung oder, wie man auch sagt, mit Zwangsgewalt auftritt. Es handelt sich um Leistungen im Rahmen von staatlichen Monopolen. Eine Nichtbesteuerung solcher Tätigkeiten verursacht keine Wettbewerbsverzerrungen, weil keine (potenziellen) privaten Konkurrenten bestehen. Allerdings muss der Kreis dieser – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – nicht „marktfähigen“ Leistungen streng auf diejenigen Tätigkeiten von Gemeinwesen beschränkt bleiben, bei denen die erwähnte Zwangsgewalt oder der genannte Monopolcharakter klar vorhanden ist.

Im Prinzip könnte die Mehrwertsteuer auch auf hoheitlichen Leistungen erhoben werden. Es handelt sich somit – streng genommen – nicht um eine systembedingte Ausnahme. Gegen die Unterstellung unter die Mehrwertsteuer spricht jedoch der Zwangskonsumcharakter. Es soll kein Anreiz geschaffen werden, dass der Staat Zwangskonsum verordnet, um so zu zusätzlichen Mehrwertsteuereinnahmen zu kommen. Um das *taxe-occulte*-Problem zu vermeiden, wäre an sich auch eine echte Befreiung denkbar. Dagegen spricht aber, dass diese Option aus Sicht der Steuerpflichtigen sehr attraktiv wäre, weswegen ein starker Druck auf die Ausweitung des Katalogs der hoheitlichen Leistungen entstünde. Die Möglichkeiten und die Folgen einer weitergehenden Besteuerung hoheitlicher Leistungen werden hinten in Ziffer 6.7.2 ausführlich dargestellt.

### **Urproduktion:**

Auch hier sind es nicht in erster Linie systembedingte Gründe, weswegen die Landwirtschaft im Rahmen der Mehrwertsteuer nicht besteuert werden könnte. Deshalb rechtfertigt es sich eigentlich nicht, die Landwirtschaft steuerlich anders zu behandeln als andere Wirtschaftszweige. Die Besteuerung der Urproduktion würde aber dazu führen, dass die Zahl der obligatorisch Steuerpflichtigen um rund 25'000 zunähme,<sup>41</sup> wobei es sich fast ausschliesslich um kleine Unternehmen handelte. Damit ginge für die ESTV ein erheblicher Anstieg der Erhebungskosten einher. Die zusätzliche Arbeit führte zu einem Mehrbedarf von rund 40 Stellen gegenüber dem heutigen Personalbestand. Und die neuen Steuerpflichtigen würden mit Entrichtungskosten zusätzlich belastet. Zieht man ausserdem in Betracht, dass die Marktsituation im Landwirtschaftssektor aufgrund der hohen Subventionen verzerrt ist, und dass der geschaffene Mehrwert in der Landwirtschaft im Vergleich zu anderen Sektoren gering ist, rechtfertigt sich eine Besteuerung der Landwirtschaft nicht. Die Problematik der *taxe occulte* spielt in diesem Sektor sodann keine Rolle, da sie durch das Instrument des pauschalierten Vorsteuerabzugs eliminiert wird.<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Bei einer Mindestumsatzgrenze für die Steuerpflicht von 100'000 Franken. Dazu kämen nochmals bis zu 25'000 Betriebe, die für die freiwillige Steuerpflicht optieren würden, weil der pauschalierte Vorsteuerabzug gestrichen werden müsste.

<sup>42</sup> Art. 23 Abs. 4 E-MWSTG.

Nicht zu den „systembedingten Ausnahmen“ gehören hingegen die heute aus politischen Gründen, insbesondere sozialpolitischen Gründen, ausgenommenen Umsätze, vor allem in den Bereichen Gesundheitswesen, Sport, Kultur und Bildung.

#### **1.2.4 Warum ein Einheitssatz?**

Das geltende Mehrwertsteuerrecht kennt einen Normalsatz von 7,6 Prozent sowie einen reduzierten Satz von 2,4 Prozent und einen Sondersatz von 3,6 Prozent für Beherbergungsleistungen. Der reduzierte Satz findet insbesondere Anwendung, soweit Güter des täglichen Bedarfs betroffen sind. Dieser tiefere Satz wird sozial- und verteilungspolitisch begründet und soll vor allem die unteren Einkommensschichten entlasten, indem die Mehrwertsteuer ein progressiv wirkendes Element erhält.

Ob ein Einheitssatz oder ob mehrere, nach Produktkategorien abgestufte Sätze angewendet werden sollen, kann unter den Gesichtspunkten der Verteilung, der Effizienz, der Erhebungs- und Entrichtungskosten sowie polit-ökonomisch diskutiert werden.

##### **1.2.4.1 Verteilung**

Die in der Realität existierenden differenzierten Steuersätze werden in aller Regel verteilungspolitisch begründet. Durch reduzierte Steuersätze für Güter des Grundbedarfs – und allenfalls durch erhöhte Sätze für Luxusgüter – lassen sich in eine Mehrwertsteuer progressiv wirkende Elemente einbauen.

Gegen eine solche Konzeption lässt sich einwenden, dass sie nicht zwischen horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit unterscheidet.<sup>43</sup> Es mag sein, dass gewisse Luxusgüter vorwiegend von wohlhabenden Bürgern nachgefragt werden, und man kann sich eine stärkere steuerliche Belastung der Wohlhabenden durchaus vorstellen, aber dies führt nicht an der Tatsache vorbei, dass auch wenig begüterte Personen Luxusgüter kaufen, während manche Reiche sie nicht kaufen. Steuern und ebenso Subventionen auf speziellen Gütern, und als solche lassen sich differenzierte Mehrwertsteuersätze interpretieren,<sup>44</sup> schliessen horizontale Gerechtigkeit aus und verletzen damit das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Manche EU-Länder haben in den letzten Jahren realisiert, dass es kostengünstiger ist, die hohen Einkommen durch Anpassungen in der persönlichen Einkommenssteuer statt indirekt über die Mehrwertsteuer zu besteuern.<sup>45</sup> Dementsprechend ha-

<sup>43</sup> Vgl. z. B. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S.221.

<sup>44</sup> Auf Zwischenproduktebene ist eine Steuersatzdifferenzierung – etwa in Form eines ermässigten Satzes für bestimmte Produktgruppen – wirkungslos, weil das auf der Zwischenstufe entstehende Mehrwertsteueraufkommen vom Unternehmen der jeweils nächsten Stufe als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Auf Endproduktstufe kann der ermässigte Satz jedoch als Kombination einer Besteuerung zum Normalsatz mit einer Subvention auf spezielle Güter interpretiert werden. Je nach Elastizitäten werden demnach die Anbieter oder die Nachfrager der ermässigt besteuerten Güter begünstigt. Bei Annahme eines elastischen Angebots liegt die Inzidenz der Steuersubvention überwiegend oder ganz bei den Nachfragern. In manchen europäischen Ländern unterliegen gewisse Güter einem erhöhten Satz, den man entsprechend als Kombination von Normalsatz und einer Steuer auf spezielle Güter auffassen kann.

<sup>45</sup> Vgl. Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; Oc/EB Research Memorandum 9802, 1998.

ben sie den höheren Mehrwertsteuersatz für Luxusgüter abgeschafft. Soweit dieser Steuersatz alkoholische Getränke, Raucherwaren oder Motorfahrzeuge betrifft, wird der Konsum dieser Güter auf der Grundlage der damit einhergehenden negativen Externalitäten ohnehin gesondert besteuert. Bei kleinen höherwertigen Produkten ist der höhere Steuersatz zudem schwierig durchzusetzen, da Produkte wie Schmuck, Kosmetika oder Kameras leicht geschmuggelt werden können. Die Schweiz hat im Übrigen von Anfang an auf einen höheren Satz verzichtet.

In den Industrieländern wächst der Konsens, dass ermässigte Sätze keinen effektiven Weg darstellen, um die Steuerlast der ärmeren Bevölkerungsschichten zu mildern. Die OECD berichtet, gestützt auf einer Reihe von Länderstudien, dass die Verteilung nur vergleichsweise wenig beeinflusst wird, wenn in der Mehrwertsteuer alternativ wie in Grossbritannien lebenswichtige Güter nullsatzbesteuert, wie in den Niederlanden (oder der Schweiz) zu einem reduzierten Satz oder wie in Dänemark und Norwegen zum Normalsatz besteuert werden.<sup>46</sup> Der Grund dafür scheint zu sein, dass sich die Konsummuster der verschiedenen Einkommensgruppen angenähert haben. Wenn dies zutrifft, nimmt die Bedeutung der Satzdifferenzierung, um die Progressivität zu erhöhen oder die Regressivität zu vermindern, ab.

Ein weiteres Beispiel, das die Fragwürdigkeit ermässigter Sätze für die Verteilungspolitik erhellt, stammt aus Irland.<sup>47</sup> Dort wurde festgestellt, dass die ärmeren Bevölkerungsschichten zwar relativ einen grösseren Teil ihres Einkommens für Lebensmittel ausgeben als die reicheren, letztere dafür aber absolut doppelt so viel aufwenden, weil sie teurere Artikel kaufen, öfters auswärts essen und mehr Essensreste fortwerfen. Der irische Nullsatz für Lebensmittel gewährt den höheren Einkommensgruppen also eine doppelt so grosse Steuererleichterung wie den niedrigen Einkommensgruppen.

Insgesamt ist die Mehrwertsteuer ein vergleichsweise ungeeignetes Instrument, um die Unterschiede in der primären Einkommensverteilung zu vermindern und darüber hinaus die Steuerlast der Ärmern zu beseitigen. Andere Instrumente, wie die Einkommensteuer oder Systeme zur Einkommensstützung, sind eindeutig wirksamer, um Bedürftige finanziell zu unterstützen.<sup>48</sup>

Auch die im Hinblick auf diese Vernehmlassungsvorlage durchgeführten Berechnungen der ESTV zu den schweizerischen Verhältnissen zeigen ein vergleichbares Bild.<sup>49</sup> Durch den reduzierten Satz auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken werden die unteren Einkommensschichten zwar prozentual stärker entlastet als die höheren:

<sup>46</sup> Vgl. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>47</sup> Vgl. Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

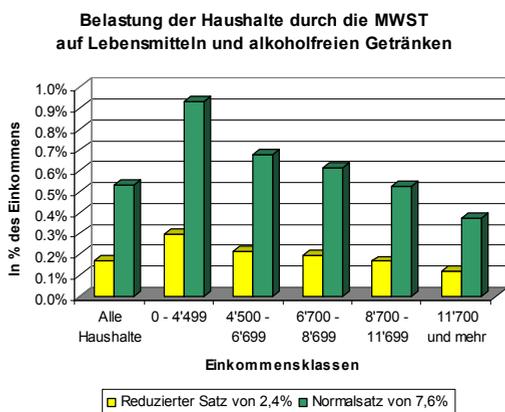
<sup>48</sup> Vgl. Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; Oc/EB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>49</sup> Die Berechnungen erfolgen anhand eines Zusammenzuges der Einkommens- und Verbrauchserhebungen des Bundesamtes für Statistik für die Jahre 2000 bis 2002.

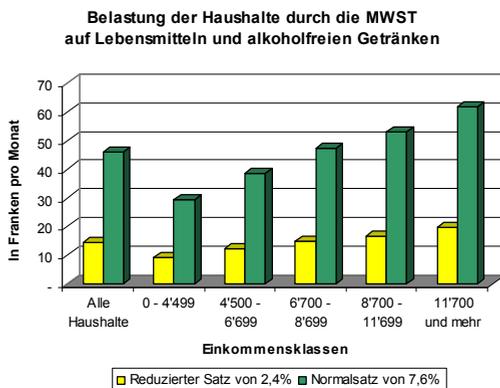
Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Anzahl Personen pro Haushalt	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

Status quo (Belastung der Lebensmittel und alkoholfreien Getränke mit 2,4%)						
Belastung in Franken pro Monat	14.48	9.23	12.11	14.93	16.72	19.54
Belastung in % des Einkommens	0.17%	0.29%	0.21%	0.19%	0.17%	0.12%

Belastung der Haushalte durch die MWST von 7,6% auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken						
Belastung in Franken pro Monat	45.86	29.23	38.36	47.28	52.96	61.86
Belastung in % des Einkommens	0.53%	0.93%	0.68%	0.62%	0.53%	0.37%



Für jeden Franken, um den die Steuerlast der untersten Einkommensklasse bei Käufen von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken verringert wird, senkt man aber gleichzeitig die Steuerlast der obersten Einkommensklasse um gut 2 Franken:



Anzufügen ist, dass dieser Effekt in erster Linie auf die unterschiedliche Anzahl Personen im Haushalt zurückzuführen ist.

#### 1.2.4.2 Volkswirtschaftliche Effizienz

Auch unter Effizienzgesichtspunkten kann die Frage gestellt werden, ob alle Güter mit dem gleichen Satz belastet werden sollten oder ob sich durch differenzierte Sätze Effizienzvorteile realisieren lassen. Die wirtschaftstheoretische Forschung hat zwei Argumente hervorgebracht, die für eine Satzdifferentenzierung angeführt werden können:

- Das erste Argument stellt die so genannte Ramsey-Regel dar.<sup>50</sup> Gemäss dieser Regel sollten Güter, deren Nachfrage auf die Steuer weniger elastisch, d. h. weniger stark, reagiert, höher besteuert werden als Güter, bei denen sich die Steuer stärker auf die Nachfrage auswirkt. Es lässt sich zeigen, dass dann der Wohlfahrtsverlust der Besteuerung geringer ausfällt als bei einer einheitlichen Besteuerung aller Güter. Einheitlich für alle Güter wäre der Steuersatz nur dann, wenn alle Nachfragen gleich elastisch wären. Steuerpolitisch folgt daraus, dass vor allem Güter des Grundbedarfs wie beispielsweise Nahrungsmittel hoch besteuert werden sollten, da man hier unelastische Nachfragereaktionen erwarten kann. Hingegen wären elastisch nachgefragte Luxusgüter mässig zu besteuern.<sup>51</sup> Offenkundig besteht ein Konflikt zwischen dem Effizienzziel und dem Umverteilungsziel, und die Ramsey-Regel dürfte als steuerpolitische Empfehlung aus verteilungspolitischen Gründen zweifellos auf Widerstand stossen. Zudem scheitert die praktische Umsetzung der Ramsey-Regel an der Komplexität der aus empirischen Schätzungen der Elastizitäten abzuleitenden Steuersatzstruktur. Die inverse Elastizitätenregel eignet sich deshalb nicht als steuerpolitisches Leitbild.<sup>52</sup>
- Das zweite Argument für eine Steuersatzdifferentenzierung aus Effizienzgründen basiert auf dem Umstand, dass Aktivitäten wie der Konsum von Freizeit oder die Haushaltsproduktion – an sich fälschlicherweise – nicht besteuert werden. Der Grund dafür ist, dass diese Aktivitäten nicht wie das Erzielen von Einkommen oder der Kauf von Gütern Markttransaktionen darstellen, welche leicht beobachtbar sind und sich damit einfach besteuern lassen.

Nun lässt sich die Freizeit zwar nicht direkt besteuern, wohl aber indirekt belasten. Dies kann im Rahmen der Mehrwertsteuer erfolgen, indem Güter die sich ausschliesslich oder überwiegend zur Freizeitgestaltung eignen, mit einem höheren Satz belastet werden als die übrigen Güter.<sup>53</sup>

Aus der Nicht-Besteuerbarkeit der Haushaltsproduktion ergibt sich aus Effizienzgesichtspunkten die steuerpolitische Implikation, dass auf dem Markt erbrachte Dienstleistungen, die enge Substitute für im Haushalt produzierte Dienstleistungen darstellen, tiefer besteuert werden sollten als andere Güter.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> Vgl. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, S. 47-61.

<sup>51</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 179.

<sup>52</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 182.

<sup>53</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 181.

<sup>54</sup> Vgl. Kleven, Henrik J.; Richter, Wolfram F. und Sørensen, Peter B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo, 1999.

Zu solchen Dienstleistungen gehören beispielsweise Reparatur und Unterhaltsarbeiten im Wohnbereich, Gartenarbeiten, Kochen, Putzen, Haare schneiden, Kinder hüten und erziehen.

#### **1.2.4.3 Erhebungs- und Entrichtungskosten**

Differenzierte Steuersätze sind schwierig zu erheben, da sie Klassifizierungsprobleme nach sich ziehen und Anreize zur Steuerumgehung schaffen. Die Steuerbehörde muss die einzelnen Produktumsätze identifizieren, verifizieren und die Regeln für die Anwendung der Steuersätze interpretieren. Ihre Veranlagungskosten steigen weiter durch den Korrekturaufwand, wenn Steuerpflichtige einen falschen Satz anwenden. Die Einsprachen nehmen zu, da selbst bei sorgfältiger Gesetzgebung Abgrenzungsprobleme und Rechtsunsicherheiten verbleiben, und binden ebenfalls Ressourcen.

Die differenzierten Steuersätze vergrössern auch den Buchungsaufwand der Steuerpflichtigen und erhöhen damit die Entrichtungskosten. Dieser Umstand trifft kleinere Firmen überproportional.<sup>55</sup>

#### **1.2.4.4 Polit-ökonomische Aspekte**

Ein einheitlicher Satz signalisiert einen Standard. Interessengruppen, die Steuererleichterungen für sich beanspruchen wollen, fällt es sehr viel schwerer, sich im politischen Wettbewerb mit ihrem Anliegen durchzusetzen, wenn die Zustimmung für ihr Anliegen ein Präzedenzfall darstellen würde. Umgekehrt wirkt die Existenz verschiedener Steuersätze als Einfallstor für viele Interessengruppen, die auch eine steuerliche Vorzugsbehandlung beanspruchen, wie sie andern Interessengruppen bereits zugestanden worden ist. Dabei dürften dann die politischen Machtverhältnisse eine grössere Rolle spielen als Effizienzargumente im Sinne der optimalen Steuertheorie, so dass sich die Effizienz des Steuersystems über die Aushöhlung der Steuerbasis eher verschlechtern als verbessern dürfte.

#### **1.2.4.5 Fazit: Einheitssatz**

Effizienzüberlegungen sprechen an sich für differenzierte Sätze, allerdings scheitert ihre konkrete Umsetzung an den zu hohen Anforderungen an die Information und an den zu hohen Erhebungs- und Entrichtungskosten. Die verteilungspolitischen Argumente für eine Satzdifferenzierung, die, grob gesagt, eine den Effizienzüberlegungen entgegengesetzte Satzdifferenzierung verlangen,<sup>56</sup> sind einfacher zu realisieren und in der Praxis zumindest teilweise auch verwirklicht. Sie sind aber schwächer begründet, da für die Umverteilungspolitik effektivere Mittel zur Verfügung stehen. Aus polit-ökonomischer Sicht und aus der Warte der Erhebungs- und Entrichtungs-

<sup>55</sup> Dies zeigen auch verschiedene in der Studie des Schweizerischen Gewerbeverbandes zitierte Untersuchungen (s. Fn 20): Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, S. 9 ff.

<sup>56</sup> So würde die Ramsey-Regel nahe legen, die Güter des Grundbedarfs höher zu besteuern, da ihre Nachfrage vergleichsweise inelastisch ist. Verteilungspolitische Überlegungen sprechen demgegenüber tendenziell für einen reduzierten Satz bei den Gütern des Grundbedarfs.

kosten spricht manches für einen Einheitssatz. In Abwägung aller Argumente erscheint daher ein Einheitssatz als die beste Lösung.

#### 1.2.4.6 Alternativen zum Einheitssatz

Um trotzdem auch im Rahmen der Mehrwertsteuer gewisse wünschenswerte sozial- und verteilungspolitische Ziele zu verwirklichen, könnte allenfalls eine Korrektur erfolgen. Diese Korrektur soll im Gegensatz zu heute aber nicht im Mehrwertsteuersystem, sondern ausserhalb erfolgen. Damit können die finanzschwächeren Haushalte entlastet werden, ohne dass deshalb das Mehrwertsteuersystem unnötig verkompliziert wird. Ein entsprechender Vorschlag findet sich hiernach unter Ziffer 5.

### 1.3 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

Zum Erreichen der unter Ziffer 1.2 definierten Ziele der Reform bieten sich verschiedene Möglichkeiten an.

1. Es stellt sich zunächst die Frage nach dem Umfang der Reform. Bereits in der Vernehmlassung zum Bericht „10 Jahre MWST“ waren die Meinungen hierzu geteilt. Viele Vernehmlassungsteilnehmer forderten eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch einzelne, rasch umsetzbare Verbesserungsmaßnahmen, insbesondere im Bereich des Vollzugs. Andere Antworten verlangten eine weitergehende, radikale Vereinfachung.<sup>57</sup>

Der Bundesrat ist überzeugt, dass die zahlreichen sich stellenden Probleme gesamthaft angegangen werden müssen, um eine optimale Lösung zu finden. Nur eine radikale Änderung des Mehrwertsteuerrechts bringt umfassende und dauerhafte Vereinfachungen und Erleichterungen. Zu diesen radikalen Änderungen gehören die Abschaffung möglichst aller Ausnahmen sowie auch ein einheitlicher Steuersatz. Das **Modul „Einheitssatz“**<sup>58</sup> des in der Vernehmlassungsvorlage zur Diskussion gestellten Gesetzesentwurfs enthält einen solchermaßen radikal optimierten Vorschlag. Für die Umsetzung dieses Moduls bedarf es des geschlossenen politischen Willens, die Mehrwertsteuer nachhaltig zu vereinfachen und ihrem Ideal näherzubringen. Sachfremde Anliegen dürfen bei diesem Modul nicht berücksichtigt werden, denn jeder Kompromiss und jegliches Abweichen von der Ziellinie führen unweigerlich zu neuen Verzerrungen und Abgrenzungsschwierigkeiten und haben damit ihren Preis und laufen damit den angestrebten Vereinfachungszielen diametral entgegen.

Der Bundesrat ist sich bewusst, dass eine radikale Reform ein grosses Ziel darstellt, das nicht einfach zu realisieren ist. In einem weiteren Modul wird deshalb auch ein neues Mehrwertsteuergesetz vorgestellt, das mit zwei Steuersätzen arbeitet. Das **Modul „2 Sätze“**<sup>59</sup> ermöglicht es, im Rahmen des Mehrwertsteuersystems gewisse wünschenswerte sozial- und verteilungspolitische Ziele zu verwirklichen. Diese Ziele werden im Gegensatz zum heutigen System nicht mit unechten Befreiungen, sondern mit einem tieferen Satz (wie heute auf den Nahrungsmitteln) erreicht.

<sup>57</sup> Bericht „10 Jahre MWST“, S. 34 ff.

<sup>58</sup> vgl. Ziff. 1.4.

<sup>59</sup> vgl. Ziff. 1.4.

Der Katalog der Umsätze, die mit einem tieferen Satz besteuert werden, ist ausserfiskalisch, insbesondere sozial- und wirtschaftspolitisch motiviert. Massstab für die Gewährung des tieferen Satzes kann zum Beispiel die relativ stärkere Gewichtung bestimmter Produktgruppen im Warenkorb einkommensschwacher Haushalte sein. Daneben ist auf eine möglichst einfache Abgrenzung zwischen normal und reduziert besteuerten Waren und Dienstleistungen zu achten. Dieser Katalog umfasst namentlich:

- Nahrungsmittel (ausgenommen alkoholische Getränke), also auch take-away-Umsätze;
- Restaurant- und Beherbergungsleistungen;
- Leistungen des Gesundheitswesens sowie Medikamente;
- Leistungen im Bereich der Kultur und des Sports.

Um die Forderung der Motion Hess (04.3655) zu erfüllen, sind neben den Lieferungen von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) und den take-away-Umsätzen auch die Gastgewerbeumsätze zum reduzierten Satz zu besteuern. Gleichzeitig handelte es sich dabei um eine einfache Lösung; die bisherigen Abgrenzungsprobleme können vermieden werden. Um nicht wieder neue Abgrenzungsprobleme zu schaffen, sollten auch die Beherbergungsleistungen zum selben reduzierten Satz besteuert werden.

Ein tieferer Satz macht nur Sinn und zeigt nur dann Wirkung, wenn die Satzabstufung bedeutend ist (ca. ein Drittel bis die Hälfte des Normalsatzes). Ein reduzierter Satz hat sodann zur Folge, dass der Normalsatz gegenüber dem heutigen Satz nicht reduziert werden kann wie dies bei der Einführung eines Einheitsatzes der Fall ist.

Schliesslich ist es aber auch möglich, die Reform hauptsächlich auf die Änderung „technischer“ Punkte zu beschränken (**Modul „Steuergesetz“**).<sup>60</sup> Dabei bleiben gewisse Einbrüche in das System, wie insbesondere die drei verschiedenen Steuersätze oder die zahlreichen Ausnahmen von der Steuer bestehen. Die heute bestehenden Ecken und Kanten oder Stolpersteine des Gesetzes werden aber soweit möglich entschärft und damit das Gesetz vereinfacht und anwenderfreundlicher gemacht. Viele der beklagten Probleme wie die unterschiedliche Besteuerung ähnlicher Leistungen oder die ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen können damit aber nicht gelöst werden.

2. Es stellt sich weiter die Frage, ob die angestrebten Verbesserungen auf dem Weg einer Teil- oder einer Totalrevision des Gesetzes umgesetzt werden sollen.

Die vorliegenden Gesetzesentwürfe enthalten in über 50 Punkten materielle Änderungen gegenüber dem bestehenden Gesetz. Entsprechend viele Gesetzesbestimmungen mussten umgeschrieben und angepasst werden. Wegen der Wechselwirkungen innerhalb des Gesetzes ist eine Teilrevision deshalb kein gangbarer Weg. Darüber hinaus führte eine Teilrevision zu einem unschönen und unbefriedigenden „Flickwerk“. Ausserdem ist der Bundesrat überzeugt, dass wesentliche Verbesserungen des Gesetzes durch eine anwenderfreundlichere Gesetzes-systematik und eine modernere Sprache erreicht werden können. Hierfür ist aber eine Totalrevision unerlässlich. Für die Umsetzung der vorgeschlagenen Gesetzesänderungen wurde deshalb die Form der Totalrevision gewählt.

<sup>60</sup> vgl. Ziff. 1.4.

## 1.4 Aufbau und Gliederung der Gesetzesentwürfe

### 1.4.1 Inhalt der Gesetzesentwürfe

Wie bereits in Ziffer 1.3 dargelegt, wird das revidierte Mehrwertsteuergesetz in drei Modulen mit einer zusätzlichen Variante zur Diskussion gestellt. **Das Modul „Steuergesetz“** ändert an den heute bestehenden drei Steuersätzen sowie den Ausnahmen nichts, enthält jedoch über 50 Änderungen gegenüber dem bestehenden MWSTG:

Änderungen	Realisiert im E-MWSTG
Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit als Grundsatz des Gesetzes erwähnt	Art. 1 Abs. 2
Definition weiterer für das Mehrwertsteuerrecht wichtiger Begriffe.	Art. 3
Beträge, die eine steuerpflichtige Person von ihrem Abnehmer als Erstattung der in dessen Namen und für dessen Rechnung verauslagten Beträge erhält, sind Nicht-Entgelte. Gleiches gilt für die Billett- und Handänderungssteuern.	Art. 3 Bst. h Ziff. 5 und Ziff. 7
Definition der „Nicht-Entgelte“, die keine Kürzung der Vorsteuer zur Folge haben.	Art. 3 Bst. h und Art. 25 Abs. 3
Empfängerortsprinzip als neue Auffangregel bei Dienstleistungen.	Art. 5 Abs. 1
Unterstellung von Leistungen des Aircraft Managements, der Flugsicherung sowie Analyseleistungen unter das Empfängerortsprinzip.	Art. 5 Abs. 2 Bst. f (e contrario)
Neudefinition der Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Freie Nachweismöglichkeit mit „safe haven“-Regelung.	Art. 7
Freie Nachweismöglichkeit für die Erbringung von Leistungen ins Ausland oder im Ausland sowie für den Bezug von Leistungen aus dem Ausland, mit „safe haven“-Regelung.	Art. 7
Einheitliche Mindestumsatzgrenze für die obligatorische Steuerpflicht.	Art. 9 Abs. 1
Anhebung der Mindestumsatzgrenze von 75'000 auf 100'000 Franken.	Art. 9 Abs. 1
Für die Umsatzlimite sind neu die vereinbarten statt die vereinnahmten Entgelte massgebend.	Art. 9 Abs. 2
Option für die freiwillige Steuerpflicht ist an keine Mindestumsatzgrenze gebunden.	Art. 10
Erweiterung der Option für die subjektive Steuerpflicht von Stockwerkeigentümergeinschaften.	Art. 15 Abs. 1
Option für die Umsätze aus Verkauf und Vermietung/Verpachtung von allen nicht zu	Art. 15 Abs. 1 Bst. b

Wohnzwecken genutzten Immobilien uneingeschränkt möglich.	
Zu einem Gesamtpreis erbrachte Leistungen können nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn deren Anteil am Gesamtergebnis 70 Prozent übersteigt.	Art. 16 Abs. 2
Neuregelung der Stellvertretung	Art. 17
Der Katalog der unecht von der Steuer befreiten Leistungen wird klarer geregelt und vereinfacht.	Art. 18
Die Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und staatlich anerkannten Schulen sowie zwischen Spitälern und anderen im Humanmedizinbereich tätigen Institutionen und Personen sind unecht von der Steuer befreit.	Art. 18 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. g und Ziff. 5 Bst. f
Loslösung des Leistungsbegriffs im Ausnahmekatalog vom Leistungsempfänger (Bsp.: Die Betreuung von Drogenabhängigen soll immer eine unecht befreite Leistung sein, auch wenn die Gemeinde einen Dritten [z. B. Verein oder AG] damit beauftragt und der Dritte hierfür der Gemeinde Rechnung stellt).	Art. 18 Abs. 2
Ausweitung der echten Befreiung für Reisebüros auf Organisatoren von Veranstaltungen.	Art. 19 Abs. 1 Bst. 10
Steuerbefreiung des grenzüberschreitenden Busverkehrs.	Art. 19 Abs. 2
Bei Reihengeschäften erstreckt sich die direkte Ausfuhr auf alle Lieferanten.	Art. 19 Abs. 3
Neudefinition des Katalogs von Leistungen, welche dem reduzierten Satz unterliegen.	Art. 22 (Modul „2 Sätze“)
Bei steuerbarer Nutzung sind neu auch die mit dem Wert des Bodens zusammenhängenden Aufwendungen zum Vorsteuerabzug zugelassen.	Art. 23 Abs. 2 Bst. c
Die Abgabe von Werbegeschenken zwecks Erzielung steuerbarer oder echt von der Steuer befreiter Umsätze berechtigt uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug.	Art. 23 Abs. 2 Bst. d
Aufhebung des Steuertatbestandes des baugewerblichen Eigenverbrauchs.	Art. 27
Straffung des Veranlagungsverfahrens durch Verkürzung der relativen und absoluten Verjährungsfristen.	Art. 30 und 32
Explizite Regelung der Verjährung des Steuerbezugs.	Art. 31
Der Bezügersteuer unterliegen nur noch Dienstleistungen, welche dem Empfängerortsprinzip	Art. 33 Abs. 1

unterstehen.	
Nachträgliche Korrektur der Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer kann bei der Deklaration der Inlandsteuer geltend gemacht werden.	Art. 40 Abs. 2
ESTV veröffentlicht alle ihre Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug.	Art. 50 Abs. 3
Steuerpflichtige dürfen durch die Steuerentrichtung nur soweit belastet werden, als es für die Durchsetzung des Gesetzes zwingend erforderlich ist (Grundsatz der schonenden Behandlung).	Art. 50 Abs. 4
Nachträgliche Korrektur von Abrechnungsfehlern wird ermöglicht.	Art. 53
Bei schwierig ermittelbaren systematischen Fehlern gewährt die ESTV dem Steuerpflichtigen Erleichterungen gemäss Artikel 58 Absatz 4 MWSTG.	Art. 53 Abs. 4
Ausweitung des Anwendungsbereiches der Saldosteuerersatzmethode durch Erhöhung der Umsatz- und Steuerzahllastlimite sowie schnellere Ausstiegsmöglichkeit.	Art. 54 Abs. 3 und 6
Die Angemessenheit der von der ESTV festgesetzten Saldosteuerätze wird von dritter Seite überprüft.	Art. 54 Abs. 4
Der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens wird präziser umschrieben und die Anwendung flexibler gestaltet.	Art. 57
Möglichkeit der annäherungsweise Ermittlung des Vorsteuerabzugs wird explizit festgehalten.	Art. 58 Abs. 4
Kein Verzugszins bei verspäteter Entrichtung der Steuer, wenn bei korrekter Abwicklung kein Steueraufkommen beim Bund entstanden wäre.	Art. 61 Abs. 2
Es wird eine Rechtsgrundlage für die Gewährung von Zahlungserleichterungen geschaffen.	Art. 62
Es wird im Gesetz festgeschrieben, dass steuerpflichtige Personen zu Unrecht bezahlte Steuern zurückfordern können, sofern sie nicht rechtskräftig sind.	Art. 63 Abs. 3
Erweiterung der Erlassmöglichkeiten der Inlandsteuer.	Art. 64 Abs. 1
Regelung des Anspruchs der steuerpflichtigen Personen auf rechtsverbindliche Auskunft durch die ESTV.	Art. 66
Beschränkung der Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung im Fall des Austrittes aus der Gruppe.	Art. 68 Abs. 1 Bst. e
Subsidiäre Mithaftung des Zessionars für die Steuerschuld des Zedenten.	Art. 68 Abs. 5

Abschliessende Wirkung von Steuerkontrollen für kontrollierte Periode. Die ESTV erlässt im Anschluss an jede Kontrolle einen einsprachefähigen Entscheid.	Art. 74 Abs. 3
Kontrolle auf Verlangen der steuerpflichtigen Person.	Art. 74 Abs. 4
Gesetz enthält Grundsatz, dass aus rein formellen Gründen keine Steuernachbelastungen erfolgen.	Art. 74 Abs. 5
Wahrung des Berufsgeheimnisses der Effektenhändler.	Art. 74 Abs. 6
Ermöglichung der Schätzung der Vorsteuer durch die ESTV.	Art. 75 Abs. 2
Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren gilt im E-MWSTG nicht. Die ESTV ist also verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und alle angebotenen Beweise abzunehmen, wenn diese zur Abklärung des Sachverhaltes tauglich erscheinen.	Art. 76 Abs. 2
Die ESTV hat alle Beweise frei zu würdigen und darf Nachweise nicht vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig machen.	Art. 76 Abs. 3
Der Grundsatz der beförderlichen Behandlung der Entscheide wird im Gesetz festgehalten.	Art. 76 Abs. 4
Anspruch der steuerpflichtigen Person auf Sprungrekurs an das Bundesverwaltungsgericht.	Art. 77 Abs. 2
Klare und abschliessende Regelung der möglichen Sicherheitsleistungen.	Art. 81 Abs. 6
Weitere Massnahmen zur Verbesserung des Inkassos.	Art. 80 - 82
Verbesserungen des Strafrechts, die in Richtung einer Verwesentlichung der Materie gehen.	Art. 83 – 88
Einführung der straflosen Selbstanzeige der steuerpflichtigen Person.	Art. 89
Ausdehnung der Rechtsetzungskompetenzen des Bundesrates	Art. 90 Abs. 2
Sicherstellung der Marktkonformität der Verzugs- und Vergütungszinsen	Art. 90 Abs. 3 Bst. b
Das MWST-Konsultativgremium ist neu gesetzlich geregelt.	Art. 91

**Das Modul „Einheitssatz“** enthält einen einheitlichen Steuersatz und nur noch fünf Steuerausnahmen. Dieses Modul kommt der „idealen Mehrwertsteuer“ am nächsten. **Das Modul „2 Sätze“** enthält neben dem Normalsatz einen reduzierten Satz, wel-

cher auf die heute von der Steuer ausgenommenen Lieferungen und Dienstleistungen anwendbar ist. Die drei Module stellen sich wie folgt dar:

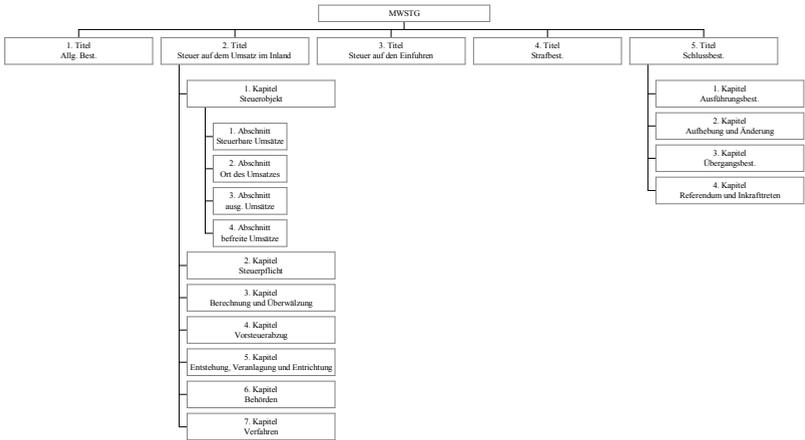
Modul „Steuergesetz“	Modul „Einheitssatz“	Modul „2 Sätze“
<ul style="list-style-type: none"> <li>- total revidiertes Gesetz</li> <li>- neue Systematik</li> <li>- Änderungen gegenüber heute in über 50 Punkten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- total revidiertes Gesetz</li> <li>- neue Systematik</li> <li>- Änderungen gegenüber heute in über 50 Punkten</li> <li>- Einheitlicher Steuersatz</li> <li>- statt über 25 noch 5 Ausnahmen von der Steuer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- total revidiertes Gesetz</li> <li>- neue Systematik</li> <li>- Änderungen gegenüber heute in über 50 Punkten</li> <li>- zwei Steuersätze:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Normalsatz für alles, was heute zum Normalsatz steuerbar ist sowie einige heute ausgenommene beziehungsweise reduziert besteuerte Leistungen</li> <li>b) reduzierter Satz für die übrigen bisher reduziert besteuerten Leistungen, für gastgewerbliche Leistungen (ohne Alkohol), Beherbergungsleistungen und die meisten heute ausgenommenen Leistungen</li> </ul> </li> <li>- statt über 25 noch 5 Ausnahmen von der Steuer</li> </ul>

Als Alternative zum Modul „Einheitssatz“ wird zudem die Variante „Gesundheitswesen“ dargestellt, bei welcher der Einheitssatz 6,4 Prozent beträgt und nebst den im Modul „Einheitssatz“ vorgesehenen Ausnahmen auch noch die Leistungen des Gesundheitswesens unecht befreit bleiben. Die Auswirkungen dieser Variante werden in Ziffer 3.3 dargelegt.

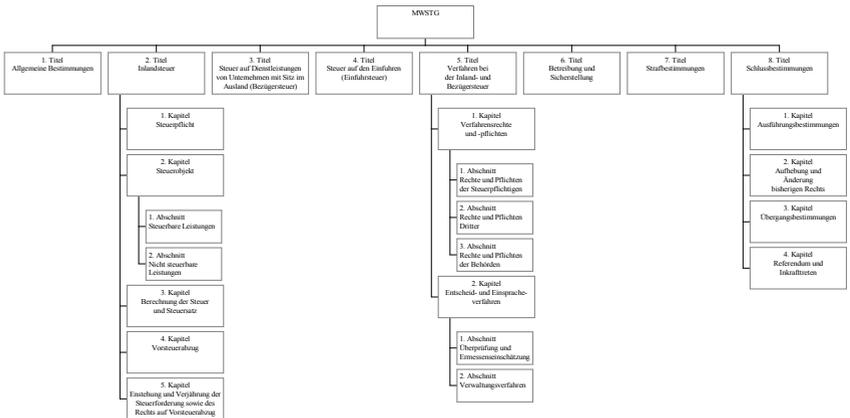
### 1.4.2 Aufbau des Gesetzes

Geändert wurde auch der Aufbau und damit die Systematik des Gesetzes. Die beiden folgenden Diagramme zeigen, wie sich der Gesetzesentwurf (E-MWSTG) vom heutigen Mehrwertsteuergesetz im Aufbau unterscheidet:

## Aufbau und Gliederung des geltenden MWSTG



## Aufbau und Gliederung des E-MWSTG



## 1.5 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen

Keine andere Steuer ist so eng verzahnt mit der Wirtschaft und greift derart stark in die Produktionsprozesse ein wie die Mehrwertsteuer. Die überwiegende Mehrheit der in der Schweiz tätigen Unternehmen ist mehrwertsteuerpflichtig. Im Jahr 2003

zählte die Schweiz 335'631 aktive Unternehmen.<sup>61</sup> Im selben Jahr betrug die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen 311'844.<sup>62</sup>

Aber auch die Bevölkerung ist direkt von der Steuer betroffen, wird doch praktisch auf jeder Konsumation die Mehrwertsteuer erhoben. Ein modernes und gut funktionierendes Mehrwertsteuersystem ist deshalb unerlässlich, um unsere Wirtschaft so wenig wie möglich zu belasten. Das heutige System entspricht diesen Anforderungen nicht mehr. Die Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes ist deshalb dringend nötig.

Der Aufwand, der den Unternehmen durch die Totalrevision des Gesetzes entsteht, ist in erster Linie bedingt durch nötige Anpassungen der betrieblichen Prozesse. Die Höhe dieses Aufwandes hängt sehr stark vom gewählten Reformmodul ab. Werden viele Leistungen neu der Steuer unterstellt und zudem die Steuersätze geändert (Module „Einheitssatz“ oder „2 Sätze“; Ziff. 2.2 und 3.2 sowie Ziff. 2.3 und 3.4), ergibt sich ein deutlich höherer Umstellungsaufwand, als wenn nur die Änderungen gemäss Modul „Steuergesetz“ (Ziff. 2.1 und 3.1) vorgenommen werden. Während in letzterem Fall die Kosten für die Gesamtheit der steuerpflichtigen Personen im zweistelligen Millionenbereich liegen dürften, ergeben sich bei den Modulen „Einheitssatz“ oder „2 Sätze“ schnell einmal Umstellungskosten von mehreren Hundert Millionen Franken.

Die Effizienzgewinne durch das revidierte Gesetz lassen aber auf der anderen Seite spürbare Kosteneinsparungen zu, welche die übergangsmässigen Mehrkosten rasch wettmachen.

Die Finanzen des Bundes werden durch die vorgesehene Revision grundsätzlich nicht belastet, da die Reform, wie bereits erwähnt, die Ertragsneutralität anstrebt. Die Steuersätze werden in allen untersuchten Modulen so festgelegt, dass der Bund weder Mehreinnahmen erzielt noch Mindereinnahmen erleidet.

Inwiefern die Reform, insbesondere das Modul „Einheitssatz“ (Ziff. 3.2), zu einem verstärkten wirtschaftlichen Wachstum - und damit mittel- und längerfristig zu höheren Steuererträgen - führt, ist gegenwärtig Gegenstand von zwei Gutachten.

Durch die geplante Revision entstehen dem Bund auch keine neuen Aufgaben.

## **1.6 Rechtsvergleich**

### **1.6.1 EU**

Mittels zweier Richtlinien vom 11. April 1967 wurde auf der europäischen Ebene ein erster Schritt auf dem Weg der Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft getan, indem eine Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (so genannte Mehrwertsteuer) als für die Gemeinschaft verbindliche Umsatzsteuerart bezeichnet wurde.<sup>63</sup>

Mit dem Erlass der sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschrif-

<sup>61</sup> Bundesamt für Statistik, BFS aktuell, Unternehmensdemografie Daten 2003, S. 4, Dezember 2005.

<sup>62</sup> ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2002-2003, S. 20.

<sup>63</sup> ABl. Nr. 71 vom 14. April 1967, S. 1301 ff.

ten der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage<sup>64</sup>; nachfolgend 6. EG-Richtlinie) leitete der Rat der Europäischen Gemeinschaft die zweite Phase der Umsatzsteuerharmonisierung ein. Die sechste Richtlinie, welche die Schaffung einer einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Gegenstand hat, zielt zwangsläufig auf eine bis ins Detail gehende Rechtsangleichung, um eine uniforme Bemessungsgrundlage für die Einnahmen zu bewirken und Abweichungen im Verteilungsschlüssel zu verhindern. Zwar ist diese Richtlinie - wie Richtlinien überhaupt - für die Mitgliedstaaten nach einer Verabschiedung nur im Hinblick auf das zu erreichende Ziel verbindlich, so dass auch weiterhin jeder Mitgliedstaat sein eigenes Umsatzsteuergesetz hat; die diesen verbleibende Freiheit, über Form und Mittel der Zielverwirklichung zu entscheiden, wird jedoch durch das in vielen Einzelheiten vorgegebene Ziel in weitem Masse eingeschränkt. Die verbliebene Gestaltungsfreiheit wird zudem durch Konsultationspflichten eingeengt. Die 6. EG-Richtlinie ist wie ein Steuergesetz aufgebaut. Sie wird denn bisweilen auch als Mustergesetz für die Umsatzsteuer beziehungsweise als „Umsatzsteuerkodex“ bezeichnet.

Als in der Schweiz Überlegungen angestellt wurden, von der Warenumsatzsteuer ebenfalls zur Mehrwertsteuer überzugehen, lag es deshalb nahe, sich an dieser 6. EG-Richtlinie zu orientieren. Bereits die vom Bundesrat erlassene Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV) stimmte in den meisten grundsätzlichen Regelungen mit der 6. EG-Richtlinie überein. Auch später, während der Arbeiten zum heute geltenden Mehrwertsteuergesetz, war die Kompatibilität mit dem Gemeinschaftsrecht stets ein wichtiger Faktor. Dennoch weicht die Schweizer Mehrwertsteuer in einigen wichtigen Punkten von der EG-Regelung ab, so zum Beispiel bei der Definition des Begriffs der „Lieferung“, der Behandlung von Spenden und Subventionen oder hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei Eigenverbrauch.<sup>65</sup>

Auch heute besteht grundsätzlich Einhelligkeit, dass die Kompatibilität mit dem Mehrwertsteuersystem der EG zu beachten ist. Dabei ist es jedoch wichtiger, die „Kompatibilität im Ergebnis“ zu erlangen, als diejenige in der Regelungstechnik zu erzwingen. Gewisse regelungstechnische Differenzen zur EG mögen damit in Kauf genommen werden. Die vorliegenden Gesetzesentwürfe enthalten in gewissen Punkten denn auch bewusst Abweichungen von der EG-Regelung, wo dies dem Erreichen der unter Ziffer 1.2 definierten Ziele dient. Allerdings sind diesen Abweichungen natürliche Grenzen gesetzt:

1. Vorerst ist sicherzustellen, dass im grenzüberschreitenden Verkehr unsere Exportwirtschaft gleich lange Spiesse hat wie die ausländische Konkurrenz.
2. Zudem ist zu vermeiden, dass auf dem Schweizer Markt die ausländischen Anbieter Mehrwertsteuervorteile haben.

Da die MWST grundsätzlich alle geschäftlichen Transaktionen erfasst, und da die Schweizer Wirtschaft sehr eng mit der europäischen verflochten ist, führen diese beiden Grundsätze im Ergebnis dazu, dass trotz Lockerungsabsicht eine weitgehende Harmonisierung mit dem EG-Recht wichtig und notwendig ist. Zu vermeiden sind im grenzüberschreitenden Verhältnis auf jeden Fall Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen.

<sup>64</sup> ABl. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1 ff.

<sup>65</sup> vgl. hierzu die ausführlichen Erläuterungen in Ziff. 4.4.

Inwieweit die einzelnen Bestimmungen des vorliegenden Entwurfs zu einem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit dem europäischen Recht, insbesondere der 6. EG-Richtlinie in Einklang stehen beziehungsweise davon abweichen, wird in den Ziffern 2.1 bis 2.3 und 4.4 dargelegt.

Die nachfolgende Tabelle orientiert über die in den EU-Nachbarländern der Schweiz geltenden Steuersätze (Stand: 1. September 2006). Eine Übersicht über die Steuersätze in allen EU-Staaten ist in Anhang 2 enthalten.

Nachbarländer	Normalsatz	Ermässigter Satz <sup>66</sup>	Nullsatz <sup>67</sup>
Deutschland	19	7	nein
Frankreich	19,6	2,1 / 5,5	nein
Italien	20	4 / 10	ja
Österreich	20	10 / 12	nein
<b>Schweiz</b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>ja</b>
EU (Durchschnitt)	20		

Quelle: Europäische Kommission; DOK/1829/2006-DE.

### 1.6.2 OECD-Länder<sup>68</sup>

Auch in den OECD-Mitgliedstaaten stellen die Konsumsteuern eine wichtige Einnahmequelle für die Regierungen dar, machen doch die allgemeinen und spezifischen Konsumsteuern rund 30 Prozent aller Einnahmen der OECD-Mitgliedstaaten aus. Dabei stellt die Mehrwertsteuer bei der Besteuerung des Konsums die Hauptsteuerform dar. Nur gerade die USA kennen noch eine so genannte „Sales Tax“, nachdem auch Australien im Jahr 2000 auf die Mehrwertsteuer umgestellt hat.

Über die Jahre hat die Mehrwertsteuer in den OECD-Ländern stetig an Bedeutung gewonnen. Seit 1965 hat sich der Anteil der Mehrwertsteuer im Durchschnitt der OECD-Länder, ausgedrückt in Prozent des Bruttoinlandprodukts (BIP), von 3,8 Prozent auf 6,9 Prozent beinahe verdoppelt.<sup>69</sup> Es zeichnet sich sodann eine klare

<sup>66</sup> Dem ermässigten Satz dürfen nur Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang H zur 6. EG-Richtlinie unterstellt werden. Dies können namentlich sein: Nahrungs- und Futtermittel, Lieferungen von Wasser, Arzneimittel, Lieferung von Büchern, Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen, Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen.

<sup>67</sup> Nullsatz bedeutet, dass gewisse Leistungen im Inland nicht besteuert werden, aber trotzdem der volle Vorsteuerabzug gewährt wird (echte Befreiung). Nicht umfasst sind hier die in der Regel ebenfalls echt befreiten Exporte. Übergangsrechtlich dürfen die Staaten, welche Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang H der 6. EG-Richtlinie bereits am 1. Januar 1991 einem Nullsatz unterstellt haben, diesen auch weiterhin anwenden (Art. 28 Abs. 2 Bst. a 6. EG-Richtlinie).

<sup>68</sup> OECD-Mitgliedstaaten sind: Kanada, Mexiko, Vereinigte Staaten von Amerika, Australien, Japan, Südkorea, Neuseeland, Österreich, Belgien, Tschechien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Ungarn, Island, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien, Schweden, Schweiz, Türkei, Grossbritannien.

<sup>69</sup> OECD Revenue Statistics 1965-2004, Ausgabe 2005.

Tendenz zur Erhöhung der Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten ab, da künftig der Finanzbedarf der Staatshaushalte vermehrt über diese Steuer finanziert werden soll.

Obwohl die meisten OECD-Länder eine Mehrwertsteuer kennen, gibt es bezüglich der Art, wie sie in den einzelnen Ländern umgesetzt wurde, grosse Unterschiede. Dies trifft sogar auf die EU-Länder zu, welche Mitglied der OECD sind, obwohl diese Länder mit der 6. EG-Richtlinie<sup>70</sup> eine einheitliche gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer kennen. Die Unterschiede zeigen sich insbesondere in der Existenz verschiedener reduzierter Sätze sowie vieler Ausnahmen und Sonderregelungen, welche vielfach auf steuerfremde Interessen zurückzuführen sind. Auch die Höhe des Normalsatzes variiert in den einzelnen Ländern beträchtlich: Während er in Japan 5 Prozent beträgt, haben ihn Länder wie Dänemark, Ungarn und Schweden auf 25 Prozent festgesetzt. In den meisten Mitgliedstaaten (23 von 29) beträgt der Satz zwischen 15 Prozent und 25 Prozent, was einen durchschnittlichen Satz für alle Mitgliedstaaten von 17,7 Prozent ergibt.<sup>71</sup>

Die OECD-Mitgliedstaaten haben erkannt, dass eine einheitliche, klar strukturierte und abgestimmte Mehrwertsteuer unerlässlich ist für eine gut funktionierende Wirtschaft und den internationalen Handel. Die OECD entwickelt deshalb die so genannten „International VAT/GST Guidelines“, welche dereinst ähnlich einem Musterabkommen den interessierten Ländern Hilfe bieten sollen bei der Ausgestaltung ihrer Mehrwertsteuer.

Die OECD sieht denn auch folgende Faktoren als unerlässlich an für eine effiziente und kostengünstige Mehrwertsteuer sowohl für die Steuerpflichtigen wie auch für die Steuerbehörden:<sup>72</sup>

- Eine breite Bemessungsgrundlage für den Normalsatz;
- Möglichst wenig Steuerausnahmen und reduzierte Steuersätze;
- Eine Mindestumsatzgrenze, welche kleine Unternehmen von der Steuerpflicht entbindet und es den Steuerbehörden erlaubt, sich auf die bedeutenden steuerpflichtigen Personen zu konzentrieren.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die Besteuerung des Konsums in ausgewählten OECD-Ländern im Jahr 2005. Nicht aufgeführt sind die EU-Länder (s. Anhang 2).

<sup>70</sup> vgl. Ziff. 1.6.1.

<sup>71</sup> Consumption Tax Trends, OECD 2006, S. 39.

<sup>72</sup> Consumption Tax Trends, OECD 2006, S. 24.

<b>Ausgewählte OECD-Länder</b>	<b>Normalsatz</b>	<b>Ermässiger Satz</b>	<b>Nullsatz<sup>73</sup></b>
USA	Kennt keine MWST. Einzelne Gliedstaaten erheben so genannte "sales taxes" (Verkaufssteuern), die unterschiedlich hoch sind.		
Kanada <sup>74</sup>	7	-	ja
Norwegen <sup>75</sup>	25	7 / 11	ja
Australien	10	-	ja
Japan	5	-	nein
Mexiko	15	-	ja
<b>Schweiz</b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>ja</b>
OECD (Durchschnitt)	17,7		

Quelle: Consumption Tax Trends, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD 2006.

<sup>73</sup> Nullsatz bedeutet, dass gewisse Leistungen im Inland nicht besteuert werden, aber trotzdem der volle Vorsteuerabzug gewährt wird (echte Befreiung). Nicht umfasst sind hier die in der Regel ebenfalls echt befreiten Exporte.

<sup>74</sup> Die Provinzen Neufundland und Labrador, New Brunswick und Nova Scotia haben ihre Provinz-Verkaufssteuern mit der staatlichen Umsatzsteuer harmonisiert und erheben eine Steuer von 15%. Andere kanadische Provinzen, mit der Ausnahme von Alberta, wenden eine Provinzsteuer auf gewissen Lieferungen und Dienstleistungen an. Diese Provinzsteuern sind zusätzlich zu der staatlichen Umsatzsteuer von 7% zu entrichten.

<sup>75</sup> Dem ermässigten Satz unterliegen in Norwegen der öffentliche Verkehr, Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften und Kinos (7 %) sowie Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke (11 %).

## **2 Erläuterung der Gesetzesbestimmungen**

### **2.1 Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls “Steuergesetz”**

#### **1. Titel: Allgemeine Bestimmungen**

##### **Art. 1 Gegenstand und Grundsätze**

*Absatz 1* enthält den präzisierenden Zusatz, dass die Mehrwertsteuer im Inland erhoben wird. Der Begriff des Inlandes wird in Artikel 3 E-MWSTG definiert. Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchssteuer. Das Ziel der Besteuerung liegt demnach in der Belastung der Einkommensverwendung des Endverbrauchers (Konsum von Gegenständen und Dienstleistungen). Aus Gründen der Praktikabilität werden die Verbraucher nicht direkt erfasst, sondern die Steuer knüpft an die Lieferungen und Dienstleistungen der Unternehmer an, welchen aber offen steht, die Steuer zu überwälzen. Die auf steuerpflichtige Unternehmer überwälzte Steuer wird von diesen auf dem Wege des Vorsteuerabzugs zurückgefordert. Die konsequente Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bewirkt, dass grundsätzlich nur die Umsätze an die Endverbraucher besteuert werden und keine Steuer bei den Unternehmern hängen bleibt.

*Absatz 2* wurde neu formuliert. Explizit wird neu die Entrichtungswirtschaftlichkeit erwähnt. Damit soll deutlich werden, dass bei der Erhebung der Mehrwertsteuer den Bedürfnissen und Anliegen der steuerpflichtigen Unternehmen besondere Beachtung zu schenken ist. Der Gesetzgeber hat die Bestimmungen, welche die Erhebung der Steuer regeln, so auszugestalten, dass die steuerpflichtigen Personen so wenig Zeit und Kosten wie möglich aufwenden müssen, um ihre Pflichten zu erfüllen. Im weiteren muss auch die ESTV, welche die Erhebung der Steuer durchzusetzen hat, ihre Vorkehren und Praxen hierzu derart wählen, dass der Entrichtungsaufwand der steuerpflichtigen Personen so klein wie möglich gehalten wird. Beide, Gesetzgeber und rechtsanwendende Verwaltung, müssen somit dafür besorgt sein, dass die Erhebung der Steuer nach möglichst einfachen Grundsätzen erfolgt. Die genannten Grundsätze stellen Leitlinien für den Gesetzgeber und die Verwaltung dar. Subjektive Rechte der Steuerpflichtigen lassen sich daraus nicht unmittelbar ableiten. Dies umso mehr, als die in diesem Absatz genannten Prinzipien teilweise in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen. In Konflikt geraten können insbesondere der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und das Prinzip der Erhebungs- und Entrichtungswirtschaftlichkeit. Dem Gesetzgeber kommt hier die Aufgabe zu, zwischen den auseinanderlaufenden Zielsetzungen praktische Konkordanz herzustellen. Der Grundsatz der Anrechenbarkeit der Vorsteuer wird nicht mehr erwähnt, da sich dieses Grundprinzip bereits aus dem Wesen der als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestalteten Mehrwertsteuer und damit aus Absatz 1 ergibt.

##### **Art. 2 Verhältnis zum kantonalen Recht**

Der bisherige Artikel wird in zwei Absätze unterteilt und damit übersichtlicher. An sich sollten Billett- und Handänderungssteuern nicht die Mehrwertsteuer in ihre Bemessungsgrundlage einbeziehen, um zu vermeiden, dass eine Steuer auf der Steuer erhoben wird. Festzulegen, was die Bemessungsgrundlage dieser Steuern bildet, steht aber ausserhalb der Kompetenz des Gesetzgebers, da es sich um kantonale Ab-

gaben handelt. Hingegen ist in diesem Gesetz festzuhalten, dass diese Steuern nicht in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer fallen dürfen. Dies erfolgt durch die explizite Regelung in Artikel 3 Buchstabe h Ziffer 7 E-MWSTG:

### **Art. 3 Begriffe**

Dieser Artikel fasst die wichtigsten Begriffe des Mehrwertsteuerrechts zusammen und definiert sie. Bisher waren diese Begriffe oft nicht klar bestimmt und über das ganze Gesetz verteilt.

*Buchstabe a* entspricht Artikel 3 MWSTG mit den durch das neue Zollgesetz erforderlichen Änderungen. Die Sätze zwei bis vier entsprechen Artikel 3 Absatz 3 MWSTG und sind inhaltlich unverändert. Der Einschluss von „Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes“ ist nicht erforderlich, weil diese generell als Dienstleistungen gelten. Der 3. Satz wurde sprachlich verbessert.

*Buchstabe b* fasst die heute in Artikel 6 Absatz 3 und 73 Absatz 2 MWSTG vorhandenen Definitionen von Gegenständen zusammen.

*Buchstabe c* definiert die „Leistung“, ein Begriff, dem im Mehrwertsteuerrecht eine grosse Bedeutung zukommt. Die steuerbare Leistung im Inland ist das Steuerobjekt der MWST und damit der Oberbegriff für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, welche der Mehrwertsteuer unterliegen.

Der Inhalt der Leistung ist eines mehrerer Kriterien zur Bestimmung des Ortes der Leistung. Die unecht befreite Leistung ist Ausgangspunkt für die Berechnung von Vorsteuerkürzungen. Weiter ist die Zuordnung des Entgelts zur einzelnen steuerbaren Leistung Grundlage für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer sowie des anwendbaren Steuersatzes. Auch die Steuerpflicht knüpft an verschiedene Limiten steuerbarer Leistungen an. Die bei der Definition des Begriffs der Leistung verwendeten Abgrenzungskriterien bilden gleichzeitig die Grenzen der fiskalischen Zugriffsmöglichkeit des Staates gegenüber jedem Einzelnen. Daher ist dieser Begriff zumindest in den Grundzügen zu definieren. Der Begriff der Leistung beinhaltet folgende Kernelemente:

- *Der Wert muss wirtschaftlich sein:* Der Begriff „wirtschaftlicher Wert“ umfasst alles, was in der Wirtschaft und Kultur in Geld oder anderen wirtschaftlichen Werten bewertet wird. Dies kann eine Warenlieferung oder eine Dienstleistung sein. Zu letzterer gehört auch die Verpflichtung zur Unterlassung. Nicht darunter fallen jedoch nicht in Geld oder anderen wirtschaftlichen Werten bewertete Handlungen oder Verhalten im Bereich von Ethik, Moral, Religion, Politik und dergleichen. Eine Abgrenzungsfrage stellt sich dabei deshalb kaum, weil immer dann, wenn derartige Handlungen oder Verhalten in Geld oder anderen geldwerten Gegenleistungen abgegolten werden, sie offensichtlich bewertbar sind und damit einen wirtschaftlichen Wert darstellen.
- *Der Wert muss entgeltlich eingeräumt werden:* Dass die Leistung im Gesetzesentwurf mit dem Begriff „Einräumen“ umschrieben wird, soll zum Ausdruck bringen, dass dieser wirtschaftliche Wert vom Leistungserbringer an den Leistungsempfänger auf die unterschiedlichste Art und Weise zugeführt werden kann. Es muss eine Übertragung stattfinden. Gewisse Anforderungen hat dieses „Einräumen“ zu erfüllen: So ist nur der aktive, willentliche Vorgang beim Leis-

tungserbringer ein Einräumen. Bei der gesetzlichen Nachfolge im Rahmen einer Erbschaft liegt beispielsweise aus Sicht der MWST keine Leistung vor. Der Wert wird ausserdem nur deshalb eingeräumt, weil dafür eine Gegenleistung in Form eines Entgelts erbracht wird. Das Erbringen einer Leistung, ohne dass dafür ein Entgelt geleistet wird, also beispielsweise Schenkungen, ist keine Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn.

- *Die Einräumung muss aufgrund einer Rechtsbeziehung erfolgen:* Die Parteien, welche Leistungen untereinander erbringen, müssen eine rechtliche Beziehung eingegangen sein. Dies kann eine vertragliche Vereinbarung oder unter Umständen auch eine durch das Gesetz vorgesehene Beziehung sein. Das Erfordernis einer Rechtsbeziehung macht sodann klar, dass eine Leistung die Beteiligung von mindestens zwei Parteien erfordert. Die Einräumung eines Wertes an sich selbst ist keine Leistung im Sinne der MWST. Ebenso können innerhalb eines Unternehmens, also eines MWST-Subjektes keine Leistungen im Sinne der MWST erbracht werden.
- *Tilgung einer Schuld mit einem Zahlungsmittel sowie Rückgängigmachung einer Leistung:* Die Bezahlung des Entgelts für eine Leistung stellt selber wieder eine entgeltliche Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes dar und kann damit selber eine Leistung im Sinne dieser Definition darstellen. Da jedoch nur die vertragliche Hauptleistung und nicht auch die Tilgung der Schuld Objekt der MWST sein soll, braucht es dafür eine ausdrückliche Ausnahme bei der Leistungsdefinition. Die Gegenleistung muss in Form eines allgemein anerkannten Zahlungsmittels (z. B. in- und ausländische staatliche Währungen, REKA-Checks, WIR-Guthaben) erfolgen, ansonsten es sich um die Verrechnung von zwei Leistungen handelt. Die Rückgabe von gekauften Gegenständen soll beim Rückgebenden nicht als Umsatz behandelt werden müssen. Der Rücknehmende soll die Rückgängigmachung einer Leistung als Minus-Umsatz behandeln können. Dies ist bereits heute an sich unbestritten. Allerdings gilt hierfür heute eine 30-Tagefrist. In der Praxis führt diese 30-Tagefrist zu Schwierigkeiten, da sie oftmals zu kurz bemessen ist. Wenn sich eine Leistung zwingend auf eine Rechtsbeziehung zwischen den Parteien abstützen muss, dann ist daraus auch erkennbar, ob es sich im Einzelfall um die Rückabwicklung eines alten Geschäftes oder um ein neues Geschäft handelt. Auf eine Frist kann daher verzichtet werden.

*Buchstabe d* definiert den Begriff der „Lieferung“ und übernimmt dazu den bereits heute in Artikel 6 Absätze 1 und 2 MWSTG niedergelegten Wortlaut.

*Buchstabe e:* Jede Leistung, die keine Lieferung darstellt, ist eine Dienstleistung. Dies entspricht Artikel 7 MWSTG. Die präzisierenden Beispiele von Dienstleistungen wurden weggelassen, um keine Widersprüche zu schaffen.

*Buchstabe f* definiert den Begriff des „Unternehmens“. Dieser Begriff ist zentral für das Mehrwertsteuerrecht, denn nur wer ein Unternehmen betreibt, kann steuerpflichtig werden und deshalb unter dieses Gesetz fallen. Die wesentlichen Elemente des Unternehmens sind heute in Artikel 21 MWSTG in einer sehr offenen Art und Weise umschrieben, ohne dass ausdrücklich vom „Unternehmen“ die Rede ist. Dennoch verwendet das Gesetz an unterschiedlichster Stelle den Begriff Unternehmen (z. B. Art. 5, 9, 19, 25, 27 oder 30 MWSTG) oder Unternehmer (z. B. Art. 10 MWSTG). Der Begriff „Unternehmen“ wird so umschrieben, wie er in der heutigen Praxis der

Mehrwertsteuer verstanden wird, und dabei sehr weit gefasst. Die vorliegende Formulierung führt zu einer Klärung und leichteren Lesbarkeit des Gesetzes. Für den Begriff des Unternehmens spielt es keine Rolle, ob tatsächlich Einnahmen erzielt werden; so gehört auch die Vorbereitung oder der Abschluss der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Lebenszyklus eines Unternehmens. Damit werden die Bestimmungen von Artikel 27 Absatz 2 und 29<sup>bis</sup> MWSTG überflüssig. Die Tätigkeit des Unternehmens muss aber nachhaltig sein, d. h. darauf ausgerichtet sein, über eine gewisse Dauer Einnahmen aus Leistungen zu erzielen. So stellt beispielsweise der blosserwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss des blossen Innehabens dieses Gegenstandes ist. Auch die Veräusserung eines Autos durch eine Privatperson stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Es muss sich sodann um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln, also um die Produktion von oder den Handel mit Gütern oder Dienstleistungen, die für den Austausch auf dem Markt oder für den persönlichen Konsum bestimmt sind. Die Tätigkeit muss ausserdem selbständig ausgeübt werden. Lohn- und Gehaltsempfänger, die durch einen Arbeitsvertrag mit dem Arbeitgeber gebunden sind und zu diesem in einem Verhältnis der Unterordnung stehen, können für ihre Tätigkeit typischerweise nicht mehrwertsteuerpflichtig werden. Entschädigungen wie Verwaltungsrats- und Stiftungsrats honorare, Behördenentschädigungen oder Sold fallen daher nicht unter die Mehrwertsteuer.

Die wirtschaftliche Einheit übt die Tätigkeit unter eigenem Namen aus. Dadurch wird klar, dass beispielsweise eine Unternehmensgruppe kein Unternehmen ist, sondern sich die Gruppe aus verschiedenen Unternehmen zusammensetzt.

*Buchstabe g* übernimmt die Definition des „Entgelts“ gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG. Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, des Umfangs des Entgelts, ist auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Massgebend für die Berechnung der Steuer ist also letztlich die gesamte Gegenleistung, die der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter dem Vertragspartner erbringen muss. Bei Leistungen gegenüber nahestehenden Dritten ist vom Grundsatz des Drittvergleichs («Dealing at arm's length») auszugehen, wie dies beispielsweise auch bei der direkten Bundessteuer der Fall ist. Dass Spenden dem Entgelt gleichzustellen sind, wenn sie unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers zugeordnet werden können, wurde nicht mehr übernommen, da diese Formulierung an sich falsch ist. Eine Spende charakterisiert sich gerade dadurch, dass sie ohne konkrete und direkte Gegenleistung erfolgt. Entgelt kann nur sein, was im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt. Nur wenn der Empfänger der „Spende“ seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt, kann mit anderen Worten von Entgelt gesprochen werden. Dann handelt es sich definitionsgemäss aber gerade nicht um eine Spende. Steuerbares Entgelt sind unter diesen Umständen z. B. Zuschüsse von Sponsoren für Werbeleistungen.

*Buchstabe h* definiert zunächst generell-abstrakt, dass Mittelflüsse, die ausserhalb des Anwendungsbereiches der Mehrwertsteuer stehen, kein Entgelt im Sinne von Buchstabe g darstellen. Nicht-Entgelte sind also keine Gegenleistung für eine Leis-

tung, sondern stellen Einnahmen dar, welche für die Mehrwertsteuer nicht relevant sind. Um die Neutralität der Steuer für die Unternehmen sicherzustellen, dürfen diese Nicht-Entgelte auch keinen Einfluss auf das Vorsteuerabzugsrecht haben. Anschliessend werden in sieben, nicht abschliessenden Ziffern typische Nicht-Entgelte aufgeführt.

*Buchstabe h Ziffer 1:* Einlagen in Unternehmen sind weit zu verstehen. Darunter fallen zum Beispiel Gesellschafterbeiträge, also insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte und Rangrücktritte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die von direkt beteiligten Gesellschaftern an Gesellschaften geleistet werden. Darunter können aber auch Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften sowie Beiträge an übrige Gesellschaftsformen fallen. Bereits aus der Definition des Leistungsbegriffs geht hervor, dass diese Einlagen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen können. Nicht darunter fallen aber Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind. Hierbei handelt es sich um Spenden oder Subventionen.

*Buchstabe h Ziffer 5:* Entspricht Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe a MWSTG, wird aber nicht mehr nur auf Beträge für öffentlich-rechtliche Abgaben beschränkt. Durchlaufende Posten liegen vor, wenn die steuerpflichtige Person, welche die Beträge vereinnahmt und bezahlt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet zu sein. Es darf also keine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen, bei dem die Beträge durchlaufen, und der Person oder dem Gemeinwesen, welche die Beträge erheben, bestehen. Im Unterschied zur Stellvertretungsregelung in Artikel 17 E-MWSTG wird im vorliegenden Fall kein ausdrückliches Handeln in fremdem Namen und für fremde Rechnung verlangt. Vorausgesetzt wird, dass die Beträge gegenüber dem Leistungsempfänger in ihrer tatsächlichen Höhe und gesondert ausgewiesen werden. Als Beispiele für solche Beträge können genannt werden: Gebühren für die amtliche Prüfung von Fahrzeugen und für den Fahrzeugausweis, welche der Garagist für seine Kunden auslegt, Grundbuch- und Handelsregistergebühren, Bewilligungsgebühren, Gerichtsgebühren, die der Anwalt für seine Klienten auslegt oder aber die vom Feriengast geschuldete Kurtaxe, welche der Hotelier einzieht und an die Gemeinde abführt.

*Buchstabe h Ziffer 6:* Diese Ziffer soll sicherstellen, dass Gelder, die nicht für eine konkrete Leistung bezahlt werden, sondern als Ausgleich für unterschiedlich hohe Kosten innerhalb einer Branche „umverteilt“ werden, nicht doppelt mit Mehrwertsteuer belastet werden. Dieser Kostenausgleich wird in der Regel über eine von den betroffenen Parteien eingerichtete Organisationseinheit, häufig einen Fonds, sicher gestellt. Solche Kostenausgleichstellen gibt es zahlreiche. Als Beispiele seien genannt die Fonds, welche die vorgezogene Entsorgungsgebühr auf Batterien oder die vorgezogene Recyclinggebühr auf Elektrogeräten verwalten. Das Energiegesetz (EnG; SR 730.0) verpflichtet in seinem Artikel 7 die Unternehmen der öffentlichen Energieversorgung, unter bestimmten Voraussetzungen von unabhängigen Produzenten angebotene Energie abzunehmen und zwar zu einem Preis, der unter Umständen über dem Marktpreis liegt. Die entstehenden Mehrkosten werden über eine unabhängige Kostenausgleichsstelle auf die Netzbetreiberinnen und von diesen in der Regel auf die Endkunden überwälzt. Die Ausgleichszahlungen der Fonds stellen

bei den Empfängern eine Preisauffüllung dar, welche von diesen grundsätzlich als Entgelt mit 7,6 % zu versteuern ist. Es wird demnach das gleiche Steuersubstrat zweimal mit Mehrwertsteuer belastet, denn bereits bei der Erhebung der Ausgleichszahlung beim Konsumenten wird diese mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes bezweckt unter anderem, die taxee-culte weitestgehend zu beseitigen. Die vorgenommene Änderung entspricht dieser Zielsetzung. Durch die Qualifizierung der Ausgleichszahlung als Nicht-Entgelt, das nicht mehr zu einer Vorsteuerabzugskürzung führt, wird das Steuersubstrat neu nur noch einmal mit Mehrwertsteuer belastet. Eine allfällige Doppelbelastung entfällt.

*Buchstabe h Ziffer 7:* Die erwähnten Steuern müssen separat ausgewiesen werden. Indem diese Steuern, welche gemäss Artikel 2 Absatz 2 E-MWSTG neben der Mehrwertsteuer weiterhin erhoben werden dürfen, als Nicht-Entgelte bezeichnet werden, kann vermieden werden, dass auf diesen Steuern auch noch die Mehrwertsteuer und damit eine Steuer auf der Steuer erhoben wird.

*Buchstabe i:* Auch die Rechnung spielt im Mehrwertsteuerrecht eine wichtige Rolle. Deshalb wird dieser Begriff definiert. In einer Rechnung wird gegenüber einem Dritten über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet. Es spielt keine Rolle, wie das Dokument bezeichnet wird. Damit sind auch Gutschriften und andere Dokumente, die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, den Rechnungen gleichgestellt. Enthalten die Rechnungen die in Artikel 59 E-MWSTG geforderten Angaben, sind sie mehrwertsteuerkonform und werden für den Nachweis steuermindernder oder – aufhebender Tatsachen auf jeden Fall akzeptiert (vgl. Art. 7 E-MWSTG).

*Buchstabe j:* Die Steuerperiode ist der Zeitraum, über den die Steuer erhoben wird. Sie beträgt bei der Inland- und der Bezügersteuer grundsätzlich ein Jahr und ist für alle Steuerpflichtigen gleich. Der Steuerpflichtige hat gemäss Artikel 56 Absatz 1 E-MWSTG bei der Inlandsteuer die Wahl zwischen dem Kalender- oder dem Geschäftsjahr als Steuerperiode. Die Einfuhrsteuer kennt keine Steuerperiode, da hier die Steuerschuld grundsätzlich mit der Einfuhr der Gegenstände entsteht und zahlbar ist. Innerhalb der Steuerperiode muss der Steuerpflichtige regelmässig über die Mehrwertsteuer abrechnen. Diese Abrechnungsperiode ist unterschiedlich lang, je nachdem, ob der Steuerpflichtige die Saldosteuerersatzmethode anwendet oder effektiv abrechnet (vgl. Art. 56 Abs. 2 E-MWSTG).

*Buchstaben k bis m:* Im Gesetzesentwurf werden verschiedentlich das zollamtliche Ein- bzw. das Ausfuhrdokument erwähnt. Deshalb werden diese Begriffe in diesem Artikel ebenfalls klar umschrieben. Gegenstände, die in den Wirtschaftskreislauf der Schweiz und Liechtensteins eingehen, werden in den zollrechtlich freien Verkehr überführt. Damit erhalten sie den Status von inländischen Gegenständen. Über sie kann im Inland frei verfügt werden. Umgekehrt hält das Ausfuhrdokument fest, dass ein Gegenstand aus dem freien inländischen Verkehr ausgeschieden ist, weil er ins Zollausland exportiert wird. Sowohl das Ein- wie das Ausfuhrdokument sind von der Zollgesetzgebung vorgeschrieben. Das Mehrwertsteuerrecht knüpft an diese Dokumente keine direkten Rechtsfolgen. Sie können von der steuerpflichtigen Person aber beigezogen werden, um steuerentlastende Tatsachen wie die echte Steuerbefreiung eines Gegenstandes oder den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu belegen.

*Buchstabe n:* (kopiert von Ziff. 4.4.6 ausser gelb) Soweit der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen zur Erbringung steuerbarer Leistungen verwendet, ist er befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer diejenigen Steuerbeträge abzuziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen für Leistungen in Rechnung gestellt

worden sind, die er auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtet hat oder die er auf dem Bezug von Dienstleistungen bei Unternehmen mit Sitz im Ausland selbst in seiner Steuerabrechnung deklariert hat. Das System des Vorsteuerabzugs ist ein Grundelement einer Mehrwertsteuer, die nach dem Netto-Allphasenprinzip ausgestaltet ist.<sup>76</sup> Es bildet das Instrument, womit sämtliche Sachaufwendungen, die ein Steuerpflichtiger für die Erzielung steuerbarer Umsätze benötigt, von der Steuer entlastet werden, womit also namentlich auch die Investitionsgüter- und Betriebsmittelbesteuerung, kurz die *taxe occulte*, beseitigt wird.

#### **Art. 4 Ort der Lieferung**

Dieser Artikel regelt den Ort der Lieferung von Gegenständen und entspricht vollumfänglich Artikel 13 MWSTG.

#### **Art. 5 Ort der Dienstleistung**

*Absatz 1:* Im Unterschied zum geltenden Recht gilt neu als Grundregel (so genannte Auffangregel) das Empfängerortsprinzip. Dienstleistungen, die im Gesetz nicht ausdrücklich anders geregelt werden, gelten daher als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder, wenn er keinen solchen Sitz oder keine solche Betriebsstätte hat, sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird. In dieser Frage findet im Mehrwertsteuerrecht ein eigentlicher Entwicklungsprozess statt, der auf einen sukzessiven Rückzug des Erbringerortsprinzips (welches heute die Auffangregel darstellt, vgl. Art. 14 Abs. 1 MWSTG) hinausläuft. So sind beispielsweise auf dem Verordnungsweg Dienstleistungen im Bereich des Aircraft Managements dem Empfängerortsprinzip unterstellt worden.<sup>77</sup> Gefordert wird dies auch für Leistungen der Flugsicherung sowie Analyseleistungen.<sup>78</sup> In der EU wird an einer Richtlinie gearbeitet,<sup>79</sup> wonach für Transaktionen zwischen Steuerpflichtigen für Dienstleistungen das Empfängerortsprinzip klar in den Vordergrund gestellt wird.<sup>80</sup> In Anbetracht dessen, dass schon heute die Grundregel weitgehend durch die enumerative (und sich ausweitende) Ausnahmeregelung zugunsten des Empfängerorts (Art. 14 Abs. 3 MWSTG) durchbrochen ist, kommt dem Wechsel mehr Signalwirkung und nicht eine dramatische wirtschaftliche Bedeutung zu. Die Änderung bewirkt, dass das Mehrwertsteuersystem zugrundeliegende Bestimmungslandprinzip besser umgesetzt und damit letztlich eine Versteuerung am Ort des Verbrauchs erreicht wird.

Diese Änderung hat zur Folge, dass neu die Dienstleistungen, die dem Erbringerortsprinzip unterstehen, explizit geregelt werden müssen. Dies tut das Gesetz in *Absatz 2*

<sup>76</sup> Vgl. hierzu Ziff. 1.2.1.

<sup>77</sup> Art. 1a MWSTGV, in Kraft seit dem 1. Juli 2006.

<sup>78</sup> Vgl. dazu schon der Bericht „10 Jahre MWST“, Ziff. 5.2.2.4, 5.2.2.7 und 5.2.2.8.

<sup>79</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistungen vom 20. Juli 2005.

<sup>80</sup> Die Vorschläge der EU hinsichtlich des Ortes der Besteuerung von Dienstleistungen enthalten – wie schon die geltenden Vorschriften – unterschiedliche Regelungen für Dienstleistungen zwischen Steuerpflichtigen (B2B) und Dienstleistungen von Steuerpflichtigen an Nicht-Steuerpflichtige (B2C). Diese Unterscheidungen komplizieren das System und sollten deshalb in der Schweiz auch in Zukunft vermieden werden.

*Buchstabe f:* Es handelt sich hierbei in der Regel um Dienstleistungen, welche die physische Anwesenheit des Dienstleistungserbringers oder der Mittel zur Erbringung der Dienstleistung und die gleichzeitige physische Anwesenheit des Kunden erfordern, und welche zum sofortigen Verbrauch erbracht werden. Zwecks Verbesserung der Verständlichkeit und im Sinne einer klaren Regelung verzichtet das Gesetz auf eine abstrakte Umschreibung dieser Sachverhalte, sondern zählt sie abschliessend auf. Dienstleistungen gegen Mitgliederbeiträge und solche im Bereich des Gesundheitswesens und im Bereich der Jugendbetreuung sind nach Artikel 18 Absatz 1 E-MWSTG von der Steuer unecht befreit. Da aber für die Besteuerung dieser Dienstleistungen optiert werden kann, muss auch der Ort der Erbringung geregelt werden. Unter Dienstleistungen im Bereich der Körperpflege sind Tätigkeiten zu verstehen wie sie beispielsweise von Friseuren, Kosmetikerinnen, Tattoostudios und dergleichen erbracht werden. Sodann wird die Praxis der ESTV gesetzlich verankert, wonach die Reisebüroregelung auch beim Organisator von Veranstaltungen angewendet wird.

Die übrigen Leistungsorte erfahren gegenüber dem heutigen Gesetz nur geringe Änderungen: *Absatz 2 Buchstaben a - c und e* entsprechen Artikel 14 Absatz 2 Buchstaben a - c und e MWSTG.

*Buchstabe a* wurde um die Vermietung, Vermittlung und Begutachtung des Grundstückes ergänzt. Für diese Tätigkeiten soll im Sinne einer Klarstellung ebenfalls der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist, als Anknüpfungspunkt gelten. Ebenfalls werden neu die Bauaufsichtsarbeiten explizit genannt. Inhaltlich ändert sich dadurch nichts.

Die Umschreibung des Ortes für Beförderungsleistungen in *Buchstabe b* entspricht neu wörtlich Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie. Während sich inhaltlich damit nichts ändert, tritt mit der neuen Formulierung die Kompatibilität zum Gemeinschaftsrecht klar hervor. Ausserdem kann die heutige, sprachlich unschöne und unkorrekte Formulierung, welche an das „Land“ anknüpft, vermieden werden. Wie heute befindet sich der Ort einer Personen- oder Güterbeförderung dort, wo die zurückgelegte Strecke liegt. Demzufolge ist bei grenzüberschreitenden Beförderungen grundsätzlich zwischen einem steuerbaren und einem nicht steuerbaren Leistungsteil zu unterscheiden.

Die in *Buchstabe c* geregelten Nebentätigkeiten des Transportgewerbes sollen nicht nur Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung umfassen, sondern auch bei der Personenbeförderung. Deshalb wurde der Buchstabe um das „Abfertigen“ ergänzt. Darunter fällt insbesondere das so genannte „ground handling“ an Flughäfen, also das Abfertigen der Flugpassagiere (Check-in etc.) und der Flugzeuge. Sofern solche Leistungen lediglich Nebenleistungen zu einer Güter- oder Personenbeförderung darstellen, teilen sie hingegen deren umsatzsteuerliches Schicksal.

Ergänzt worden ist *Buchstabe d* um das Gebiet der Kultur (grammatikalische Ergänzung). Wissenschaftliche Leistungen unterliegen neu der Grundregel (Empfängerortsprinzip), damit hier keine Abgrenzungsprobleme zu Beratung und Analyse entstehen. Der EG-Richtlinien-Entwurf sieht im Verkehr zwischen Steuerpflichtigen ebenfalls das Empfängerortsprinzip vor. Unterrichtsleistungen sind grundsätzlich von der Steuer unecht befreit. Wenn für ihre Versteuerung optiert wird, unterstehen sie wie bisher der Besteuerung an dem Ort, an dem der Leistende tätig wird (Tätigkeitsortsprinzip). Eine Ausnahme hiervon bildet der Fernunterricht. In Überein-

stimmung mit dem Gemeinschaftsrecht gilt dieser künftig als am Ort des Sitzes des Empfängers erbracht.

### **Art. 6 Abweichungen von den allgemeinen Bestimmungen**

Dieser Artikel fasst die heute in den Artikeln 12 und 16 MWSTG verstreuten Kompetenzen des Bundesrates zusammen, die Abgrenzung zwischen Dienstleistungen und Lieferungen sowie den Ort der Leistungserbringung auf dem Verordnungsweg zu ändern, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Diese Kompetenzdelegation ist wichtig, da es schwierig ist, die Fälle, die dem Erbringerortsprinzip unterliegen, umfassend und abschliessend aufzuzählen. Nichtsdestotrotz muss das Gesetz eine abschliessende Aufzählung enthalten, da sonst der Steuerpflichtige auf seine Frage, an welchem Ort seine Dienstleistung steuerbar ist, im Gesetz keine Antwort findet und das Gesetz somit lückenhaft ist. Es können sich auch neue Sachverhalte ergeben, für welche es notwendig ist, rasch den optimalen Besteuerungsort zu bestimmen. Damit kann insbesondere auch die Gleichbehandlung in- und ausländischer Leistungserbringer sichergestellt werden.

### **Art. 7 Nachweis**

Dieser Artikel ist neu. Er fasst die gesamte Nachweisproblematik für das Mehrwertsteuerrecht zusammen, welche heute nur teilweise explizit geregelt ist, beispielsweise in den Artikeln 20 oder 38 Absatz 1 MWSTG.

*Absatz 1* hält als Grundsatz zur Klarheit die allgemeingültige Regel fest, dass die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen die Steuerbehörde trägt, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen aber grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.<sup>81</sup>

Heute werden an die Beweise für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen strenge formelle Anforderungen gestellt. Sind diese Anforderungen nicht erfüllt, gilt der Nachweis als nicht erbracht, und der Steuerpflichtige hat die Folgen seines „Beweisnotstandes“ zu tragen. Mit der Erweiterung der Mehrwertsteuerverordnung um die Artikel 15a und 45a per 1. Juli 2006 ist diese Formstrenge bereits stark gelockert worden. Artikel 7 E-MWSTG nimmt diese Erweiterungen auf. Künftig soll von der steuerpflichtigen Person nur noch verlangt werden, dass sie ihre Geschäftsfälle entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäss verbucht. Ist dies der Fall, ist sie bezüglich des Nachweises grundsätzlich an keine Form mehr gebunden. Dies hält *Absatz 2* fest.

Ergänzt wird dieser Nachweisartikel durch die klare gesetzliche Bestimmung in Artikel 74 Absatz 5 E-MWSTG, dass allein aufgrund von Formmängeln die Eidgenössische Steuerverwaltung keine Steuernachforderungen erheben darf, wenn erkennbar

<sup>81</sup> BGE 121 II 257 E. 4c/aa und 121 II 273 E. 3c/aa; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl. 1995, S. 379 und 415; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 577 ff.; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ASA 49 520; derselbe, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.

ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung von formellen Vorschriften für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Ausserdem wird der Nachweis erleichtert, indem die steuerpflichtige Person in der Wahl ihrer Beweismittel praktisch nicht mehr eingeschränkt ist. Der insofern einschränkende Artikel 2 Absatz 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 wird für das Mehrwertsteuerverfahren ausdrücklich als nicht anwendbar erklärt.<sup>82</sup> Ferner soll künftig der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gelten, was zur Folge hat, dass Nachweise nicht ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden dürfen. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Öffnung der Nachweisanforderungen die steuerpflichtige Person nicht davon entbindet, die aufgrund von anderen gesetzlichen Vorschriften geforderten Dokumente einzuholen. Dies gilt beispielsweise für das von der EZV für die Ausfuhr von Gegenständen vorgeschriebene Ausfuhrdokument.

Die Würdigung der vorgelegten Nachweise obliegt den Steuerbehörden des Bundes bzw. den angerufenen Gerichten als entscheidende Instanzen.<sup>83</sup>

*Absatz 3* zählt im Sinne einer „safe haven“-Regelung auf, welche Nachweise die Steuerbehörden des Bundes in jedem Fall für steuermindernde Tatsachen anzuerkennen haben. Dies dient der Rechtssicherheit, denn die steuerpflichtige Person weiss, dass ihr der Nachweis auf jeden Fall gelingt, wenn sie die in diesem Absatz bezeichneten Dokumente beibringt. Auch in Bezug auf Dienstleistungen, welche im Ausland erbracht werden, soll Klarheit geschaffen werden. Diese unterliegen dann nicht der MWST, wenn anhand einer Rechnung mit den Abgaben gemäss Artikel 59 E-MWSTG sowie eines oder mehrerer Verträge zweifelsfrei hervorgeht, um welche Art und Verwendung der erbrachten Leistungen es sich handelt und dass der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat. Wie erwähnt, ist die steuerpflichtige Person aber nicht verpflichtet, den Nachweis mittels dieser in Absatz 3 genannten Dokumente zu erbringen. Es können vielmehr auch andere Unterlagen beigebracht werden, um den Anspruch zu begründen. Die ESTV hat die vorgelegten Unterlagen anzunehmen und im Rahmen der Sachverhaltsabklärungen frei zu würdigen.

Eine Ausnahme von der grundsätzlich formfreien Nachweiserbringung bildet der Reiseverkehr. Hier muss gemäss *Absatz 4* nach wie vor die zollamtlich gestempelte Kopie des vom EFD vorgeschriebenen besonderen Ausfuhrdokumentes beigebracht werden, um eine Vorsteuerrückerstattung geltend machen zu können.

*Absatz 5* nimmt Artikel 20 Absatz 2, 2. Teilsatz MWSTG auf, welcher sich bewährt hat.

*Absatz 6* enthält schliesslich eine Missbrauchsregelung für Fälle, in denen steuerpflichtige Personen die Lockerung des Nachweises der Ausfuhr von Gegenständen missbrauchen.

## **Art. 8 Indexierung**

Dieser Artikel entspricht im Wesentlichen dem heutigen Artikel 4 MWSTG. Die Fundstellen solcher Beträge im Gesetz werden explizit aufgeführt. Mit dieser Anpassung wird verhindert, dass sich die durch die Frankenbeträge zum Ausdruck ge-

<sup>82</sup> vgl. hierzu Artikel 76 Absatz 2 E-MWSTG.

<sup>83</sup> Art. 76 Abs. 3 E-MWSTG.

brachten Schwellenwerte kaufkraftmässig völlig von den heutigen Werten entfernen. Die Anpassung erfolgt beispielsweise nicht für die Umsatzlimite von 100'000 Franken in Artikel 9 Absatz 1, deren Überschreiten die Mehrwertsteuerpflicht auslöst. Durch die Festsetzung der Limite auf 100'000 Franken wird diese Limite mit derjenigen des Handelsrechts, welche die Eintragungspflicht in das Handelsregister auslöst, harmonisiert. Es wäre daher nicht opportun, wenn diese Limite aufgrund der in diesem Artikel statuierten Anpassungspflicht in absehbarer Zeit wieder uneinheitlich würde. Ausserdem ist hier zu beachten, dass aus Gründen der Wettbewerbsneutralität neben der Teuerung insbesondere die Steuersätze zu berücksichtigen sind. Allfällige höhere Steuersätze können die aus diesem Schwellenwert resultierenden Wettbewerbsverzerrungen verstärken. Ebenfalls ausgenommen von der Indexierung sind die Bussenbeträge. Die Bussen sollten im Kontext mit dem übrigen Steuerstrafrecht und mit dem Verwaltungsstrafrecht vom Gesetzgeber angepasst werden.

## **2. Titel: Inlandsteuer**

Durch den neuen Aufbau des Gesetzes werden die drei Bereiche, in welchen die Mehrwertsteuer erhoben wird und die in Artikel 3 E-MWSTG definiert werden, auch systematisch klar voneinander abgegrenzt. Der 2. Titel enthält die nötigen Bestimmungen zur Inlandsteuer. Die Bezügersteuer wird anschliessend im 3., die Einfuhrsteuer im 4. Titel behandelt. Die nachfolgenden Artikel beziehen sich also auf die Inlandsteuer.

## **1. Kapitel: Steuerpflicht**

### **Art. 9 Steuerpflicht**

*Absatz 1:* Wer ein Unternehmen betreibt, wie es in Artikel 3 Buchstabe f E-MWSTG definiert ist, mit diesem Unternehmen in der Öffentlichkeit in Erscheinung tritt und Umsätze erzielt, kann nach diesem Gesetz steuerpflichtig werden. Die Steuerpflicht knüpft nicht am Unternehmen, sondern an seinem Rechtsträger an. Dies bedeutet, dass einerseits Personen, welche mehrere Unternehmen betreiben, als einheitliches Steuersubjekt behandelt werden, und dass andererseits Personengesamtheiten (z. B. einfache Gesellschaften) ebenfalls ein Steuersubjekt bilden können. Auf die Rechtsform oder den Zweck des Unternehmens kommt es nicht an. Auch ist nicht erforderlich, dass mit dem Unternehmen ein Gewinn erzielt wird oder ein solcher zu erzielen beabsichtigt ist. Somit können namentlich die in Artikel 21 Absatz 2 MWSTG genannten Personen (natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit) steuerpflichtig werden.

Steuerpflichtig wird aber erst, wer mit einem Unternehmen steuerbare Leistungen gemäss Artikel 14 ff. E-MWSTG erbringt und damit im Inland Umsätze von mehr als 100'000 Franken im Jahr erzielt. Indem statt der heutigen drei nur noch eine einzige Limite zur Begründung der allgemeinen Steuerpflicht führt, kann die bisher schwer verständliche Regelung der Steuerpflicht wesentlich vereinfacht werden. Die bisherigen Sonderregeln in Artikel 25 Absatz 1 Buchstaben a und d MWSTG entfallen. Wie es sich in der Praxis gezeigt hat, bereitet vor allem die Berechnung der „verbleibenden“ Steuer, mithin der so genannten Steuerzahllast, erhebliche Mühe

und führt gerade bei Neugründungen von kleinen und mittleren Unternehmen sowohl für die betroffenen Unternehmen als auch für die ESTV zu grossen steuerlichen Unsicherheiten. Um auch im Bereich der Feststellung der subjektiven Steuerpflicht Vereinfachungen zu erzielen und Rechtssicherheit zu gewährleisten, soll deshalb diese erhöhte Mindestumsatzgrenze, die mit der Steuerzahllastgrenze gekoppelt ist, abgeschafft werden. Zur Kompensation und zur grösstmöglichen Entlastung der kleinen Unternehmen, deren administrative Aufwendungen überproportional hoch sind, wird im Gegenzug die Limite, die zur Begründung der Steuerpflicht führt, auf 100'000 Franken Umsatz angehoben. Rund 13'000 Kleinunternehmen, welche heute noch steuerpflichtig sind, werden durch die Erhöhung der Umsatzlimite aus dem Register der Steuerpflichtigen gelöscht, womit diese Kleinunternehmen maximal von einer administrativen Erleichterung und einer Vereinfachung profitieren können.

Der Wegfall der höheren Mindest-Umsatzlimite für Sportvereine und kulturelle Institutionen sowie der Wegfall des Kriteriums der Steuerzahllast führen für die Betroffenen zwar zu einer Mehrbelastung, weil sie dadurch neu steuerpflichtig werden. Diese Mehrbelastung wird durch die Anhebung der unteren Limite aber teilweise kompensiert. Häufig überschreiten die Umsätze der kleinen und damit oft ehrenamtlich geführten Sportvereine und kulturellen Institutionen 100'000 Franken im Jahr nicht. Mit der Abschaffung der Sondermindestumsatzgrenzen gemäss Artikel 25 Absatz 1 Buchstaben a und d MWSTG wird es rund 14'000 neue Steuerpflichtige geben. Per Saldo führt die Neuregelung der obligatorischen Steuerpflicht somit zu rund 1'000 zusätzlichen Steuerpflichtigen.

Die Erhöhung der Umsatzlimite hat im Übrigen den Vorteil einer „Harmonisierung“ mit der Limite für den Handelsregistereintrag, womit sich hier für Unternehmen eine zusätzliche Vereinfachung einstellt. Die Abstimmung dieser Limiten im Rahmen der vorliegenden Gesetzesrevision bedeutet aber nicht, dass die Mehrwertsteuer- und die Eintragungspflicht in das Handelsregister gleichzusetzen sind. Die 6. EG-Richtlinie kennt grundsätzlich überhaupt keine Mindestumsatzgrenzen. Vorgesehen ist jedoch eine Sonderregelung für Kleinunternehmen (Art. 24 und 24a der 6. EG-Richtlinie), wobei es den Mitgliedstaaten überlassen ist, ob sie davon Gebrauch machen wollen. Die jährliche Mindestumsatzgrenze, bis zu welcher die Steuerpflicht entfällt, ist allerdings noch nicht harmonisiert.<sup>84</sup>

Die im Gesetzesentwurf vorgesehene Regelung stellt folglich eine Annäherung an das Gemeinschaftsrecht dar, indem nur noch eine Umsatzlimite vorgesehen ist. Sie geht allerdings insofern weiter als die 6. EG-Richtlinie, als die Umsatzlimite in der Regel höher ist (eine Ausnahme bilden Frankreich und England, deren Mindestumsatzgrenzen von 121'274 bzw. 136'869 Franken deutlich über der vorgeschlagenen Umsatzgrenze von 100'000 Franken liegen) und die Unternehmen, deren Umsätze die Limite nicht überschreiten, vollständig von jeglichen Mehrwertsteuerpflichten befreit sind.

*Absatz 2* hält fest, wie der massgebende Umsatz zu berechnen. Im Gegensatz zur heutigen Regelung soll neu auf die vereinbarten Entgelte abgestellt werden. Massgebend für die Bemessung der Umsatzlimite sind demnach die für im Inland steuerbare Leistungen in Rechnung gestellten Entgelte ohne die darauf erhobene Mehrwertsteuer. Bereits heute werden teilweise für die Berechnung aus Vereinfachungs-

<sup>84</sup> Die Übersicht über die Umsatzgrenzen in der EU in Anhang 2 gibt einen Überblick über die in den EU-Mitgliedstaaten geltenden Umsatzgrenzen.

gründen nicht die vereinnahmten Entgelte zu Grunde gelegt, namentlich in folgenden Fällen:

- a) Bei Aufnahme der Tätigkeit dient eine Mischform zwischen vereinnahmten Entgelten und vereinbarten Entgelten als massgebender Umsatz (Ziff. 3.2.2 Broschüre Steuerpflicht);
- b) Bei rückwirkender (über mehrere Jahre) Prüfung der Steuerpflicht werden aus rein praktikablen Gründen die (Umsatz-) Zahlen aus der Erfolgsrechnung herangezogen. Buchhalterisch gesehen handelt es sich hierbei nicht um vereinnahmte Entgelte;
- c) Lediglich bei Prüfung der Steuerpflicht im Laufe des Jahres, in welchem die Tätigkeit aufgenommen wurde (verspätete Anmeldung), ist davon auszugehen, dass es sich in vielen Fällen bei der gemeldeten Umsatzgrösse um „Einnahmen“ handelt.

Die Umstellung auf vereinbarte Entgelte bietet für die Verwaltung weder Vor- noch Nachteile, kann aber den Steuerpflichtigen Erleichterungen bringen, da in aller Regel komplizierte Umrechnungen entfallen. Zwecks Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sollte jedoch bei Bar- resp. Kreditgeschäften weiterhin eine Mischform im Sinne von Buchstabe a gelten.

*Absatz 3* enthält eine notwendige Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Leistungen eines Unternehmens mit Sitz im Ausland, die der Bezügersteuer unterliegen. Ob der Leistungsempfänger hinsichtlich der Bezügersteuer steuerpflichtig ist (Erreichung der Limite von 10'000 Franken) und ob er sie gegebenenfalls auch tatsächlich deklariert, spielt für Steuerpflicht und Steuerschuld des Leistungserbringers keine Rolle. Für den Beginn der obligatorischen Steuerpflicht eines ausländischen Unternehmens zählen die Leistungen, welche dem Empfängerortsprinzip und damit der Bezügersteuer (Art. 34 ff. E-MWSTG) unterliegen, nicht mit. Erbringt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland daher ausschliesslich solche Dienstleistungen, wird es im Inland nicht steuerpflichtig. Erbringt das ausländische Unternehmen dagegen Lieferungen im Inland oder Leistungen gemäss Artikel 5 Absatz 2 E-MWSTG, sind die daraus resultierenden Umsätze für die Begründung seiner obligatorischen Steuerpflicht massgeblich und die Steuerpflicht tritt ein, wenn die massgebende Umsatzgrenze von 100'000 Franken überschritten wird.

Für ausländische Telekommunikationsunternehmen gilt als Ausnahme von dieser Ausnahme, dass die an inländische nicht steuerpflichtige Empfänger erbrachten Telekommunikationsleistungen bei der Steuerpflicht zu berücksichtigen sind. Dies entspricht inhaltlich genau der heutigen bewährten Regelung (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Der Text ist diesbezüglich so einfach, wie es die komplexe Materie zulässt. Die Telekommunikationsunternehmen sind damit vertraut. Schweizer Unternehmen brauchen sich um diese schwierige Bestimmung nicht zu kümmern.

*Absatz 4*: Hinsichtlich der Behandlung der Betriebsstätten besteht bei der MWST eine gewisse Rechtsunsicherheit. Nach der Praxis gelten die inländischen Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens zusammen mit dessen Sitz als MWST-rechtliche Einheit (Einheit des Unternehmens). Gleichzeitig – und ohne entsprechende besondere Rechtsgrundlage – gelten die in- und ausländischen Niederlassungen (Sitz oder Betriebsstätten) eines Unternehmens hinsichtlich der grenzüberschreitenden Dienstleistungen nicht als eine MWST-rechtliche Einheit. Zur Klärung dieser Frage hält *Absatz 4* fest, dass der inländische Sitz sowie alle inländischen Betriebs-

stätten eines Unternehmens ein Steuersubjekt bilden. Damit wird die notwendige Gesetzesgrundlage für die bereits heute geübte Praxis geschaffen. E contrario gehören beispielsweise ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens nicht zum gleichen Steuersubjekt.

### **Art. 10 Freiwillige Steuerpflicht**

Die freiwillige Steuerpflicht, heute geregelt in Artikel 27 MWSTG, wurde grundlegend umgestaltet und vereinfacht. Grundsätzlich soll jedermann, der unternehmerisch tätig ist, die Möglichkeit haben, sich freiwillig der Mehrwertsteuerpflicht zu unterstellen. Durch die Unterstellung unter die Steuerpflicht wird er so wenig wie möglich durch die *taxe occulte* belastet und kann Wettbewerbsnachteile eliminieren. Deshalb wird auf eine Mindestumsatzgrenze vollständig verzichtet. Die Unterstellung ist bereits dann möglich, wenn noch überhaupt keine Umsätze getätigt werden. Dies kann insbesondere bei so genannten „Start-Up-Unternehmen“ der Fall sein, neugegründeten Unternehmen, welche in einer ersten Phase nur investieren und noch keine Erträge erzielen. Die bisher aufwändige und in der Praxis nicht wirklich sinnvolle Darstellung der unternehmerischen Pläne nach Artikel 27 Absatz 2 MWSTG entfällt. Voraussetzung ist allerdings, dass ein Unternehmen betrieben wird und die unternehmerische Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist.<sup>85</sup> Die Neuregelung ermöglicht es auch, dass inländische Unternehmen während ihrer Liquidationsphase beliebig lange steuerpflichtig bleiben können. Damit wird die Sonderregelung für Kernanlagen gemäss Artikel 29<sup>bis</sup> MWSTG auch allen anderen Unternehmen zugänglich gemacht und die Sonderregelung selbst überflüssig.

Für die Unterstellung unter die freiwillige Steuerpflicht gelten folgende Bedingungen:

- a. Die Regelung der freiwilligen Steuerpflicht gilt primär für inländische Unternehmen, d. h. für Unternehmen, welche im Inland den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder zumindest eine Betriebsstätte haben. Ziel dabei ist nicht, die ausländischen Unternehmen im Inland zu diskriminieren, sondern der Tatsache, dass sie im Inland nicht ansässig sind, woraus für die ESTV erhebliche administrative Umtriebe und finanzielle Ausfälle entstehen können, angemessen Rechnung zu tragen. Zusätzlich soll vermieden werden, dass ausländische Unternehmen anstelle des Vergütungsverfahrens nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG in die freiwillige Steuerpflicht eintreten, um so die Voraussetzungen der Geltendmachung der Vorsteuern zu vereinfachen. Personen mit Unternehmen ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Inland können somit grundsätzlich nur steuerpflichtig werden, wenn sie die Voraussetzungen der obligatorischen Steuerpflicht erfüllen (also insbesondere durch Inlandlieferungen und Werkleistungen im Inland).
- b. In besonderen Fällen jedoch kann die freiwillige inländische Steuerpflicht auch für ausländische Unternehmen ohne Inlandlieferungen und ohne Inlandbetriebsstätte sinnvoll sein. Dann nämlich, wenn sie zu einer wesentlichen administrativen Erleichterung führt oder für die Abwicklung der Geschäftstätigkeit notwendig ist. Hierbei ist beispielsweise an den holländischen Blumenlieferanten zu

<sup>85</sup> vgl. Begriff des Unternehmens, Art. 3 Bst. f E-MWSTG.

denken, der die Importformalitäten nur durch die eigene freiwillige Steuerpflicht so speditiv abwickeln kann, wie dies seine Geschäftstätigkeit erfordert.

Das Unternehmen muss ferner Gewähr dafür bieten, dass es seine mit der Steuerpflicht verbundenen Verpflichtungen (Abrechnungen, fristgerechte Beantwortung der Korrespondenz, usw.) ordnungsgemäss erfüllt.

*Absatz 2:* Die Liberalisierung der freiwilligen Steuerpflicht stellt eine grosse Vereinfachung für die Unternehmen dar. Sie erweitert aber auch die Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass bei der freiwilligen Unterstellung teilweise und manchmal über mehrere Jahre hinweg hohe Vorsteuerüberschüsse (z. B. aufgrund der Einlageentsteuerung) an die freiwillig Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. Stellt sich nachträglich heraus, dass die geltend gemachten Vorsteuerüberschüsse nicht gerechtfertigt waren, ist eine Nachbelastung der Steuern zwar möglich, ein nachträgliches Einfordern der Steuern aber kaum. Deshalb soll die ESTV die freiwillige Unterstellung von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen können. Da Unternehmen auch in zahlreichen anderen Fällen Sicherheiten leisten müssen (z. B. zum Erhalt von Bankkrediten) bedeutet dies für die Unternehmen in der Regel keinen Mehraufwand.

### **Art. 11 Autonome Dienststellen**

Die Steuerpflicht der Gemeinwesen wird weiterhin in einem eigenständigen Artikel geregelt, da die Regelung relativ kompliziert ist. Die Voraussetzungen wurden gegenüber heute nicht verändert (Art. 23 MWSTG). Die Aufzählung der autonomen Dienststellen wurde ergänzt um die rechtlich unselbständigen öffentlichen Anstalten, welche ebenfalls wie Dienststellen zu behandeln sind. Hingegen wird der schwammige und unklare Begriff der „mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen“ gestrichen.

*Absatz 3* hält wie bisher fest, dass sich mehrere Dienststellen eines Gemeinwesens zusammenschliessen und als ein einziges Steuersubjekt abrechnen können. Mit der Einräumung des Wahlrechts als Einheit oder nach einzelnen Gruppen abzurechnen, können die Gemeinwesen die für sie sachgemässe Abrechnungsart selbst festlegen und insbesondere darüber entscheiden, ob sie als Ganze der Steuerpflicht unterstehen wollen oder ob ihre autonomen Dienststellen besteuert werden sollen. Sie können auch einzelne Dienststellen zu einer Gruppe zusammenfassen und innerhalb des Gemeinwesens ist die Bildung mehrerer Gruppen möglich, wobei eine Dienststelle gleichzeitig nur einer Gruppe angehören kann. Im Gegensatz zum heutigen Gesetzeswortlaut wird im Gesetz auf das Wort „Gruppe“ verzichtet, um diese Wahlmöglichkeit klar von der Gruppenbesteuerung gemäss Artikel 12 E-MWSTG abzugrenzen.

### **Art. 12 Gruppenbesteuerung**

Stark überarbeitet und vereinfacht worden ist das Institut der Gruppenbesteuerung, welches heute in Artikel 22 MWSTG geregelt ist. Die Voraussetzungen und der mögliche Gruppenkreis einer MWST-Gruppe entsprechen der heutigen Regelung, die Formulierung wurde aber stark vereinfacht. Alle Personen, also auch natürliche, welche ein Unternehmen betreiben, können sich zu einer Gruppe zusammenschliessen. Nötig ist, dass diese Personen tatsächlich unter einheitlicher Leitung stehen,

d. h. entweder beteiligungsrechtlich (kapital- oder vor allem auch stimmrechtsmässig) oder mittels Beherrschungsvertrag vom Inhaber der einheitlichen Leitung (Gruppenkopf) beherrscht werden. Bei natürlichen Personen ist fraglich, ob sie im Einzelfall durch einen Beherrschungsvertrag als unter einheitlicher Leitung stehend betrachtet werden können. Die Grenzen dafür liegen vor allem beim zivilrechtlich unzulässigen Knebelungsvertrag. In sehr engen Grenzen dürfte die Teilnahme natürlicher Personen – wie heute – unter diesem Gesichtspunkt möglich sein. Der Inhaber der einheitlichen Leitung braucht weder ein Unternehmen noch im Inland ansässig zu sein.

Wie bisher besteht ein Anspruch auf Bewilligung der MWST-Gruppe bei gegebenen Voraussetzungen. Auch künftig wird eine Gruppenbesteuerung nur auf entsprechenden Antrag hin errichtet. An der bisherigen Praxis ändert die neue Gesetzesformulierung somit nichts.

Artikel 22 Absatz 3 MWSTG lässt es heute mit einer komplizierten und dennoch praktisch inhaltslosen Formulierung schon zu, Konzerngesellschaften nicht in eine Gruppe integrieren zu müssen. Dieser Absatz wurde aufgehoben. Damit steht es neu allen Unternehmen – innerhalb eines Kreises der einheitlichen Leitung (= Konzern) – frei, an einer Gruppe teilzunehmen oder nicht. Dies führt aus Gründen der wirtschaftlichen Optimierung wahrscheinlich zu einer steuersystematisch optimalen Gruppenstruktur und damit letztlich zur optimalen Erreichung der Ziele, aufgrund welcher die Gruppenbesteuerung überhaupt vorgesehen wird. Es ist anzunehmen, dass dies in der Praxis zu einer Reduktion der an der Gruppenbesteuerung teilnehmenden Gesellschaften führen wird und damit auch zu einer Entschärfung der heutigen Haftungs- und Administrationsproblematik. Weiter reduzieren sich erhebliche Schwierigkeiten der Berechnung von Vorsteuerkürzungen von Gruppen. Auch für die Verwaltung selber wird eine liberalere Regelung der Gruppenzugehörigkeit zu Erleichterungen führen.

Die heutige Regelung der Gruppenbesteuerung enthält einen Widerspruch, indem Artikel 22 Absatz 1 MWSTG von der Gruppe als „einer einzigen steuerpflichtigen Person“ (= ein Steuersubjekt) spricht und im Gegensatz dazu in Absatz 2 die Wirkungen der Gruppenbesteuerung auf die Innenumsätze begrenzt und damit das einzelne Gruppenunternehmen als Steuersubjekt behandelt. Auch dieser Absatz wird aufgehoben. Damit ist klar, dass die MWST-Gruppe ein Steuersubjekt bildet. Die einzelnen Gruppenunternehmen sind deshalb während ihrer Gruppenzugehörigkeit aus Sicht der Mehrwertsteuer gleich wie eine inländische Betriebsstätte kein eigenes Subjekt. Der Verzicht auf die Subjekteigenschaft des Gruppenunternehmens und die Neubildung des Subjekts der Gruppe ist damit die zentrale Wirkung der Gruppenbesteuerung.

Indem sich Unternehmen zu einer Gruppe zusammenschliessen und ein Unternehmen mit dem Sitz und allfälligen inländischen Betriebsstätten eine MWST-rechtlich zwingende Einheit bilden, muss sich ein Unternehmen entscheiden, ob es mit allen inländischen Betriebsstätten in die Gruppe eintritt oder nicht. Dies gilt unabhängig davon, ob der Sitz im In- oder im Ausland ist. Wenn sich also ein ausländisches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte entscheidet, in die Schweizer Gruppe einzutreten, gilt dies für alle inländischen Betriebsstätten. Tätigt das ausländische Unternehmen daneben noch direkt – ohne Bezug zu einer inländischen Betriebsstätte – steuerbare Inlandlieferungen, so ist es immerhin denkbar, dass das ausländische Unternehmen für diese Direktumsätze eine eigene MWST-Nummer erhält und diese ausserhalb der MWST-Gruppe abwickelt. Dies lässt sich nie vermeiden, da weder

die Schweizer Betriebsstätten noch die ESTV Kenntnis von dieser Direkttätigkeit haben müssen.

### **Art. 13 Beginn und Ende der Steuerpflicht**

Durch die generelle Neuausgestaltung der subjektiven Steuerpflicht konnten auch deren Beginn und Ende einfacher und übersichtlicher geregelt werden. Artikel 28, 29 und 56 Absatz 3 MWSTG sind im neuen Artikel 13 E-MWSTG zusammengefasst.

*Absatz 1* regelt den Beginn der obligatorischen Steuerpflicht. Dabei wird unterschieden zwischen dem Normalfall in *Buchstabe a*, den autonomen Dienststellen des Gemeinwesens in *Buchstabe b* (hier tritt für den Beginn der Steuerpflicht als zusätzliches Kriterium hinzu, dass die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr übersteigen müssen) und dem Sonderfall in *Buchstabe c*.

Statt dem Kalenderjahr ist neu das Jahr massgebend; dies rührt daher, dass der Steuerpflichtige auch das Geschäftsjahr als Steuerperiode wählen darf (vgl. Art. 56 Abs. 1 E-MWSTG). Im Sinne einer Vereinfachung wird die Verpflichtung, bei unterjähriger Tätigkeit den Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, fallen gelassen. Solche Unternehmen dürften sich in der Regel von Anbeginn freiwillig der Steuer unterstellen. Bei Neuaufnahme der Tätigkeit gilt wie heute, dass die Steuerpflicht mit Aufnahme der Tätigkeit beginnt, wenn zu erwarten ist, dass die Umsätze in den folgenden 12 Monaten die massgebende Umsatzgrenze übersteigen werden. Hingegen gilt dieses Erfordernis nicht mehr bei Erweiterung der Geschäftstätigkeit.

Die obligatorische Steuerpflicht endet gemäss *Absatz 2* zwingend bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit oder mit der abgeschlossenen Liquidation des Unternehmens. Möglich ist die Beendigung, wenn sich das Unternehmen abmeldet, weil es die massgebende Umsatzlimite nicht mehr überschreitet und zu erwarten ist, dass die Limite auch künftig nicht mehr überschritten wird. Dies entspricht der heutigen Regelung. Ein einmaliges Unterschreiten der Limite führt somit noch nicht zu einer Beendigung der obligatorischen Steuerpflicht.

*Absatz 3* regelt den Beginn der freiwilligen Steuerpflicht und entspricht der heutigen Praxis in diesem Bereich. Die freiwillige Steuerpflicht ist - wie heute schon - nicht rückwirkend möglich, sondern frühestens auf Beginn der Abrechnungsperiode, in der die Antragsstellung erfolgt. Optiert ein Unternehmen nicht bereits mit Aufnahme seiner Tätigkeit für die Steuerpflicht, kann es mit Eintritt der Steuerpflicht die auf seinen Investitionen und seinem Warenlager lastende Mehrwertsteuer über die Einlagesteuerung (Art. 26 E-MWSTG) geltend machen und dadurch eine *taxe occulte* vermeiden. Die Abrechnungsperiode ist in Artikel 56 Absatz 2 E-MWSTG geregelt und hängt von der angewendeten Abrechnungsmethode ab. Ein Unternehmen, das obligatorisch steuerpflichtig war, aber die Voraussetzungen hierzu nicht mehr erfüllt, gilt als freiwillig steuerpflichtig, wenn es sich nicht abmeldet. Kommt ein freiwillig steuerpflichtiges Unternehmen seinen Verpflichtungen nicht nach, kann es zwangsweise gelöscht werden. Dies gilt zwingend auch dann, wenn gar kein Unternehmen mehr betrieben wird, etwa weil eine Tätigkeit nur noch als Hobby einzustufen ist.

*Absatz 4* regelt das Ende der freiwilligen Steuerpflicht. Die steuerpflichtige Person kann die Löschung beantragen. Die Löschung wird von Amtes wegen vorgenommen.

men, wenn die Voraussetzungen der freiwilligen Steuerpflicht gemäss Artikel 10 E-MWSTG nicht mehr gegeben sind.

*Absatz 5* regelt Beginn und Dauer der Wahlmöglichkeiten im Bereich der subjektiven Steuerpflicht. Es handelt sich um die Option für die freiwillige Steuerpflicht (Art. 10 E-MWSTG), die Möglichkeit für Gemeinwesen, als Einheit oder nach Gruppen abzurechnen (Art. 11 Abs. 3 E-MWSTG) sowie die Option für die Gruppenbesteuerung (Art. 12 Abs. 2 E-MWSTG). Die Wahlmöglichkeiten stehen zu Beginn jeder Steuerperiode, d. h. eines jeden Kalender- oder Geschäftsjahrs offen und müssen während mindestens eines Jahres beibehalten werden.

## **2. Kapitel: Steuerobjekt**

### **1. Abschnitt: Steuerbare Leistungen**

#### **Art. 14 Obligatorisch steuerbare Leistungen**

Der Artikel hält fest, wann eine Leistung im Inland der Mehrwertsteuer unterliegt. Er entspricht Artikel 5 Buchstaben a, b und c MWSTG.

#### **Art. 15 Versteuerung unecht befreiter Leistungen**

Dieser Artikel regelt das Optionsrecht für die freiwillige Versteuerung von Leistungen, welche das Gesetz in Artikel 18 E-MWSTG unecht von der Steuer befreit. Es besteht grundsätzlich ein Rechtsanspruch auf die Bewilligung der freiwilligen Versteuerung. Voraussetzung für das Optionsrecht ist, dass der Optierende subjektiv steuerpflichtig ist. Da aber jedes Unternehmen grundsätzlich freiwillig in die subjektive Steuerpflicht eintreten kann (vgl. Art. 10 E-MWSTG), ändert sich gegenüber heute nichts. Auf den Empfänger der Leistung kommt es bei der Option nicht an, insbesondere nicht darauf, ob er steuerpflichtig ist oder nicht und ob er im Inland oder im Ausland seinen Sitz oder Wohnsitz hat.

*Absatz 1:* Wie bereits heute ist die Option freiwillig. Wird jedoch optiert, müssen grundsätzlich alle Leistungen nach einer der Ziffern von Artikel 18 E-MWSTG, für welche optiert wird, versteuert werden. Eine Ausnahme bilden die Ziffern 13 - 15 von Artikel 18 E-MWSTG, bei denen die Option für jedes einzelne Vertragsverhältnis möglich ist.

Die Option für den Verkauf und die Vermietung von Immobilien wurde ausserdem erweitert: Die Optionsmöglichkeit wird nur noch davon abhängig gemacht, dass die Liegenschaften beim Empfänger nicht für private Zwecke genutzt werden. Die freiwillige Versteuerung von Mieteinnahmen beziehungsweise des Verkaufspreises an einen nicht mehrwertsteuerpflichtigen Arzt, eine Schule, ein Spital, einen Verband und dergleichen wird möglich. Zusätzlich soll es möglich sein, für den Verkauf oder die Vermietung einer Liegenschaft zu optieren, welche zuvor ausschliesslich für unecht von der Steuer befreite Zwecke verwendet wurde. Bedingung ist auch hier, dass der Empfänger die Liegenschaft für unternehmerische Zwecke verwendet. Der Eigentümer kann auch dann für die Vermietung von Büroräumen optieren, wenn diese beispielsweise Holdinggesellschaften, staatlichen Institutionen oder Stiftungen überlassen werden, die keine Unternehmen sind. Massgebend ist die tatsächliche Verwendung und Nutzung der Immobilie. Die Option ist auch dann möglich, wenn die Liegenschaft zum Teil privat genutzt wird. Die damit verbundene Vorsteuerabzugs-

kürzung hat der Empfänger der Liegenschaft zu berücksichtigen. Hingegen ist es nicht möglich, auch den Wert des Bodens in die Option einzubeziehen. Zur Vermeidung einer *taxe occulte* wird aber bei Option für die Versteuerung der Vorsteuerabzug auf Abbruch-, Sanierungs- und Erschliessungskosten zugelassen, indem im Zusammenhang mit der Option sämtliche Vorsteuern (also auch auf diesen bisher mit dem Wert des Bodens verbundenen Auslagen) abzugsfähig sind (vgl. Art. 23 Abs. 2 Bst. c E-MWSTG).

*Absatz 2:* Wie heute ist die freiwillige Versteuerung von Versicherungsumsätzen sowie von Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs nicht möglich. Dies deshalb, weil es in diesen Bereichen keine zufriedenstellende Möglichkeit gibt, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer festzustellen.<sup>86</sup>

*Absatz 3:* Die steuerpflichtige Person hat einen Anspruch auf die Option. Auch die Option für die Versteuerung von unecht befreiten Leistungen ist nicht rückwirkend, sondern frühestens auf Beginn der Abrechnungsperiode möglich, in der die Antragsstellung erfolgt. Dies präzisiert Absatz 3 und hält gleichzeitig fest, dass die Option während mindestens fünf Jahren beibehalten werden muss. Die Vorschrift einer Mindestdauer ist notwendig, um den mit der Abwicklung verbundenen Aufwand für die Steuerpflichtigen und für die ESTV in einem vernünftigen Rahmen zu halten und um Missbräuche zu verhindern. Es gilt sicherzustellen, dass nicht ein Unternehmen nur für einen kurzen Zeitraum für die Versteuerung unecht von der Steuer befreiter Leistungen optiert, damit es die Vorsteuern auf grossen Investitionen abziehen kann.

*Absatz 4* übernimmt Artikel 26 Absatz 5 MWSTG.

*Absatz 5:* Wie bereits bei der freiwilligen subjektiven Steuerpflicht gemäss Artikel 10 E-MWSTG kann es sinnvoll sein, die optierende Person zur Leistung von Sicherheiten anhalten zu können: Gemäss Absatz 4 ist bei der Beendigung der Option die Versteuerung des Eigenverbrauchs vorbehalten. Sind Vorsteuern einmal ausbezahlt, können sie zwar von der ESTV nachbelastet und geltend gemacht werden. Die Steuern auch einzuziehen ist hingegen ungleich viel schwieriger. Eine Sicherheitsleistung durch die steuerpflichtige Person kann hier die nötige Sicherheit bieten.

## **Art. 16 Mehrere zusammenhängende Leistungen**

*Absatz 1* hält als Grundsatz fest, dass voneinander unabhängige Leistungen grundsätzlich einzeln zu betrachten sind. Das Entgelt für jede dieser Leistungen ist nach dem massgebenden Steuersatz zu versteuern.

*Absatz 2:* Die steuerpflichtige Person kann jedoch Kombinationen von an sich unabhängigen Lieferungen und Dienstleistungen steuerlich als Einheit behandeln, wenn eine Leistung mindestens 70 Prozent des versteuerten Gesamtentgelts ausmacht. Auch für die untergeordneten Leistungen gelten dann dieselben Rechtsfolgen wie für die überwiegende Leistung. Dies betrifft beispielsweise den Steuersatz. Anwendbar ist der Steuersatz, der für die überwiegende Leistung gilt. Dies gilt aber auch dann, wenn die überwiegende Leistung von der Steuer unecht befreit ist. Auch die untergeordneten Leistungen sind diesfalls als unecht von der Steuer befreit zu qualifizieren. Diese Regelung stellt eine wesentliche Vereinfachung dar und dehnt die von der ESTV mit der Praxisänderung vom 1. Juli 2005 eingeführte Kombinati-

<sup>86</sup> Weitere Ausführungen hierzu finden sich in Ziffern 6.4 und 6.5.

onsregel auf alle Arten von Leistungen aus und erweitert sie damit deutlich. Sie hat daher auch Steuerausfälle von einigen Millionen Franken jährlich zur Folge, da das Steuersubstrat verringert wird.

*Absatz 3* übernimmt Artikel 36 Absatz 4 MWSTG in einer sprachlich verbesserten Formulierung. In Erweiterung des heutigen Gesetzeswortlauts wird jedoch bei diesen Gesamtleistungen nicht nur die Rechtsfolge in Bezug auf den Steuersatz geregelt, sondern die steuerliche Behandlung hat generell nach dem Charakter der Gesamtleistung zu erfolgen, betrifft also neben der Frage der Höhe des Steuersatzes auch die allfällige echte oder unechte Steuerbefreiung.

*Absatz 4* entspricht Artikel 36 Absatz 4 letzter Satz und Absatz 5 MWSTG. Vorbehalten bleiben die Pfändgelder, welche gemäss Artikel 3 Buchstabe h Ziffer 3 E-MWSTG Nicht-Entgelte darstellen.

## **Art. 17 Stellvertretung**

Die Stellvertretung wird im vorliegenden Entwurf vollständig neu geregelt. Das entscheidende Kriterium bei der Stellvertretung muss immer die Art des Auftretens nach aussen sein: Eine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn kann nur dann vorliegen, wenn der Vertreter nach aussen nicht als Leistungserbringer auftritt.

Der Neuregelung liegt die Überlegung zugrunde, dass die namentliche Nennung des Vertretenen gegenüber dem Geschäftspartner nicht mehr wie heute immer vorausgesetzt sein soll, sondern dass die heute bereits für Auktionen geltende Regelung (bei der diese Nennung nicht erforderlich ist) generalisiert werden kann.<sup>87</sup> Die ESTV kann nicht nur bei expliziter, sondern auch bei konkludenter Bekanntgabe eines Vertretungsverhältnisses (ohne Identifizierung des Vertretenen) die erforderlichen Kontrollen vornehmen. Sie kann nämlich vom Vertreter stets verlangen, dass dieser den Vertretenen identifiziert mit Hilfe des mit ihm geschlossenen Vertrags oder der Abrechnungsbelege über das ausgeführte Geschäft. Die ESTV ist daher nicht zwingend auf die Bekanntgabe des Vertretenen durch den Vertreter gegenüber dem Dritten angewiesen.

*Absatz 1:* Die Neuformulierung lehnt sich eng an Artikel 32 OR an. Genau wie heute die Auktionsregelung in Artikel 11 Absatz 4 MWSTG erlaubt die vorgeschlagene Regelung dem Vertreter (direkter oder sog. transparenter Stellvertreter) den Namen des Vertretenen dem Leistungsempfänger nicht bekannt zu geben. Voraussetzung der Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist, dass der Vertreter dem Leistungsempfänger deutlich macht, dass er in fremdem Namen, also für einen dritte Person, handelt, und dass er beim zu tätigen Rechtsgeschäft auch nicht Kosten und Nutzen trägt, sondern darüber ebenfalls mit dem Dritten abrechnet. Der Stellvertreter muss den Vertretenen gegenüber der ESTV eindeutig identifizieren können. Dazu gehört, dass er die Angaben, wie sie gemäss Artikel 59 E-MWSTG auch für das Ausstellen einer Rechnung notwendig sind, machen kann. Er muss also Namen und Ort des Vertretenen (Leistungserbringer) wie er im Geschäftsverkehr auftritt sowie die

<sup>87</sup> Der Käufer erhält heute bei der Auktionsregelung allerdings keine offene Ueberwälzung der MWST (so dass er, soweit er dazu überhaupt berechtigt wäre, keine Vorsteuern zur Anrechnung bringen kann). Der steuerpflichtige Verkäufer, der sich durch den Auktionator hat vertreten lassen, muss den Erlös aus dem Verkauf versteuern, es sei denn, es liege ein Exportfall vor.

Nummer, unter welcher der Vertretene im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist, nennen können.

*Absatz 2* regelt demgegenüber die indirekte Stellvertretung: Die in Absatz 1 geregelten Folgen gelten nur dann, wenn der Vertreter sowohl in fremden Namen wie auch auf fremde Rechnung handelt. Tritt er gegenüber dem Leistungsempfänger unter seinem eigenen Namen auf, wird die Leistung ihm zugerechnet. Das heute noch explizit geregelte Kommissionsgeschäft wurde nicht mehr aufgenommen, da es sich bei der Kommission um einen typischen Fall indirekter Stellvertretung handelt und dieser Fall damit nur eine beispielhafte Verdeutlichung der in *Absatz 2* geregelten indirekten Stellvertretung darstellt.

## **2. Abschnitt: Nicht steuerbare Leistungen**

### **Art. 18 Unecht befreite Leistungen**

Dieser Artikel wurde gegenüber dem heutigen Gesetz vollständig neu gestaltet. Wie heute unterliegen die in diesem Artikel aufgezählten Leistungen nicht der Steuer. Entsprechend hat der steuerpflichtige Empfänger solcher Leistungen eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (vgl. Art. 24 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 E-MWSTG). Die Leistungen sind deshalb unecht von der Steuer befreit, im Gegensatz zu den echt befreiten Leistungen (Art. 19 E-MWSTG), die keine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben.<sup>88</sup> Alle europäischen Länder, welche die MWST eingeführt haben, kennen Ausnahmen von der Steuerpflicht. Die schweizerische Lösung lehnt sich an die 6. EG-Richtlinie an, übernimmt sie in einzelnen Bestimmungen gar wörtlich. Die zahlreichen Steuerausnahmen führen aber unter dem geltenden Recht zu grossen Abgrenzungsproblemen. Es ist sehr schwierig, eine klare Trennlinie zu finden zwischen Leistungen, die steuerbar sind, und solchen, die aufgrund der in diesem Artikel vorgesehenen unechten Steuerbefreiung nicht der Steuer unterliegen.<sup>89</sup> Das Modul „Einheitssatz“ hebt deshalb konsequenterweise die Steuerausnahmen so weit wie möglich auf. Im vorliegenden Modul soll mittels einer präziseren und kürzeren Formulierung erreicht werden, dass die Bestimmung besser handhabbar und leichter verständlich wird. Inhaltlich sind gegenüber der heutigen Formulierung keine wesentlichen Änderungen beabsichtigt. Wo sich Unterschiede ergeben, wird im Folgenden ausdrücklich darauf hingewiesen.

*Absatz 1* zählt alle Leistungen auf, die unecht von der Steuer befreit sind. Der Katalog ist weitgehend derselbe wie heute.

*Ziffer 1* entspricht inhaltlich genau den heutigen Ziffern 1 und 22 des Artikels 18 MWSTG, fasst sie zusammen und kürzt sie. Unter die reservierten Dienste gemäss Postgesetz vom 30. April 1997<sup>90</sup> fallen Dienstleistungen des Universaldienstes, die ausschliesslich von der Post angeboten werden und zu deren Erbringung die Post verpflichtet ist. Nach Artikel 3 dieses Gesetzes in Verbindung mit Artikel 2 der Postverordnung vom 26. November 2003<sup>91</sup> gilt dies für die Beförderung der adres-

<sup>88</sup> Der Gesetzesentwurf spricht in konsequenter Anlehnung an die Terminologie im Gemeinschaftsrecht von echt und unecht von der Steuer befreiten Leistungen. Unecht befreite Leistungen entsprechen den heute als von der Steuer ausgenommen bezeichneten Leistungen.

<sup>89</sup> Vgl. hierzu den Kommentar zu Art. 18 im Modul „Einheitssatz“; Ziff. 2.2.

<sup>90</sup> PG, SR 783.0

<sup>91</sup> VPG, SR 783.01

sierten inländischen und aus dem Ausland eingehenden Briefpostsendungen, die nicht schwerer als 100 Gramm sind. Auch Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen, die höchstens (und damit auch unter) zum aufgedruckten Wert gehandelt werden, sind weiterhin von der Steuer ausgenommen. Bei dieser Steuerbefreiung handelt es sich um einen mit den Umsätzen von gesetzlichen Zahlungsmitteln vergleichbaren Fall.

*Ziffer 2:* Von der Besteuerung ausgenommen werden weiterhin Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Nicht von der Steuer befreit sind aber solche an Tieren. Diese Bestimmung entspricht der gemeinschaftsrechtlichen Regelung.

*Ziffer 2 Buchstabe a:* Unter Heilbehandlungen fallen beispielsweise auch Behandlungen in Rehabilitationszentren, Alters-, Wohn-, und Pflegeheimen. Entscheidendes Erfordernis ist, dass die Leistung von einer Medizinalperson erbracht wird. Leistungen in Kurhäusern sind daher ebenfalls insoweit von der Steuer befreit, als sie von einer Medizinalperson erbracht werden. Der Begriff "Medizinalperson" steht für alle Berufsbezeichnungen gemäss Artikel 18 Ziffer 3 MWSTG, also für Ärzte, Zahnärzte, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzte, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörige ähnlicher Heil- und Pflegeberufe, soweit die Leistungserbringer staatlich anerkannt sind. Mit dieser Formulierung kann weiterhin auf die kantonalen Bewilligungen abgestellt werden. Es wäre aber auch möglich, neu ein eidgenössisches Register der anerkannten Medizinalpersonen einzurichten und damit eine grössere gesamtschweizerische Rechtsgleichheit zu erlangen und durch die Anerkennung gewisser ausländischer Medizinaltitel auch die Wettbewerbsneutralität zu verbessern. „Unter Aufsicht und Verantwortung" ist ein neuer Begriff, der den engen Bezug zur Leistung von Ärzten und Pflegepersonal sowie aller anderen anerkannten medizinischen Berufe inklusive der Leistungen von deren Hilfspersonal einschliesst, ohne jedoch die Grenze medizinischer Leistungen zu weit zu ziehen.

*Ziffer 2 Buchstabe b:* Unter die Diagnostik fallen Leistungen von Röntgeninstituten und medizinischen Labors, sofern sie von staatlich anerkannten Medizinalpersonen erbracht werden. Für die Analytik (z. B. die Blutuntersuchung oder die Untersuchung von Viren oder Giften) braucht es in der Regel keine Medizinalpersonen, sondern andere Spezialisten, weshalb für diese Leistungen diese Anforderung nicht zu stellen ist. Es muss sich jedoch um Analysen für bestimmte (konkrete) Patienten handeln. Dies entspricht im Wesentlichen der heutigen Regelung, wonach z. B. Blutanalysen konkreter Patienten ebenso wie die konsiliarärztliche Beratung im Zusammenhang mit der Erstellung von Diagnosen für bestimmte Patienten unecht von der Steuer befreit sind. Nicht unter die Steuerbefreiung fällt demnach z. B. eine ärztliche Analyse der Hygienesituation in einem Operationssaal oder die externe ärztliche Beratung im Bereich der Patientenstatistik.

*Ziffer 2 Buchstabe c* nimmt Medikamente und medizinische Geräte und Hilfsmittel, die im Zusammenhang mit der Heilbehandlung oder Pflege unmittelbar am Patienten selber verwendet werden, von der Steuer aus. Werden solche Gegenstände jedoch dem Patienten zur eigenen Anwendung nach Hause gegeben oder überlassen, sind sie als selbständige Lieferungen von Gegenständen zum anwendbaren Satz zu versteuern.

*Ziffer 2 Buchstabe d* nimmt auch die mit der Behandlung in Spitälern, Alters-, Pflege- und Behindertenheimen eng verbundenen Umsätze von der Steuer aus. Darunter fällt insbesondere die Abgabe von Speisen und Getränken, die in den Spitälküchen

zubereitet und die im Zusammenhang mit der Behandlung der Patienten oder Bewohner gereicht werden. In Spitälern oder Einrichtungen gleicher Art befindliche Cafeterias, Kioske und Blumenstände haben dagegen ihre Umsätze zu versteuern, gleichgültig, ob es sich bei den Abnehmern um Patienten, Besucher oder andere Personen handelt. Dies entspricht im Wesentlichen der heutigen Regelung.

*Ziffer 2 Buchstabe e* entspricht der heutigen Regelung. Dass die Lieferung von nicht fest mit dem Körper des Patienten verbundenen Prothesen und orthopädischen Apparaten steuerbar ist, ergibt sich aus dem Umkehrschluss und braucht deshalb nicht mehr explizit gesagt zu werden.

*Ziffer 2 Buchstabe f* entspricht im Wesentlichen der heutigen Regelung in Ziffer 4. Danach sind Grund- und Behandlungspflege von öffentlich-rechtlichen und privaten Spitex-Organisationen von der Steuer ausgenommen, soweit diese Leistungen durch die Krankenversicherung übernommen werden. Die ärztliche Verordnung ist nicht mehr Voraussetzung, da sie in der heutigen Praxis nicht mehr verlangt wird.

*Ziffer 2 Buchstabe g* enthält eine Ausnahme von der Steuerbarkeit des Personalverleihs. Diese Steuerausnahme geht wesentlich weiter als die heutige Ziffer 12. Insbesondere werden die ganzen Elemente der Religion, Weltanschauung, Nichtgewinnstrebigkeit weggelassen, so dass auch der Personalverleih unter „normalen“ öffentlichen und privaten Spitälern unecht befreit ist. Allerdings ist der Personalverleih auf Personal beschränkt, das Leistungen der Heilbehandlung oder Pflege von Patienten erbringt. Dies brauchen jedoch nicht staatlich anerkannte Medizinalpersonen zu sein, es kann sich auch um entsprechendes Hilfspersonal handeln. Darunter ist auch der Sachverhalt zu subsumieren, dass zwischen staatlichen oder privaten Spitälern Personal aushilfsweise, zum Beispiel bei Krankheits- und Ferienabsenzen, zur Verfügung gestellt wird. Heute unterliegt in der Regel das Entgelt aus solchen Leistungen als Vorumsatz der Steuer, obwohl die vom Leistungsempfänger am Patienten erbrachte Leistung als Heilbehandlung von der Steuer unecht befreit ist. Als Folge davon kann Ziffer 6 des heutigen Artikels 18 MWSTG gestrichen werden, da diese Dienstleistungen neu vom Wortlaut der Ziffer 2 erfasst werden.

Die *Buchstaben h und i der Ziffer 2* entsprechen weitestgehend der heutigen Regelungen in den Ziffern 5 und 7.

*Ziffer 3* entspricht im Wesentlichen der heutigen Ziffer 8. Die Weglassung von Begriffen wie Sozialhilfe und soziale Sicherheit ändert nichts, da diese Begriffe unbestimmt sind und sich weitgehend decken. Wie heute bezweckt diese Ziffer jene Leistungen zu befreien, welche von Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbracht werden. Leistungen von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, die nicht bereits nach einem Buchstaben von Ziffer 2 von der Steuer befreit sind, fallen unter diese Ziffer. Dasselbe gilt für Umsätze von Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (SPITEX). Mit dieser Ziffer wird sichergestellt, dass mit Bezug auf die Pflege zu Hause von einer objektiven und nicht von einer subjektiven Betrachtungsweise ausgegangen wird, und dass diese gleich behandelt wird wie diejenige im Spital. Demnach sind hauswirtschaftliche Leistungen, die in engem Zusammenhang mit der Pflege stehen (Essenszubereitung, unerlässliches Reinigen, usw.), von der Besteuerung ausgenommen, wie das auch im Spital der Fall ist. Nicht unter diese Ziffer fallen sollen jedoch Sozialversicherungen wie AHV, IV, Arbeitslosenversicherung, Krankenkassen, obligatorische und freiwillige berufliche Vorsorgeversicherungen. Leistungen von solchen Versicherern sind gemäss Ziffer 11 von der Steuer unecht befreit. Es besteht kein Grund, obligatorische

Versicherungen anders zu behandeln als freiwillige (z. B. Lebensversicherungen). Insbesondere im Bereich der beruflichen Vorsorge kann diese Unterscheidung heute zu stossenden Ergebnissen führen. Sachlich gehören auch die Sozialversicherungen zu den Versicherungen, da sie gegen eine Prämie ein Risiko abdecken und dem Risikoausgleich dienen.

Ziffer 4 entspricht im Wesentlichen den heutigen Ziffern 9 und 10. Diese Ziffer befreit die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze von der Steuer. Dies gilt sowohl für Institutionen der öffentlichen Hand wie für solche mit privater Trägerschaft; darunter fallen z. B. Waisenhäuser, Kinderkrippen und -horte, Tagesheime. Nicht aus dieser Bestimmung ergibt sich jedoch beispielsweise die Steuerbefreiung der Gastwirtschafts- und Beherbergungsleistungen für Lehrlinge.

Ziffer 5 entspricht der heutigen Ziffer 11, wobei die *Buchstaben a und b* eine Neuformulierung erfahren haben: Die Abgrenzung zwischen Dienstleistungen, welche bildenden Charakter haben und daher unecht befreit sind und solchen, die eher beratender Natur und deshalb steuerbar sind, führte in der Vergangenheit zu Streitigkeiten und Unsicherheiten. Durch die Neuregelung wird zwar einerseits die Zahl der Leistungserbringer eingeschränkt, dafür wird der Bereich der unecht befreiten Umsätze für die zugelassenen Anbieter ausgeweitet. Die Rechtssicherheit wird entsprechend grösser, weil nicht mehr heikle Abgrenzungen vorgenommen werden müssen, beispielsweise wann ein Vortrag bildend ist und wann nicht.<sup>92</sup> Die Unterscheidung zwischen unecht befreiten Bildungsleistungen und steuerbaren Beratungsleistungen erfolgt in Bezug auf den Leistungserbringer. Dies ist ein einfach zu handhabendes Anknüpfungskriterium und entspricht ausserdem dem Gemeinschaftsrecht, da ebenfalls auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts beziehungsweise auf eidgenössisch oder kantonale anerkannte Institutionen abgestellt wird.<sup>93</sup> Die weitgehend synonymen Begriffe „Unterricht, Ausbildung, Fortbildung, Umschulung usw.“ werden alle vom verwendeten Begriff „Bildung“ umfasst.

Ziffer 5 *Buchstabe f* ist neu. Aufgrund des Kostendrucks kommt es im Bereich des Bildungswesens immer öfter vor, dass zwischen staatlich anerkannten Schulen (Primar- / Sekundarschulen, Berufsschulen, Hoch- und Fachhochschulen usw.) im Schul- oder Forschungsbereich Lehrkräfte, Infrastruktur u. ä. zur Verfügung gestellt werden. Diese Zusammenarbeit im Bildungsbereich soll nicht dazu führen, dass an sich von der Steuer unecht befreite Leistungen steuerbar werden. Diese neue Bestimmung dehnt die von der Steuer unecht befreiten Leistungen im Bildungsbereich gegenüber heute deutlich aus. Beispielsweise sind nicht nur Referenten, sondern auch anderes Personal, welches zur Erbringung von Bildungsleistungen ausgeliehen wird, erfasst. Dies ist insbesondere für die Hochschulen, die auch technische Assistenten, Studentenbetreuer und Forscher austauschen, bedeutungsvoll. Da dieser Personalaustausch letztlich immer in Zusammenhang mit der Hauptzielsetzung der Bildung (auch bei Hochschulen) steht, lässt sich diese Ausdehnung dieser unechten Steuerbefreiung rechtfertigen. Zudem ist das Problem von Doppelprofessuren damit gelöst.

<sup>92</sup> Die von der ESTV allein für den Bereich Bildung und Forschung herausgegebene Broschüre (Branchenbroschüre Nr. 19) umfasst 66 Seiten und wird mit der Neuregelung wesentlich kürzer gefasst werden können.

<sup>93</sup> Artikel 13 Buchstabe A Absatz 1 lit. i und j der 6. EG-Richtlinie; vgl. beispielsweise auch § 4 Ziff. 21 und 22 D-UStG.

*Ziffer 6* verhindert, dass die Mitgliederbeiträge von Vereinen bei Erreichen der Mindestumsatzgrenze der Steuer unterworfen werden. Muss für die Inanspruchnahme einer durch den Verein erbrachten Leistung ein spezieller Betrag bezahlt werden, der nicht durch den Mitgliederbeitrag abgedeckt ist, unterliegt dieser der Steuer. In der Regel sind Vereine davon nicht betroffen, auch nicht dann, wenn ein Verein gegen einen statutarisch festgesetzten Mitgliederbeitrag eine Vielzahl unterschiedlichster Vorteile einräumt.

*Ziffer 7* entspricht im Wesentlichen der heutigen Regelung in *Ziffer 14*, obwohl der Text massiv gestrafft wurde. Wie heute nimmt die *Ziffer* das gesamte Gebiet der kulturellen Dienstleistungen von der Steuer aus. Wie aus der Aufzählung in dieser *Ziffer 7* hervorgeht, ist der Kreis der Ausnahmen weit gefasst; in Zweifelsfällen wird diese Bestimmung so auszulegen sein, dass Veranstaltungen, die zwar nicht direkt unter eine der hier genannten Bezeichnungen fallen, aber dennoch dem Wesen nach einer dieser Ausnahmen entsprechen, auch von der Steuer zu befreien sein werden. Befreit werden sollen kulturelle Dienstleistungen, die unmittelbar dem Publikum erbracht werden. Ein Kriterium dafür ist, dass das Publikum für die Leistung ein besonderes Entgelt z. B. in Form eines Eintrittsbilletts zu entrichten hat. Das ist nicht der Fall, wenn beispielsweise ein von einem Wirt oder einem Hotelier verpflichteter Musiker oder eine Musikgruppe zur Unterhaltung der Gäste aufspielt (z. B. Barpianist); die vom Wirt oder Hotelier gegebenenfalls durch einen Zuschlag auf die Konsumationspreise erzielten Mehreinnahmen sind demnach von ihm zu versteuern. Anders verhält es sich lediglich dann, wenn für den Auftritt ein separat ausgewiesener Zuschlag auf den Konsumationspreisen erhoben wird. Ebenfalls nicht von der Steuer befreit sind Vorleistungen, wie die Vermietung von Sälen im Gastgewerbe, das Vermieten und Einrichten von Audioanlagen und Ähnliches. Musikalische Auführungen umfassen sämtliche Stilrichtungen. Keine Rolle spielt dabei, ob das Entgelt direkt dem Künstler oder dem Veranstalter vergütet wird, welcher den Künstler für eigene Rechnung engagiert hat. Die künstlerische Darbietung ist in solchen Fällen sowohl beim Künstler (Gage) als auch beim Veranstalter von der Steuer ausgenommen. Falls der Künstler seine Darbietung nicht unmittelbar vor dem Publikum erbringt, sondern z. B. in einem Radio- oder Fernsehstudio zwecks Ausstrahlung oder in einem Tonstudio zwecks Aufnahme, unterliegt sie richtigerweise der Besteuerung. Zu den Museen und Galerien zählen Ausstellungen von Gemälden, von Kunst- oder archäologischen Gegenständen, Tierparks, für die Eintritt verlangt wird, sind zoologischen Gärten gleichgestellt. Nicht mehr unter diese Ausnahme fallen die Schausteller, die keine kulturelle Dienstleistung erbringen.

*Ziffer 7 Buchstabe c:* Die von Bibliotheken, Archiven und Dokumentationsstellen erbrachten Dienstleistungen sind neu generell von der Steuer unecht befreit. Dies trifft jedoch nur auf Dienstleistungen zu, die üblicherweise von einer solchen Institution erbracht werden. Betreibt eine Bibliothek beispielsweise in ihren Räumlichkeiten noch eine Cafeteria, sind die dort erzielten Umsätze steuerbar. Lieferungen von Gegenständen sind gleich wie heute steuerbar. Das betrifft beispielsweise den Bücherverkauf, aber auch die Bücherausleihe, da die Gebrauchsüberlassung nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht eine Lieferung darstellt.<sup>94</sup>

*Ziffer 8* entspricht der heutigen Regelung in *Ziffer 15*. Neben den Eintrittsgeldern für Sportveranstaltungen sind auch die Entgelte, die für die Teilnahme an solchen Anlässen zu zahlen sind, von der Steuer ausgenommen. Darunter fallen in erster Linie

<sup>94</sup> Vgl. Art. 3 Buchstabe d *Ziffer 3 E-MWSTG*.

Startgelder für Volksläufe und Lizenzgebühren, die an Verbände für die Teilnahme an Meisterschaftsbetrieben zu zahlen sind. Dass in solchen Entgelten eingeschlossene Nebenleistungen (Verpflegung und Erfrischungsgetränke an der Laufstrecke, Abgabe einer Medaille) ebenfalls nicht steuerbar sind, ergibt sich bereits aus dem neu formulierten und weiter gehenden Artikel 16 Absatz 2 E-MWSTG und braucht nicht mehr explizit erwähnt zu werden. Zu versteuern sind alle übrigen Leistungen, die im Bereich des Sports und der Fitness erbracht werden. Es sind dies namentlich Eintritte und Umsätze in Fitnessklubs, Fanartikelverkäufe, Restaurationsbetriebe in Sportstadien, Festwirtschaften von Sportvereinen, Werbeeinnahmen sowie Übertragungsrechte. Es darf dabei aber nicht vergessen werden, dass auch für diese Umsätze die allgemeine neu höhere Umsatzgrenze von 100'000 Franken (Art. 9 E-MWSTG) jährlich gilt. Einmalige Festwirtschaften und Werbeeinnahmen von kleineren, ehrenamtlich geführten Vereinen werden diese Grenze im Normalfall nicht überschreiten.

*Ziffer 9* entspricht der heutigen *Ziffer 16*.

*Ziffer 10* entspricht der heutigen *Ziffer 17*, geht aber darüber hinaus. So spielt es keine Rolle mehr, wer Flohmärkte, Bazare oder Brockenstuben betreibt. Einzige Bedingung ist, dass der Erlös aus den Verkäufen solcher Einrichtungen zur Finanzierung gemeinnütziger oder von der Steuer unecht befreiten Leistungen dienen. Dadurch kann die Bestimmung massiv vereinfacht und gekürzt werden.

*Ziffer 11* entspricht der heutigen Regelung in *Ziffer 18*. Neu sollen alle Versicherungen (auch Sozialversicherungen) unter diese *Ziffer* subsumiert werden. Sachlich gehören auch die Sozialversicherungen zu den Versicherungen, da sie gegen eine Prämie eine Risiko abdecken und dem Risikoausgleich dienen. Die *Ziffer* nimmt sämtliche durch die Versicherungen für Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen in Rechnung gestellten Prämien aus, einerseits aus sozialen Erwägungen, andererseits auch deshalb, weil einzelne dieser Umsätze bereits der Stempelabgabe unterliegen. Im Weiteren unterliegen auch die Dienstleistungen von selbständigen Versicherungsvertretern und Versicherungsmaklern nicht der Steuer. Diese Befreiung erstreckt sich auf jene Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeit erbracht werden. Dabei handelt es sich beispielsweise um die Betreuung der Versicherungsnehmer in Versicherungsangelegenheiten, die Ermittlung und Beschaffung des geeigneten Versicherungsschutzes, die Vertretung ihrer Interessen in Schadensfällen sowie das Inkasso. Somit ist entscheidend für die Steuerbefreiung, dass die erbrachte Leistung berufstypisch ist. Zur berufstypischen Tätigkeit eines Versicherungsmaklers gehören z. B. nicht die verwaltende Tätigkeit für Versicherungsunternehmen oder Hilfsgeschäfte, wie der Verkauf von Unfallfahrzeugen.

*Ziffer 12* entspricht der heutigen Regelung in *Ziffer 19*. Inhaltlich wurde nichts verändert; die Bestimmung wurde jedoch gestrafft und vereinfacht. Die *Ziffer* nimmt, entsprechend den Regelungen, welche auch das Gemeinschaftsrecht kennt, viele Bankleistungen von der Steuer aus. Was dabei das Kreditgeschäft (auch Zinsgeschäft) angeht, ist daran zu erinnern, dass die MWST eine Verbrauchs- bzw. Konsumsteuer ist und daher den Aufwand des Verbrauchers für Warenkäufe, Bauleistungen und Dienstleistungen im Inland belasten soll. Würde die Kreditgewährung als Dienstleistung auch noch der Steuer unterstellt, ergäbe sich für alle diejenigen Verbraucher, die für die Beschaffung von Gütern auf einen Kredit angewiesen sind, insofern eine doppelte steuerliche Belastung, als sie zunächst die Steuer auf dem ihnen eingeräumten Kredit und darauf noch die Steuer auf dem Kauf der Güter, die sie mit den ihnen kreditierten Beträgen finanzieren, zu tragen hätten. Im Weiteren

ren ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen einer Besteuerung der Kreditgewährung auch das Hypothekarkreditgeschäft unter die Steuer fiel; dies würde aber, jedenfalls bei den Hypothekarkrediten für den Wohnungsbau, zu einer zusätzlichen Belastung der Wohnungen führen und wäre wegen der Auswirkungen auf die Mietzinse sozialpolitisch unerwünscht. In Bezug auf den Wertpapierhandel ist zu bemerken, dass derartige Geschäfte bereits im Rahmen der Bestimmungen des erwähnten Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben<sup>95</sup> steuerlich erfasst werden. Die Erhebung der MWST wäre in diesem Bereich ebenso wenig zweckmässig wie bei den Versicherungsleistungen. Aufgrund der Ausgestaltung der Ziffer 12 sind im Bereich der Bankleistungen die folgenden Dienstleistungen steuerbar:

- a. Vermögensverwaltung: Dazu zählen namentlich die Liegenschaftsverwaltung, die Wertschriftenverwaltung (Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren und Anteilen im Rahmen eines sog. offenen Depots, ferner Treuhandanlagen) sowie die Erbschaftsverwaltung;
- b. Inkassogeschäft: Einziehung von Forderungen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere hervorzuheben, dass die Dienstleistungen der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts nicht nur steuerbar sind, wenn sie von Banken erbracht werden; sie sind auch zu versteuern, wenn es sich bei solchen Dienstleistungserbringern um andere Unternehmen handelt, z. B. um Vermögensverwaltungs- oder Treuhandgesellschaften, Inkassobüros, Rechtsanwälte oder Notare. Soweit die im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs getätigten Umsätze Waren zum Gegenstand haben, unterliegen diese Umsätze schon als Lieferungen von Gegenständen der Steuer. Dies ist z. B. der Fall beim Handel mit Banknoten und Münzen, die als Sammlerstücke, also nicht als gesetzliches Zahlungsmittel, verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind, ferner mit Medaillen und mit anderen Edelmetallen als Gold.

Die *Ziffern 13 und 14* entsprechen der heutigen Ziffer 20, wurden aber zwecks besserer Verständlichkeit aufgeteilt.

*Ziffer 13* befreit die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken und Grundstücksteilen von der Steuer. Dazu zählen u. a. das Kaufrecht und das Vorkaufsrecht, welche als dinglich verstärkte obligatorische Rechte (sog. Realobligationen) gelten. Die Verwaltung von Liegenschaften durch deren Eigentümer unterliegt – systembedingt – ebenfalls nicht der Steuer.

In *Ziffer 14* sollen auch die Leistungen, die Stockwerkeigentümergeinschaften ihren Mitgliedern im Zusammenhang mit der Benutzung des gemeinschaftlichen Eigentums erbringen, von der Steuer unbelastet bleiben. Hierbei handelt es sich insbesondere um an die Mitglieder weiterbelastete Leistungen, die die Gemeinschaft für alle mit entsprechendem Mengenrabatt eingekauft hat, wie z. B. Heizöl oder Gegenstände, die in den gemeinschaftlich genutzten Räumen neu installiert oder eingebaut werden müssen.

*Ziffer 15* übernimmt die Bestimmungen der heutigen Ziffer 21. Es wird jedoch nicht mehr von der Überlassung zum Gebrauch und zur Nutzung gesprochen, sondern von Vermietung und Verpachtung, was dasselbe meint und dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht. Inhaltlich ist die Bestimmung unverändert.

*Ziffer 16* entspricht der heutigen Ziffer 23.

<sup>95</sup> StG, SR 641.10.

*Ziffer 17* bezieht sich nach dem Wortlaut des Gesetzesentwurfs ausschliesslich auf gebrauchte bewegliche Gegenstände. Immobilien fallen nicht mehr darunter. Damit wird klargestellt, dass die heutige, auf enger Auslegung durch die ESTV beruhende Praxis, wonach eine Option nicht möglich ist, wenn die Liegenschaft bisher ausschliesslich für unecht befreite Zwecke verwendet wurde, nach Inkrafttreten dieses Gesetzesentwurfs nicht mehr gelten kann. Sämtliche nicht optierten Verkäufe von Liegenschaften sind in jedem Fall unter Ziffer 13 einzureihen. Hier besteht also in keinem Fall die Gefahr, dass ein Liegenschaftsverkauf ohne Option versteuert wird, was bei beweglichen Gegenständen ohne die Bestimmung in Ziffer 17 nicht zutreffen würde.

*Ziffer 18* wird allgemein auf die Umsätze aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen und Vollzugsstellen im Bereich der Sozialversicherung von Gesetzes wegen übertragen werden, erweitert. Es herrscht Einigkeit, dass die heute bestehende Ungleichbehandlung dieser Vollzugsstellen, namentlich der öffentlichen und der anerkannten privaten Arbeitslosenstellen und der AHV- und Familienausgleichskassen, nicht gerechtfertigt ist, diese jedoch im bestehenden Gesetz nicht behoben werden kann, weil die AHV- und Familienausgleichskassen in Artikel 18 Ziffer 25 MWSTG ausdrücklich genannt werden, die Vollzugsstellen der Arbeitslosenversicherung jedoch nicht. Eine Gleichbehandlung an sich vergleichbarer Sachverhalte ist aber angezeigt. Dies wird mit der Ergänzung dieser Ziffer erreicht. Durch die Ergänzung ist für den Bund mit jährlichen Mindereinnahmen von rund 3 bis 4 Millionen Franken zu rechnen.

*Ziffer 19:* Die Urproduktion soll aus den unter Ziffer 1.2.3.4 aufgeführten Gründen weiterhin von der Mehrwertsteuer ausgenommen sein. Allerdings wird aus Gründen der Einheitlichkeit und Übersichtlichkeit die heutige subjektive Ausnahme in eine objektive umgewandelt. Statt dass die Urproduzenten von der Steuer ausgenommen sind, werden die von ihnen erbrachten Leistungen unecht von der Steuer befreit. Inhaltlich ändert sich dadurch gegenüber der heutigen Regelung nichts.

*Ziffer 20:* Auch die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachten Leistungen sind aus den unter Ziffer 1.2.3.4 aufgeführten Gründen weiterhin von der Mehrwertsteuer unecht befreit. Aus Gründen der Einheitlichkeit und Übersichtlichkeit werden die hoheitlichen Leistungen gleich wie bei der Urproduktion neu im Katalog der unecht von der Steuer befreiten Leistungen aufgeführt. Inhaltlich ist keine Änderung beabsichtigt. Hoheitlich handelt, wer die Befugnis hat, einen verbindlichen und auch erzwingbaren Entscheid zu treffen. Im Allgemeinen bedeutet dies, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentliche Regelung zur Anwendung gelangt. Artikel 23 Absatz 2 MWSTG enthält eine umfangreiche Liste von Tätigkeiten, welche nicht als hoheitlich gelten. Besagte Leistungen werden oft an Dritte ausgelagert und stehen damit im Wettbewerb mit privaten Anbietern, da diese Dritten in der Regel das Entgelt zu versteuern haben. Um solche Wettbewerbsverzerrungen möglichst zu vermeiden, wurde im Rahmen des heutigen Gesetzes die periodische Rauchgaskontrolle mit der Praxisänderung auf den 1. Juli 2005 als gewerblich qualifiziert, da immer mehr Gemeinden diese Arbeiten - ohne Übertragung des Verfügungsrechts - an Privatunternehmen auslagerten. Unter diesem Gesichtspunkt könnte die Liste der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeiten auch auf die gesetzlich vorgeschriebenen Lift- und Seilbahnkontrollen sowie auf die gesetzlich vorgeschriebenen Eichungen ausgedehnt werden. Solche Leistungen werden oft gegenüber steuerpflichtigen Personen erbracht, die wiederum den

Vorsteuerabzug vornehmen können, da es sich bei ihnen um Aufwendungen für steuerbare Zwecke handelt. Weitere Ausweitungen sind denkbar. Um nicht jedes Mal das Gesetz ändern zu müssen und die nötige Flexibilität zu erhalten, sollen diese gewerblichen Tätigkeiten neu auf Verordnungsstufe geregelt werden. Ziffer 20 enthält die dafür nötige Kompetenzdelegationsbestimmung an den Bundesrat.

Allgemein ist festzuhalten, dass der Bundesrat bereits unter dem geltenden Recht und auch gemäss Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe c E-MWSTG die Möglichkeit hat, nach diesem Artikel von der Steuer unecht befreite Leistungen näher zu beschreiben. Die Steuerausnahmen sollen daher auf Verordnungsstufe noch detaillierter abgegrenzt werden. Daraus ergibt sich auch eine grössere Flexibilität bei der Anpassung an neue Bedürfnisse und Erkenntnisse. Da die wesentlichen Grundzüge gesetzlich geregelt sind, erscheint diese Kompetenz rechtstaatlich vertretbar.

*Absatz 3* hält fest, dass es für die Frage, ob eine Leistung nach diesem Artikel von der Steuer unecht befreit ist, auf den Inhalt der Leistung ankommt, und nicht darauf, an wen die Leistung erbracht wird. Damit wird eine Regelung allgemeingültig im Gesetz verankert, welche bisher aufgrund des per 1. Juli 2005 in Kraft getretenen Artikels 4a MWSTGV<sup>96</sup> nur für Umsätze der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung Gültigkeit hatte. Die Bestimmung dient dazu, die durch die heutige „Vorumsatztheorie“ verursachte Wettbewerbsverzerrung zwischen unterschiedlich gestalteten Wertschöpfungsketten zu vermeiden.

## **Art. 19 Echt befreite Leistungen**

*Absatz 1:* Echt befreite Leistungen führen nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Der Katalog der echt befreiten Leistungen wurde gegenüber heute nicht geändert. Die vorgenommenen Änderungen sind sprachlicher Natur.

*Ziffern 3 und 4:* Auch die Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung qualifiziert sich als Lieferung. Erfolgt diese mit dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung, stehen die Gegenstände unter Zollkontrolle. Nach der geltenden Praxis ist eine Befreiung der Gegenstände wegen vorübergehender Ausfuhr ausgeschlossen, wenn sie zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen werden und nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung veranlagt worden sind. Aus diesem Grund werden diese Ziffern entsprechend geändert. Eine Befreiung nach Ziffer 3 ist nur möglich, wenn die Gegenstände unter Zollüberwachung standen. Dies ist bei folgenden Verfahren der Fall: Transitverfahren nach Artikel 49 ZG, Zolllagerverfahren nach Artikel 50 ff. ZG, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nach Artikel 58 ZG, Zollverfahren der aktiven Veredelung nach Artikel 59 ZG und Zollfreilager nach Artikel 62 ff. ZG.

*Ziffern 5 und 6:* Gegenstände können entweder an der Grenze oder im Inland zur Ein- und Ausfuhrzollveranlagung angemeldet werden. Im Inland kann dies in einem Zollfreilager, in einem offenen Zolllager, bei einem zugelassenen Empfänger, bei einem zugelassenen Versender oder bei einer Inlandzollstelle erfolgen. Je nachdem wo die Veranlagung stattfindet, unterliegt nach geltendem Recht das Befördern und Versenden der Gegenstände und die damit zusammenhängen Leistungen entweder

<sup>96</sup> Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV), SR 641.201.

der Einfuhr- oder der Inlandsteuer. Hier soll aus Gründen der Vereinfachung eine einheitliche Regelung angestrebt werden. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird die Steuerbefreiung bei der Ein- und Ausfuhr in separaten Ziffern geregelt:

- **Einfuhr**  
Die bis zum Bestimmungsort anfallenden Kosten für das Befördern und Versenden der Gegenstände und der damit zusammenhängenden Leistungen (Nebentätigkeiten des Transportgewerbes und Veranlagung zur Einfuhr) unterliegen bei der Einfuhr der Steuer. Bestimmungsort ist nach Artikel 40 Absatz 3 Buchstabe b E-MWSTG jener Ort, an den die Gegenstände zu dem Zeitpunkt, in dem die Steuerforderung nach Artikel 42 E-MWSTG entsteht, zu befördern sind. Die Steuerforderung entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt. Ob diese Anmeldung an der Grenze oder im Inland erfolgt, ist somit unerheblich. Diese Betrachtungsweise ist im Übrigen Folge des Artikels 47 Absatz 3 nZG. Danach entsteht bei einem Wechsel des Zollverfahrens, was bei Anmeldung der Gegenstände bei einer Inlandzollstelle oder bei einem zugelassenen Empfänger regelmässig zutrifft, ein neuer Bemessungszeitpunkt und folglich auch eine neue Steuerforderung. Da bei der Einfuhr nicht immer eine Steuerforderung entsteht, müssen im Interesse einer einheitlichen Regelung auch diese Fälle im Gesetz geregelt werden (z. B. Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen im Ausland).
- **Ausfuhr**  
Erfolgt eine Beförderung der Gegenstände, die sich im zollrechtlich freien Verkehr und somit im Inland befinden, mit anschliessender Anmeldung zu einem Zollverfahren (z. B. Ausfuhrzollverfahren, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung im Ausland, Zollverfahren der passiven Veredelung), sind die Kosten für das Befördern und Versenden und der damit zusammenhängenden Leistungen (Nebentätigkeiten des Transportgewerbes und Veranlagung zur Ausfuhr) im Inland von der Steuer befreit. Auch hier spielt keine Rolle, ob die Zollanmeldung an der Grenze oder im Inland erfolgt. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Gegenstände von der Grenze ins Inland (Zollfreilager, offenes Zolllager, zugelassener Empfänger oder Inlandzollstelle) oder vom Inland (Zollfreilager, offenes Zolllager, zugelassener Versender oder Inlandzollstelle) zur Grenze nach dem Transitverfahren veranlagt werden. Auch bei diesem Verfahren entsteht eine bedingte Steuerforderung (Art. 49 Abs. 2 Bst. a nZG), weshalb die Beförderung gemäss Artikel 19 Absatz 1 Ziffer 5 E-MWSTG im Inland von der Steuer echt befreit ist.

*Ziffer 7:* Neu qualifizieren sich Zollfreilager als Inland. Damit auch die dort erbrachten Nebentätigkeiten des Transportgewerbes von der Steuer befreit sind (z. B. Lagerung), muss eine entsprechende Bestimmung in das Gesetz aufgenommen werden. Auch können Gegenstände, die unter Zollüberwachung stehen, vom ersten inländischen Bestimmungsort an einen andern Ort im Inland transportiert werden, bevor sie entweder wieder ausgeführt oder in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden. Auch für dieses Befördern oder Versenden mitsamt der damit zusammenhängenden Leistungen ist eine Steuerbefreiung im Inland vorzusehen. Gegenstände stehen in folgenden Fällen unter Zollüberwachung: Transitverfahren nach Artikel 49 ZG, Zolllagerverfahren nach Artikel 50 ff. ZG, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nach Artikel 58 ZG, Zollverfahren der aktiven Veredelung nach Artikel 59 ZG und Zollfreilager nach Artikel 62 ff. ZG.

*Ziffer 8:* Vercharterungen und Vermietungen gelten nach Artikel 3 Buchstabe d E-MWSTG als Lieferungen. Diese Begriffe können hier deshalb weggelassen werden. Dagegen werden zwecks sprachlicher Klarstellung Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen von den übrigen Lieferungen getrennt, obwohl sich auch diese Leistungen als Lieferungen qualifizieren. Dies ist deshalb erforderlich, da heute aus Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 7 MWSTG nicht hervorgeht, dass die Luftverkehrsunternehmen die Lieferungsempfänger sein müssen respektive dass die Wartungen, Instandsetzungen usw. an Luftfahrzeugen erbracht werden müssen, welche die Luftverkehrsunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben. Der Hinweis im bestehenden Wortlaut, dass die Luftfahrzeuge von den in diesem Artikel genannten Luftverkehrsunternehmen verwendet werden müssen, kann so verstanden werden, dass sie "nur" verwendet werden müssen und Lieferungsempfänger ein Dritter gewesen sein kann. Dieses Missverständnis ist vor allem beim Aircraft Management von Bedeutung und soll mit der besseren Formulierung ausgeräumt werden.

*Ziffer 10* wurde um die Organisatoren von Veranstaltungen erweitert, welche nach neuer Praxis der ESTV ebenfalls echt von der Steuer befreit sind, wenn sie im Ausland bewirkt werden.

Gemäss *Absatz 2* kann der Bundesrat neu auch den grenzüberschreitenden Busverkehr echt von der Steuer befreien. Die Beförderungsmittel sind abschliessend aufgezählt. Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Schiffsverkehr sind darin beispielsweise nicht enthalten. Beim grenzüberschreitenden Schiffsverkehr unterliegt der Inlandstreckenanteil – im Gegensatz zum Auslandstreckenanteil – nach wie vor der schweizerischen MWST. Aufgrund der geringen Bedeutung dieses Verkehrs und der in diesem Bereich bestehenden Regelungen in Staatsverträgen mit Anrainerstaaten ist diese Einschränkung vertretbar. Nicht von der MWST befreit werden zudem weitere grenzüberschreitende Leistungen mit Beförderungsmitteln wie zum Beispiel mit Taxis. Die Erweiterung der Steuerbefreiung auf den internationalen Busverkehr liegt im Rahmen der Möglichkeiten, welche die 6. EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten in diesem Bereich einräumt.<sup>97</sup>

Diese Gesetzesänderung hat einen Minderertrag von 1-2 Millionen Franken zur Folge und betrifft weniger als 100 Steuerpflichtige.

*Absatz 3* definiert, was als direkte Ausfuhr gilt. Der Gegenstand darf im Inland nicht in Gebrauch genommen worden sein und muss entweder direkt ins Ausland oder in ein Zollfreilager ausgeführt bzw. in ein Zolllagerverfahren überführt werden (Art. 53 Abs. 2 nZG). Die Erfüllung dieser Kriterien ist Voraussetzung dafür, dass eine Lieferung nach Absatz 1 Ziffer 1 von der Steuer echt befreit werden kann. Mit Absatz 3 wird insbesondere erreicht, dass Gegenstände, welche ein steuerpflichtiger inländischer Lieferant seinem ausländischen Abnehmer verkauft, nur dann von der Steuer echt befreit werden können, wenn Letzterer die Gegenstände ohne vorhergehende Ingebrauchnahme exportiert. Dieser Absatz führt im geltenden Recht immer wieder zu unbefriedigenden Situationen. Übergibt nämlich der nichtsteuerpflichtige Kunde (B) eines steuerpflichtigen Lieferanten (A) den gekauften Gegenstand im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten (C), fällt nach dem Wortlaut des heutigen Artikels 19 Absatz 4 MWSTG beim steuerpflichtigen Lieferanten (A) die Steuerbefreiung weg (= so genannte Abholreihengeschäfte). Diese Einschränkung kann das Bestimmungslandsprinzip gefährden. Zwar wird eine Ware zweifelsfrei ausgeführt, dennoch bleibt dem steuerpflichtigen Lieferanten (A) die Steuerbefreiung verwehrt.

<sup>97</sup> vgl. Art. 28 Abs. 3 Bst. b in Verbindung mit dem Anhang F Ziff. 17 der 6. EG-Richtlinie.

Eine Verletzung des Bestimmungslandsprinzips kann zwar vermieden werden, wenn der Zwischenhändler B in das MWST-Register eingetragen wird. Diesfalls bleibt zwar die erste Umsatzstufe (Lieferung von A an B) steuerbelastet, auf der zweiten (Lieferung von B an C) wäre eine Steuerbefreiung jedoch möglich. Die neue Formulierung von Absatz 3 versucht, die Verletzung des Bestimmungslandprinzips zu vermeiden, indem für alle an der Ausfuhr des Gegenstandes beteiligten Lieferanten die direkte Ausfuhr stipuliert wird. Dies stellt eine wesentliche Vereinfachung für die Beteiligten dar und verhindert einen möglichen Entstehungsgrund für die *taxe occulte*.

### **3. Kapitel: Berechnung der Steuer und Steuersatz**

#### **Art. 20 Bemessungsgrundlage**

Dieser Artikel entspricht Artikel 33 Absätze 1, 3 bis 5 und Artikel 44 Absätze 2 und 3 MWSTG. Die vorgenommenen Änderungen sind sprachlicher Natur.

*Absatz 6* wurde insofern gegenüber heute erweitert, als dass er nicht nur die auf der Lieferung oder Dienstleistung geschuldete Mehrwertsteuer vom Entgelt ausnimmt, sondern auch die Billett- und Handänderungssteuern, da diese gemäss Artikel 3 Buchstabe h Ziffer 7 E-MWSTG Nicht-Entgelt darstellen.

#### **Art. 21 Margenbesteuerung**

Dieser Artikel entspricht Artikel 35 MWSTG. Gegenüber heute erfährt die Regelung der so genannten Margenbesteuerung keine Änderung. Eine Reformmöglichkeit der Margenbesteuerung wird unter Ziffer 6.9.3 hiernach aufgezeigt.

#### **Art. 22 Steuersätze**

Die drei Steuersätze sowie der Katalog der zum reduzierten Steuersatz steuerbaren Leistungen bleibt unverändert. Die Abgabe von Ess- und Trinkwaren im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen unterliegt wie heute nicht dem ermässigten Steuersatz, sondern gilt als zum Normalsatz steuerbare gastgewerbliche Leistung. Zur Klarstellung hält *Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2* aber neu fest, dass auch Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke), die in Verpflegungsautomaten angeboten werden, generell zum reduzierten Steuersatz zu versteuern sind. Damit können langjährige komplizierte Abgrenzungsprobleme gelöst werden. Entscheidendes Kriterium ist der Service. Bei Verpflegungsautomaten werden in der Regel neben dem automatisierten Verkauf keine weiteren Leistungen wie Bedienung, Beratung usw. erbracht. Die Regelung, dass die Lieferung von Ess- und Trinkwaren ohne zusätzliche Dienstleistungen am Ort des Konsums nicht eine gastgewerbliche Leistung ist, erfolgt aus Gründen der Wettbewerbsneutralität. Sie verhindert eine Ungleichbehandlung zwischen den verschiedenen Ess- und Trinkwaren anliefernden Steuerpflichtigen.

*Absatz 3* präzisiert sodann, dass es sich beim Steuersatz von 7,6 Prozent um den Normalsatz handelt, nimmt doch das Gesetz verschiedentlich Bezug auf diesen Begriff.

Generell ist die Formulierung dieses Artikels heute unbefriedigend. Die Abgrenzung zwischen zum Normalsatz und zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen erscheint teilweise nur schwer oder nicht nachvollziehbar. Das Modul „Einheitssatz“ löst dieses Problem, indem für alle steuerbaren Leistungen derselbe Satz gilt. Die teilweise erheblichen Abgrenzungsprobleme können damit am nachhaltigsten und einfachsten gelöst werden.<sup>98</sup> Das Modul „2 Sätze“ enthält immerhin einen verbesserten und klareren Artikel 22, welcher ebenfalls geeignet ist, Abgrenzungsprobleme zu vermeiden.<sup>99</sup> Eine grundlegende Änderung und Verbesserung des Katalogs der zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen ist jedoch nicht möglich, ohne dass sie Auswirkungen auf die Steuersätze zeitigt.

#### **4. Kapitel: Vorsteuerabzug**

##### **Art. 23 Abziehbare Vorsteuern**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 38 Absatz 1 MWSTG. Es wurden nur redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen.

*Absatz 2* entspricht dem bisherigen Artikel 38 Absatz 2 MWSTG. Neu werden in Buchstabe d explizit die Werbegeschenke erwähnt, bei welchen die ESTV in der Praxis bereits heute den Vorsteuerabzug zulässt.<sup>100</sup> Nicht als Eigenverbrauch zu versteuern sind daher Warenmuster sowie Werbegeschenke, welche der Erzielung steuerbarer oder echt von der Steuer befreiter Umsätze dienen. Aus Gründen der Vereinfachung wird auf eine Wertgrenze verzichtet. Bedingung ist aber, dass die Werbegeschenke und Warenmuster ausschliesslich für steuerbare unternehmerische Zwecke verwendet werden. Diese Ausweitung ist sachlich gerechtfertigt, da sie dazu beiträgt, die *taxe occulte* bei den Unternehmen zu vermeiden. Sie führt aber zu geringfügigen Steuerausfällen. Wie bisher berechtigen andere unentgeltliche Zuwendungen bis 300 Franken pro Jahr und Empfänger unabhängig von ihrem Verwendungszweck zum Vorsteuerabzug.

##### **Art. 24 Ausschluss des Vorsteuerabzugs**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 38 Absätze 4 und 5 MWSTG mit der korrekten Bezeichnung „privater Verwendungen“ statt Tätigkeiten, da es insbesondere bei Einzelfirmen private Tätigkeiten gegen Entgelt nicht gibt. Das Wort „namentlich“ wurde gestrichen, womit die Aufzählung abschliessenden Charakter erhält.

*Absatz 2* entspricht Artikel 39 Absatz 1 MWSTG.

##### **Art. 25 Kürzung des Vorsteuerabzugs**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 41 Absatz 1 MWSTG.

*Absatz 2* nimmt den Regelungsgehalt des bisherigen Artikels 38 Absatz 8 MWSTG auf und erweitert diesen insofern, als er die Beiträge, welche zu einer Vorsteuerkürzung führen, abschliessend aufzählt. Solche Beiträge können ein Entgelt für eine

<sup>98</sup> vgl. dazu vorne Ziff. 1.2.

<sup>99</sup> vgl. Kommentar zu Art. 22 im Modul “2 Sätze”.

<sup>100</sup> vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ziff. 443.

Leistung im weiteren Sinne darstellen beziehungsweise sie ermöglichen es dem Empfänger, eine Leistung oder Dienstleistung überhaupt anzubieten. Solche Entgelte werden zwar nicht besteuert, sie führen aber beim Empfänger dieser Entgelte zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

*Buchstaben a und b:* Subventionen und Spenden werden gleich behandelt wie heute.<sup>101</sup> Ihr Erhalt führt zu einer Vorsteuerkürzung beim Empfänger. Dasselbe gilt auch für Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung (*Buchstabe c*) sowie für Gelder, welche Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten. Auch bei Letzteren handelt es sich um Subventionen.<sup>102</sup> Die Abgrenzung zwischen nicht steuerbaren Spenden und steuerbarem Sponsoring wird gleich wie heute gehandhabt. Der Inhalt von Artikel 33a MWSTG soll auf Verordnungsstufe geregelt werden.

*Absatz 3:* Nicht-Entgelte (vgl. Art. 3 Bst. h E-MWSTG) sollen nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung führen. Nach dem bisherigen Verständnis des Verknüpfungsgesetzes wird vorausgesetzt, dass die Kosten der bezogenen Vorleistungen in das Entgelt für einen steuerbaren Ausgangsumsatz eingehen (Umsatzverknüpfung). Damit ergeben sich Vorsteuerkürzungen immer dann, wenn Kosten durch andere Mittel gedeckt werden als durch solche aus einem steuerbaren Umsatz, insbesondere mit Geldern aus einem so genannten Nichtumsatz (Nicht-Entgelt). Nach einem weiteren Verständnis ist es jedoch ausreichend, wenn eine Beziehung zwischen den Vorleistungen und der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen vorliegt (Verwendungskonnex). In der EU ist der Verwendungskonnex vorherrschend. Auch das schweizerische Mehrwertsteuerrecht sollte vermehrt auf den Verwendungskonnex abstellen, da dies zu steuersystematisch richtigeren Ergebnissen führt. Deshalb soll der Vorsteuerabzug in den Fällen vollumfänglich gewährt werden, in denen die betreffenden Vorleistungen für eine steuerbare unternehmerische Tätigkeit verwendet werden und durch Mittel aus dieser Tätigkeit und / oder durch Nicht-Entgelte gedeckt werden. Was ein Nicht-Entgelt ist, wird neu explizit in Artikel 3 Buchstabe h E-MWSTG geregelt.

*Absatz 4* entspricht dem bisherigen Artikel 40 MWSTG.

*Absatz 5* entspricht den bisherigen Artikeln 41 Absatz 2 sowie 43 Absatz 5 MWSTG.

## **Art. 26 Einlagesteuerung**

Die Einlagesteuerung stellt sicher, dass die steuerpflichtige Person auch zu einem späteren Zeitpunkt die Vorsteuer abziehen kann, wenn ihr das beim Empfang der Leistung oder bei deren Einfuhr noch nicht möglich war, da sie damals die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzugs gemäss Artikel 23 Absatz 1 E-MWSTG nicht erfüllte.

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 42 Absatz 1 MWSTG.

*Absatz 2* entspricht sinngemäss dem bisherigen Artikel 42 Absatz 3 MWSTG. Neu werden Gegenstände und Dienstleistungen grundsätzlich gleich behandelt. Dienstleistungen fallen nur dann unter die Einlagesteuerung, wenn sie zugekauft wor-

<sup>101</sup> vgl. aber die Reformmöglichkeiten in Bezug auf die Behandlung von Spenden und Subventionen in Ziff. 6.1.3 bis 6.1.5 sowie 6.2.3 und 6.2.4 hiernach.

<sup>102</sup> vgl. auch den unveröffentl. BGE vom 25. August 2000 (2A.233/1997).

den sind und wenn sie im Zeitpunkt der Einlagesteuerung noch einen Wert haben. Zu denken ist insbesondere an das Überlassen von immateriellen Werten und Rechten (z. B. Lizenzen). Abziehbar ist die Vorsteuer, die dem Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung entspricht. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und Dienstleistungen um ein Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um ein Zwanzigstel reduziert. Absatz 2 stellt sodann klar, dass die buchmässige Behandlung der Gegenstände und Dienstleistungen nicht von Bedeutung ist. Die starren Abschreibungsvorschriften stellen eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen sicher und ermöglichen eine einfache und effiziente Handhabung. Sie führen aber unter Umständen dazu, dass ein Unternehmen, welches in seiner Buchhaltung andere Abschreibungssätze anwendet, die Abschreibung speziell für die Belange der Mehrwertsteuer separat ermitteln muss, was ein zusätzlicher Aufwand darstellt. Deshalb sieht Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe d E-MWSTG vor, dass der Bundesrat Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften bei der Einlagesteuerung und beim Eigenverbrauch festlegen kann.

*Absatz 3* ist neu. Er stellt das Pendant zu Artikel 27 Absatz 4 E-MWSTG (Eigenverbrauch) dar, welcher dem bisherigen Artikel 34 Absatz 3 MWSTG entspricht. Insofern werden neu zwei sich entsprechende Regelungen gleich respektive symmetrisch und explizit geregelt. Damit wird die Rechtsanwendung klarer und einfacher.

## **Art. 27 Eigenverbrauch**

Mit dem Begriff „Eigenverbrauch“ wird umschrieben, unter welchen Umständen der Vorsteuerabzug zu kürzen respektive rückgängig zu machen ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Voraussetzungen gemäss Artikel 23 Absatz 1 E-MWSTG, welche zur Gewährung des Vorsteuerabzugs geführt haben, nachträglich wegfallen.

Im Sinne einer Klarstellung normiert *Absatz 1*, was Eigenverbrauch überhaupt ist. Andererseits lehnt sich dieser Absatz sprachlich soweit wie möglich an Artikel 26 Absatz 1 E-MWSTG an. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich beim Eigenverbrauch um das Gegenstück zur Einlagesteuerung handelt. Die zwei Normen werden deshalb neu auch unmittelbar nacheinander aufgeführt.

*Absatz 2* entspricht dem bisherigen Artikel 9 Absatz 1 MWSTG. Das Gesetz stellt aber nicht mehr darauf ab, ob die steuerpflichtige Person zum Vorsteuerabzug berechtigt war, sondern ob sie ihn tatsächlich vorgenommen hat. Nur dann unterliegen die Gegenstände gemäss diesem Absatz der Eigenverbrauchsbesteuerung. Buchstabe c wurde sodann insofern neu geregelt, als Werbegeschenke und Warenmuster zu unternehmerischen Zwecken unabhängig von ihrem Wert nie zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen. Diese Bestimmung stellt damit das Gegenstück zu Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe d E-MWSTG dar.

*Absatz 3* nimmt den Regelungsbereich des bisherigen Artikels 34 Absatz 1 Buchstabe b sowie Absatz 2 MWSTG auf. Nach wie vor sind bewegliche Gegenstände und Dienstleistungen pro Jahr um ein Fünftel und unbewegliche Gegenstände um einen Zwanzigstel abzuschreiben. Die Formulierung nähert sich so weit wie möglich an diejenige bei der Einlagesteuerung an (Art. 26 Abs. 2 E-MWSTG). Auch hier werden neu Dienstleistungen und Gegenstände gleich behandelt. Dienstleistungen kommen bei der Eigenverbrauchsbesteuerung nur in Betracht, wenn sie von Dritten bezogen wurden. Die starren Abschreibungsvorschriften stellen eine Gleichbehand-

lung aller Steuerpflichtigen sicher und ermöglichen eine einfache und effiziente Handhabung. Sie führen aber unter Umständen dazu, dass ein Unternehmen, welches in seiner Buchhaltung andere Abschreibungssätze anwendet, die Abschreibung speziell für die Belange der Mehrwertsteuer separat ermitteln muss, was ein zusätzlicher Aufwand darstellt. Deshalb sieht Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe d E-MWSTG vor, dass der Bundesrat Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften bei der Einlagesteuerung und beim Eigenverbrauch festlegen kann.

*Absatz 4* entspricht dem bisherigen Artikel 34 Absatz 3 MWSTG. Die Norm wurde sprachlich zur bessern Verständlichkeit überarbeitet.

*Absatz 5* regelt den Ort des Eigenverbrauchs neu im Sinne des bisherigen Artikels 15 Buchstabe c MWSTG einheitlich. Demnach gilt als Ort des Eigenverbrauchs der Ort, an dem die Leistung den steuerbaren Unternehmensbereich verlässt. Mit dieser Vereinheitlichung wird eine verständlichere und einprägsamere Lösung ermöglicht, was dem Anliegen der Steuerpflichtigen nach mehr Rechtssicherheit Rechnung trägt.

Der Ort des baugewerblichen Eigenverbrauchs muss nicht mehr geregelt werden, da der Gesetzesentwurf auf die Besteuerung dieses Eigenverbrauchs verzichtet. Der Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs (Art. 9 Abs. 2 MWSTG) ist ein Korrekturmechanismus im Rahmen der heutigen Ausnahmeregelung. Damit wird in diesem Bereich punktuell die Eigenleistung, d. h. die selbst erbrachte Arbeit des Grundeigentümers, erfasst im Hinblick darauf, dass die Ausgangsleistung steuerfrei bleibt. Eigenleistungen werden jedoch auch in andern Bereichen (z. B. in einem Informatikzentrum einer Bank oder Versicherung) bei beweglichen und immateriellen Gütern erbracht und für unecht befreite Zwecke verwendet und dort nicht erfasst. Aus Gründen der Rechtsgleichheit ist es nicht hinzunehmen, dass nur die Baubranche mit dem Herstellungs-Eigenverbrauch belastet wird. Die in der Baubranche zusätzlich entstehenden Wettbewerbsverzerrungen haben ihre Ursache in der an sich ebenfalls systemwidrigen Steuerausnahme für Mieten und sind deshalb hinzunehmen. Die Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs stellt für die steuerpflichtigen Personen und die ESTV eine Vereinfachung dar und führt für die Konsumenten zu tieferen Preisen und einer reduzierten steuerlichen Belastung. Auch im Gemeinschaftsrecht gibt es keine (äquivalente) Regelung zum baugewerblichen Eigenverbrauch nach schweizerischem Recht.<sup>103</sup> Aus diesen Gründen soll die Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs aufgehoben werden. Die Einnahmen des Bundes aus dem baugewerblichen Eigenverbrauch werden auf gut 50 Millionen Franken jährlich geschätzt. Allerdings wird ein Teil davon durch spätere Einlagesteuerungen wieder rückgängig gemacht. Die Aufhebung wird deshalb nur zu Mindereinnahmen für den Bund von 30 – 35 Millionen Franken pro Jahr führen. Der Steuerausfall hält sich damit in Grenzen.

<sup>103</sup> In Österreich unterliegen die Mieten der MWST, weshalb sich die Frage nach der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs nicht stellt.

## **5. Kapitel: Entstehung und Verjährung der Steuerforderung sowie des Rechts auf Vorsteuerabzug**

### **Art. 28 Entstehung der Steuerforderung**

*Absatz 1* nimmt auf, was bisher in Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG geregelt war.

*Absatz 2* normiert, was bisher in Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG gestanden hat. Die Entstehung der Steuerforderung bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wurde neu aus Gründen der Übersichtlichkeit in einem eigenen Absatz geregelt. Der letzte Satzteil des bisherigen Buchstaben b „dies gilt auch für Vorauszahlungen“ wurde gestrichen, weil es sich um eine Selbstverständlichkeit handelt, welche vom Wortlaut des übrigen Absatzes miterfasst ist.

*Absätze 3 und 4* entsprechen Artikel 43 Absätze 2 und 4 MWSTG.

### **Art. 29 Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 38 Absatz 7 MWSTG. Er wurde sprachlich im Sinne von Klarstellungen leicht modifiziert und zudem terminologisch dem neuen Zollgesetz, welches am 1. Mai 2007 in Kraft treten wird, angepasst.

### **Art. 30 Verjährung der Steuerforderung**

Die Verjährung ist heute in Artikel 49 MWSTG geregelt. Eine Steuerforderung verjährt danach fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in der sie entstanden ist. Sie kann insbesondere mit Ergänzungsabrechnungen, Entscheiden und Einspracheentscheiden unterbrochen werden, wodurch sie neu zu laufen beginnt. In Absatz 2 und 3 von Artikel 49 MWSTG sind die Unterbrechung und der Stillstand der Verjährung geregelt. Absatz 4 von Artikel 49 MWSTG hält fest, dass die absolute Verjährung 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist, eintritt.

Die aktuelle Regelung wird seitens der Steuerpflichtigen, der Wirtschaftsverbände, der Beraterbranche sowie der Politik als einseitige Risikoverteilung und als mit Rechtsunsicherheit behaftet angesehen. Die Treuhandkammer und in der Folge auch der Bericht Spori empfehlen statt des heutigen Verjährungsunterbruchs einen Stillstand vorzusehen.<sup>104</sup> Weitere Abklärungen haben jedoch gezeigt, dass ein Verjährungsstillstand schwierig zu handhaben ist und zahlreiche neue Fragen aufwirft. Der vorliegende Entwurf nimmt daher einen neuen Vorschlag der Treuhandkammer auf und führt zwei unterschiedliche Verjährungsfristen ein, die aber wie heute unterbrochen werden können.

Grundsätzlich beträgt die relative Verjährungsfrist gemäss *Absatz 1* fünf Jahre. Dies entspricht dem bisherigen Artikel 49 Absatz 2 MWSTG und gilt analog auch für die übrigen Steuerarten des Bundes.<sup>105</sup> Stellt die ESTV beispielsweise bei der Überprüfung der Abrechnung des Steuerpflichtigen einen Fehler fest, korrigiert sie diesen mit einer Ergänzungsabrechnung oder einer Gutschriftsanzeige. Damit wird die Ver-

<sup>104</sup> Vgl. Bericht Spori, S. 43.

<sup>105</sup> Z. B. Art. 17 Abs. 1 VStG, Art. 30 Abs. 1 StG, Art. 7 Abs. 1 ZBstG, Art. 120 Abs. 1 DBG.

jäh­rung für den kor­ri­gierten Pos­ten unterbrochen, und es läuft wie­der eine neue fünf­jäh­rige rela­tive Ver­jäh­rungs­frist.

Kündigt die ESTV eine Kontrolle nach Artikel 74 Absatz 2 E-MWSTG beim steuerpflichtigen Unternehmen an oder führt sie ausnahmsweise eine Kontrolle ohne Vorankündigung durch, wird die Verjährung gemäss *Absatz 3* ebenfalls unterbrochen. Danach läuft jedoch nicht wieder die volle fünfjährige relative Verjährungsfrist, sondern nur noch eine solche von zwei Jahren (*Absatz 2*). Wird die Verjährung nicht innerhalb dieser zwei Jahre wiederum unterbrochen (z. B. indem ein Steuerbe­trag eingefordert oder ein Entscheid gefällt wird), ist die Steuerforderung ver­jährt. Der Entwurf sieht in Artikel 74 Absatz 3 ferner vor, dass die ESTV in jedem Fall innerhalb von zwei Jahren nach Ankündigung einer Kontrolle diese abschliessen und darüber einen Entscheid erlassen muss. Diese zwei­jährige Ver­jäh­rungs­frist gilt für alle weiteren Schritte nach der Durchführung einer Kontrolle, also auch für das mögliche anschliessende Einspracheverfahren sowie für die Rechtsmittelverfahren vor Bundesverwaltungs- und Bundesgericht. Die neue Regelung bringt eine Beschleunigung der Verfahren mit sich. Andererseits ermöglicht sie es der ESTV weiterhin, im Rahmen einer Kontrolle fünf Steuerperioden gleichzeitig zu überprüfen und damit ein rationelles und ökonomisches Vorgehen anzuwenden, was auch für die Steuerpflichtigen von Vorteil ist.

*Absatz 4* entspricht Artikel 49 Absatz 2 2. Halbsatz MWSTG.

*Absatz 5* entspricht dem bisherigen Artikel 49 Absatz 3 MWSTG.

*Absatz 6* regelt, was bisher Artikel 49 Absatz 4 MWSTG normiert hat. Die absolute Verjährung wird jedoch von 15 auf neu 10 Jahre, also um ein Drittel, verkürzt. Den Steuerpflichtigen soll durch die Verkürzung der absoluten Veranlagungsverjährung auf 10 Jahre ebenfalls zu schnelleren Verfahren und rascherer Rechtssicherheit verholfen werden. Schnellere Verfahren können mit der Herabsetzung der Verjährungsfrist erreicht werden, indem nämlich die ESTV berücksichtigen muss, dass ein Verfahren bis und mit Bundesgericht innerhalb von 10 Jahren abgeschlossen sein muss, weil ansonsten die Veranlagung nicht mehr möglich ist. 10 Jahre nachdem die Steuerforderung entstanden ist, ist sie auf jeden Fall verjährt und kann nicht mehr eingefordert werden. Die ESTV wird somit gezwungen sein, Erst- und Einspracheentscheide möglichst umgehend auszufällen.

### **Art. 31 Verjährung des Steuerbezugs**

Diese Bestimmung ist neu. Die Verjährung des Steuerbezugs war bisher nicht explizit im Gesetz geregelt bzw. nur implizit in Artikel 49 MWSTG integriert. Die neu selbständige Ausgestaltung dient der Klarheit und Übersichtlichkeit. Durch die Verkürzung der Veranlagungsverjährung auf 10 Jahre (vgl. Art. 30 E-MWSTG) verschärft sich das Problem, dass rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen nicht mehr bezogen werden können, da inzwischen die Verjährung eingetreten ist. Dies würde zu stossenden Ergebnissen und zu einer Schlechterstellung derjenigen Steuerpflichtigen führen, welche die Steuer korrekt entrichten. Die Bezugsverjährung läuft auch dem Postulat der Verbesserung der Rechtssicherheit nicht zuwider, da mit der rechtskräftigen Festsetzung der Steuerforderung rechtliche Klarheit herrscht.

*Absatz 1:* Von der Veranlagungsverjährung ist neu die Bezugsverjährung zu unterscheiden, d. h. die Frist, innerhalb welcher die ESTV ihre Steuerforderung dem Steuerpflichtigen gegenüber geltend machen kann. Trotz der um ein Drittel auf

10 Jahre verkürzten Veranlagungsverjährung soll der Bezug der geschuldeten Beträge (nach deren rechtskräftigen Veranlagung in einem Verfahren) noch möglich sein und nicht durch Herauszögern der Zahlung verhindert werden. Zwangsvollstreckungen können sich sehr in die Länge ziehen, zum Beispiel durch Beschwerdeverfahren nach Artikel 17 ff. SchKG<sup>106</sup> gegen jede Verfügung des Betreibungsamtes, Widerpruchsverfahren nach Artikel 106 ff. SchKG und die Aufschubmöglichkeit gemäss Artikel 123 SchKG. Andererseits muss berücksichtigt werden, dass die ESTV den Steuerpflichtigen in begründeten Fällen auch eine Zahlungserleichterung (Zahlungspläne) sollte gewähren können. Die Bezugsverjährung von Forderungen, über welche ein Entscheidungsverfahren durchgeführt wurde, läuft ab der rechtskräftigen Festsetzung der Forderung und dauert fünf Jahre.

*Absätze 2 und 3:* Die Bezugsverjährung sieht eine Verjährungsunterbrechung vor bei Einforderungshandlungen und Stundung.

*Absätze 4 und 5:* Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen. Besteht für eine Steuerforderung ein Verlustschein, richtet sich die Verjährung nach den diesbezüglichen Bestimmungen des SchKG (Artikel 149a SchKG), wie bei allen anderen Forderungen auch.

### **Art. 32 Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und Steuerrückerstattung**

Die Regelung der Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und Rückforderung zu Unrecht bezahlter Steuern ist gleich geregelt wie heute. So kann ein Steuerpflichtiger, wenn der Vorsteuerabzug beziehungsweise die zu Unrecht bezahlte Steuer nicht bereits in einem rechtskräftigen Entscheid festgehalten wurde, innerhalb von fünf Jahren, längstens aber innerhalb von 10 Jahren nach Entstehung, seine Forderung der ESTV gegenüber geltend machen. Im Unterschied zur ESTV ist der Steuerpflichtige aber besser gestellt, denn seine relative Verjährungsfrist verkürzt sich nicht, sondern beträgt immer fünf Jahre.

*Absatz 1* entspricht Artikel 50 Absatz 1 MWSTG. Neu regelt er jedoch nicht nur die Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, sondern auch denjenigen auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Steuern.

Auch *Absatz 2* übernimmt geltendes Recht (Art. 50 Abs. 2 MWSTG).

*Absatz 3* entspricht Artikel 50 Absatz 3 MWSTG.

*Absatz 4* entspricht Artikel 50 Absatz 4 MWSTG. Die absolute Verjährung wurde jedoch analog zu Artikel 30 E-MWSTG von 15 auf 10 Jahre verkürzt. Die Begründung dafür ist die gleiche wie bei Artikel 30 E-MWSTG. Damit kann dem Anliegen der Steuerpflichtigen nach rascheren Verfahren und damit einhergehend früherer Rechtssicherheit Nachachtung verschafft werden.

<sup>106</sup> Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG), SR 281.1.

### **3. Titel: Steuer auf Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Bezügersteuer)**

Die Bezügersteuer ist neu in einem eigenen Titel konzentriert, statt wie heute an verschiedenen Stellen im Gesetz verstreut. Damit wird die Übersichtlichkeit erhöht und die Anwendung des Gesetzes erleichtert.

#### **Art. 33 Steuerpflicht**

In Artikel 33 wurde in etwa die bisherige Regelung von Artikel 24 MWSTG (sowie Art. 10 und Art. 28 Abs. 4 MWSTG) übernommen. Es handelt sich insbesondere um redaktionelle Anpassungen. Neu ist jedoch, dass Dienstleistungen, welche dem Erbringerortsprinzip gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe f E-MWSTG unterliegen, nicht mehr von der Bezügersteuer erfasst werden. Diese Änderung betrifft nur wenige Steuerpflichtige, ist doch diese Vorschrift heute praktisch nur bei grenzüberschreitend erbrachten Vermittlungsdienstleistungen von Bedeutung. Die zu erwartenden Steuerausfälle sind dementsprechend gering. Die Änderung ist zudem eine Vereinfachung, deren Anwendungsbereich klar umgrenzt ist. Für bereits steuerpflichtige Personen zählt ausserdem die 10'000 Franken-Limite nicht mehr. Daraus folgt, dass bereits steuerpflichtige Personen neu grundsätzlich jeden Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, welche dem Empfängerortsprinzip gemäss Artikel 5 Absatz 1 E-MWSTG unterliegen, zu versteuern haben. Auch dies stellt eine deutliche Vereinfachung dar und zeitigt in der Regel keine Auswirkungen, da die steuerpflichtigen Personen diese Steuer als Vorsteuer wiederum in Abzug bringen können.

*Absatz 1 Buchstabe b* stellt klar, dass Datenträger ohne Marktwert, die in die Schweiz gelangen, nicht bei der Einfuhr besteuert werden, dass aber der Wert der Datenträger einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistung von der Bezügersteuer erfasst wird und vom Leistungsempfänger zu versteuern ist. Dies gilt bereits heute, ist aber nur bei der Einfuhrsteuer in Artikel 73 Absatz 3 MWSTG erwähnt. Kein Marktwert besteht für Software, deren Einfuhr ein Vertrag zugrunde liegt, der die Anzahl und / oder Periodizität der Ablieferung von Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z. B. Wartungsvertrag) und der darüber hinaus noch weitere Leistungen (z. B. Unterstützung) einschliesst. Kein Marktwert besteht ferner, wenn für ein eingeführtes Computerprogramm wiederkehrende Lizenzgebühren zu zahlen sind oder ein Computerprogramm auf dem freien Markt nicht erhältlich ist. Soweit aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts erbracht, liegt auch bei der Ablieferung von Plänen durch Architekten und Ingenieure sowie beim Überlassen von Rechten und immateriellen Werten kein Marktwert vor. Ferner bei der Ablieferung von Rechtsschriften durch Anwälte, bei Gutachten von Sachverständigen und bei Übersetzungen von Texten. Die Art des Trägers (Papier, Disketten, CD-ROM usw.) spielt dabei keine Rolle.

#### **Art. 34 Steuerbemessung und Steuersätze**

Der Artikel hält fest, dass für die Steuerbemessung und die anwendbaren Steuersätze bei der Bezügersteuer die Bestimmungen über die Inlandsteuer gelten (Artikel 20 und 22 E-MWSTG).

### **Art. 35 Entstehung und Verjährung der Steuerforderung**

*Absatz 1* baut auf dem bisherigen Artikel 43 Absatz 3 MWSTG auf. Ergänzt wird die bisherige Norm im Sinne einer Klarstellung durch den Zusatz, dass bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten die Steuerforderung im Zeitpunkt der Zahlung entsteht.

*Absatz 2* nimmt die Intention des bisherigen Artikels 45 Absatz 1 MWSTG (insbesondere von dessen Bst. c) auf und setzt ihn redaktionell anders um. Inhaltlich entspricht dieser Absatz dem bisherigen Recht.

Neu ist in *Absatz 3* die Verjährung explizit geregelt. Sie richtet sich jedoch bereits heute nach dem für die Inlandsteuer geltenden Recht (Art. 30 bis 32 E-MWSTG).

### **4. Titel: Steuer auf den Einfuhren (Einfuhrsteuer)**

#### **Art. 36 Anwendbares Recht und zuständige Behörde**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 72 MWSTG. Eine redaktionelle Änderung hat die Sachüberschrift erfahren.

Die *Absätze 2 und 3* entsprechen inhaltlich dem bisherigen Artikel 82 MWSTG. Der Begriff „Steuer auf der Einfuhr“ wurde durch „Einfuhrsteuer“ ersetzt. Ausserdem wurden in Absatz 3 die Verweise auf andere Bestimmungen im MWSTG angepasst. Zur Klarstellung, welche Erhebungen der ESTV übertragen werden können, wird nicht mehr von steuerpflichtigen Personen gesprochen, da dies unter dem Titel „Einfuhrsteuer“ so verstanden werden könnte, dass damit diejenige Person gemeint ist, welche die Einfuhrsteuer zu entrichten hat. Die Bestimmung bezieht sich jedoch auf das Unternehmen, welches bei ESTV oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein im Register der steuerpflichtigen Unternehmen eingetragen ist.

#### **Art. 37 Steuersubjekt**

Artikel 37 E-MWSTG entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 75 MWSTG. Es sind nur redaktionelle Anpassungen, insbesondere an das neue Zollgesetz (nZG), welches per 1. Mai 2007 in Kraft treten wird, vorgenommen worden. Ausserdem wurde der Titel der Sachüberschrift geändert.

#### **Art. 38 Steuerobjekt**

Artikel 38 E-MWSTG entspricht dem bisherigen Artikel 73 Absätze 1 und 3 MWSTG.

*Absatz 3* ist neu und hält fest, dass mehrere zusammenhängende Leistungen (Mehrheit von Leistungen) bei der Einfuhrsteuer gleich zu behandeln sind wie bei der Inlandsteuer (vgl. Art. 16 E-MWSTG).

#### **Art. 39 Steuerbefreite Einfuhren**

In *Absatz 1* wurde die bisherige Ziffer 2 von Artikel 74 MWSTG weggelassen und eine Ziffer 7 neu aufgenommen. Es handelt sich dabei um Anpassungen an das neue

Zollgesetz. Ansonsten wurden im Absatz 1 nur redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen. Die Ziffern sind aber der besseren Übersichtlichkeit halber neu geordnet. Zuerst werden die namentlich befreiten Gegenstände genannt und alsdann die Gegenstände, welche nur bei Veranlagung nach einem bestimmten Zollverfahren steuerfrei sind.

In *Ziffer 3* wurde „bearbeitet“ mit „geschaffen“ ersetzt. Die französischen bzw. italienischen Gesetzestexte sprechen in diesem Zusammenhang von „créés“ und „create“. In diesen beiden Gesetzen lehnt sich die Terminologie an das Urheberrecht an. Diese Korrektur erfolgt einzig in Angleichung an die französische und italienische Fassung. Materiell ändert sich nichts.

*Ziffer 5* hat öfters zu Missverständnissen geführt. Zudem ist eine Steuerbefreiung vorzusehen, welche im aktuellen Wortlaut nicht enthalten ist, aber von der EZV bereits heute gewährt wird. Diese Ziffer entspricht der heutigen Praxis der EZV. Materiell ändert sich somit nichts. Die Folgen des steuerfreien Verbringens eines im Ausland gemieteten Luftfahrzeugs ins Inland durch ein Luftverkehrsunternehmen nach Ablauf des Mietverhältnisses soll in der Verordnung geregelt werden.

*Absatz 2* ist neu. Es handelt sich um eine Anpassung an das neue Zollgesetz.

#### **Art. 40 Berechnung der Steuer**

In *Absatz 1* wurden hauptsächlich redaktionelle Änderungen zum bisherigen Artikel 76 Absatz 1 MWSTG angebracht. Die Sachüberschrift wurde geändert.

*Buchstabe c* wurde neu formuliert. In der Vergangenheit ist es vorgekommen, dass Steuerschuldner davon ausgingen, die Steuerpflicht bei der Einfuhr sei auch gegeben, wenn ein ausländisches Unternehmen keine Einbau-, sondern nur Montagematerialien einführt, um damit im Inland werkvertragliche Leistungen zu erbringen bzw. Arbeiten zu besorgen. Um dieses Missverständnis auszuräumen, soll der Wortlaut klarer gefasst werden.

*Absatz 3 Buchstabe b* hat ebenfalls eine Klarstellung erfahren: Werden Gegenstände bei einer Grenzzollstelle zum Transit und später bei der Inlandzollstelle zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet, entsteht bei der Anmeldung zum Transit eine bedingte und bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr eine unbedingte Steuerforderung. Wie bereits bei Artikel 19 Absatz 1 Ziffer 5 E-MWSTG erwähnt, ist bei der Einfuhr von Gegenständen eine einheitliche Besteuerung der Beförderungs-, Versand- und allen damit zusammenhängenden Leistungen anzustreben. Deswegen und wegen der Systematik des neuen Zollrechts kann nicht mehr vom ersten inländischen Bestimmungsort ausgegangen werden. Vielmehr ist nur noch der Bestimmungsort der Gegenstände massgebend. Dessen Umschreibung ist identisch mit derjenigen des Artikels 76 Absatz 3 Buchstabe b MWSTG. Es ist mithin der Ort, an den die Gegenstände im Zeitpunkt, in dem die Steuerforderung nach Artikel 42 E-MWSTG entsteht, zu befördern sind. Die Änderungen bezwecken eine Klarstellung und sind Folge des neuen Zollrechts. Sie sind mit Artikel 19 Absatz 1 Ziffer 5 E-MWSTG abgestimmt.

#### **Art. 41 Steuersätze**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 77 MWSTG.

## **Art. 42 Entstehung und Verjährung der Steuerforderung**

Die Sachüberschrift wurde redaktionell überarbeitet.

Die *Absätze 1 bis 3* entsprechen dem bisherigen Artikel 78 MWSTG. Es wurden nur redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen und im Hinblick auf das neue Zollgesetz vorgenommen.

Der Inhalt von *Absatz 4* ist heute in Artikel 79 MWSTG geregelt. Inhaltlich ist er neu. Die Verjährung der Einfuhrsteuerschuld soll sich neu nach dem Zollgesetz richten. Es wird deshalb ein Verweis eingefügt. Für den Zollschuldner macht es keinen Unterschied und soll es auch keinen Unterschied machen, ob er Einfuhrsteuer oder Zoll zu zahlen hat. Für die EZV wird die Erhebungswirtschaftlichkeit verbessert. Aufgrund der Änderung und Verkürzung der Verjährungsfristen bei der Inland- und Bezügersteuer sind die Fristen bei der Einfuhrsteuer nun unterschiedlich (vgl. Art. 30 ff. E-MWSTG). Die absolute Verjährung beträgt bei der Einfuhrsteuer 15 Jahre, bei der Inland- und der Bezügersteuer 10 Jahre. Die Analogie zu Artikel 75 nZG ist höher zu gewichten als die Angleichung an die Inlandsteuer. Der Unterschied in der Verjährungsdauer rechtfertigt sich auch durch die unterschiedlichen Verfahren und Zuständigkeiten.

## **Art. 43 Verzugszins**

Artikel 43 ist neu. Das geltende MWSTG regelt den Verzugs- und Vergütungszins explizit einzig für die Inlandsteuer. Unter dem Titel „Steuer auf den Einführen“ fehlen diesbezügliche Normen. Im neuen Zollgesetz, welches am 1. Mai 2007 in Kraft tritt, ist unter anderem auch der Verzugs- und Vergütungszins geregelt. Die entsprechenden Bestimmungen weichen von denjenigen der Steuer auf dem Umsatz im Inland ab. Aus diesem Grund sind in den Artikeln 19d bis 19f MWSTGV entsprechende Bestimmungen über den Verzugs- und Vergütungszins vorgesehen, welche gleichzeitig mit dem neuen Zollgesetz in Kraft treten werden. Die MWSTGV-Änderungen sind nun im Rahmen der Totalrevision des MWSTG in das neue Gesetz zu integrieren, da dies systematisch der richtige Ort ist. Die Mehrwertsteuer ist im Gegensatz zu den übrigen von der EZV zu erhebenden Abgaben eine Allphasensteuer. Zudem besteht bei dieser Steuer ein Rückerstattungsanspruch für zu viel erhobene oder nicht geschuldete Steuern während fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer erhoben worden ist (Art. 45 Abs. 1 E-MWSTG). Dies sind nebst der Abweichung von den Inlandbestimmungen die Gründe, weshalb bezüglich Verzugszinspflicht eine vom Zollrecht abweichende Regelung sachgerecht ist. Denn die im Inland als steuerpflichtige eingetragenen Unternehmen würden kaum verstehen, wenn bei der Umwandlung einer wegen des Zollrechts erfolgten provisorischen Veranlagung in eine definitive Veranlagung Verzugszins erhoben würde.

## **Art. 44 Ausnahmen von der Verzinsungspflicht**

Der Artikel ist neu. Sein Inhalt ist heute in der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTGV) enthalten. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zu Artikel 43 E-MWSTG verwiesen.

#### **Art. 45 Verjährung des Rechts auf Steuerrückerstattung**

Die *Absätze 1 sowie 3 bis 5* entsprechen bisherigem Recht (Art. 80 MWSTG).

*Absatz 2* wurde ergänzt. Er entspricht Artikel Absatz 2 MWSTG nach Inkrafttreten des neuen Zollgesetzes.

#### **Art. 46 Rückerstattung wegen Wiederausfuhr**

Dieser Artikel entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 81 MWSTG. Es sind redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen worden.

Artikel 11 nZG in Verbindung mit Artikel 38 der neuen Zollverordnung (nZV) bestimmt nicht, bei welcher Stelle der EZV die nachträglichen Rückerstattungs-gesuche wegen Wiederausfuhr einzureichen sind. Aus diesem Grund soll auch das neue MWSTG diesbezüglich keine Bestimmung enthalten, sonst könnten unterschiedliche Stellen für die Behandlung zuständig sein, was aus verwaltungsökonomischer Sicht kaum Sinn macht. Ferner wird der Beginn der Frist, innert welcher ein nachträgliches Gesuch einzureichen ist, zugunsten der Steuerpflichtigen angepasst. Massgebend ist nicht mehr das Datum der Zollanmeldung, sondern dasjenige der Ausstellung des Ausfuhrdokuments.

#### **Art. 47 Vergütungszins**

Dieser Artikel ist neu. Sein Inhalt ist heute in der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTGV) enthalten. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zu Artikel 43 E-MWSTG verwiesen.

#### **Art. 48 Verlagerung der Steuerentrichtung**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 83 MWSTG. Bei den vorgenommenen Änderungen handelt es sich um sprachliche Verbesserungen.

#### **Art. 49 Erlass**

Dieser Artikel entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 84 MWSTG. Es sind nur sprachliche sowie redaktionelle Anpassungen an das neue Zollrecht vorgenommen worden.

### **5. Titel: Verfahren bei der Inland- und Bezügersteuer**

Der Gesetzesentwurf versucht gegenüber dem heutigen Gesetz das materielle Recht vom Verfahrensrecht klarer zu trennen. Deshalb wird das Verfahren in einem eigenen Titel geregelt und auch räumlich gegenüber den materiellen Bestimmungen abgegrenzt. Der erste Teil des Gesetzes enthält das materielle Recht, der zweite Teil das Verfahrensrecht.

Der 5. Titel regelt das Verfahren bei der Inland- und Bezügersteuer. An sich müsste hier auch das Verfahren bei der Einfuhrsteuer enthalten sein. Dieses Verfahren rich-

tet sich jedoch nach den Bestimmungen des Zollgesetzes und ist dort geregelt. Die wenigen Bestimmungen zum Verfahren, welche abweichend oder ergänzend zum Zollgesetz normiert werden müssen, sind direkt bei den materiellen Bestimmungen über die Einfuhrsteuer im 4. Titel enthalten.

## **Art. 50 Grundsätze**

Dieser Artikel entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 52 MWSTG. Neu ist er aus Gründen der Übersichtlichkeit in zwei Absätze aufgeteilt. Ausserdem wurde der Begriff „Steuer auf den Umsätzen im Inland“ durch „Inlandsteuer“ und „Bezügersteuer“ ersetzt.

*Absatz 3* hält neu fest, dass die ESTV sämtliche Praxisfestlegungen und –änderungen unverzüglich veröffentlichen muss. Dies ist an sich eine Selbstverständlichkeit und wird bereits heute so gehandhabt. Die sofortige Veröffentlichung der laufenden Praxisentwicklung ist für eine Selbstveranlagungssteuer von essentieller Bedeutung.

*Absatz 4* statuiert das Gebot der schonenden Behandlung der steuerpflichtigen Person. Die finanziellen und administrativen Belastungen des Steuerpflichtigen sollen minimiert werden; diese Bestimmung soll der Verwaltung eine Richtschnur für den Vollzug im Einzelfall wie auch im Bereich der allgemeinen Praxisfestlegungen geben.

## **1. Kapitel: Verfahrensrechte und -pflichten**

### **1. Abschnitt: Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen**

#### **Art. 51 An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 56 Absatz 1 MWSTG.

*Absatz 2* erfuhr redaktionelle Anpassungen. Ausserdem wurde der letzte Satz des bisherigen Absatz 2 von Artikel 56 MWSTG gestrichen. Dies ist im Zusammenhang mit Artikel 13 E-MWSTG zu sehen. Danach endet die Steuerpflicht nur bei der Liquidation eines Unternehmens automatisch, ansonsten bleibt die Steuerpflicht bestehen, solange eine unternehmerische Tätigkeit erfolgt. Die Abmeldung hat deshalb neu (ausser im Fall der Liquidation), durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen. Diese Konzeption macht den bisherigen Artikel 29<sup>bis</sup> MWSTG überflüssig. Dessen Normgehalt ist in der Neuregelung mitenthalten. Diese Änderung verbessert die Stellung der Steuerpflichtigen wesentlich. Bis anhin ist es so, dass bei steuerpflichtige Personen, welche keine Umsätze mehr generieren, von Gesetzes wegen die Steuerpflicht erlischt (Art. 29 Bst. b MWSTG). Dies führt dazu, dass Unternehmen, welche ihren Betrieb aufgegeben haben, aber noch Stilllegungs- oder Entsorgungsarbeiten durchzuführen haben und damit Dritte beauftragen, mit einer *taxe occulte* belastet sind, da sie die ihnen von den Dritten in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht mehr als Vorsteuer abziehen können. Gerade bei der Stilllegung von Kernanlagen kann es sich dabei um namhafte Summen handeln. Deshalb wurde Artikel 29<sup>bis</sup> in das Mehrwertsteuergesetz aufgenommen, welcher seit 1. Februar 2005 in Kraft ist. Nach der nun vorgeschlagenen Regelung unterstehen die steuerpflichtigen Unternehmen der Steuerpflicht, bis sie sich abmelden. Die vorerwähnten Probleme entfallen daher. Zusätzlich gilt diese Lösung nicht nur für Kernanlagen, sondern für alle Betriebe,

insbesondere auch für Abfalldeponien, welche aufgrund der gesetzlichen Umweltschutzbestimmungen saniert werden müssen.

*Absatz 3* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 56 Absatz 4 MWSTG. Neu wurde diesem Absatz angefügt, dass gleichzeitig mit der Anmeldung die Bezüge zu deklarieren sind. Es handelt sich dabei um eine Klarstellung.

## **Art. 52 Selbstveranlagung**

Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird die Norm in zwei Absätze aufgeteilt. Absatz 1 entspricht dem bisherigen Artikel 46 MWSTG.

*Absatz 2* regelt neu den letzten Satz des bisherigen Artikels 46 MWSTG separat. Inhaltlich wurde die Norm nicht geändert.

## **Art. 53 Korrektur von Mängeln in der Abrechnung**

Dieser Artikel ist neu. Steuerabrechnungen haben grundsätzlich den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen. Allerdings besteht schon heute eine gewisse Toleranz, indem die ESTV vorschreibt, dass die steuerpflichtigen Personen die Umsätze und Vorsteuern periodisch (mindestens einmal jährlich) mit ihrer Buchhaltung abstimmen und allfällige Korrekturen der ESTV melden müssen. Dies ist heute so in Randziffer 968 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer festgehalten.

Nach der heutigen Praxis der ESTV werden Umsatzabstimmungen und Vorsteuerplausibilitätskontrollen für ein ganzes Geschäftsjahr durchgeführt. Gibt es keine Differenzen, wird nicht überprüft, ob die Umsätze auch quartalsgenau abgerechnet worden sind. Dasselbe gilt für die Nachmeldung von Umsatzdifferenzen. Werden diese schriftlich gemeldet, korrigiert die ESTV den Sachverhalt im 4. Quartal. Die steuerpflichtige Person kann die Korrektur auch selbst im 1. Quartal des Folgejahres vornehmen, ohne dass dies für sie Konsequenzen hat. Diese Praxis soll mit diesem Artikel gesetzlich verankert werden.

*Absatz 1* hält fest, dass die steuerpflichtige Person die deklarierten Umsätze und die geltend gemachten Vorsteuern mit dem Jahresabschluss abzustimmen hat.

*Absatz 2* sieht vor, dass die steuerpflichtige Person nach Abschluss einer Steuerperiode ein halbes Jahr Zeit hat, um ihre Abrechnungen über diese Steuerperiode nachträglich zu korrigieren, wenn sie im Rahmen ihrer Umsatzabstimmung Abrechnungsmängel feststellt.

*Absatz 3* räumt der ESTV das Recht ein, wie bereits heute für die Korrektur von Fehlern bestimmte Formulare zu verwenden.

Trotz dieser Korrekturmöglichkeit müssen die steuerpflichtigen Personen ihre Buchführungspflichten nach wie vor gehörig erfüllen. Sie haben ihre Mehrwertsteuerabrechnungen nach bestem Wissen und nach den Vorgaben einer Selbstveranlagungssteuer auszufüllen und einzureichen. Die Korrekturmöglichkeit stellt für die steuerpflichtigen Personen aber eine Erhöhung der Rechtssicherheit dar.

Als weitere Vereinfachung sieht *Absatz 4* vor, dass die ESTV Erleichterungen zu gewähren hat, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund von schwierig ermittelbaren systematischen Fehlern nicht in der Lage ist, ihre Abrechnung korrekt zu erstellen. Dies entspricht einem vielfach geäußerten Begehren der Steuerpflichtigen bzw.

ihrer Vertreter. Die möglichen Erleichterungen werden in Artikel 58 Absatz 4 E-MWSTG genannt. In erster Linie handelt es sich um die Möglichkeit, die Steuern und Vorsteuern annäherungsweise zu ermitteln, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder –mehrertrag und keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse ergeben.

#### **Art. 54 Abrechnungsmethode**

Die *Absätze 1 und 2* erklären die Abrechnung nach der effektiven Methode zur Regel. Damit verankern sie geltendes Recht und geltende Praxis explizit und eigenständig, was die Lesbarkeit des Gesetzes vereinfacht und die Verständlichkeit verbessert. Die vorgenommenen Änderungen sind redaktioneller Art.

*Absatz 3* entspricht dem bisherigen Artikel 59 Absatz 1 MWSTG und regelt die Abrechnung nach Saldosteuersätzen. Diese Methode erfreut sich grosser Beliebtheit bei den Steuerpflichtigen. Rund ein Drittel der heute über 310'000 Steuerpflichtigen rechnet auf diese Weise ab. Um noch mehr Steuerpflichtigen die Abrechnung mit dieser Methode zu ermöglichen, soll ihr Anwendungsbereich ausgeweitet werden. Die Grenze des steuerbaren Jahresumsatzes, bis zu welcher die Saldosteuersatzmethode angewendet werden kann, wird von heute 3 Millionen Franken auf 5 Millionen Franken und die Steuerzahllastgrenze von heute 60'000 Franken auf 100'000 Franken erhöht. Die Ausweitung ist deshalb angezeigt, da sie eine wesentliche Vereinfachung für die Steuerpflichtigen darstellt. Mit der Saldosteuersatzmethode wird nämlich eine Abrechnungsweise zur Verfügung gestellt, welche die den Steuerpflichtigen obliegenden administrativen Arbeiten sowohl für die Buchhaltung als auch für die Steuerabrechnung stark vereinfacht. Die an die Umsatzsteuer anrechenbare Vorsteuer muss dabei nicht mehr ermittelt und buchmässig erfasst werden. Es muss lediglich der erzielte steuerbare Gesamtumsatz (inklusive Steuer) deklariert und mit dem für die jeweilige Branche anwendbaren Saldosteuersatz multipliziert werden. Bei den Saldosteuersätzen handelt es sich um Durchschnittssätze, mithin um Pauschalen, welche die gesamten bei den Unternehmen einer bestimmten Branche anfallenden Vorsteuern als Mittelwert erfassen. Die Anwendung dieser Methode wird im Weiteren dadurch erleichtert, dass dabei nur halbjährlich abgerechnet werden muss (vgl. Art. 56 Abs. 2 E-MWSTG).

Durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Saldosteuersatzmethode haben rund 16'000 Steuerpflichtige zusätzlich die Möglichkeit, mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

*Absatz 4* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 59 Absatz 2 MWSTG. Es sind redaktionelle Änderungen vorgenommen worden. Heute berechnet die ESTV aufgrund der von ihr anlässlich von Kontrollen erhobenen Zahlen für die einzelnen Branchen den durchschnittlichen Saldosteuersatz. Anschliessend wird diese Branche demjenigen Saldosteuersatz zugeordnet, der diesem Durchschnittswert am nächsten liegt. In Zweifelsfällen wird dabei abgerundet. Diese Sätze sind also Durchschnittssätze. Nur so ist gewährleistet, dass Steuerpflichtige, die nach dieser Methode abrechnen, gegenüber den effektiv Abrechnenden weder bevorzugt noch benachteiligt werden. Die Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist freiwillig. Wenn die Steuerpflichtigen der Ansicht sind, mit der effektiven Abrechnungsmethode besser zu fahren, können sie diese wählen. Eine Offenlegung der Berechnungsgrundlagen durch die ESTV ist insbesondere aufgrund des Steuergeheimnisses nicht möglich. Hingegen soll für die Steuerpflichtigen grösstmögliche Transparenz geschaffen wer-

den. Das Gesetz sieht deshalb vor, dass die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) als unabhängige Stelle die von der ESTV festgelegten Saldosteuersätze regelmässig auf ihre Angemessenheit überprüft.

*Absatz 5* ist neu. Er regelt jedoch nur, was bisher gestützt auf Artikel 58 Absatz 3 MWSTG Praxis der ESTV insbesondere in Bezug auf die Gemeinwesen war. Demnach wird neu explizit festgehalten, dass Gemeinwesen und verwandte Bereiche<sup>107</sup>, Vereine und Stiftungen die Saldosteuersatzmethode nicht anwenden dürfen. Ihnen wird jedoch durch die ESTV in Form der Pauschalsteuersatzmethode eine analoge Vereinfachung zur Verfügung gestellt.<sup>108</sup>

*Absatz 6* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 59 Absatz 3 MWSTG. Nach geltendem Recht ist ein Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode und umgekehrt jeweils frühestens nach fünf Jahren möglich. Namentlich die gesetzliche Verpflichtung, die Saldosteuersatzmethode während mindestens fünf Jahren anwenden zu müssen, veranlasst zahlreiche Unternehmen, sich dieser vereinfachten Abrechnungsweise nicht zu unterstellen. Der Hauptgrund liegt darin, dass sich die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens in der Regel nicht auf fünf Jahre hinaus vorhersagen lässt. Ausserdem übersteigen die Vorsteuern in Jahren mit grösseren Investitionen die bei Anwendung des Saldosteuersatzes pauschal angerechnete Steuer deutlich. Ein Grossteil der steuerpflichtigen Personen entscheidet sich deshalb für die effektive Methode, welche sicherstellt, dass der Vorsteuerabzug jederzeit vollumfänglich gewährleistet ist. Die Frist für die Beibehaltung der Saldosteuersatzmethode soll deshalb auf ein Jahr herabgesetzt werden. Rund 10'000 bis 15'000 Steuerpflichtige dürften deswegen von der effektiven Abrechnungsmethode zur Saldosteuersatzmethode wechseln.

Um die Saldosteuersatzmethode noch attraktiver zu gestalten, soll auch die Frist, fünf Jahre effektiv abzurechnen, bis zur Saldosteuersatzmethode gewechselt werden kann, auf drei Jahre verkürzt werden. Dies erlaubt den Steuerpflichtigen grösstmögliche Flexibilität in Bezug auf die Wahl der Abrechnungsmethode. Eine Verkürzung der Frist auf ein Jahr wie beim Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnung, ist hier nicht möglich. Saldosteuersätze sind Branchendurchschnittssätze, welche die gesamten in den Bezügen enthaltenen Vorsteuern berücksichtigen. Die Nettosteuerschuld weicht somit längerfristig nicht oder nur geringfügig von derjenigen bei effektiver Abrechnung ab. Liesse man einen jährlichen Wechsel in beiden Richtungen zu, würde in Jahren mit Investitionstätigkeit und damit grösserem Vorsteueranfall effektiv und in den übrigen Jahren mit Saldosteuersatz abgerechnet. Die Saldosteuersatzmethode verkäme zu einem Steuersparvehikel und das Leitmotiv der administrativen Vereinfachung würde stark in den Hintergrund gedrängt. Ausserdem würden häufige Wechsel die Entrichtungswirtschaftlichkeit der Steuer bei den Steuerpflichtigen und die Erhebungswirtschaftlichkeit bei der Steuerverwaltung erheblich verschlechtern.

<sup>107</sup> Als verwandte Bereiche gelten beispielsweise private Spitäler oder Schulen, konzessionierte Transportunternehmen sowie Veranstalter von nicht wiederkehrenden Anlässen in den Bereichen Kultur und Sport.

<sup>108</sup> vgl. dazu auch die Branchenbroschüre Nr. 18 Gemeinwesen, Ziff. 9, S. 41 ff.

## **Art. 55 Abrechnungsart**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 44 Absatz 1 MWSTG. Er hat nur redaktionelle Änderungen erfahren. Bei der Abrechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten muss der Steuerpflichtige das Entgelt in der Steuerabrechnung derjenigen Abrechnungsperiode deklarieren, in der er die Leistungen seinen Kunden in Rechnung gestellt hat. Dementsprechend kann er die Vorsteuer in der Abrechnungsperiode abziehen, in welcher er die Rechnung von seinem Leistungserbringer erhalten hat.

*Absatz 2* regelt die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, welche bisher in Artikel 44 Absatz 4 MWSTG untergebracht war. Bei der Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt entsteht die Steuerpflicht in dem Moment, in dem der Steuerpflichtige das Entgelt tatsächlich erhält. Neu wird die Anwendung dieser Abrechnungsmethode im Gesetz von keinen weiteren Voraussetzungen mehr abhängig gemacht, weil diese ohne grosse Bedeutung sind und dem Steuerpflichtigen eine möglichst flexible Lösung angeboten werden soll.

Neu hält *Absatz 3* fest, dass die gewählte Abrechnungsart für mindestens eine Steuerperiode beibehalten werden muss. Diese Regelung ist an sich eine Selbstverständlichkeit, sie ist wegen der angestrebten Klarheit und Einfachheit der Gesetzesanwendung dennoch ausdrücklich ins Gesetz aufgenommen worden. Selbstverständlich ist sie deshalb, weil die Steuerperiode ein „Steuerjahr“ umfasst und abschliesst (vgl. hierzu auch Art. 56 E-MWSTG). In diesem Zeitraum müssen demnach auch die gleichen Regeln und Prinzipien zur Anwendung gelangen, um einheitliche und für alle Seiten klare und verlässliche Regelanwendung zu gewährleisten.

*Absatz 4 Buchstabe a* entspricht dem heutigen Artikel 44 Absatz 5 MWSTG. *Buchstabe b* ist neu. Er gibt der ESTV bei festgestellten Missbräuchen aufgrund der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten die Möglichkeit, die steuerpflichtige Person zu verpflichten, die Abrechnungsart zu wechseln.

## **Art. 56 Steuer- und Abrechnungsperiode**

*Absatz 1* ist neu. Das heutige Gesetz spricht zwar von der Steuerperiode (Art. 42 Abs. 1 MWSTG), definiert aber nicht, was damit gemeint ist. In Artikel 45 MWSTG wird nur die Abrechnungsperiode definiert. Der Gesetzesentwurf unterscheidet zwischen der Steuer- und der Abrechnungsperiode. Die Abrechnungsperiode ist wie heute der Zeitraum, für welchen die steuerpflichtige Person mit der ESTV über die Mehrwertsteuer abzurechnen hat. Die Steuerperiode ist die Periode, über welche die Steuer erhoben wird. Gegenüber heute ändert sich dadurch in der Praxis zur heutigen Rechtslage kaum etwas, denn bereits heute schreibt die ESTV den steuerpflichtigen Personen vor, dass sie ihre deklarierten Umsätze und die geltend gemachte Vorsteuer mindestens einmal pro Jahr mit der Buchhaltung abzustimmen und allfällige Abweichungen der ESTV zu melden haben.<sup>109</sup>

Die Dauer der Steuerperiode ist für alle Steuerpflichtigen grundsätzlich gleich. Neu haben die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, statt dem Kalenderjahr das Geschäftsjahr als Steuerperiode zu wählen. Für Steuerpflichtige, bei denen das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfällt, spielt dies keine Rolle. Bei abweichendem Geschäftsjahr (z. B. Geschäftsabschluss per 31. März) kann dieses Wahlrecht jedoch

<sup>109</sup> Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ziff. 968.

eine wesentliche Vereinfachung bei der definitiven Abrechnung bringen. Für die ESTV nimmt der Aufwand damit zu. Mit der Implementierung einer neuen Informatiklösung wird die ESTV diesen Zusatzaufwand jedoch bewältigen können.

*Absatz 2* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 45 Absatz 1 MWSTG. Er hat nur redaktionelle Änderungen erfahren. Eine zeitnahe und periodengerechte Steuerzahlung ist damit nach wie vor sichergestellt. Die Dauer der Abrechnungsperiode hängt von der gewählten Abrechnungsmethode ab.

*Absatz 3* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 45 Absatz 2 MWSTG. Er hat nur geringe redaktionelle Änderungen erfahren.

## **Art. 57 Meldeverfahren**

Dieser Artikel regelt wie bisher Artikel 47 Absatz 3 MWSTG das Meldeverfahren. Die Norm wurde jedoch sprachlich im Sinne einer Klarstellung überarbeitet. Ausserdem wurde die Norm in Übereinstimmung mit dem Fusionsgesetz<sup>110</sup> gebracht. Das Meldeverfahren ist damit gleich wie heute bei Vorliegen der genannten Bedingungen zwingend anzuwenden.

*Absatz 1:* Die Regelung des Meldeverfahrens in Artikel 47 Absatz 3 MWSTG bietet heute Schwierigkeiten. Ursache hierfür ist vor allem der Gesetzestext mit einer ganzen Reihe unbestimmter Rechtsbegriffe (Teilvermögen, Gesamtvermögen, Umstrukturierung). Der Bericht Spori schlägt eine Ausweitung des Meldeverfahrens vor.<sup>111</sup> Der Gesetzesentwurf versucht die Ziele der Steuerverwaltung (Meldeverfahren als Sicherungsinstrument gegen Steuerausfälle) mit denjenigen der Steuerpflichtigen (Klarheit, einfache Administration) zu vereinen.

Da reine Geldflüsse nicht steuerbar sind, handelt es sich bei den im Meldeverfahren zu übertragenden Vermögenswerten immer um die Übertragung von Aktiven, mit oder ohne Passiven und nicht nur um die Übertragung von Geld oder Geldforderungen. Die Bargründung oder die Kapitalerhöhung in bar unterliegen somit dem Meldeverfahren nicht. Im Gegensatz zur heutigen Regelung spielt es keine Rolle mehr, ob die übertragenen Aktiven ein „Gesamt- oder ein Teilvermögen“ bilden. Auch die Übertragung eines einzigen Aktivums, beispielsweise eines Rechts oder Patents oder einer Liegenschaft im Steuerbereich, reicht aus, um das Meldeverfahren anzuwenden. Aber auch die Übertragung ganzer Aktivenkomplexe fällt unter das Meldeverfahren. Insoweit wird das obligatorische Meldeverfahren gegenüber der heutigen Regelung ausgedehnt, gleichzeitig können aufwändige Abklärungen um die Begriffe Teil- oder Gesamtvermögen vermieden werden.

Obligatorisch ist das Meldeverfahren – sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind – bei allen denkbaren Formen der Umstrukturierung. Dabei wird dieser Begriff selbst nicht verwendet, da er im Fusionsgesetz mit anderem Inhalt schon belegt ist. Hier geht es neben den Tatbeständen der steuerneutralen Vermögensübertragung (bei den direkten Steuern) auch um Gründung, Kapitalerhöhung und Liquidation, welche oft gerade nicht Teil einer steuerneutralen Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz sind.

<sup>110</sup> Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG), SR 221.301.

<sup>111</sup> Bericht Spori, S. 41 f. Für eine weitergehende Ausweitung des Meldeverfahrens vgl. hinten Ziff. 7.3.

*Absatz 2* ist neu und sieht insofern eine Erleichterung für Steuerpflichtige vor, als die ESTV künftig auf die Durchführung des Meldeverfahrens zu verzichten hat, wenn die Steuerforderung gesichert ist. Es kann vorkommen, dass Steuerpflichtige in unklaren Fällen oder aus Unwissenheit nicht das Meldeverfahren anwenden, sondern bei einer Vermögensübertragung über die Steuer abrechnen, die Steuer entrichten und der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend macht. In solchen Fällen soll auf die (nachträgliche) Durchführung des Meldeverfahrens verzichtet werden, ohne dass die Ansprüche des Fiskus dadurch beeinträchtigt würden. Dieser neue Absatz 2 ermöglicht damit eine etwas flexiblere Handhabung des Meldeverfahrens.

Schliesslich ist an dieser Stelle auch auf die neue Bestimmung in Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe k E-MWSTG hinzuweisen, welche dem Bundesrat die Kompetenz einräumt zu bestimmen, in welchen weiteren Fällen das Meldeverfahren anzuwenden ist oder angewendet werden kann.

### **Art. 58 Buchführung**

*Absatz 1* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 58 Absatz 1 MWSTG. Er wurde aber modifiziert und insbesondere gekürzt. Grundsätzlich muss es auch für Mehrwertsteuerbelange reichen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher und weiteren Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen (Art. 957 ff. OR<sup>112</sup>) führt. Die ESTV kann darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten in Ausnahmefällen dann erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist. Unerlässlich für die Mehrwertsteuer sind insbesondere Aufzeichnungen, die der Feststellung der Steuerpflicht sowie der Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern dienen.

Die *Absätze 2 und 3* nehmen den Inhalt des bisherigen Artikels 58 Absatz 2 MWSTG auf. Sie wurden sprachlich im Sinne einer Klarstellung überarbeitet und an die neuen Verjährungsbestimmungen angepasst. Die Dauer der Aufbewahrungspflicht hat sich deshalb im Anwendungsbereich von Absatz 2 verringert, was eine Erleichterung für die Steuerpflichtigen darstellt. Im Anwendungsbereich von Absatz 3, das heisst im Zusammenhang mit Immobilien und deren Abschreibung, ist jedoch eine längere Aufbewahrungsfrist nötig, damit die Einlageentsteuerung und der Eigenverbrauch korrekt bestimmt werden können. Gemäss Artikel 27 Absatz 2 und Artikel 28 Absatz 3 E-MWSTG sind unbewegliche Gegenstände für die Belange der Mehrwertsteuer nämlich über 20 Jahre abzuschreiben.

Sodann wurde der Vorbehalt von Artikel 962 OR im Zusammenhang mit der Aufbewahrungspflicht richtiggestellt. In der alten Fassung regelte Artikel 962 OR Beginn und Dauer sowie Art der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen. Der Vorbehalt ist darum nötig, weil es auch Steuerpflichtige gibt, die nicht zur Eintragung ihrer Firma im Handelsregister und somit auch nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Die erwähnte Bestimmung des OR wäre deshalb nicht auf sie anwendbar, so dass sie gezwungen wären, nicht nur Betriebsrechnung und Bilanz, sondern auch alle übrigen Geschäftsbücher im Original aufzubewahren. Zwischenzeitlich ist die kaufmännische Buchführungspflicht im Obligationenrecht jedoch überarbeitet worden. Die

<sup>112</sup> Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220.

neue Systematik in der Fassung vom 22. Dezember 1999<sup>113</sup> bewirkt, dass in Artikel 962 OR nur noch Dauer und Beginn der Aufbewahrungspflicht geregelt sind, die Art der Aufbewahrung jedoch neu in Artikel 957 OR zu finden ist. Deshalb lautet der Verweis neu auf die Artikel 957 und 962 OR.

*Absatz 4* entspricht dem bisherigen Artikel 58 Absatz 3 MWSTG. Im Sinne einer Präzisierung wird klargestellt, dass nicht nur die geschuldete Steuer, sondern auch die Vorsteuer annäherungsweise ermittelt werden kann.

## **Art. 59 Form der Rechnung**

*Absatz 1* entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 37 Absatz 1 MWSTG. Er wurde übersichtlicher geordnet und sprachlich insofern modifiziert als neu nur noch von Leistungsempfänger und nicht mehr von steuerpflichtigem Leistungsempfänger die Rede ist. Auch ein Leistungsempfänger, welcher im Zeitpunkt des Empfangs der Leistung nicht steuerpflichtig ist, kann später steuerpflichtig werden und dann entsprechende Belege benötigen, beispielsweise um seinen Anspruch auf Einlagesteuerung (vgl. Art. 26 E-MWSTG) nachzuweisen. Die zwischenzeitlich von der ESTV eingeführten Praxiserleichterungen wurden aufgenommen.<sup>114</sup>

*Absatz 2* entspricht Artikel 37 Absatz 2 MWSTG mit geringfügigen sprachlichen Anpassungen.

*Absatz 3* ist neu. Damit wird eine gefestigte und unbestrittene Praxis<sup>115</sup> in das Gesetz überführt. Entsprechend der in der Praxismitteilung der ESTV gemachten Ausführungen (insbesondere den Verweis auf den Bundesgerichtsentscheid vom 2. Juni 2003 [2A.326/2002]) wird auch die Sachüberschrift sowie der bisherige Artikel 37 Absatz 6 MWSTG geändert. Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Leistungsempfänger fakturierte MWST zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung resp. Gutschrift möglich. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen, und jener zusätzliche Beleg ist zu verbuchen und dem Leistungsempfänger zuzustellen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuern in voller Höhe geschuldet. Der steuerpflichtige Empfänger hat sodann eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Die Überwälzung der Steuer fällt in den Bereich der Privatautonomie und wird nicht mehr bei der Rechnungsstellung geregelt. Dieser Grundsatz ist neu in Artikel 71 Absatz 1 E-MWSTG enthalten.

Der heutige Artikel 37 Absatz 3 MWSTG, welcher bestimmt, dass Gutschriften und andere Dokumente Rechnungen gleichgestellt sind, braucht nicht mehr explizit erwähnt zu werden. Die in Artikel 3 Buchstabe i E-MWSTG enthaltene Definition der Rechnung umfasst klarerweise auch Gutschriften, da auch diese Dokumente darstellen, mittels welchen gegenüber einem Dritten über eine Leistung abgerechnet wird. Auf die Bezeichnung im Geschäftsverkehr kommt es nicht an.

*Absatz 4* entspricht Artikel 37 Absatz 5 MWSTG.

<sup>113</sup> in Kraft seit 1. Juni 2002.

<sup>114</sup> vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 1. Januar 2005, Ziff. 2.1.

<sup>115</sup> vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 30. Januar 2004.

## **Art. 60 Hinweise auf die Steuer**

*Absatz 1* entspricht dem heutigen Artikel 37 Absatz 4 MWSTG mit redaktionellen Anpassungen.

*Absatz 2* ist neu. Es entspricht insbesondere auch einem Bedürfnis der Steuerpflichtigen, die Folgen eines unrichtigen Steuerausweises explizit im Gesetz zu regeln. Die Norm hält zunächst den im Mehrwertsteuerrecht allgemein gültigen Grundsatz fest, dass eine ausgewiesene Steuer auch geschuldet ist (*impôt facturé = impôt dû*). Dies ist wichtig, damit der Bund keinen Steuerausfall erleidet, wenn beispielsweise ein steuerpflichtiger Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug aufgrund eines Belegs vornimmt, ohne dass die entsprechende Mehrwertsteuer abgeliefert worden ist, weil der Aussteller des Belegs zum Beispiel nicht steuerpflichtig ist. *Absatz 2* regelt den Fall, dass jemand eine Steuer ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist und knüpft damit eine Rechtsfolge an das in Absatz 1 ausgesprochene Verbot. Jedermann, also nicht nur steuerpflichtige Personen, kann unter diesen Absatz 2 fallen. Grundsätzlich ist in diesen Fällen die ausgewiesene Steuer geschuldet. Das Gesetz sieht aber eine Entlastungsmöglichkeit vor, indem es explizit das Recht einräumt, auch nachträglich eine falsche Rechnung noch zu korrigieren. Ausserdem gilt eine Ausnahme vom erwähnten Grundsatz der geschuldeten Steuer, wenn der Aussteller der Rechnung nachweist, dass dem Bund durch die falsche Rechnung kein Steuerausfall entstanden ist, namentlich wenn er nachweist, dass der Rechnungsempfänger aufgrund des falschen Belegs keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat. Sodann regelt *Absatz 2* den Fall, dass die steuerpflichtige Person einen zu hohen Steuersatz ausweist. Als steuerpflichtige Person ist sie zwar grundsätzlich zum Ausweis der Steuer berechtigt. Der auf der Rechnung aufgeführte Steuersatz stimmt jedoch nicht mit den in Artikel 22 E-MWSTG festgesetzten Steuersätzen überein, sei es, weil eine dem reduzierten Satz unterliegende Leistung zum Normalsatz ausgewiesen wird, sei es, weil ein Fantasiesatz ausgewiesen wird. Die Rechtsfolgen sind dieselben wie beim unberechtigten Ausweisen der Steuer.

Der Fall, dass ein zu tiefer Steuersatz ausgewiesen wird, muss nicht explizit im Gesetz geregelt werden, denn der gemäss Artikel 22 E-MWSTG anwendbare Steuersatz ist auf jeden Fall von Gesetzes wegen geschuldet.

## **Art. 61 Entrichtung der Steuer**

Die *Absätze 1 und 2* entsprechen dem bisherigen Artikel 47 Absätze 1 und 2 MWSTG. *Absatz 2* nimmt die per 1. Januar 2005 erfolgte Praxisänderung der ESTV auf, dass bei Formmängeln, die nachträglich noch korrigiert werden können, kein Verzugszins erhoben wird und dehnt sie in diesem Sinne aus, dass generell aufgrund von Fehlern der Steuerpflichtigen kein Verzugszins belastet wird, wenn diese Fehler für den Bund zu keinen Steuerausfällen führen. Dies bedeutet eine Entlastung für die steuerpflichtigen Personen, da eine – sachlich nicht gerechtfertigte – finanzielle Belastung der Unternehmen vermieden wird, führt aber auch zu geringen Mindererträgen für den Bund. Die 60-tägige Frist zur Einreichung des Abrechnungsformulars und zur Entrichtung der Steuer entspricht genau der Frist, an welche sich auch die ESTV bei der Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen zugunsten des Steuerpflichtigen halten muss, damit sie keinen Vergütungszins schuldet.

*Absatz 3* ist neu. Im Rahmen von Zwangsvollstreckungsverfahren gemäss den Bestimmungen des SchKG werden Gegenstände von steuerpflichtigen Schuldern

verwertet oder es werden Dienstleistungen erbracht. Gemäss bisherigem Artikel 8 Absatz 1 MWSTG stellen diese Lieferungen und Dienstleistungen, welche gestützt auf das SchKG durch das Betreibungs- oder Konkursamt erbracht werden, steuerbare Leistungen des Steuerpflichtigen dar. In der Praxis hat diese Bestimmung aber zu einigen Unklarheiten geführt. Lange Zeit war nämlich nicht klar, wer die im Zusammenhang mit der Verwertung entstandenen Mehrwertsteuern zu entrichten hat. Da die geschuldete Mehrwertsteuer erst im Zeitpunkt des Zuschlags (öffentliche Versteigerung), d. h. im Zeitpunkt der Liquidation feststeht, und da das Betreibungsamt die Steuern zusammen mit dem Steigerungserlös einzieht, handelt es sich bei den im Zusammenhang mit der Verwertung entstandenen Mehrwertsteuern um so genannte Verwertungskosten, welche das zuständige Betreibungs- beziehungsweise Konkursamt vor der Verteilung des Erlöses an die ESTV zu entrichten hat. Diese Auffassung hat das Bundesgericht hinsichtlich der Verwertung eines Grundstücks im Konkurs in seinem Entscheid vom 10. Januar 2003 bestätigt.<sup>116</sup> Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat damit in einigen Punkten Klarheit gebracht, aber wiederum zu neuen Fragen Anlass gegeben. Mit der neuen Formulierung von Absatz 4, welche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entspricht, soll deshalb die Stellung der Mehrwertsteuer im Zwangsvollstreckungsverfahren für die Betroffenen verständlicher und klarer geregelt werden. Besteuert wird nur die Lieferung, Dienstleistung oder der Eigenverbrauch des Steuerpflichtigen, welcher durch das Betreibungs- beziehungsweise Konkursamt handelt. Es führt nicht zu einer Besteuerung hoheitlicher Leistungen, da das Betreibungs- oder Konkursamt selber nicht steuerpflichtig wird. Die schweizerischen Betreibungs- und Konkursämter haben bisher aufgrund der unklaren Gesetzesbestimmung nur vereinzelt über die Mehrwertsteuer abgerechnet. Der ESTV wurde in der Regel nur ihr „Gläubigeranteil“, nicht aber die im Zusammenhang mit der Verwertung der Gegenstände des steuerpflichtigen Schuldners anfallenden Mehrwertsteuern abgeliefert. Bei den rund 52'000 Betreibungen, welche die ESTV jedes Jahr einleitet, ist eine klare gesetzliche Regelung dieses Sachverhalts sehr wichtig.

## **Art. 62 Zahlungserleichterungen**

Dieser Artikel ist neu. Er gibt der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Rechtsgrundlage für die Gewährung von Zahlungserleichterungen. Dies entspricht einem Bedürfnis der Steuerpflichtigen und wurde von verschiedenen Seiten gefordert. Der Artikel entspricht weitgehend Artikel 166 DBG. Bereits heute gewährt die ESTV nach Möglichkeit Zahlungserleichterungen, ohne dass dies gesetzlich explizit vorgesehen wäre.

*Absatz 1:* Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf ratenweise Bezahlung der Steuerforderung. Es soll ihm hingegen die Möglichkeit hierzu eingeräumt werden, wenn ein Zahlungswille vorhanden ist und der Steuerpflichtige bei sofortiger Bezahlung in ernsthafte finanzielle Schwierigkeiten (oder eine andere erhebliche Härte) geraten würde. Die Erleichterungen sind so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Bei der Mehrwertsteuer muss die Verlängerung der Zahlungsfristen oder die ratenweise Bezahlung von Steuerschulden die Ausnahme bleiben, denn der Steuerpflichtige leitet nur Geld weiter, das ihm der Konsument bereits bezahlt hat und welches im Zeit-

<sup>116</sup> BGE 129 III 200.

punkt der Fälligkeit der Steuerforderung dem Bund zusteht. Bleibt der Leistungsempfänger das Entgelt (und damit auch den Steuerbetrag) schuldig, so muss auch der Steuerpflichtige keine Steuer entrichten. Demzufolge wird der Steuerpflichtige durch die Mehrwertsteuer grundsätzlich nicht finanziell belastet.<sup>117</sup> Zahlungserleichterungen sind insbesondere unter den Umständen zu gewähren, in denen allenfalls auch die Voraussetzungen für einen Erlass der Steuer gegeben sind (vgl. Art. 64 E-MWSTG). Der Verzicht auf die Erhebung von Verzugszinsen ist ein Akt des Steuererlasses. Er darf daher nur bei geringfügigen Beträgen in Frage kommen. Bei grösseren Beträgen müssen hingegen die Voraussetzungen für den Steuererlass erfüllt sein.

*Absatz 2* sieht vor, dass Zahlungserleichterungen davon abhängig gemacht werden können, dass der Steuerpflichtige Sicherheiten leistet. Als solche kommen die in Artikel 81 Absatz 6 E-MWSTG genannten in Frage.

*Absatz 3* statuiert die Rechtsfolge, die eintritt, wenn der Steuerpflichtige die Bedingungen zur Gewährung von Erleichterungen nicht erfüllt oder wenn die Voraussetzung für die Zahlungserleichterungen wegfallen.

### **Art. 63 Rückerstattung der Steuer**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 48 Absatz 1 MWSTG. Der letzte Satz ist jedoch neu. Mit der Ergänzung wird die geltende Rechtsprechung in das Gesetz aufgenommen. Gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung sind Steuerforderungen generell nicht zedierbar, d. h. die privatrechtlichen Bestimmungen von Artikel 164 OR sind nicht anwendbar. Die Abtretungsmöglichkeit würde bei der Mehrwertsteuer ein grosses Problem darstellen. Dies deshalb, weil die MWST-Forderung einerseits auf einer Selbstveranlagung beruht, d. h. der Steuerpflichtige kann die von ihm zur Abtretung vorgesehene Forderung vorerst selber bestimmen, und andererseits, weil das MWSTG Eigenheiten aufweist, welche einer Abtretung entgegen stehen (z. B. Verfügungsmaterie, Steuer- und Amtsgeheimnis, Sicherungsmöglichkeiten). Zu dieser Auffassung gelangte auch die Schweizerische Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 29. Juli 2002 (VPB 67.22). Damit die Nichtabtretbarkeit für alle Steuerpflichtigen direkt aus dem Gesetz erkennbar ist, ist diese Ergänzung neu ins Gesetz ausdrücklich aufgenommen worden.

*Absatz 2* entspricht dem bisherigen Artikel 48 Absatz 2 und 3 MWSTG. Die Norm wurde redaktionell überarbeitet. Insbesondere wird in Buchstabe d der heute ungeschriebene Rechtsgrundsatz klar festgehalten, dass der Bund einen Vorsteuerüberschuss wie andere Verbindlichkeiten, die er gegenüber einer öffentlichrechtlichen oder privatrechtlichen juristischen oder natürlichen Person hat, mit privat- oder öffentlichrechtlichen Forderungen verrechnen kann, die ihm gegenüber dieser Person zustehen, sofern die allgemeinen Verrechnungserfordernisse (z. B. Gleichartigkeit der Forderungen) erfüllt sind und die Verrechnung nicht durch besondere Vorschriften des öffentlichen Rechts ausgeschlossen ist.<sup>118</sup>

*Absatz 3* ist neu. Die Norm hebt das heute geltende Prinzip, wonach eine steuerpflichtige Person nachträglich nicht mehr auf eine ohne Vorbehalt bezahlte Steuerforderung zurückgekommen kann, auf. Bis zum Eintritt der Rechtskraft sollen sowohl die steuerpflichtige Person wie auch die ESTV auf die eingereichten Abrech-

<sup>117</sup> Abgesehen von der administrativen Belastung, die dem Steuerpflichtigen für die Erhebung der Steuer entsteht.

<sup>118</sup> vgl. auch BGE 111 Ib 158 E. 3.

nungen zurückkommen und sie berichtigen bzw. korrigieren können, wenn sich herausstellt, dass sie nicht den wahren Begebenheiten entsprechen. Sind aufgrund einer solchen falschen Abrechnung Steuern irrtümlich bezahlt worden, aber eigentlich nicht geschuldet, können sie zurückgefordert werden. Diese neue Bestimmung dient der Wahrung der objektiv richtigen Verhältnisse und verdeutlicht den allgemeinen Grundsatz des schweizerischen Verwaltungsrechts, dass eine rechtsgrundlose Leistung zurückzuerstatten ist. Steuerpflichtige können sich nicht auf diese Bestimmung berufen, wenn nachträglich eine Gesetzes-, Verwaltungs-, oder Praxisänderung erfolgt. Gesetzes- und Verwaltungsänderungen beziehen sich regelmässig nur auf zukünftige Sachverhalte und ändern an den bereits eingetretenen somit nichts.

*Absatz 4* entspricht dem bisherigen Artikel 48 Absatz 4 MWSTG.

## **Art. 64 Erlass der Steuer**

Die ESTV kann nach Artikel 51 MWSTG im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassverfahrens einem Erlass der Steuer zustimmen. Zudem hat die Oberzolldirektion gemäss Artikel 84 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG die Kompetenz, die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen ganz oder teilweise zu erlassen, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person unbillig belasten würde. Bereits im Rahmen der Vernehmlassung, welche zum Bericht „10 Jahre MWST“ führte, wurde das Begehren gestellt, die für die Einfuhrsteuer bereits vorgesehene Möglichkeit eines Erlassverfahrens auch auf die Inland- und Bezügersteuer auszudehnen, um Härtefälle zu vermeiden.<sup>119</sup> Der vorliegende Gesetzesentwurf versucht diesem Begehren Rechnung zu tragen.

*Absatz 1* ist neu. Bei der Frage, ob das Mehrwertsteuergesetz eine weitergehende Erlassmöglichkeit kennen soll, ist zu berücksichtigen, dass die Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer bereits vorgängig eingezogen haben. Dass die ESTV heute nur im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassverfahrens einem Erlass der Steuer zustimmen kann, macht durchaus Sinn, da sich das gerichtliche Nachlassverfahren nach dem SchKG richtet, das heisst, die ESTV ist an einen gerichtlichen Nachlassvertrag ebenso gebunden wie jeder andere Gläubiger.

Anders sieht es aus bei einer generellen Erlassnorm, wie diese in den meisten anderen Steuergesetzen verankert ist. Der wesentliche Unterschied zwischen der Mehrwertsteuer und den andern Steuern liegt darin, dass bei der Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige mit dem wirklich Steuerbelasteten nicht identisch ist, sondern nur eine treuhänderische Funktion hat beziehungsweise Inkassostelle ist. Kommt der Steuerpflichtige seinen Zahlungspflichten nach, leitet er Geld weiter, das ihm der Konsument bereits bezahlt hat und welches im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung dem Bund zusteht. Bleibt der Empfänger von Lieferungen oder Dienstleistungen das Entgelt (und damit auch den Steuerbetrag) schuldig, so ist auch keine Steuer geschuldet. Demzufolge wird der Steuerpflichtige durch die Mehrwertsteuer nicht finanziell belastet.<sup>120</sup> Schon systembedingt sollte sich daher grundsätzlich kein Härtefall ergeben, welcher einen Steuererlass rechtfertigen würde. Diese Auffassung hat das Bundesgericht hinsichtlich der Frage der Zahlungerleichterung in seinem Ent-

<sup>119</sup> vgl. Bericht „10 Jahre MWST“, S. 101.

<sup>120</sup> Abgesehen von der administrativen Belastung, die dem Steuerpflichtigen für die Erhebung der Steuer entsteht.

scheid vom 23. Dezember 2002 bestätigt.<sup>121</sup> Auch muss bei der Mehrwertsteuer berücksichtigt werden, dass die ESTV aufgrund der Zweiteilung des Systems in Umsatz- und in Vorsteuer die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger zurückerstatten muss, auch wenn dem Leistungserbringer die Steuer erlassen wird. Der Erlass bei der Mehrwertsteuer muss demzufolge so ausgestaltet sein, dass nur diejenigen Steuern erlassen werden können, welche nach dem Gesetz zwar geschuldet sind, vom Steuerpflichtigen aber aus einem entschuldbaren Grund nicht eingezogen und vom Konsumenten somit nicht entrichtet worden sind und welche zu keinem Unterbruch im Netto-Allphasensystem geführt haben. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Aus den bereits dargelegten Gründen sind die Erlassgründe eng zu fassen. In Absatz 1 ist eine abschliessende Aufzählung der Erlassgründe aufgeführt. Die ESTV muss nicht von Amtes wegen tätig werden, sondern der Steuerpflichtige muss ein begründetes Gesuch um Steuererlass einreichen und die geltend gemachten Tatsachen nachweisen. Bei *Buchstabe a* liegt ein verständlicher Grund beispielsweise dann vor, wenn der Steuerpflichtige sich über die Steuerpflicht in einem Irrtum befunden hat und eine andere Person unter den gleichen Voraussetzungen ebenso gehandelt hätte. Sämtliche in Buchstabe a genannten Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein.

*Absatz 1 Buchstabe b* regelt den Fall, dass der Steuerpflichtige die Steuer einzig deshalb schuldet, weil er formelle Vorschriften nicht eingehalten hat. Dies sollte zwar nach der Gesetzesrevision nur noch ausnahmsweise auftreten, da im Gesetz - wo immer möglich - auf formelle Vorschriften verzichtet wird. Insbesondere werden an die durch die Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweise keine Formerfordernisse mehr gestellt (Art. 7 E-MWSTG). Sicherheitshalber sieht das Gesetz für diese Fälle aber dennoch die Erlassmöglichkeit vor. Es stellt damit sicher, dass die Steuerpflichtigen nicht aus rein formellen Gründen mit Steuer belastet werden, wenn dem Bund nachweislich kein Steuerausfall entsteht. Das Gesetz übernimmt damit die Änderung der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, welche per 1. Juli 2006 erfolgt ist (vgl. Art. 45a MWSTGV).

*Absatz 1 Buchstabe c* bezieht sich auf den Fall, bei dem der Steuerpflichtige aus entschuldbaren Gründen seinen Veranlagungspflichten nicht nachkommen konnte. In diesen Fällen nimmt die ESTV eine Ermessenseinschätzung vor (Art. 75 E-MWSTG). Weist der Steuerpflichtige nachträglich nach oder macht er zumindest glaubhaft geltend, dass diese Ermessenseinschätzung zu hoch ausgefallen ist, kann ihm die Steuer für den zuviel eingeschätzten Betrag erlassen werden.

Bussenforderungen beruhen auf strafrechtlichen Bestimmungen und können deshalb im Rahmen des hier geregelten Forderungserlasses nicht erlassen werden.

*Absatz 2* entspricht weitgehend dem bisherigen Artikel 51 MWSTG. Die Norm wurde jedoch um den Satzteil „beziehungsweise auf die Sicherstellung ihrer Forderung“ ergänzt.

*Absatz 3*: Die Möglichkeit des Erlasses ist im MWSTG nicht unproblematisch. Die bisherige Kann-Norm in Artikel 51 MWSTG gab der ESTV die Möglichkeit, in einem gerichtlichen Nachlassverfahren einem Erlass zuzustimmen. Sie stimmt in der Regel dann zu, wenn der steuerpflichtige Schuldner die öffentliche Hand nicht anders behandelt hat als die privaten Gläubiger, d. h. wenn er in allgemeine Zahlungs-

<sup>121</sup> unveröffentlichter BGE 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002.

schwierigkeiten geraten ist, das Unternehmen an sich aber überlebensfähig ist. Die ESTV lehnt ein gerichtliches Nachlassgesuch in der Regel dann ab, wenn der Schuldner die öffentliche Hand gegenüber privaten Gläubigern benachteiligt hat. Da in diesen Fällen die Forderung der ESTV oftmals eine Höhe erreicht, welche für das Erreichen des Quorums nach Artikel 305 SchKG von Bedeutung ist, wird in der Praxis oft ein grosser Druck auf die ESTV ausgeübt, dem Nachlassvertrag zuzustimmen. Es wird dabei immer häufiger eine anfechtbare Verfügung beantragt. Die ESTV hat sich diesbezüglich bisher auf die „Kann-Vorschrift“ berufen und auf das SchKG, wonach sie in einem Nachlassverfahren für die Annahme oder Ablehnung des Nachlassvertrags nicht anders behandelt werden darf als andere Gläubiger. Der Nachlassrichter darf gemäss SchKG von keinem Gläubiger eine Begründung seiner Ablehnung verlangen, so dass nicht ersichtlich ist, weshalb die ESTV ihre Ablehnung begründen müsste.

Da die Steuerpflichtigen grundsätzlich keinen Anspruch auf einen Erlass der Steuer haben, ist es zu rechtfertigen, dass die ESTV endgültig über einen Steuererlass entscheiden kann. Ein Rechtsmittelverfahren könnte in dieser Frage die Rechtslage des Steuerpflichtigen nicht verbessern, da die übergeordnete Instanz nur prüfen könnte, ob die ESTV das ihr zustehende Ermessen offensichtlich missbräuchlich ausgeübt hat. Auch andere Steuergesetze sehen diesbezüglich keine anfechtbare Verfügung vor.<sup>122</sup> Sollte die ESTV ihren Amtspflichten (z. B. Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen) nicht nachkommen, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, eine Aufsichtsbeschwerde zu erheben. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass mit Bezug auf die Justizreform eine Änderung der Bundesverfassung geplant ist und neu in Artikel 29a BV eine Bestimmung aufgenommen wird, wonach den Bürgern ein Recht zusteht, in Rechtsstreitigkeiten an ein unabhängiges Gericht zu gelangen (Rechtsweggarantie). Dieses Recht hat Einschränkungen. So sieht das per 1. Januar 2007 in Kraft getretene neue Bundesgesetz über das Bundesgericht<sup>123</sup> in Artikel 83 Buchstabe m vor, dass Entscheide über die Stundung und den Erlass von Abgaben nicht an das Bundesgericht weitergezogen werden können.

Eine Ausweitung des Steuererlasses wird hinsichtlich der Erhebungswirtschaftlichkeit ins Gewicht fallen, da sie für die ESTV personellen und zeitlichen Mehraufwand bringen wird. Der Verwaltungsaufwand würde zudem nochmals massiv erhöht, wenn die ESTV über einen Erlass nicht endgültig entscheiden könnte. Diesfalls würden auch die Rechtsmittelinstanzen zusätzlich belastet. Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe l E-MWSTG überträgt dem Bundesrat die Kompetenz, die Voraussetzungen und das Verfahren in Bezug auf den Erlass näher zu regeln.

## **Art. 65 Auskunftspflicht**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 57 MWSTG.

In *Absatz 2* wurde die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) aufgrund der künftigen Rechtslage durch das Bundesverwaltungsgericht ersetzt. Mit Inkrafttreten des neuen Verwaltungsgerichtsgesetzes<sup>124</sup> per 1. Januar 2007 ersetzt das neu geschaffene Bundesverwaltungsgericht die heutige SRK. Im Sinne einer Klarstellung hält Absatz 2 zudem fest, dass der Name und die Adresse, nicht aber der Ort des Sit-

<sup>122</sup> z. B. Art. 167 Abs. 3 DGB.

<sup>123</sup> Bundesgerichtsgesetz (BGG), SR 173.110.

<sup>124</sup> Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht (VGG), SR 173.32.

zes oder Wohnsitzes des Klienten, abgedeckt werden dürfen. Dies ist wichtig, um feststellen zu können, ob ein Klient im In- oder Ausland ansässig ist.

### **Art. 66 Auskunftsrecht**

Der Artikel ist neu. Die ausdrückliche Verankerung eines Rechtes auf Auskunft des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV entspricht einem häufig geäusserten Bedürfnis der Steuerpflichtigen und ihrer Berater. Bereits heute hat der Steuerpflichtige zwar Anspruch darauf, mündlich oder schriftlich an die ESTV gerichtete Anfragen beantwortet zu erhalten.<sup>125</sup> Auch sind bereits heute die ohne ausdrückliche Anbringung eines Vorbehalts erteilten Auskünfte nach dem Grundsatz von Treu und Glauben für die ESTV verbindlich. Diese Verbindlichkeit ist jedoch unter anderem daran geknüpft, dass der massgebliche Sachverhalt richtig und vollständig zur Beurteilung vorgelegt wurde. Mit der Einführung eines Gesetzesartikels, der die seit Jahren bestehende Praxis zu den rechtsverbindlichen Auskünften festlegt, kann diese Praxis klar verankert werden.

Auf die Festsetzung einer fixen Auskunftsfrist in Tagen wurde verzichtet. Die Festsetzung einer nach Tagen bestimmten Frist erscheint dann problematisch, wenn die Ansichten der ESTV und des Steuerpflichtigen über die Vollständigkeit des Sachverhalts und damit verbunden über dessen rechtliche Beurteilung auseinandergehen. Ausserdem ist es schwierig, eine Rechtsfolge an die nicht fristgerechte Auskunftserteilung zu knüpfen.

## **2. Abschnitt: Rechte und Pflichten Dritter**

### **Art. 67 Steuernachfolge**

*Absatz 1* entspricht dem bisherigen Artikel 30 Absatz 1 MWSTG.

*Absatz 2* entspricht dem ersten Satz des bisherigen Artikels 30 Absatz 2 MWSTG und wurde in Übereinstimmung mit dem Fusionsgesetz gebracht. Der Rest der bisherigen Norm wurde gestrichen. Die Haftung bei Unternehmensübernahmen ist neu in Artikel 68 Absatz 1 Buchstabe f E-MWSTG geregelt. In der heutigen Bestimmung ist die Steuernachfolge bei der Übernahme eines Unternehmens geregelt. Diese Bestimmung war den privatrechtlichen Haftungsbestimmungen des Artikels 181 OR nachgebildet. Am 1. Juli 2004 ist das Fusionsgesetz in Kraft getreten, welches die rechtlichen Bedingungen im Zusammenhang mit Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen bei Kapitalgesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und Einzelfirmen regelt. Im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz wurde auch die Haftungsbestimmung in Artikel 181 OR geändert. Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden. Damit eine solche Übernahme vorliegt, müssen gemäss Fusionsgesetz insbesondere nicht sämtliche Aktiven und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon, übernommen werden. Eine Fusion nach Artikel 3 ff. FusG gilt in jedem Fall als Unternehmensübernahme. Demgegenüber stellen Umwandlungen im Sinne des Fusionsgesetzes keine Unternehmensübernahme dar, da in diesem Fall kein Rechtsübergang stattfindet. Die Art der Übernahme ist nicht rele-

<sup>125</sup> Von den schriftlichen Anfragen an die Abteilung Recht der ESTV wurden 2005 rund 60 % innerhalb von 10 Tagen und insgesamt 95 % innerhalb von 30 Tagen beantwortet.

vant; eine solche kann gestützt auf eine Singularsukzession (z. B. die Überführung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft nach Obligationenrecht) oder durch eine Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz erfolgen.

## **Art. 68 Mithaftung**

*Absatz 1 Buchstaben a bis d* entspricht dem bisherigen Artikel 32 Absatz 1 Buchstaben a bis d MWSTG.

*Absatz 1 Buchstabe e* wurde insofern geändert, als die Haftung im Zusammenhang mit dem Austritt aus der Gruppenbesteuerung eingeschränkt worden ist. In dieser Situation besteht neu nur noch eine solidarische Haftung für Steuerschulden, welche sich aus den eigenen unternehmerischen Aktivitäten des austretenden Unternehmens ergeben. Das heisst, das austretende Unternehmen haftet nur noch für diejenigen Steuerschulden der Gruppe, die auch bei seiner selbständigen Besteuerung angefallen wären. Diese Änderung wurde bereits im Bericht „10 Jahre MWST“ aufgenommen und entspricht einem ausgewiesenen Bedürfnis der Steuerpflichtigen.<sup>126</sup> Es soll dadurch insbesondere die Übernahme einer Gesellschaft aus einer Gruppe erleichtert und damit generell die Attraktivität des Instituts der Gruppenbesteuerung gesteigert werden (vgl. Art. 12 E-MWSTG).

*Absatz 1 Buchstabe f* ist neu. Es wurde der letzte Satz des Artikels 30 Absatz 2 MWSTG aufgenommen. Im Zusammenhang mit der Einführung des Fusionsgesetzes<sup>127</sup> und der Änderung des Obligationenrechts wurde auch die Haftung von zwei auf drei Jahre erhöht. Mit der vorgenommenen Änderung werden die Bestimmungen des Fusionsgesetzes und des Obligationenrechts in das MWSTG überführt. Bei einer Betriebsübernahme aus einem Konkurs- oder Nachlassmasse gilt diese Bestimmung somit nicht ohne Weiteres.

Die *Absätze 2, 3 und 4* entsprechen dem bisherigen Artikel 32 Absätze 2, 3 und 4 MWSTG.

*Absatz 5* ist neu. Die Steuerpflichtigen sind mit dem Konsumenten, der die Steuer tragen soll, nicht identisch. Sie haben bezüglich der Mehrwertsteuer eine treuhänderische Funktion und leiten Geld weiter, welches im Zeitpunkt der Fälligkeit direkt und ausschliesslich dem Bund zusteht.<sup>128</sup> Die Finanzierung insbesondere von KMU erfolgt heute häufig durch Forderungsabtretung (so genanntes Factoring). Die Steuerpflichtigen zedieren zur Kreditsicherung ihre gesamten Forderungen (Globalzession), die sie gegenüber ihren Kunden aus von ihnen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen haben, an einen Dritten (in der Regel ein Finanzierungsinstitut). In diesen Forderungen ist auch Mehrwertsteuer enthalten, welche an sich nicht abtretbar ist. Dies hat, solange die Mehrwertsteuer korrekt entrichtet wird, keine Auswirkungen. In Zwangsvollstreckungsverfahren kommt der Bund aber oft zu Verlust. Der Zessionar (also z. B. die Bank) erhält die in den Forderungen enthaltene Steuer; er ist aber nicht zur Ablieferung an den Bund verpflichtet. Der Zessionar erzielt dadurch einen ihm nicht zustehenden finanziellen Vorteil. Die ESTV kann nicht nur die Mehrwertsteuer nicht einziehen, sondern muss dem steuerpflichtigen Kunden des Zedenten noch die Vorsteuer zurückerstatten. Mit der neuen Bestimmung soll einerseits gewährt bleiben, dass die KMU zur Kreditsicherung auch künftig ihre

<sup>126</sup> Bericht „10 Jahre MWST“, S. 90 f.

<sup>127</sup> vgl. Kommentar zu Art. 65 E-MWSTG.

<sup>128</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 (Urteil 2A.344/2002).

Forderungen zedieren können, ohne komplizierte Mehrwertsteuerausscheidungen vornehmen zu müssen. Es soll aber auch sichergestellt werden, dass die vom Konsumenten entrichtete Mehrwertsteuer dem Bund zukommt. Die Neuregelung bringt für den Zessionar gegenüber der heutigen Situation keinen Nachteil. Zudem handelt es sich vorliegend nur um eine subsidiäre Haftung. Die ESTV muss die Steuer somit vorgängig beim Steuerpflichtigen (dem Zedenten) einzuziehen versuchen und kann erst dann, wenn sie zu Verlust gekommen ist, auf den Zessionar greifen. Die subsidiäre Haftung tritt dann ein, wenn die Steuerforderung beim Steuerpflichtigen erfolglos geltend gemacht wurde. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn:

- die ESTV den Steuerpflichtigen erfolglos betrieben hat (Art. 80 E-MWSTG). Hier erhält die ESTV für den nicht gedeckten Betrag einen Verlustschein;
- die ESTV die Steuerforderung in ein Konkurs- oder in ein Nachlassverfahren gegen den Steuerpflichtigen eingibt und die Steuerforderung in diesen Verfahren nicht oder nicht vollständig gedeckt wird. Hier erhält die ESTV nur im Falle eines durchgeführten Konkursverfahren einen Verlustschein für den nicht gedeckten Betrag. Im Falle einer Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven wird kein Verlustschein ausgestellt; gleich verhält es sich bei einem Nachlassverfahren.

Eine solche Haftungsbestimmung ist auch in europäischen Ländern anzutreffen. § 13c D-UStG sieht diesbezüglich sogar eine solidarische Haftung vor.

Heute entstehen dem Bund jährliche Verluste von durchschnittlich 300 Millionen Franken mit steigender Tendenz aufgrund nicht einbringbarer Mehrwertsteuerforderungen. Der Verlust aufgrund der Zweiteilung des Netto-Allphasensystems<sup>129</sup> ist in diesen Verlusten noch nicht enthalten. In der Schweiz liegen keine Zahlen vor bezüglich Unternehmen, welche zum Zweck der Neugründung gelöscht werden. Da keine aussagekräftigen Zahlen vorhanden sind, kann die mögliche Verminderung der Steuerausfälle durch den vorliegenden Gesetzesvorschlag nur geschätzt werden. Sie dürfte im Bereich eines zweistelligen Millionenbetrages liegen.

Die Vorschrift des Artikels 31 MWSTG wird aufgehoben. Der Artikel bestimmt, dass die Erfüllung der Steuerpflicht von ausländischen Unternehmen auch deren Teilhabern obliegt. Materiellrechtlich stellt Artikel 68 E-MWSTG den Rahmen der Haftung für diese Teilhaber dar. Eine Schlechterstellung der Teilhaber ausländischer Gesellschaften gegenüber inländischen Teilhabern lässt sich nicht rechtfertigen. Angesichts der Tatsache, dass für den Bund die Begleichung der Steuerforderung im Vordergrund steht und dazu die in Artikel 68 E-MWSTG statuierte Solidarhaftung genügend Handhabe bietet, ist die praktische Bedeutung des Artikels 31 MWSTG gering und es kann auf ihn verzichtet werden.

### **Art. 69 Auskunftspflicht Dritter**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 61 MWSTG. Die Änderungen sind rein sprachlicher Art.

<sup>129</sup> Vgl. hierzu den Kommentar zu Art. 62 E-MWSTG.

### **3. Abschnitt: Rechte und Pflichten der Behörden**

#### **Art. 70 Amtshilfe**

Dieser Artikel entspricht weitestgehend dem bisherigen Artikel 54 MWSTG.

*Absatz 1* spricht neu von den „Steuerbehörden des Bundes“. Da auch die EZV mit der Erhebung der Mehrwertsteuer betraut ist, muss auch sie als Steuerbehörde des Bundes gelten. Als Konsequenz dieser Neuformulierung kann Absatz 5 von Artikel 54 MWSTG ersatzlos gestrichen werden, da die Mitteilung von Wahrnehmungen vom Wortlaut des Absatz 1 miterfasst wird.

*Absatz 2* regelt die für den Einzug der Steuerforderung nötige Amtshilfe, insbesondere das Recht der ESTV, Auskünfte zu erhalten. Auskünfte werden demnach dann eingefordert, wenn sie für die Durchführung des MWSTG oder für die Einforderung der Steuer von Bedeutung sein können. Diese Auskünfte werden immer wichtiger für den Einzug der Steuer. Die Praxis hat gezeigt, dass die ESTV insbesondere in kleineren Gemeinden Mühe hat, die gewünschten Auskünfte zu erlangen. Teilweise wird der ESTV nur vor Ort Auskunft erteilt und Belege übergeben. Deshalb soll das Gesetz klar festhalten, dass der ESTV auf Wunsch hin die verlangten „Auskünfte“ zugestellt werden müssen. Es handelt sich dabei um eine Klarstellung. In Bezug auf den Gehalt ändert sich an der Norm nichts.

*Absatz 3* erwähnt die Klarstellung, dass die innere oder äussere Sicherheit des Bundes oder der Kantone ein öffentliches Interesse darstellt, nicht mehr. Dies ist eine Selbstverständlichkeit. Das „wesentliche öffentliche Interesse“ reicht aus, um nicht statthafte Auskunftersuchen abzuweisen.

*Absatz 5* ist neu. Im Gesetz ist auch eine Mitteilungspflicht der ESTV gegenüber den Handelsregisterbehörden vorgesehen, damit ein Informationsaustausch zwischen den involvierten Stellen die Erfüllung deren Aufgaben erleichtert (so beispielsweise eine Meldung der ESTV an das zuständige Handelsregisteramt, wonach ein Unternehmen den für die Eintragung relevanten Umsatz von 100'000 Franken erzielt hat). Eine gegenseitige Mitwirkungs- bzw. Informationspflicht dürfte zweifellos zu einer besseren Abstimmung der von der ESTV und den Handelsregisterbehörden verwalteten Datenbanken beitragen. Aus diesem Grunde erscheint eine verstärkte Koordination der Zusammenarbeit zwischen den Steuer- und den Handelsregisterbehörden im Hinblick auf eine effizientere und optimierte Aufgabenerfüllung sinnvoll.

Absatz 5 von Artikel 54 MWSTG wird nicht in den Gesetzesentwurf übernommen. Die Bestimmung ist unklar und hat in der Praxis keine Bedeutung erlangt.

#### **Art. 71 Zivilgerichte und Steuerüberwälzung**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 37 Absatz 6 MWSTG.

*Absatz 1* ist neu. Die Änderung wurde in Übernahme der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowie der Praxis eingefügt und gibt damit geltende Praxis und Rechtsprechung wieder.<sup>130</sup>

<sup>130</sup> vgl. BGE vom 2. Juni 2003 (2A.326/2002) und Praxismitteilung der ESTV vom 30. Januar 2004.

## **Art. 72 Automatisierte Verarbeitung und Aufbewahrung**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 53 MWSTG. Er wurde jedoch um einen Absatz 4 ergänzt und sprachlich modernisiert.

*Absatz 1:* Das MWSTG beauftragt die ESTV mit dem Vollzug des Gesetzes. Zur Erfüllung dieser Aufgabe ist die ESTV legitimiert, die notwendigen Daten zu erheben, zu bearbeiten und zu speichern. Die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben der ESTV macht den Einsatz der elektronischen Datenaufbewahrung und Informationsverarbeitung unerlässlich. Heute werden praktisch alle Geschäftsprozesse mit informationsverarbeitenden Mitteln unterstützt. Konsequenterweise wird deshalb der vorliegende Absatz 1 diesen tatsächlichen Gegebenheiten ohne inhaltliche Veränderung angepasst. Um den Anforderungen des Datenschutzgesetzes zu genügen, werden die Daten, zu deren Erhebung die ESTV ermächtigt ist, genau umschrieben. Es sind dies Angaben, welche zur Steuererhebung und zum Steuerbezug erforderlich sind. Dazu gehören auch Angaben über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen.

*Absatz 2:* Um den Anliegen des Datenschutzes nach einer formellen gesetzlichen Grundlage Rechnung zu tragen, wurde im bisherigen MWSTG mit Artikel 53 Absatz 2 eine entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen. Diese wird beibehalten. Die in Absatz 2 vorgenommene inhaltliche Änderung stellt den Bezug zu Artikel 3 (Sicherstellung der Integrität – Echtheit und Unverfälschbarkeit) der Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher<sup>131</sup> her.

*Absatz 3:* Die Sätze 2 und 3 des Artikels 53 Absatz 1 MWSTG, nämlich die Ausführungen zum Zoll und der Verweis auf die Bestimmungen zur Amtshilfe und der Geheimhaltung, wurden der besseren Verständlichkeit wegen in einen eigenen Absatz verschoben.

*Absatz 4:* Die ESTV zeichnet ihre Daten elektronisch auf, d. h. sie verfügt für das Tagesgeschäft in der Regel über keine Originalbelege. Im Rahmen von Straf- oder Vollstreckungsverfahren kann es vorkommen, dass die ESTV den Straf- beziehungsweise den Vollstreckungsbehörden Originaldokumente vorlegen muss. Da die gestützt auf den bisherigen Artikel 53 MWSTG registrierten Dokumente nicht mehr verändert werden können (Art. 16 Abs. 2 MWSTGV), sind sie Originaldokumenten gleichzustellen. Eine Fälschung solcher Dokumente käme zudem einer Urkundenfälschung durch Beamte gleich (Art. 317 StGB). Würden die gestützt auf den bisherigen Artikel 53 MWSTG registrierten Dokument in anderen Verfahren als den Verfahren nach MWSTG nicht als Originaldokument anerkannt, könnte die ESTV ihre Ansprüche allenfalls nicht oder nur erschwert geltend machen. Deshalb ist diesbezüglich eine Klarstellung auf Gesetzesstufe vorgesehen.

## **Art. 73 Geheimhaltung**

Dieser Artikel entspricht weitgehend dem bisherigen Artikel 55 MWSTG.

*Absatz 2 Buchstabe b* wurde sprachlich klarer formuliert. In der Praxis läuft es so, dass das Organ der Rechtspflege die ESTV um Auskünfte ersucht (z. B. Einsicht in die Steuerakten). Das Organ der Rechtspflege hat ein begründetes (kurzes) Gesuch

<sup>131</sup> Geschäftsbücherverordnung (GeBüV), SR 221.431.

zu stellen. Die ESTV prüft das Gesuch und macht eine Interessensabwägung. Das Gesuch wird mit entsprechendem Antrag an das EFD geschickt, worauf das EFD über die Ermächtigung zur Auskunftserteilung entscheidet. Daraus folgt, dass die ESTV zur Auskunftserteilung ermächtigt wird und nicht das Organ der Rechtspflege zur Einholung der Auskunft.

*Absatz 2 Buchstabe c* wurde ergänzt. In Artikel 55 Absatz 2 MWSTG sind bisher unter den Buchstaben a bis d Fälle aufgeführt, bei denen keine Geheimhaltungspflicht besteht. Neu soll der ESTV zusätzlich die Möglichkeit gegeben werden, bei Schuldbetreibungs- und Konkursdelikten, bei denen die ESTV zu Verlust gekommen ist, Auskunft zu erteilen oder selbst Strafanzeige einzureichen, weil in diesen Fällen kein Interesse an der Geheimhaltung besteht. Sind die SchKG-Verfahren nämlich rechtskräftig erledigt, kann die ESTV die Situation antreffen, dass der Steuerpflichtige entweder die mit Beschlagnahme belegten Vermögenswerte verkauft hat, das heisst, sie können nicht mehr verwertet werden (Art. 169 StGB), oder der Steuerpflichtige hat trotz amtlicher Verfügung nicht über sein monatlich pfändbares Einkommen abgerechnet (Art. 292 StGB). In beiden Fällen handelt der Schuldner entgegen einer amtlichen Verfügung des Betreibungsamtes, welche ausdrücklich mit Straffolgen verbunden ist. Die Anzeigepflicht ist nach kantonalem Recht geregelt, d. h. einige Betreibungsämter reichen in solchen Fällen von Amtes wegen Strafanzeige ein. In anderen Fällen wird dem Gläubiger mitgeteilt, dass sich der Schuldner strafbar verhalten hat und dass der Gläubiger Strafanzeige einreichen kann. Die ESTV, welche die Steuerpflichtigen gleich behandeln muss, leitet in der ganzen Schweiz Betreibungen ein. So kann es vorkommen, dass die Steuerpflichtigen, welche sich nicht korrekt verhalten, in einigen Kantonen mit einer Anzeige rechnen müssen, in anderen Kantonen aber nicht. Bisher musste sich die ESTV gemäss Artikel 55 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG vom EFD zur Strafanzeige ermächtigen lassen. Mit der Gesetzesänderung wird die ESTV in diesen Fällen selber berechtigt, Strafanzeige einzureichen.

*Absatz 2 Buchstabe d* wurde ergänzt. Die ESTV wird regelmässig auch angefragt, ob jemand im Register eingetragen war. Diese Auskunft entspricht einem Bedürfnis der Steuerpflichtigen. Die heutige Formulierung deckt nur die Gegenwart ab („eingetragen ist“). Für die ESTV und ihre Mitarbeiter, die das Steuergeheimnis zu wahren haben, ist es wichtig, dass klar geregelt ist, dass auch über Registerinträge aus der Vergangenheit Auskunft gegeben werden darf. Im Übrigen wird die Frage, ob jemand im Register eingetragen ist, mit Ja oder Nein beantwortet. Damit ist die Frage, ob jemand nicht im Register eingetragen ist, überflüssig und muss nicht gesetzlich geregelt werden.

## **2. Kapitel: Entscheid- und Einspracheverfahren**

### **1. Abschnitt: Überprüfung und Ermessenseinschätzung**

#### **Art. 74 Überprüfung**

*Absatz 2:* Gemäss der heutigen Bestimmung (Art. 62 Abs. 2 MWSTG) muss eine Kontrolle immer im Voraus angemeldet werden, ausser wenn Kollusionsgefahr besteht. Der Begriff der Kollusionsgefahr ist strafrechtlicher Natur. Er verleitet deshalb zu der Annahme, dass bei Kollusionsgefahr bereits strafrechtlich relevantes Verhalten vorliegt. Dies ist jedoch nicht zwingend der Fall. Weil sich die Verfahrensrechte und -pflichten im Veranlagungsverfahren und im Strafverfahren erheblich unter-

scheiden und diese selbstverständlich je vollumfänglich zu wahren und zu gewähren sind, dürfen die zwei Verfahrenstypen nicht vermischt werden. Es ist deshalb angezeigt, dies auch begrifflich zu manifestieren. Neu sieht Absatz 2 deshalb vor, dass in begründeten Fällen ausnahmsweise von der Voranmeldung einer Kontrolle abgesehen werden kann. Von einem begründeten Fall ist beispielsweise dann auszugehen, wenn ein Steuerpflichtiger mehrmals, ohne konkrete Gründe zu benennen, eine Kontrolle verschiebt oder nicht zulässt. Ein begründeter Fall kann auch die Konstellation darstellen, bei der es für die ESTV von zentraler Bedeutung ist, zu einem ganz bestimmten Zeitpunkt einen speziellen Sachverhalt klären zu können. Erkennt die ESTV ausserdem aufgrund der bei ihr eingegangenen Informationen, dass bei einem Steuerpflichtigen eine unübliche und (noch) nicht erklärbare Situation vorliegt, ohne dass es bereits konkrete Gründe für die Annahme von strafrechtlich relevantem Verhalten gibt, muss es ihr ohne Vorankündigung möglich sein, diesen Sachverhalt vor Ort klären zu können. Absatz 2 stellt sodann klar, dass nicht nur die Überprüfung vor Ort eine Kontrolle im Sinn der Mehrwertsteuer darstellt, sondern auch das Einfordern von umfassenden Unterlagen oder Belegsammlungen durch die ESTV zum Zweck der Überprüfung der Pflichten der Steuerpflichtigen.

*Absatz 3* ist neu. Eines der grossen Anliegen der Steuerpflichtigen ist es, mehr Rechtssicherheit zu erhalten. Dies wurde von Seiten der Wirtschaftsverbände, der Beraterbranche und der Politik wiederholt angeführt.<sup>132</sup> Wird heute eine Kontrolle an Ort und Stelle durchgeführt, werden in der Regel die MWST-Abrechnungen der letzten fünf Jahre (innerhalb der Verjährungsfrist) überprüft. Werden Fehler entdeckt, korrigiert sie der Inspektor und stellt eine Ergänzungsabrechnung (EA) und/oder eine Gutschriftsanzeige (GS) aus. Die EA beziehungsweise GS umfasst somit nicht die gesamte Steuerschuld für eine bestimmte Steuerperiode. Bei einer Kontrolle wird lediglich die Differenz zwischen der Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen und den Feststellungen der ESTV ermittelt. Diese Differenz wird anschliessend zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen in der GS oder der EA festgehalten. Überprüft die ESTV im Rahmen einer internen punktuellen Kontrolle bei einer oder mehreren Abrechnungen des Steuerpflichtigen bestimmte Bereiche (z. B. Vorsteuerabzug), wird das Kontrollergebnis ebenfalls in einer EA und/oder GS ausgewiesen.

Bestreitet der Steuerpflichtige die EA, fällt die ESTV einen Entscheid, welcher mit Einsprache angefochten werden kann. Sobald die Rechtskraft eintritt, ist die kontrollierte Periode definitiv veranlagt. Wird die EA jedoch nicht bestritten, sondern stillschweigend bezahlt, kann die ESTV jederzeit innerhalb der ab Ausstellungsdatum der EA neu laufenden Verjährungsfrist darauf zurückkommen, soweit keine Praxisänderung vorliegt. Eine rückwirkende Änderung ist ausgeschlossen, wenn eine Praxisänderung vorliegt.

Heute werden jährlich rund 10'000 Kontrollen vor Ort, d. h. am Sitz des Unternehmens oder bei dessen Stellvertreter, durchgeführt. Nur bei rund 5 Prozent dieser Kontrollen wird ein Rechtsverfahren eingeleitet, d. h. bei rund 95 Prozent wird das Kontrollergebnis von den Steuerpflichtigen akzeptiert. Stellt die ESTV in einem dieser nicht angefochtenen Fälle fest, dass ihr anlässlich der Kontrolle ein Fehler unterlaufen ist, wird dieser Fehler heute auch nachträglich noch korrigiert. Ansonsten greift die ESTV bereits heute nicht mehr auf die kontrollierte Perioden zurück, obwohl formell kein rechtskräftiger Entscheid vorliegt.

<sup>132</sup> Vgl. Auch Bericht Spori, S. 46 f.

Die Einführung des neuen *Absatz 3* soll für den Steuerpflichtigen zu noch mehr Rechtssicherheit führen, da nach Durchführung einer Kontrolle deren Ergebnis in einem anfechtbaren Entscheid festgehalten wird. Nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides können sowohl die ESTV als auch die steuerpflichtige Person nicht mehr auf die im Entscheid kontrollierten Steuerperioden und Bereiche zurückkommen. Die Steuer wird für diese Bereiche rechtsverbindlich festgestellt.

Damit der Steuerpflichtige nicht sofort mit einem Rechtsverfahren konfrontiert ist, sieht das Gesetz vor, dass der Inspektor nach Abschluss seiner Kontrolle dem Steuerpflichtigen eine Einschätzungsmitteilung abzugeben hat, in welcher er das Kontrollergebnis, also die mögliche Steuernachbelastung oder Steuergutschrift, festhält. Der Steuerpflichtige kann während 60 Tagen zu dieser Einschätzungsmitteilung Stellung nehmen und sie mit dem Inspektor besprechen. Nach Ablauf dieser Frist erlässt die ESTV einen Entscheid, welcher den geprüften Zeitraum, die kontrollierten Bereiche und das Kontrollergebnis gemäss Einschätzungsmitteilung umfasst. Dieser Entscheid umfasst im Wesentlichen die Einschätzungsmitteilung mit einer kurzen Begründung. Da die Einschätzungsmitteilung grundsätzlich vorgängig mit dem Steuerpflichtigen besprochen wird, enthält der Entscheid keine wesentlichen Neuerungen gegenüber dieser Mitteilung. Kann sich der Steuerpflichtige mit der Einschätzungsmitteilung nicht einverstanden erklären, hat er nach dem Erlass des Entscheides 30 Tage Zeit, um Einsprache zu erheben und damit ein Rechtsverfahren auslösen. Ohne diese Einsprache wird der Entscheid für die ESTV wie den Steuerpflichtigen rechtskräftig.

Ebenfalls hält der neue *Absatz 3* fest, dass eine Kontrolle innerhalb von zwei Jahren mit einem Entscheid abgeschlossen sein muss. Auch damit werden klarere Verhältnisse geschaffen. Beide Fristen, sowohl die 60-tägige wie auch die zweijährige, sind Fristen zugunsten der Steuerpflichtigen, nach welchen sich die ESTV zu richten hat. Ihre Nichtbefolgung hat keine direkten Rechtsfolgen. So kann die zweijährige Frist beispielsweise nicht eingehalten werden, wenn die Einschätzungsmitteilung erst kurz vor Ablauf der zwei Jahre erfolgt und dem Steuerpflichtigen noch 60 Tage Zeit zur Überprüfung der Mitteilung eingeräumt werden müssen. In diesem Fall muss die Zweijahresfrist um diese Prüffrist verlängert werden.

*Absatz 4* räumt dem Steuerpflichtigen das Recht ein, eine Kontrolle seiner Abrechnungen durch die ESTV zu verlangen und dadurch einen klaren Entscheid über die kontrollierte Periode zu erhalten. Auch dies erhöht die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen wesentlich. Der Steuerpflichtige hat zu begründen, warum und in welchem Umfang er eine Kontrolle wünscht, damit die ESTV die durchzuführenden Kontrollen planen und die nötigen Ressourcen zur Verfügung stellen kann. Die Einführung des vorgesehenen Abschlusses einer Kontrolle mittels Entscheid führt dazu, dass die ESTV deutlich mehr Entscheide als bisher verfassen muss. Die Änderung führt somit bei der ESTV zu einem Mehraufwand. Zudem ist damit zu rechnen, dass die Nachfrage auf Durchführung einer Kontrolle grösser wird, d. h. vermehrt Steuerpflichtige eine Kontrolle in ihrem Betrieb beantragen, um in den Genuss der Rechtssicherheit mittels Entscheids zu kommen. Deshalb ist mit einem wesentlichen Anstieg der Kontrollen – verbunden mit noch mehr Entscheiden – zu rechnen. Die Änderung wird somit hinsichtlich der Erhebungswirtschaftlichkeit ins Gewicht fallen. Die personellen Ressourcen bei der ESTV werden daher tendenziell erhöht werden müssen. Zum jetzigen Zeitpunkt können hierzu allerdings keine Schätzungen vorgenommen werden.

*Absatz 5* hält im Zusammenhang mit der in diesem Artikel geregelten Überprüfung der Steuerabrechnungen durch die ESTV fest, dass die ESTV allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderungen erheben darf, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung von formellen Vorschriften für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Dies sollte zwar nach der Gesetzesrevision nur noch ausnahmsweise auftreten, da im Gesetz - wo immer möglich - auf formelle Vorschriften verzichtet wird. Insbesondere werden an die durch die Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweise keine Formerfordernisse mehr gestellt (Art. 7 E-MWSTG). Es stellt damit sicher, dass die Steuerpflichtigen nicht aus rein formellen Gründen mit Steuer belastet werden und übernimmt damit die Änderung der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, welche per 1. Juli 2006 erfolgt ist (vgl. Art. 45a MWSTGV).

*Absatz 6* ist um das Berufsgeheimnis der Effektenhändler ergänzt worden, womit diese Branche mit den gesetzlich anerkannten Banken und Revisionsstellen gleichgestellt wird. Nachdem das Börsengesetz auf den 1. Februar 1997 einen dem Bankgeheimnis der Banken und Sparkassen entsprechenden Schutz des Berufsgeheimnisses bei den Effektenhändlern eingeführt hat, lässt sich nämlich eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Finanzakteuren im Rahmen der Mehrwertsteuer nicht mehr rechtfertigen. Mit dieser Ergänzung kann die Motion 03.3481 (Merz) Büttiker vom 29. September 2003, welcher der Bundesrat am 26. November 2003 zugestimmt und die der Ständerat am 2. März 2004 überwiesen hat, erfüllt werden.<sup>133</sup>

#### **Art. 75 Ermessenseinschätzung**

Bisher ist die Ermessenseinschätzung in Artikel 60 MWSTG geregelt. Die ESTV nimmt danach eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen vorliegen oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen.

Diese Bestimmung wird um einen neuen *Absatz 2* ergänzt. Bei steuerpflichtigen Personen, welche den betrieblichen Aufwand zwar ordnungsgemäss verbucht, jedoch keine vollständige Belegdokumentation (Rechnungen usw.) vorlegen können, soll die ESTV neu auch den Umfang des Vorsteuerabzugs mittels pflichtgemässer Schätzung festlegen. Obwohl das Vorsteuerabzugsrecht grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person nachgewiesen werden muss (vgl. Art. 7 Abs. 1 E-MWSTG), soll sie einen Anspruch auf die Schätzung der Vorsteuer haben. Allerdings erfolgt die Schätzung der Vorsteuern nur dort, wo sie sich nicht klarerweise aus der Buchhaltung der steuerpflichtigen Person ergeben: Wird beispielsweise infolge unverbuchter Einnahmen eine Schätzung der erzielten Umsätze vorgenommen, die sich auf den vollständig verbuchten Materialaufwand abstützt, ergeben sich die abziehbaren Vorsteuern aus dem verbuchten Aufwand und dürfen nicht geschätzt werden. Die Schätzung ist namentlich bei Kontrollen sowie bei rückwirkender Eintragung eines Unternehmens, das nicht nach der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen möchte, vorgesehen. Eine Anrechnung der Vorsteuern in Form einer pflichtgemässen Schätzung kann höchstens bis zum Betrag der in der betreffenden Abrechnungsperiode deklarierten oder geschätzten Steuer angerechnet werden. Auf-

<sup>133</sup> Die Überweisung durch den Nationalrat steht noch aus.

grund des allgemeingültigen Grundsatzes, dass steuermindernde Tatsachen (also auch der Anspruch auf Vorsteuer) von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden müssen,<sup>134</sup> dürfte an sich überhaupt keine Schätzung der Vorsteuern erfolgen, da sie nicht nachgewiesen werden können. Im Sinne einer Erleichterung für die steuerpflichtigen Personen wird dieser Grundsatz hier eingeschränkt. Eine über die geschuldete Steuer hinausgehende Schätzung der Vorsteuer ginge aber zu weit und wäre nicht zielführend. Dies würde Anreize schaffen, über Steuer und Vorsteuer nicht mehr genau abzurechnen, da ja die Beträge geschätzt werden müssten. Damit würde das Selbstveranlagungsprinzip, welches in der Mehrwertsteuer gilt, aus den Angeln gehoben. Bei Nichteinreichen von Abrechnungen wird bereits heute die geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuer) mittels Saldosteuersätzen nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, aber die angerechnete Vorsteuer nicht explizit ausgewiesen.

Die Neuregelung führt bei den bisher aufwändigen Fällen der korrekten Vorsteuerermittlung zu einer administrativen Vereinfachung, sowohl bei externen als auch bei internen Kontrollen. Einzig bei Vorliegen von gemischter Verwendung ist weiterhin ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand vorhanden. Es besteht möglicherweise die Gefahr von zusätzlichen Rechtsverfahren, wenn Steuerpflichtige mit dem Vorgehen der ESTV (Schätzung des Vorsteuerabzugs) nicht einverstanden sind.

*Absatz 3* hält fest, dass das Schätzungsergebnis in einer Einschätzungsmitteilung dem Steuerpflichtigen zu eröffnen ist. Dies geschieht im Übrigen schon heute mittels Ausstellung einer EA oder GS.

## **2. Abschnitt: Verwaltungsverfahren**

### **Art. 76 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung**

Der Artikel entspricht im Wesentlichen dem heutigen Artikel 63 MWSTG.

*Absatz 1* ist die Zuweisung einer generellen Kompetenz, deren Notwendigkeit sich aus dem Charakter der MWST als Selbstveranlagungssteuer ergibt. Solange ein Steuerpflichtiger seine Pflichten in nicht zu beanstandender Weise erfüllt, ergibt sich für die ESTV kein besonderer Handlungsbedarf. Erst wenn die Steuererhebung gefährdet ist oder wenn ein Steuerpflichtiger dies verlangt, trifft die Verwaltung eine förmliche Entscheidung, in welchem sie sich in für den Betroffenen rechtlich verbindlicher Weise zu einem konkreten Sachverhalt äussert. Der mögliche Inhalt dieses Entscheides ergibt sich aus der beispielhaften Aufzählung in den Buchstaben a - f. Die Formulierung «insbesondere» weist darauf hin, dass dieser Themenkatalog nicht abschliessend ist. Die ESTV ist also gehalten, bei Anständen oder wenn ein Steuerpflichtiger mit ihrer Ansicht nicht einverstanden ist, zuerst einen formellen Entscheid zu treffen, bevor sie ihre Verwaltungstätigkeit in Bezug auf den Betroffenen weiterführen kann. Von Bedeutung ist dies insbesondere, wenn der Steuerpflichtige oder Mithaftende die Steuer nicht bezahlt (Bst. d). Erst nach Erlass eines rechtskräftigen Entscheides, worin der geschuldete Betrag festgehalten wird, kann die Verwaltung für diesen eine Betreibung anheben oder fortsetzen (vgl. Art. 80 E-MWSTG).

<sup>134</sup> Dieser Grundsatz ist neu auch explizit im Gesetz festgehalten; vgl. Art. 7 Abs. 1 E-MWSTG.

*Absatz 2* ist insofern neu, als im Mehrwertsteuerverfahren neu das gesamte Verwaltungsverfahrensgesetz<sup>135</sup> anwendbar sein wird. Für die MWST wie für jedes andere Steuerverfahren des Bundes gilt dies bisher nur mit Ausnahme der Artikel 12-19 und 30-33 (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Diese Ausnahmen betreffen die Feststellung des Sachverhaltes sowie die Modalitäten der Gewährung des rechtlichen Gehörs. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs gilt selbstverständlich auch für das Mehrwertsteuerverfahren (Art. 29 VwVG). Für die Einzelheiten seiner Geltendmachung und für Rügen allfälliger Verletzungen kann sich der Betroffene heute jedoch nicht auf die Artikel 30-33 VwVG, sondern nur auf die einschlägigen Bestimmungen dieses Gesetzes und auf die Verfassung abstützen. Gerade diese ausgenommenen Bestimmungen haben in der Praxis erhebliche Bedeutung, da sie seit langem geltende und anerkannte rechtsstaatliche Verfahrensgrundsätze konkretisieren. Auch heute bereits hört die ESTV den Betroffenen an, bevor sie ihren Entscheid trifft; sie würdigt insbesondere seine Vorbringen und nimmt die angebotenen Beweise entgegen, soweit sie zur Ermittlung des Sachverhaltes als geeignet erscheinen. Zur vollständigen Ermittlung des richtigen Sachverhaltes ist die ESTV verpflichtet, was ebenfalls einem im Steuerrecht allgemein gültigen Grundsatz entspricht (Art. 12 VwVG). Dabei sind der Steuerpflichtige, der mutmasslich Steuerpflichtige und Dritte zur Mitwirkung verpflichtet (Art. 13 VwVG). Mit dem expliziten Ausschluss von Artikel 2 Absatz 1 VwVG für das Mehrwertsteuerverfahren sind nun alle diese Verfahrensrechte, aber auch –pflichten, des Steuerpflichtigen gesetzlich festgehalten. Die Einschränkung der Beweisführung stellt nach Ansicht des Berichts „Spori“ in einem System der Selbstveranlagung einen Wertungswiderspruch dar. Einerseits gebe man dem Steuerpflichtigen die volle und alleinige Verantwortung, andererseits beschränke man ihn in der Sachverhaltsfeststellung. Diese Einschränkung der Beweismöglichkeiten sei - auch wegen der regelmässig grossen finanziellen Tragweite - nicht angebracht.<sup>136</sup> Die Aufhebung dieser Einschränkungen ist ein Mittel, um den oft gerügten Formalismus in der Mehrwertsteuer einzuschränken. Sie hat verschiedene - auch negative - Auswirkungen. So wird künftig z. B. auch der Beweis mittels Anrufung eines Zeugen möglich sein. Ob dies bei der Mehrwertsteuer zweckdienlich ist, wird sich weisen. Leistungserbringer und –empfänger sind von den Folgen einer mehrwertsteuerlichen Qualifikation oft gleichermaßen betroffen, so dass sie als Zeugen im jeweiligen Verfahren kaum als objektiv und unabhängig gelten dürften. In vielen Fällen wird die Zeugenaussage daher keinen Zusatznutzen bringen. Die ESTV hat zwar die Möglichkeit, im Rahmen der antizipierten Beweisführung Beweise nicht zuzulassen, wenn vorzuzusehen ist, dass sie den Sachverhalt nicht weiter erhellen.. Bei Ablehnung durch die ESTV des von der steuerpflichtigen Person angebehrten Beweises muss die Frage, ob die Ablehnung zu Recht erfolgt ist, zuerst in einem separaten Verfahren geklärt werden, wenn der abgelehnte Beweisantrag einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil zur Folge haben könnte.<sup>137</sup> Daraus resultiert nicht nur ein administrativer Mehraufwand, sondern es ergibt sich auch eine Verlängerung der Verfahrensdauer. Problematisch kann bei der Beweisführung mittels Zeugenaussagen sodann die Wahrung des Steuergeheimnisses sein. Es ist fraglich, inwieweit ein Zeuge die Fragen der Verwaltung überhaupt beantworten kann, ohne dass die Verwaltung vorgängig in grösserem Umfang Sachverhaltsschilderungen vornimmt und Details preisgibt. Selbst wenn der Zeuge durch die steuerpflichtige Person vor-

<sup>135</sup> Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021).

<sup>136</sup> Bericht „Spori“, S. 45 f.

<sup>137</sup> mittels einer sog. Zwischenverfügung; vgl. Art. 46 VwVG.

geschlagen wird, muss die ESTV vorgängig vom Steuergeheimnis entbunden werden, was durch das Eidg. Finanzdepartement aufgrund einer Stellungnahme der steuerpflichtigen Person geschieht. Auch für die steuerpflichtige Person ergibt sich hier ein administrativer Mehraufwand.

*Absatz 3* hält fest, dass die vorgebrachten Beweise frei zu würdigen sind (Grundsatz der freien Beweiswürdigung) und dass es unzulässig ist, das Gelingen eines Nachweises ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen. Auch bei dieser Bestimmung handelt es sich um einen ausdrücklichen Wunsch der Steuerpflichtigen bzw. ihrer Vertreter, der gesetzlich klar verankert werden soll. Mit dieser Bestimmung kann der Formalismus in der Mehrwertsteuer beseitigt werden.

*Absatz 4* hält die Behörden dazu an, ihre Entscheide rasch zu fällen.

## **Art. 77 Einsprache**

Dieser Artikel entspricht im Wesentlichen dem bisherigen Artikel 64 MWSTG.

In *Absatz 2* wurde berücksichtigt, dass künftig nicht mehr die Eidgenössische Steuerrekurskommission, sondern das Bundesverwaltungsgericht zuständig sein wird. Das gesamte verwaltungsexterne Rechtsmittelverfahren (der Weiterzug der Einsprache an die Steuerrekurskommission beziehungsweise das Bundesverwaltungsgericht sowie anschliessend an das Bundesgericht) ist nicht mehr im Mehrwertsteuerrecht enthalten. Mit Inkrafttreten des Bundesgerichtsgesetzes sowie des Bundesverwaltungsgerichtsgesetzes wird das Rechtsmittelverfahren im Sinne einer Rechtsvereinheitlichung neu in diesen beiden Gesetzen geregelt.<sup>138</sup> Am Verfahren ändert sich dadurch gegenüber heute nichts. Nach wie vor kann die steuerpflichtige Person Einspracheentscheide der ESTV an das Bundesverwaltungsgericht weiterziehen. Anschliessend steht sowohl für die steuerpflichtige Person als auch für die ESTV der Rechtsweg an das Bundesgericht offen.

Ausserdem kann neu die steuerpflichtige Person einen Entscheid der ESTV direkt an das Bundesverwaltungsgericht weiterziehen, wenn der Entscheid bereits einlässlich begründet ist (Sprungrekurs). Damit kann die Etappe des Einspracheverfahrens bei der ESTV abgekürzt und damit das Rechtsverfahren beschleunigt werden.

*Absatz 4* regelt die Folgen, falls die Einsprache den Anforderungen von *Absatz 3* nicht genügt oder aber Antrag oder Begründung unklar sind. In beiden Fällen erhält der Einsprecher eine kurze Nachfrist zur Verbesserung zugestanden. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur analogen Bestimmung des VwVG ergibt sich, dass die «kurze Nachfrist» höchstens drei Tage zu betragen hat. Diese recht strenge Praxis hat durchaus ihre Berechtigung, könnte sonst durch Einreichen einer mangelhaften Einsprache faktisch eine Verlängerung der Einsprachefrist bewirkt werden. Damit wäre ein unsorgfältiger Einsprecher dem sorgfältigen gegenüber ungerechtfertigterweise bevorteilt. Die Folgen einer nicht eingehaltenen Nachfrist unterscheiden sich in den beiden vorgenannten Fällen. Sind Antrag oder Begründung (bei eingehaltenen Formvorschriften) unklar, droht die ESTV bei Ansetzen der Nachfrist an, sie werde bei unbenutztem Ablauf aufgrund der Akten entscheiden. Fehlt der Einsprache jedoch ein Antrag, eine Begründung, die Unterschrift oder die Vollmacht,

<sup>138</sup> Art. 31 ff. VGG und Art. 82 ff. BGG.

lautet die Androhung auf Nichteintreten für den Fall, dass der Mangel nicht innert der Nachfrist behoben werde.

*Absatz 5* ist Ausdruck des Umstandes, dass die ESTV verpflichtet ist, das Recht von Amtes wegen richtig und rechtsgleich anzuwenden. Daraus folgt, dass sie im Einspracheverfahren nicht an die Anträge des Einsprechers gebunden ist und den angefochtenen Entscheid nicht nur zugunsten, sondern auch zu Lasten des Betroffenen abändern kann (reformatio in melius vel peius). Einer Abänderung zu seinen Lasten kann der Einsprecher nicht dadurch zuvorkommen, dass er die Einsprache zurückzieht. Umgekehrt vergibt er sich durch den Rückzug der Einsprache auch nichts, wenn die ESTV findet, der Entscheid entspreche nicht den massgebenden Gesetzesbestimmungen und müsse zugunsten des Betroffenen abgeändert werden.

*Absatz 6* ergibt sich aus dem rechtsstaatlichen Grundsatz, dass die Verwaltung ihre Entscheide begründen und in ihnen angeben muss, mit welchen Rechtsmitteln sie angefochten werden können. Sie darf die Behandlung der Entscheide nicht unnötigerweise hinauszögern.

### **Art. 78 Revision, Erläuterung und Berichtigung**

Im Titel und im Text wurde neu der Begriff „Berichtigung“ übernommen. Ansonsten wurden im Sinne von Klarstellungen nur redaktionelle Anpassungen ans neue Bundesverwaltungsgerichts- (VGG) sowie ans Bundesgerichtsgesetz (BGG) vorgenommen.

### **Art. 79 Kosten und Entschädigung**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 68 MWSTG. *Absatz 1* ist klarer formuliert und hält deutlich fest, dass im Verwaltungsverfahren in keinem Fall Parteientschädigungen ausgerichtet werden.

## **6. Titel: Betreuung und Sicherstellung**

### **Art. 80 Betreuung**

*Absatz 1*: Gemäss den heutigen gesetzlichen Bestimmungen kann die ESTV nur die im heutigen Artikel 69 Absatz 1 MWSTG aufgeführten Vorkehrungen selber vornehmen (Betreibung einleiten). Sämtliche anderen zweckdienlichen Vorkehrungen müssen gemäss Artikel 59 FHG<sup>139</sup> und Artikel 68 FHV<sup>140</sup> durch die Eidg. Finanzverwaltung (EFV) getätigt werden. Die EFV ist aufgrund der grossen Zahl der Verfahren nicht in der Lage, diese zu führen, weshalb die ESTV diese Verfahren heute gestützt auf eine Vollmacht der EFV führt. Mit der Änderung soll die Kompetenz zur Führung aller zweckdienlichen zivil- und vollstreckungsrechtlichen Vorkehrungen für die Eintreibung der Steuerforderung auf die ESTV übertragen werden.

<sup>139</sup> Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzaushalt (Finanzaushaltgesetz, FHG), SR 611.0.

<sup>140</sup> Finanzaushaltverordnung vom 5. April 2006 (FHV), SR 611.01.

Weiter wurde in Absatz 1 das Erfordernis der Mahnung gestrichen. Der Grund hierfür liegt darin, dass es bei der Mehrwertsteuer keiner Mahnung bedarf, damit die rechtlichen Folgen einer Mahnung eintreten. Zivilrechtlich hat die Mahnung zur Folge, dass der Schuldner einer fälligen Forderung in Verzug gesetzt wird. Ab diesem Zeitpunkt ist ein Verzugszins geschuldet. Keiner Mahnung bedarf es bei so genannten Verfalltaggeschäften, d. h. in den Fällen, in denen ein bestimmter Fälligkeitstag verabredet wird. Bei der Mehrwertsteuer hat die Mahnung in rechtlicher Hinsicht aber keinerlei Wirkung. So ergibt sich sowohl die Fälligkeit der Steuerforderung sowie der Beginn der Zinspflicht direkt aus Artikel 61 Absätze 1 und 2 E-MWSTG. Es bedarf somit für das In-Verzug-Setzen keiner Mahnung. Heute mahnt die ESTV, wenn die Steuer nicht entrichtet wird, zweimal in regelmässigen Abständen (nach ca. 25 Tagen und nach ca. 55 Tagen). Dabei werden jährlich rund 183'000 Mahnungen versandt und 52'000 Beteiligungen eingeleitet.<sup>141</sup> Dies verdeutlicht, dass die Mahnung teilweise Wirkung zeigt, weshalb die ESTV auch künftig das Instrument der Mahnung einsetzen wird. Sie ist hierzu aber nicht mehr verpflichtet. Dies hat einen wichtigen Grund: Mahnungen werden heute mit einfacher Post versandt. Gemäss einem neueren Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission kann die ESTV jedoch, da die Mahnung im Gesetz festgehalten ist, die Beteiligung erst dann einleiten, wenn sie vorher gemahnt hat, wobei die ESTV die Beweispflicht für die Zustellung einer Mahnung trifft. Die ESTV kann den Beweis der Mahnung jedoch nur dann erbringen, wenn sie die Mahnungen gemäss bisheriger Rechtslage in Zukunft mit eingeschriebener Post versendet. Dies hat bei 183'000 Mahnungen Mehrkosten von rund einer Million Franken pro Jahr zur Folge.

*Absatz 3:* Die Praxis zeigt, dass gewisse Steuerpflichtige, wenn die ESTV nach zweimaliger Mahnung die Beteiligung gemäss bisherigem Artikel 69 Absatz 1 MWSTG einleitet, Recht vorschlagen und damit die Beteiligung unverzüglich stoppen. Dies obwohl die betriebene Forderung in vielen Fällen auf ihrer eigenen Deklaration (Selbstveranlagung) beruht. Für die Beseitigung des Rechtsvorschlags ist die ESTV zuständig. Das gleiche gilt, wenn zwar ein Verlustschein, jedoch kein rechtskräftiger Entscheid vorliegt. Bei Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids, der als Rechtsöffnungstitel im Sinne von Artikel 80 SchKG gilt, ist hingegen der kantonale Rechtsöffnungsrichter zuständig. Der Rechtsvorschlag verzögert den Einzug der veranlagten Steuern. Dieses Verhalten bringt dem Schuldner, da die Beteiligung in der Regel auf seiner Selbstdeklaration beruht, keinen anderen Vorteil als eine zeitliche Verzögerung (Zinsvorteil). Aus diesem Grund soll der Steuerpflichtige im Gesetz klar darauf aufmerksam gemacht werden, dass er durch den Rechtsvorschlag seine Selbstdeklaration bestreitet und dadurch ein Verfahren um Rechtsöffnung eröffnet. Die bisherige Bestimmung ist insofern unklar, da das Bundesgericht in anderem Zusammenhang einem neueren Entscheid aus dem Jahre 2004 (BGE 130 III 396) festgehalten hat, dass der Schuldner nicht zwingend mit einem Rechtsöffnungsverfahren rechnen muss, wenn er in einem Beteiligungsverfahren Rechtsvorschlag erhebt. Dies ist bei der Mehrwertsteuer aber nicht so, da das Mehrwertsteuerrecht diese Folge ausdrücklich vorsieht (nämlich in Abs. 1 dieses Artikels). Mit der Erhebung des Rechtsvorschlags löst der Steuerpflichtige das Rechtsöffnungsverfahren selber aus. Diese Änderung trägt zur Rechtssicherheit bei. Dem Steuerpflichtigen wird klar dargelegt, dass ein Rechtsvorschlag eine Bestreitung bedeutet und er mit einer Rechtsöffnung rechnen muss.

<sup>141</sup> bei rund 310'000 Steuerpflichtigen.

*Absatz 6:* Es handelt sich - obwohl die ESTV auf die Betreibung „verzichten kann“ - nicht um eine Erlassnorm. Hier soll nicht Steuerpflichtigen ein Erlass der Steuer gewährt werden, sondern der ESTV einzig in Ausnahmefällen die Möglichkeit eingeräumt werden, auf ein offensichtlich unnützes Betreibungsverfahren zu verzichten. Gemäss den heutigen Bestimmungen muss die ESTV, wenn die Steuer nicht bezahlt wird, die Betreibung einleiten - ausser wenn kein Betreibungsdomizil vorhanden ist (Sitz) -, selbst wenn feststeht, dass die ESTV zu einem vollständigen Verlust kommen wird. In diesen Fällen muss die ESTV die Möglichkeit haben, auf ein Betreibungsverfahren zu verzichten. Kann die ESTV auf den Einzug verzichten, kann die bereits gelöschte Unternehmung im Handelregister ausgetragen werden. Diese neue Bestimmung dient deshalb der Verwaltungsökonomie und nützt gleichzeitig auch den Steuerpflichtigen.

### **Art. 81 Sicherstellung**

Die heutige Bestimmung entspricht nicht Artikel 49 FHV. Mit der Änderung soll die geltende Praxis gemäss Bundesrecht in das MWSTG überführt werden.

*Absatz 1* zählt in den Buchstaben a - d die Fälle auf, in denen die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten sicherstellen lassen kann. Diese müssen weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sein. Die Sicherstellungsverfügung kann als vorsorgliche Massnahme bereits ergehen, wenn die ESTV z. B. im Rahmen ihrer Kontrolle festgestellt hat, dass sie gegenüber dem Steuerpflichtigen mit gewisser Wahrscheinlichkeit einen Steueranspruch besitzt. Die Sicherstellungsgründe ergeben sich zum einen aus der Natur der MWST als Selbstveranlagungssteuer (Zahlungsverzug, Bst. c), zum andern aus Vorkehren des Steuerpflichtigen oder des Zahlungspflichtigen oder ganz allgemein aus Umständen, die die Erfüllung des Anspruches als gefährdet erscheinen lassen (Bst. a, b, d). Die Sicherstellungsverfügung wird im Übrigen wieder aufgehoben, sobald die Gründe dafür wegfallen.

*Absatz 5* wird aufgrund der neuen Bestimmungen des Verwaltungsgerichtsgesetzes und des Bundesgerichtsgesetzes gestrichen. Die Beschwerdelegitimation bleibt aber erhalten und ist künftig in der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz geregelt.

In *Absatz 6* wurden die möglichen Sicherheitsleistungen der Bestimmung von Artikel 49 FHV angepasst. Absatz 6 enthält die abschliessende Aufzählung, in welcher Form die Sicherstellung zu leisten ist. Dies geschieht durch Barhinterlage, solvente Solidarbürgschaften, Bankgarantien, Schuldbriefe und Grundpfandverschreibungen, Lebensversicherungspolice mit Rückkaufswert, kotierte Frankenobligationen von inländischen Schuldnern oder Kassenobligationen von schweizerischen Banken.

### **Art. 82 Andere Sicherstellungsmassnahmen**

*Absatz 1 Buchstabe b:* Die ESTV kann zur Steuersicherung die Überschüsse an Vorsteuern anrechnen. Ist nämlich ein allfälliger Überschuss einmal ausbezahlt und stellt sich nachträglich heraus, dass er nicht zu Recht bestanden hat, kann der Betrag in der Regel auch mit Mitteln der Zwangsvollstreckung nicht mehr eingezogen werden. Heute wird von dieser Sicherungsmöglichkeit selten Gebrauch gemacht, da diese Steuersicherung eine Zinspflicht auslöst, wobei der Zinssatz mit dem Verzugszins gekoppelt ist. Hält die ESTV heute zur Steuersicherung einen Überschuss zurück, kann dies zur Folge haben, dass der Steuerpflichtige die von den Endkonsumenten

vereinnahmten Steuern nicht mehr oder nicht mehr vollständig abliefern muss, da die Steuern ganz oder teilweise durch die Zinsen finanziert werden, die die ESTV auszahlen muss. Eine Verzinsung des Überschusses rechtfertigt sich höchstens im Umfange eines Vergütungszinssatzes. Gemäss Artikel 90 Absatz 3 Buchstabe b E-MWSTG ist das EFD für die Festsetzung der Vergütungs- und Verzugszinssätze zuständig.

*Absatz 1 Buchstabe c* wurde neu eingefügt. Die Bestimmung regelt, unter welchen Voraussetzungen die ESTV einen Überschuss an Vorsteuern verrechnen kann. Die neue Bestimmung soll der ESTV die Möglichkeit geben, diese Vorsteuern auch mit einer von der ESTV geforderten Sicherheitsleistung zu verrechnen. Bisher konnte die ESTV zum Beispiel gestützt auf Artikel 70 Absatz 2 MWSTG nur bei steuerpflichtigen Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland eine Sicherstellung der voraussichtlichen Schulden verlangen. Die Praxis zeigt bei Steuerpflichtigen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland, dass die ESTV regelmässig zu Verlust kommt. Der Hauptgrund für den Verlust ist, dass in der Schweiz kein Betreibungsdomicil und damit in der Regel auch keine Aktiven vorhanden sind, welche allenfalls verarrestiert werden könnten. Entrichtet der Steuerpflichtige die geschuldeten Steuern nicht, können diese nicht eingefordert werden, das heisst, die Steuern sind vollumfänglich abzuschreiben. Aus diesem Grund sieht die bisherige Bestimmung von Artikel 70 Absatz 2 MWSTG vor, dass die ESTV eine Sicherheit der voraussichtlichen Schulden verlangen kann. Wie ausgeführt, hat die ESTV jedoch, wenn die Sicherheit nicht freiwillig geleistet wird, keine Möglichkeit, diese zwangsweise einzufordern. Die bisherige gesetzliche Bestimmung von Artikel 70 Absatz 2 MWSTG ist somit nur auf „freiwilliger“ Basis durchführbar. Mit der neuen Bestimmung soll der ESTV die Möglichkeit gegeben werden, einen Überschuss an Vorsteuern zurückzubehalten bis eine von der ESTV geforderte Sicherheit geleistet wird.

*Absatz 2:* Heute kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland eine Sicherstellung der voraussichtlichen Schulden verlangen. Die Höhe der Sicherstellung ist beschränkt auf die voraussichtlichen Schulden. Die bisherige Formulierung „der voraussichtlichen Schulden“ ist gestrichen worden. Reicht der Steuerpflichtige gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip Abrechnungen mit Vorsteuerüberschüssen ein, sind „geschuldete Steuern“ schwer nachzuweisen. Hat die ESTV die Überschüsse einmal ausbezahlt und zeigt sich nachträglich (z. B. gestützt auf eine Kontrolle), dass diese nicht gerechtfertigt waren, kann zwar eine Nachbelastung erfolgen, deren Einzug ist aber oft nur schwer möglich. Eine Änderung ist deshalb angezeigt.

## **7. Titel: Strafbestimmungen**

Die vorgeschlagenen Regelungen stehen wie heute in der Tradition der Strafbestimmungen des Gesetzes über die direkte Bundessteuer. Die Strafbestimmungen sind sowohl auf Inlandumsätze wie auf Einführen anwendbar. Diese Vereinheitlichung wird insbesondere durch den Grundsatz der Rechtsgleichheit nahegelegt. An sich wäre es wünschenswert, auch die strafrechtliche Verjährung klar und allenfalls direkt im MWSTG zu regeln. Eine Neuregelung der strafrechtlichen Verjährung (vgl. Art. 11 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 5 StGB) bedarf wegen der Reform des Allgemeinen Teils des Schweizerischen Strafgesetzbuches noch vertiefter verwaltungs-

interner Abklärungen. Diese werden im Laufe dieses Jahres stattfinden. Die sich daraus ergebende neue Norm wird im Rahmen der zu erstellenden Botschaft präsentiert werden können.

### **Art. 83 Steuerhinterziehung**

*Absatz 1:* Wie bisher soll die Steuerhinterziehung sowohl beim Vorliegen von Vorsatz als auch bei Fahrlässigkeit strafbar sein. Diese Konzeption ist im schweizerischen Steuerrecht üblich und bekannt. Durch deren Weiterführung wird Gewohntes beibehalten und es entstehen keine neuen Abgrenzungsfragen. Dem Revisionsziel der stärkeren Kundenorientierung durch die Verwesentlichung des Strafrechts wird unter anderem auch dadurch Nachachtung verschafft, dass neu per 1. Januar 2007 in den allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches das Opportunitätsprinzip aufgenommen worden ist. Danach wird auf die Strafverfolgung verzichtet, wenn Schuld und Tatfolgen gering sind.

Die Praxis zeigt, dass es Steuerpflichtige gibt, die die Mehrwertsteuer bei ihren Kunden einkassieren, diese danach jedoch nicht dem Bund abliefern, obwohl sie ihren sonstigen Pflichten (Deklaration der Steuer) korrekt nachkommen. Damit schädigen diese Steuerpflichtigen nicht nur den Bund, sie verschaffen sich auch einen (unrechtmässigen) wirtschaftlichen Vorteil (gegenüber korrekt abrechnenden Steuerpflichtigen). Betrachtet man den heute geltenden Gesetzestext von Artikel 85 MWSTG, so kann ein Vorenthalten nur sanktioniert werden, wenn man in der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger nicht innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode bezahlt (Art. 47 MWSTG), einen unrechtmässigen Steuervorteil erblickt. Aus Gründen der Rechtssicherheit erscheint es notwendig, den Begriff „Vorenthalten der Steuer“ ausdrücklich im Gesetz zu regeln. Mit dieser Formulierung wird überdies deutlich gemacht, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer treuhänderisch einkassiert hat, diese jedoch nicht gesetzeskonform abliefern.<sup>142</sup> Der Änderungsvorschlag nimmt damit die in der früheren Mehrwertsteuerverordnung (Art. 60 MWSTV) verwendete Formulierung neu wieder auf und entspricht überdies dem Hinterziehungstatbestand der selbstveranlagten Stempelabgaben (Art. 45 StG) und Verrechnungssteuern (Art. 61 VStG).

*Absatz 2:* Die höhere Strafandrohung beim Vorliegen von erschwerenden Umständen ist analog zum neuen Zollgesetz ausgestaltet (vgl. Art. 118 Abs. 3 i.V.m. Art. 124 des neuen Zollgesetzes, welches am auf den 1. Mai 2007 in Kraft tritt). Dazu wird in der Botschaft zum neuen Zollgesetz<sup>143</sup> ausgeführt: „Beim Vorhandensein erschwerender Umstände konnte bisher das Höchstmass der angedrohten Busse um die Hälfte erhöht und zugleich auf Gefängnis bis zu 6 Monaten erkannt werden (Art. 75 ZG). In Anbetracht zunehmend grösserer Deliktsummen bei Zollwiderhandlungen ist die Beschränkung auf 6 Monate aufzugeben. Diese Änderung drängt sich aus einem zweiten Grund auf: Nach der Revision des StGB vom 13. Dezember 2002 bestimmt dessen Artikel 333 Absatz 2 Buchstabe c, dass Gefängnisstrafen unter 6 Monaten durch Geldstrafen zu ersetzen sind. Beim Vorliegen von erschwerenden Umständen ist die Androhung einer Geldstrafe ein wenig abschreckendes Sanktionsmittel. Der Entwurf sieht deshalb neu vor, dass auf eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr erkannt werden kann.“ Im heute geltenden MWSTG fehlt ein qualifizier-

<sup>142</sup> In diesem Punkt unterscheiden sich direkte und indirekte Steuern grundsätzlich.

<sup>143</sup> BBl 2004 567.

ter Straftatbestand. Für die Verfolgung des organisierten Schmuggels ist dies ein grosser Mangel. Steht ausschliesslich oder überwiegend Mehrwertsteuer auf dem Spiel, können Täter meist „nur“ mit Bussen bestraft werden, weil ein Abgabebetrag im Sinne des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes oft schwer zu beweisen ist respektive es oft am Vorhandensein der Arglist mangelt. Schmuggel über die grüne Grenze oder unbesetzte Grenzübergänge erfüllt die Voraussetzungen bezüglich Arglist nämlich regelmässig nicht. Heute können deshalb gravierende Fälle meist nicht adäquat sanktioniert werden. Sie werden in der Regel als Übertretungen mit Busse bestraft. Ein Warendiebstahl in einem Laden im Wert von über 300 Franken stellt dem gegenüber ein Verbrechen dar. Der qualifizierte Tatbestand wird in aller Regel auf Fälle im Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung Anwendung finden.

*Absatz 3:* Das bisherige Recht spricht in Artikel 85 Absatz 2 MWSTG von der Strafbarkeit des Versuchs und der Gehilfenschaft. In der Terminologie des Allgemeinen Teils des Schweizerischen Strafgesetzbuchs gelten als Teilnahmeformen die Anstiftung (Art. 24 StGB) und die Gehilfenschaft (Art. 25 StGB). Damit im MWSTG auch die Anstiftung strafbar wird (sie gilt als schwerwiegendere Teilnahmeform), ist Absatz 2 dahingehend zu ändern, dass von Teilnahme gesprochen wird.

*Absatz 4:* Das geltende MWSTG spricht von hinterzogener Steuer und unrechtmässigem Steuervorteil, ohne diese Begriffe näher zu bestimmen. In diesem Zusammenhang zeigt sich in der Praxis regelmässig das Problem, dass der hinterzogene Betrag nicht präzise bestimmt werden kann, weil zum Beispiel Beweismittel fehlen oder keine Buchhaltung erstellt worden ist. Im Fiskalbereich nimmt die ESTV in diesen Fällen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 60 MWSTG). Diese Ermessenstaxation muss sich grundsätzlich möglichst nahe an die tatsächlichen Verhältnisse annähern.<sup>144</sup> Aus Gründen der Rechtssicherheit empfiehlt es sich deshalb, im Gesetz ausdrücklich festzuhalten, dass für die Beurteilung des Sachverhalts auf die nach pflichtgemäsem Ermessen festgelegte Steuer abgestellt werden darf. Es wird daher vorgeschlagen, den Artikel 77 Absatz 3 MWSTV wieder in das Gesetz einzufügen.

## **Art. 84 Verletzung von Verfahrenspflichten**

Die bisherigen Steuergefährdungstatbestände sanktionieren Verletzungen von Mehrwertsteuervorschriften, welche für die gesetzeskonforme Veranlagung, Abrechnung und den Bezug der MWST zentrale Bedeutung haben. Diese Tatsache wird neu schon im redaktionell überarbeiteten Titel „Verletzung von Verfahrenspflichten“ zum Ausdruck gebracht. Bei den Tatbeständen dieses Artikels handelt es sich um so genannte abstrakte Gefährdungsdelikte, welche unabhängig davon, ob ihre Vollendung zu einer Steuerverkürzung geführt hat oder nicht, sanktioniert werden können. Aus diesem Grunde wurde der Hinweis „Sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist“ gestrichen und durch die präzisere Formulierung ersetzt, dass eine Steuergefährdung bestraft wird, „unabhängig davon, ob ein unrechtmässiger Steuervorteil erreicht wird“. Einige der Tatbestände (*Bst. a bis g*) wurden zudem mit dem Ziel überarbeitet, diese noch präziser auf das Verfahren der Mehrwertsteuer angepasst zu formulieren. Insbesondere *Buchstabe b* wurde sprachlich stark modifiziert. Inhaltlich behält die Norm ihre Bedeutung jedoch bei.

<sup>144</sup> Aus Sicht des Steuerstrafrechts ist diese Veranlagungsform mit dem Indizienbeweis vergleichbar.

Bezüglich den Deklarations- und Abrechnungspflichten bleibt demnach nach wie vor die Abrechnungsperiode relevant, auch wenn künftig die Steuerperiode auf das Jahr ausgerichtet ist. Damit soll verhindert werden, dass durch das Abstellen auf die Steuerperiode unrechtmässige Steuervorteile erzielt werden.

Die Straftatbestände, die Fehler bei der Abrechnung und dem Bezug der Steuer sanktionieren sollen, wurden auf vier Tatbestände reduziert, nämlich das Nichtanmelden als Steuerpflichtiger, die Nichtmitteilung von Tatsachen, welche für die Bestimmung der Steuerpflicht notwendig sind, das nichtgesetzeskonforme Führen der Buchhaltung sowie die Verhinderungshandlungen gegen Kontrollen der ESTV. Die Gesetzesänderungen zielen auf diese vier Sachverhalte. Im Übrigen wird erneut der Straftatbestand ins Gesetz aufgenommen, wonach das offene Ausweisen einer nicht oder nicht in dieser Höhe geschuldeten Steuer an den Abnehmer unter Strafe gestellt wird. Die Praxis hat in den letzten Jahren gezeigt, dass diese Art von Widerhandlung häufig begangen wird.<sup>145</sup> Schliesslich wird auch das nicht gehörige Leisten von gesetzlich vorgeschriebenen Sicherheiten neu mit Strafe bedroht, weil es diesbezüglich in der Praxis immer wieder zu Problemen kommt.

Anzumerken ist, dass aus Gründen der Klarheit der Tatbestand des Nichteinreichens der Abrechnung ausdrücklich als Strafnorm weiterbesteht, obwohl diese Gefährdungshandlungen der Nichtmeldung von Angaben, die für die Erhebung der Steuer massgebend sind (*Bst. d*), abgedeckt werden könnte. Aus dem Gesetzestext gestrichen wurde die objektive Strafbarkeitsbestimmung der Mahnung, da diese im System der indirekten (selbstveranlagten) Steuern systemwidrig ist.<sup>146</sup>

Es wurde neu, in Anlehnung an die überwiegende Lehre, auch klar gestellt, dass es sich bei Steuergefährdung nicht um ein Sonderdelikt, sondern wie bei der Steuerhinterziehung um ein Gemeindelikt handelt.

Der bisherige Absatz 2 von Artikel 86 MWSTG, wonach eine Busse bis zum Einfachen der gefährdeten Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils ausgesprochen werden kann, sofern dies einen höheren Betrag ergibt, ist gestrichen worden. Bei der Verletzung von Verfahrenspflichten im Sinne von Artikel 84 E-MWSTG handelt es sich um ein abstraktes Gefährdungsdelikt. Zur Erfüllung des objektiven Tatbestandes ist das Vorliegen eines unrechtmässigen Vorteils nicht notwendig und liegt regelmässig auch nicht vor. Gibt es dennoch einen unrechtmässigen Steuervorteil ist zudem der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 83 E-MWSTG erfüllt, welcher dem der Steuergefährdung vorgeht. Insofern ist der bisherige Absatz 2 von Artikel 86 MWSTG ohne Bedeutung und kann deshalb gestrichen werden.

### **Art. 85 Steuerhehlerei**

Dieser Artikel entspricht dem vormaligen Artikel 78 MWSTV. Mit der Wiederaufnahme wird eine rechtsgleiche Situation für Widerhandlungen gegen das Zollrecht wie für Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuerrecht hergestellt. Zudem stellt diese Strafnorm ein wichtiges Mittel zur Bekämpfung des organisierten Schmuggels dar und beinhaltet ein erhebliches präventives Potential. Bei der Inlandsteuer ist Hehlerei an sich nicht möglich, was wohl auch der Grund dafür war, dass die Be-

<sup>145</sup> vgl. auch bereits Art. 61 Abs. 1 Bst. d MWSTV.

<sup>146</sup> vgl. Art. 61 MWSTV, Art. 46 StG und Art. 62 VStG.

stimmung im geltenden Mehrwertsteuergesetz fallen gelassen wurde. Dabei wurde aber nicht berücksichtigt, dass bei der Einfuhrsteuer andere Mechanismen spielen. Hier ist die Hehlerei wesentlicher Bestandteil des Schmuggels. Warenschmuggel im grossen Stil hängt meist mit einem ausgebauten Netz von Abnehmern (Hehlern) zusammen. In grossen Lebensmittelschmuggelfällen ist oft nicht beweisbar, ob ein Abnehmer in der Schweiz Anstifter und somit Teilnehmer ist. Als Abnehmer kann er aber in der Regel als Hehler ins Recht gefasst werden. In der alten und neuen Zollgesetzgebung ist deshalb die Hehlerei strafbar. Dadurch werden Wettbewerbsverzerrungen und ungerechtfertigte Marktvorteile verhindert. Konsequenterweise muss dies auch im Mehrwertsteuerrecht gelten.

### **Art. 86 Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 87 MWSTG.

### **Art. 87 Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz**

Die bewährten Formulierungen aus dem geltenden Recht wurden übernommen. Sie sind aus Sicht der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) unproblematisch. Die Verwaltung beurteilt die Tat nur erstinstanzlich (Art. 62 ff. VStrR), die Verurteilten können anschliessend eine Beurteilung durch das ordentliche Gericht verlangen (Art. 72 VStrR).

Die Bestimmung wird in *Absatz 3* neu durch eine Norm ergänzt, welche einer regelmässigen Frage der Praxis entspringt. Demnach soll künftig in Strafverfahren, bei welchen sowohl die sachliche Zuständigkeit der ESTV wie auch die der EZV gegeben ist, eine Vereinigung der Verfahren bei einer Behörde ermöglicht werden.

### **Art. 88 Konkurrenz**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 89 MWSTG. Die Sachüberschrift wurde angepasst.

### **Art. 89 Selbstanzeige**

In Anbetracht des Charakters der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer und der in Artikel 53 E-MWSTG vorgesehenen nachträglichen Korrektur von bereits eingereichten Abrechnungen lässt sich die Strafflosigkeit der Selbstanzeige rechtfertigen. Damit wird nämlich sichergestellt, dass ein Steuerpflichtiger, welcher im Rahmen seiner gesetzlichen Pflicht zur Umsatz- und Vorsteuerabstimmung oder sonstige Fehler erkennt, diese auch korrigieren kann, ohne befürchten zu müssen, dass dies für ihn steuerstrafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen wird. Die Selbstanzeige soll nicht den Delikterfolg abwenden, sondern das begangene Delikt aufdecken. Von einer Selbstanzeige ist nur dann auszugehen, wenn der Täter die hinterzogenen Steuerfaktoren der Steuerbehörde umfassend und vorbehaltlos zur Kenntnis bringt. Selbstanzeige kann nur solange geübt werden, als die Steuerhinterziehung der ESTV nicht bekannt ist. Als bekannt gilt eine Steuerhinterziehung bereits mit der Ankündigung einer Kontrolle gemäss Artikel 74 E-MWSTG. Sie kann deshalb solange vorgenommen werden, bis die Steuerbehörde von der Steuerhinter-

ziehung auf anderem Weg erfährt. Nach deren Kenntnis durch die Behörde ist die Mitteilung über die Steuerhinterziehung nicht mehr als Selbstanzeige zu würdigen. Dies auch dann nicht, wenn die Mitteilung vor der Eröffnung eines Strafverfahrens erfolgt. Die Selbstanzeige muss aus eigenem Antrieb, unabhängig von den Beweggründen, erfolgen.

## **8. Titel: Schlussbestimmungen**

### **1. Kapitel: Ausführungsbestimmungen**

#### **Art. 90 Ausführungsbestimmungen**

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 90 MWSTG.

Die in *Buchstaben a* enthaltene neue Formulierung entspricht dem Gesetzesentwurf des Gaststaatgesetzes, welches von den Eidg. Räten demnächst behandelt werden wird.<sup>147</sup>

*Buchstabe b* behandelt die Möglichkeit, Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen zu vergüten. Dies kommt jedoch nur in Betracht, wenn das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes gegenüber der Schweiz Gegenrecht gewährt. Der Bundesrat regelt die übrigen Voraussetzungen der Vergütung. Es handelt sich dabei um das so genannte Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt; Anspruch auf eine derartige Vorsteuervergütung haben nur Unternehmen, die im Land ihres Sitzes als MWST-Pflichtige registriert sind. Die entsprechenden Bestimmungen sind heute in den Artikeln 28 ff. MWSTGV enthalten.

*Buchstabe d* ist neu. Zur Begründung wird auf die Ausführungen in den Kommentaren zu den Artikeln 26 und 27 E-MWSTG verwiesen.

*Buchstabe h* ermöglicht einen korrigierenden Eingriff zur Wahrung des Bestimmungsländprinzip und der Wettbewerbsneutralität. Die Erfassung und Eintragung ausländischer Unternehmen, die im Inland Lieferungen und Dienstleistungen ausführen, als Steuerpflichtige können auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stossen. Die vorliegende Kompetenz erlaubt es, eine Regelung vorzusehen, wonach die Empfänger der Lieferungen oder Dienstleistungen die Steuer im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers zu entrichten haben. Bisher hat der Bundesrat von seiner Rechtsetzungskompetenz in diesem Bereich keinen Gebrauch gemacht. Die Bestimmung wird jedoch mit dem zunehmenden grenzüberschreitenden Handelsvolumen wichtiger. Ausserdem bestehen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten Bestrebungen, eine solche Verlagerung der Entrichtungspflicht auf den Leistungsempfänger einzuführen. Die Bestimmung soll deshalb beibehalten werden.

*Buchstabe i* ermächtigt den Bundesrat, die Voraussetzungen festzulegen, unter welchen Belege, die nach diesem Gesetz für die Durchführung der Steuer nötig sind, papierlos übermittelt und aufbewahrt werden können. Mit der Motion 05.3800 (Mehrwertsteuer, Elektronische Abrechnung) verlangt die Christlichdemokratische

<sup>147</sup> Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge, BBl 2006 8089.

Fraktion vom Bundesrat, Massnahmen zu ergreifen, damit die Mehrwertsteuerabrechnung auf elektronischem Weg möglichst rasch eingeführt werden kann. Bereits nach dem geltenden Mehrwertsteuergesetz ist der Bundesrat ermächtigt, die elektronische Abrechnung einzuführen. Der Bundesrat befürwortet sehr, dass der Geschäftsverkehr nicht nur zwischen den Behörden untereinander, sondern auch zwischen Unternehmen und Behörden sowie zwischen Unternehmen untereinander elektronisch abgewickelt werden kann. Zunächst müssen jedoch die entsprechenden notwendigen technischen Vorkehrungen getroffen sein. In der ESTV wird gegenwärtig ein völlig neues Informatiksystem INSIEME (Innovationen in den Bereichen IT-, Prozess- und Organisations-Systeme) implementiert, gerade auch um die nötigen technischen Voraussetzungen für die Einführung der elektronischen Abrechnung zu schaffen. Ziel dieses Programms ist eine moderne zukunftsorientierte ESTV, die über eine effektive, qualitativ verbesserte, flexible und partnerorientierte Geschäftsabwicklung verfügt und dem Steuerpflichtigen zunehmend die Möglichkeit gibt, auch im Steuerwesen von eGovernment-Lösungen zu profitieren. Dieses Programm bildet die Basis und Voraussetzung für die elektronische Kommunikation mit den Steuerpflichtigen. Die Arbeiten dazu werden voraussichtlich Ende 2009 abgeschlossen sein. Dann wird der Bundesrat die nötigen Ausführungsbestimmungen erlassen. Darüber hinaus strebt der Bundesrat generell die Einführung des elektronischen Geschäftsverkehrs in der ganzen Bundesverwaltung an.

Nach *Buchstabe j* erhält der Bundesrat die Befugnis, Erleichterungen bei der Rechnungsstellung vorzusehen. Mit dieser Norm wird ein Praxisbedürfnis gedeckt, welches sich von Zeit zu Zeit stellen kann. Der Bundesrat erhält dadurch die ausdrückliche Kompetenz, Änderungen, wie sie beispielsweise mit der per 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Änderung der Mehrwertsteuerverordnung erfolgt sind, vorzunehmen. Von der Bedeutung solcher Entscheidungen her ist diese Kompetenz sachgerecht. Da es sich um formelle Anforderungen handelt und die Grundsätze der Besteuerung nicht betroffen sind, ist diese Kompetenzdelegation auch vertretbar.<sup>148</sup> Für die Legiferierung auf Verordnungsstufe im Bereich der Rechnungsstellung wird es damit künftig eine explizite gesetzliche Grundlage geben.

*Buchstabe k* ist neu. Zur Begründung wird auf die Ausführungen im Kommentar zu Artikel 57 E-MWSTG verwiesen.

*Buchstabe l* erteilt dem Bundesrat die ausdrückliche Kompetenz, die Voraussetzungen und das Verfahren des neu eingeführten Steuererlasses gemäss Artikel 64 E-MWSTG näher zu regeln.

*Absatz 3 Buchstabe b* erhält insofern eine Präzisierung, als es dem Eidgenössischen Finanzdepartement vorschreibt, den Vergütungs- und Verzugszinssatz nach marktüblichen Kriterien festzusetzen und regelmässig an die Marktverhältnisse anzupassen. Heute liegen diese Zinssätze generell bei 5 %, was bei der derzeitigen Tiefzinsphase zu hoch ist, womit die Zinssätze den Charakter eines Strafzinses erhalten.

## **Art. 91 Konsultativgremium**

Gestützt auf einen entsprechenden Beschluss des Bundesrates und Artikel 57 Absatz 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes<sup>149</sup> setzte das EFD im

<sup>148</sup> vgl. hierzu auch Kommentar zu Art. 6 in Ziff. 2.1.

<sup>149</sup> RVOG; SR 172.010.

Jahr 2003 ein MWST-Konsultativgremium ein, welches sich aus dem Chef der Hauptabteilung Mehrwertsteuer als Vorsitzendem und 12 ständigen Mitgliedern von Organisationen aus der Wissenschaft, der Wirtschaft, der Steuerpraxis, der Konsumenten und der Bundesverwaltung zusammensetzt.<sup>150</sup> Es kann zu allen geplanten Verordnungen Stellung nehmen. Gleichzeitig werden die Entwürfe in einer Amtssprache auch auf der Website der ESTV<sup>151</sup> publiziert. Mit diesem Artikel soll das Konsultativgremium auf eine gesetzliche Grundlage gestellt und damit die heutige Praxis festgeschrieben werden. Ausserdem wird der Kompetenzbereich des Konsultativgremiums erweitert, indem es auch Anpassungen dieses Gesetzes beraten kann.

## **2. Kapitel: Aufhebung und Änderung bisherigen Rechts**

### **Art. 92 Aufhebung bisherigen Rechts**

Dieser Artikel hebt das heute geltende Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG)<sup>152</sup> auf.

### **Art. 93 Änderung bisherigen Rechts**

Artikel 219 Absatz 4 Buchstabe e des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs soll um die Mehrwertsteuerforderungen ergänzt werden.

Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 23. Dezember 2002<sup>153</sup> festgehalten, dass die Steuerpflichtigen in Bezug auf die Mehrwertsteuer nur eine treuhänderische Funktion haben beziehungsweise dass sie eine Art Inkassostelle sind. Die Mehrwertsteuer stellt somit kein Aktivum des Steuerpflichtigen dar, weshalb an sich die Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als Sondermögen sachgerecht wäre. Unter Sondervermögen werden Vermögen verstanden, die dem Berechtigten (hier dem Bund) gehören, und nicht zum Vermögen des Gemeinschuldners (hier Steuerpflichtiger) zählen. Bereits heute hat der Gesetzgeber verschiedene Vermögen als Sondervermögen ausgestaltet. So wurde zum Beispiel in Artikel 4 AFG<sup>154</sup> festgehalten, dass Sachen und Rechte, die zum Sondervermögen gehören, im Konkurs der Bank nicht in die Konkursmasse fallen, sondern zugunsten der Anleger abgesondert werden.

Da eine Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als Sondervermögen jedoch sehr komplex und eine befriedigende Lösung schwierig zu erreichen ist, sollte die Verbesserung des Inkassos von Mehrwertsteuerforderungen auf andere Weise sichergestellt werden. Die Steuerforderung ist daher in Zwangsvollstreckungsverfahren als privilegierte Forderung aufzunehmen. Bereits heute gibt es Privilegien für die öffentliche Hand, so zum Beispiel für die Beitragsforderungen der verschiedenen Sozialversicherungen (Art. 219 Abs. 4 SchKG).

<sup>150</sup> Zur Zeit sind folgende Personen Mitglieder des Konsultativgremiums: Prof. Dr. Klaus A. Vallender (Wissenschaft), Urs Habermacher, Dr. Gabriel Rumo, Ruedi Wydler (Wirtschaft), Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (Beratung), Marco Taddei (Gewerbeverband), Dr. Frank Marty (economiesuisse), Andreas Tschöpe (Stiftung für Konsumentenschutz) und Dr. Philippe Jeanneret (seco). Ein Sitz ist vakant.

<sup>151</sup> <http://www.estv.admin.ch>.

<sup>152</sup> SR 641.20.

<sup>153</sup> unveröffentlichter Entscheid 2A.344/2002.

<sup>154</sup> SR 951.31.

Privilegien im Zwangsvollstreckungsrecht sollten, insbesondere für Steuerforderungen, nur dann eingeräumt werden, wenn sie durch zwingende Gründe gerechtfertigt sind. Das ist hier der Fall: Der steuerpflichtige Schuldner hat - anders als bei allen anderen Steuerarten - die Mehrwertsteuer vom Konsumenten eingezogen und hat diesbezüglich nur eine treuhänderische Funktion. Sie ist kein Aktivum des Konkursiten und daher von vornherein nicht dazu bestimmt, unter die Gläubiger verteilt zu werden. Heute kommt der Bund in Konkurs- und Nachlassverfahren in der Regel zu einem Totalverlust, in Einzelfällen kann eine Dividende von rund 10 Prozent erreicht werden. Der Bund schreibt heute rund 300 Millionen Franken pro Jahr an Mehrwertsteuern ab mit steigender Tendenz. Mit der Privilegierung der Steuerforderung im Konkurs könnten die Verluste zu einem namhaften Teil vermieden werden.

In Artikel 6 des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1967 über die Eidgenössische Finanzkontrolle<sup>155</sup> wird ein neuer Buchstabe j geschaffen, welcher die Eidg. Finanzkontrolle anweist, die von der ESTV festgelegten Saldosteuersätze (vgl. Art. 54 Abs. 4 E-MWSTG) regelmässig auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Durch die Überprüfung dieser Steuersätze durch eine unabhängige Stelle soll für die Steuerpflichtigen grösstmögliche Transparenz geschaffen werden.

### **3. Kapitel: Übergangsbestimmungen**

Die Bestimmungen in diesem Kapitel entsprechen weitgehend den Bestimmungen im heutigen MWSTG. Vorgenommene Änderungen sind sprachlicher und redaktioneller Art.

Zu *Artikel 98 E-MWSTG* ist folgendes auszuführen:

Materiellrechtliche Bestimmungen sind nicht automatisch auf die zurückliegende Zeit rückwirkend beziehungsweise auf die im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Fälle anwendbar. Eine rückwirkende Anwendbarkeit muss übergangsrechtlich explizit geregelt werden. Es gilt der Grundsatz, dass die echte Rückwirkung unzulässig ist.<sup>156</sup> Die Rückwirkung eines Erlasses ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann zulässig, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Die Rückwirkung muss ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt sein;
- die Rückwirkung muss zeitlich mässig sein. In der Regel ist eine Rückwirkung von mehr als einem Jahr nicht zulässig;
- die Rückwirkung ist nur zulässig, wenn sie durch triftige Gründe gerechtfertigt ist. Fiskalische Gründe genügen nicht;
- die Rückwirkung darf keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirken;
- die Rückwirkung darf keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen.

Unter diesen Gesichtspunkten ist die Anwendbarkeit verschiedener Neuregelungen des vorliegenden Gesetzesentwurfes zu prüfen.

<sup>155</sup> Finanzkontrollgesetz, FKG; SR 614.0.

<sup>156</sup> Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, RZ 330.

*a) Die Haftungsregeln in Artikel 68 Absatz 1 Buchstaben e und f sowie Absatz 5 E-MWSTG*

Diese Regeln stellen Änderungen des materiellen Rechts dar, deren Anwendbarkeit mit Artikel 98 Absatz 1 E-MWSTG eigentlich geregelt sein sollte. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht möglich, da gemäss geltender Rechtsprechung eine Rückwirkungen von mehr als einem Jahr i. d. R. nicht zulässig ist. Aufgrund der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer und der bisherigen Verjährungsregelungen muss damit gerechnet werden, dass ohne Weiteres ein Haftungsfall von fünf oder mehr Jahren (dies durch Verjährungsunterbrechung während der Geltung des MWSTG) vorliegen kann. Auf eine rückwirkende Anwendung der Haftungsbeschränkung ist zu verzichten und der Klarheit halber die Nicht-Rückwirkung explizit zu regeln.

*b) Verjährungsfristen gemäss Artikel 30 bis 32 E-MWSTG*

Fraglich ist, ob die Verjährungsfristen der Artikel 30 bis 32 E-MWSTG zu den materiell- oder verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu zählen sind. Das Bundesgericht hat in BGE 131 V 425 E. 5.2 explizit festgehalten, dass – soweit eine Übergangsregelung fehlt – die Verjährungs- und Verwirkungsbestimmungen des neuen Rechts auf altrechtliche Ansprüche anwendbar sind, sofern diese vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstanden und fällig sind, aber vor diesem Zeitpunkt noch nicht verjährt oder verwirkt sind. Damit hinsichtlich der verschiedenen Verjährungsfristen (MWSTV, MWSTG und E-MWSTG) Klarheit besteht, sollen die neuen Verjährungsfristen nicht rückwirkend, sondern ausschliesslich auf die ab Inkrafttreten des neuen Gesetzes getätigten Umsätze gelten. Damit soll insbesondere auch verhindert werden, dass Forderungen, die bisher der 15-jährigen „ungetrennten“ Verjährung unterstanden, mit Inkrafttreten unter die 10-jährige Veranlagungsverjährung fallen und dadurch plötzlich verjährt sind. Eine solche Verkürzung würde sämtliche bei der ESTV, der Eidg. Steuerrekurskommission (neu: Bundesverwaltungsgericht) und dem Bundesgericht pendenten Fälle betreffen.

*c) Artikel 74 Absätze 3 und 4 E-MWSTG*

Das soeben Gesagte gilt auch für Artikel 74 Absätze 3 und 4 E-MWSTG. Die Bestimmung, dass die ESTV im Anschluss an eine Kontrolle von Amtes wegen einen Entscheid erlässt, gehört zu den verfahrensrechtlichen Bestimmungen und ist daher – wird keine Übergangsregelung getroffen – rückwirkend anwendbar (lex mitior). Mit der vorgeschlagenen Übergangsregelung wird die Entscheidungspflicht der ESTV sukzessive eingeführt und wiederum die klare Unterscheidung zwischen bisherigem und neuem Mehrwertsteuerrecht geschaffen. Die Übergangsregelung gibt nicht nur der ESTV eine Anpassungsfrist, sondern stellt auch für die Steuerpflichtigen eine gestaffelte Einführung dar. So können sie sich in einem ersten Schritt mit den neuen materiellen Gesetzesbestimmungen vertraut machen und werden nicht gleichzeitig noch neu mit Rechtsmittelfristen konfrontiert, wenn bei ihnen eine Kontrolle durchgeführt wurde.

## 2.2 Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls “Einheitssatz”

### Art. 15 Option für die Versteuerung unecht befreiter Leistungen

Inhaltlich entspricht die Norm dem Modul “Steuergesetz”. Aufgrund des Wegfalls der überwiegenden Zahl der unechten Steuerbefreiungen sind die Referenzen angepasst.

#### Variante „Gesundheitswesen“

In dieser Variante sind auch die Leistungen im Gesundheits- und teilweise im Sozialbereich von der Steuer unecht befreit (vgl. Art. 18 Abs. 1 Ziff. 9 der Variante „Gesundheitswesen“. Die freiwillige Versteuerung solcher Leistungen soll jedoch auch in diesen Bereichen möglich sein. Absatz 1 Buchstabe a ist deshalb entsprechend anzupassen.

### Art. 18 Unecht befreite Leistungen

In diesem Artikel ist eine der zentralen Abweichungen zum Modul „Steuergesetz“ und damit auch zum bisherigen MWSTG normiert. Die unechten Steuerbefreiungen werden weitestgehend aufgehoben, um dem Leitstern der idealen Mehrwertsteuer möglichst nahe zu kommen. Unechte befreit bleiben einzig Leistungen, welche schwierig oder praktisch unmöglich zu besteuern sind oder bei denen sich eine Besteuerung massiv nachteilig auswirkt.

Mit dieser Massnahme wird ein erhebliches Vereinfachungspotential der Mehrwertsteuer ausgeschöpft (vgl. Ziff. 1.2.3). Ausnahmen von der Steuer durchbrechen das Netto-Allphasenprinzip der Mehrwertsteuer in der Wertschöpfungskette. Mit dem Abbau der unechten Befreiungen ergeben sich auch administrative Vorteile. Durch die Reduktion der unechten Befreiungen verliert der Tatbestand der gemischten Verwendung an Bedeutung.

Unecht von der Steuer befreit bleiben gemäss Artikel 18 E-MWSTG einzig noch Leistungen im Bereich des Banken- und Versicherungswesens, der Erwerb und die Vermietung bzw. Verpachtung von Immobilien sowie Leistungen der Urproduktion und hoheitliche Leistungen. Zur Begründung des Belassens dieser Ausnahmen kann auf die Ziffern 1.2.3.3 f. verwiesen werden.

Werden nach diesem Modul “Einheitssatz” Leistungen in den übrigen gemäss Artikel 18 E-MWSTG unecht befreiten Bereichen erbracht, sind sie zum Einheitssatz gemäss Artikel 22 E-MWSTG steuerbar.

Die Auswirkungen auf die betroffenen Branchen können wie folgt skizziert werden:

#### a. Gesundheits- und Sozialwesen

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

Abgrenzungsprobleme bei der objektiven Steuerpflicht bestehen beispielsweise zwischen unecht befreiten und steuerbaren medizinischen Gutachten, zwischen unecht

befreiter Psychotherapie und steuerbarer psychologischer Beratung, zwischen unecht befreiter medizinisch induzierter Massage, Physiotherapie, Ernährungsberatung, Fusspflege und steuerbarer Wellness-Dienstleistungen, zwischen unecht befreiten Geburtshilfe-Leistungen und steuerbarer Mütterberatung, zwischen unecht befreiter Krankenpflege und steuerbarer Haushilfe und Hausbetreuung, sofern letztere von nicht gemeinnützigen Organisation erbracht wird, zwischen unecht befreiten und steuerbaren Leistungen eines medizinischen Labors oder zwischen unecht befreiter Heilbehandlung und zum Normalsatz steuerbarer Gesundheitsvorsorge. Bei der subjektiven Steuerpflicht bereiten die Unterscheidung zwischen gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause oder die Kriterien für die Qualifikation zum Status ambulantes Behandlungszentrum, Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder Praxisgemeinschaft erhebliche Schwierigkeiten. Sodann sind unterschiedliche Steuersätze anwendbar bei der Abgabe von ärztlich verschriebenem Methadon (einschliesslich Spritzen), welches zum reduzierten Satz steuerbar ist, und von Heroin und Spritzen, welche zum Normalsatz steuerbar sind.

Aus dem Gesundheits- und Sozialwesen flossen dem Bund im Jahr 2001 MWST-Einnahmen in der Höhe von 1'077 Millionen Franken zu. Davon waren 959 Millionen Franken oder 89 Prozent *taxe occulte*.<sup>157</sup>

Mit der Neuregelung wird das Gesundheitswesen praktisch vollständig der Steuer unterstellt. Die unechte Befreiung infolge des Nichterreichens der Umsatzschwelle ist hier von untergeordneter Bedeutung. Im Sozialwesen ist der Anteil der Institutionen, welche die Umsatzschwelle nicht erreichen, hingegen grösser. Wegen des oft fehlenden Entgelts dürfte sich aber ein ansehnlicher Teil der Produktion der Steuer entziehen. Aus diesem Grund liegt die effektive Steuerbelastung der Leistungen des Gesundheits- und Sozialwesens unter dem statutarischen Einheitssatz von 6%.

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

<sup>157</sup> In diesen Zahlen nicht enthalten sind die Verkäufe von Medikamenten (auch wenn diese durch Spitäler verabreicht oder durch selbst dispensierende Ärzte verkauft werden) und von Prothesen und orthopädischen Apparaten.

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

Folgende Unternehmen und Institutionen würden neu steuerbare Leistungen erbringen: Krankenhäuser, Praxisgemeinschaften, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex), ambulante Behandlungszentren, Alters-, Wohn- und Pflegeheime, Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Röntgeninstitute, medizinische Labors, Unternehmen beziehungsweise Organisationen des Patiententransportwesens, Blut-, Samen- und Organspendezentren, Institutionen für Behinderte, für Suchtkranke und für psychosoziale Fälle, Wohn- und Erziehungsheime für Kinder und Jugendliche, Frauenwohnheime, Wohnheime für Mutter und Kind, für Obdachlose oder für Flüchtlinge, Kinderkrippen und -horte, Tagesheime für Behinderte, geschützte Werkstätten und Organisationen der Wohlfahrtspflege.

Manche dieser Unternehmen beziehungsweise Institutionen sind bereits heute steuerpflichtig, weil sie neben unecht befreiten auch steuerbare Umsätze tätigen oder weil sie für die Steuerpflicht optiert haben. 2004 wurden im Gesundheits- und Sozialbereich 4'810 Steuerpflichtige verzeichnet. Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich des Gesundheits- und Sozialwesens dürfte sich auf '22'000 bis 23'000 belaufen.<sup>158</sup>

### Ökonomische Auswirkungen

Durch die Unterstellung unter die MWST wird die taxe occulte weitgehend beseitigt. Die Produzentenpreise sinken dadurch um 1,9 Prozent. Da die verzerrenden Effekte der taxe occulte wegfallen, ist darüber hinaus mit weiteren Effizienzgewinnen

<sup>158</sup> bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken.

im Gesundheits- und Sozialwesen zu rechnen. Neue Wettbewerbsverzerrungen können aber im Gesundheitswesen entstehen, wo subventionierte und nicht subventionierte Leistungsanbieter aufeinander treffen, wie das im Spitalbereich der Fall ist. Neutralität würde sich hier nur einstellen, wenn die Subventionen wie Entgelte besteuert würden.<sup>159</sup> Auch im Sozialwesen kann es zu neuen Wettbewerbsverzerrungen kommen, diese stehen weniger im Zusammenhang mit Subventionen als mit Angeboten, die direkt aus öffentlichen Haushalten finanziert werden, so dass infolge fehlenden Entgelts eine Besteuerung unterbleibt. Die Nachfrage nach Gesundheitsdienstleistungen reagiert preiselastisch. Deshalb wird ihre Unterstellung unter die MWST den Wachstumstrend dieser Branche kaum bremsen können. Da der Preis als Steuerungsinstrument der Nachfrage auch im Sozialbereich nur von untergeordneter Bedeutung ist, dürften auch hier kaum Nachfrageeffekte infolge der MWST-Erhöhung auftreten.

Da die Dienstleistungen des Gesundheitswesens praktisch ausschliesslich von privaten Haushalten nachgefragt werden, bleibt die MWST an diesen hängen, sei es direkt oder indirekt via höhere Krankenkassenprämien. Insgesamt ist die Erhöhung der Konsumentenpreise im Bereich der Gesundheits- und Sozialdienstleistungen auf rund 2,6 Prozent zu schätzen. In dieser Schätzung sind die Medikamente, welche durch den Einheitssatz höher als bisher besteuert werden, und die therapeutischen Apparate, die durch den Einheitssatz entlastet werden, eingeschlossen.<sup>160</sup> Dies würde auch einen einmaligen Kostenschub bei den Krankenkassenprämien bewirken. Die Gesundheitsausgaben nehmen mit steigendem Haushaltseinkommen absolut zu, ihr Anteil an den Konsumausgaben nimmt jedoch ab. Die relative Höherbelastung der niedrigen Einkommensgruppen wird allerdings durch die Prämienverbilligung für diese Haushalte relativiert. Da das Steueraufkommen im Gesundheits- und Sozialwesen hoch ist, profitieren die privaten Haushalte durch dessen Unterstellung unter die MWST von generell tieferen Sätzen bei anderen Gütern, was sich in niedrigeren Konsumentenpreisen für diese Güter äussert.

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

Die Mehreinnahmen kommen vollständig dem Bund zugute. Die Mehreinnahmen im Gesundheitswesen werden überwiegend durch die Endverbraucher als Selbstzahler oder via Krankenkassenprämien aufgebracht. Davon wird allenfalls ein gewisser Druck auf höhere Prämienverbilligungen ausgehen, die dann von Bund und Kantonen finanziert werden müssten.<sup>161</sup> Ein Teil der Finanzierung des Gesundheitswesens erfolgt auch über Subventionen. Betroffen ist in erster Linie der Spitalbereich. Hier vergeben die Kantone jährlich Subventionen in Höhe von 6 bis 7 Milliarden Franken an öffentliche und öffentlich subventionierte Spitäler. Die Steuer kann deshalb bewirken, dass diese Subventionen etwas aufgestockt werden müssten, falls keine Lösung im Sinne einer Überwälzung auf die Krankenkassen gefunden wird. In einem

<sup>159</sup> Vgl. hierzu die Reformmöglichkeit in Ziff. 6.1.3.

<sup>160</sup> Die Mehrbelastung auf Basis des Jahres 2001 und der Konsumentenpreise beträgt bei den Medikamenten 3,5%; bei den therapeutischen Apparaten resultiert eine Entlastung um 1,5%. Beim Gesundheits- und Sozialwesen ohne diese beiden Gütergruppen erhöhen sich die Konsumentenpreise um 2,4%.

<sup>161</sup> Siehe Ziff. 3.2.2 und 3.2.3, jeweils zweitletzter Abschnitt.

monistischen System der Spitalfinanzierung mit den Krankenversicherern als Monisten würde dieses Problem hingegen nicht auftreten. Unter einem dualen oder dual-fixen Modell der Spitalfinanzierung gingen von einer allfälligen Änderung der Subventionsregelung in der Mehrwertsteuer auch ganz generell Auswirkungen auf die Haushalte der Kantone aus.

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

## **b. Bildung und Forschung**

Hauptproblem der heutigen Regelung in diesem Bereich bilden die Abgrenzungsfragen bei Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher und bildender Art: Bei solchen Veranstaltungen ist jeweils zu prüfen, ob das in erster Linie verfolgte Ziel tatsächlich die Vermittlung von Wissen ist oder nicht. Falls nicht, unterliegt die Leistung der MWST. Diese Abgrenzung ist objektiv nur schwer möglich und führt bei den Steuerpflichtigen zu grossen Verunsicherungen, was in einer überdurchschnittlich hohen Anzahl vor allem von schriftlichen Anfragen zum Ausdruck kommt. So sind heute beispielsweise steuerbar: Beratungsleistungen, betriebsspezifische Ausbildungen (von der Leistung profitiert in erster Linie der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer), Anlässe im Bereich der Unterhaltung/Erlebnis/Geselligkeit (z. B. Riverraffing, Anlässe, insbesondere Outdooraktivitäten im Bereich der Teambildung), Sport (z. B. Aerobic, Spinning). Problematisch ist ausserdem die Versteuerung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen im Bereich der Bildung. Unabhängig davon, ob diese Kosten den Teilnehmern in Rechnung gestellt werden oder nicht und - falls ja, unabhängig zu welchem Preis - sind diese Leistungen zu Marktpreisen zu versteuern. Der Marktpreis kann annäherungsweise vom Bezugspreis (z. B. Rechnung des Wirts) zuzüglich eines Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 10 Prozent berechnet werden. Die Forschung und Entwicklung als wissenschaftliche Dienstleistung ist abzugrenzen von der Beratungsleistung. Bei der Finanzierung im Bereich der Bildung wie auch der Forschung stellt sich die Abgrenzungsproblematik zwischen Spenden und Sponsoring. Dies gestaltet sich vor allem im Bereich der Forschung als aufwändig, da dazu das Studium von - in der Regel umfangreichen und in englischer Sprache verfassten - Verträgen notwendig ist.

Aus der Branche Erziehung und Unterricht fliessen der ESTV heute rund 420 Millionen Franken an MWST-Einnahmen zu. Über 95 Prozent davon ist *taxe occulte*. Nicht Teil der Branche sind dabei Erziehungsleistungen, welche im sozialen Bereich (beispielsweise in Heimen, Tagesstätten oder Krippen) erbracht werden.<sup>162</sup>

Auch mit der hier vorgesehenen Neuregelung bleibt die öffentliche Bildung weitestgehend von der Steuer ausgenommen, da für ihre Leistungen in der Regel kein Entgelt geleistet wird. Aus bezahlten Schulgeldern, Kursgeldern und sonstigen privaten Bildungsleistungen entstehen neu steuerbare Umsätze in der Höhe von geschätzten 3,5 Milliarden Franken (wobei ein geringer Teil der betroffenen Institutionen bereits heute für die Versteuerung optiert).

Gegenüber den unter heutigem System realisierten Einnahmen von 420 Millionen Franken für die Branche Bildung können neu 500 Millionen Franken an Einnahmen

<sup>162</sup> Ebenfalls nicht enthalten sind die finanziellen Auswirkungen des Reformvorschlags auf den Bereich Forschung.

erwartet werden. Somit ergeben sich bei einem Einheitssatz von 6,0 Prozent MWST-Mehreinnahmen von 80 Millionen Franken.

Neu steuerpflichtig würden zum Beispiel folgende Unternehmen: Schulen, die Unterrichtsleistungen auf allen Stufen gegen Entgelt anbieten (z. B. Privatschulen), Veranstalter von Kursen, Vorträgen wissenschaftlicher oder bildender Art, selbständige Referenten, Anbieter von Aus- und Fortbildungen, beruflichen Umschulungen (z. B. Sprachkursen), Fahr- und Flugschulen und sonstige private Anbieter von Unterricht ohne Vergütungscharakter (z. B. Skischulen). Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich der Bildung dürfte sich bei 4'000 bis 4'500 bewegen.<sup>163</sup>

### Ökonomische Auswirkungen

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung im Bildungssektor zu. Spürbar wird dies vor allem für Unternehmen, welche bisher ausgenommene Umsätze erzielten, die nun neu steuerbar werden. Die Belastung mit *taxe occulte* im öffentlichen Bildungsbereich wird aber durch die Einführung des Einheitssatzes abnehmen, obwohl die Bücher deutlich stärker belastet werden. Die bereits heute bestehende Wettbewerbsverzerrung zwischen privaten und öffentlichen Anbietern von Bildungsleistungen wird durch die MWST-Reform noch verstärkt. Es ist schliesslich anzunehmen, dass die Nachfrage vor allem in den Bereichen der beruflich motivierten Aus- und Fortbildungen bei einer Überwälzung der MWST nicht allzu elastisch reagieren wird, d. h. dass das Konsumbedürfnis in diesem Bereich auch über andere Faktoren als den Preis bestimmt wird.

Die Belastung der Haushalte durch die MWST auf Bildungsleistungen wird steigen. Da insgesamt mit einer Erhöhung der Bundeseinnahmen von 80 Millionen Franken zu rechnen ist, ergibt sich eine Mehrbelastung von etwas mehr als 25 Franken pro Haushalt und Jahr. Allerdings ist davon auszugehen, dass die nun neu der Steuer unterliegenden Bildungsangebote überproportional von finanzstarken Haushalten nachgefragt werden.

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

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

### **c. Kultur**

Nach dem Urheberrechtsgesetz handelt es sich bei einem Urheber (z. B. Schriftsteller, Komponist, Kunstmaler, Bildhauer) um eine natürliche Person. Entsprechend sind deren Honorare und Urheberrechtsentschädigungen nach der ständigen MWSTG-Praxis von der Steuer ausgenommen. Wenn aber Urheber eine juristische Gesellschaft (meist GmbH) gründen und folglich die Rechnungen im Namen der GmbH gestellt werden, wird diese Konstellation nach der ständigen MWSTG-Praxis

<sup>163</sup> bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken.

besteuert. Auch in diesem Bereich kann mit der Unterstellung von kulturellen Leistungen unter die Mehrwertsteuer eine erhebliche Vereinfachung erzielt werden.

Die im Bereich Kultur durch die Reform neu obligatorisch steuerbaren Leistungen können nachstehender Tabelle entnommen werden. Insbesondere bei den Kinos wird jedoch schon heute teilweise für die Versteuerung dieser Umsätze optiert:

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

Nachfolgende Tabelle legt dar, wie hoch die Steuereinnahmen und die *taxe occulte* heute sind und auf welchen Betrag sich die Steuereinnahmen beim Modul „Einheitssatz“ belaufen:

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

\* keine privaten Endabnehmer

Aus dem den Kunstbranchen nachgelagerten Handel mit Büchern, Kunstwerken und Ton- und Bildträgern resultieren im Status quo schätzungsweise weitere 90 bis 100 Millionen Franken MWST-Einnahmen. Im Einheitssatz-Modul vergrössern sich die MWST-Einnahmen aus diesen nachgelagerten Branchen um 10 bis 15 Millionen Franken.

Dies weil der Buchhandel neu mit 6 Prozent statt wie heute mit 2,4 Prozent besteuert wird. Damit werden per Saldo die Mindereinnahmen aus den anderen Handelssparten (wie CD- und DVD-Verkäufe, welche statt wie bisher mit 7,6 Prozent neu mit 6,0 Prozent besteuert werden) übertroffen.

Durch die Aufhebung der unechten Befreiung für kulturelle Leistungen werden diverse Unternehmen neu steuerpflichtig:<sup>164</sup>

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

### Ökonomische Auswirkungen

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung im kulturellen Bereich spürbar zu und es werden - wie vorstehend dargelegt - zahlreiche Kulturschaffende und kulturell tätige Institutionen entweder neu oder zu einem höheren Satz steuerpflichtig. Diese Mehrbelastung muss irgendwie aufgefangen werden. Dies kann durch höhere Subventionen und/oder Spenden/Sponsoring oder durch erhöhte Preise für ihre Dienstleistungen geschehen. Es ist davon auszugehen, dass überwiegend eine Überwälzung auf die Ticketpreise erfolgen wird. Je nachdem, wie elastisch die Nachfrage auf diese Preiserhöhungen reagiert, ergeben sich Auswirkungen auf die Zuschauerzahlen, mit entsprechenden Konsequenzen für die finanzielle Lage der Kulturschaffenden und kulturellen Institutionen. Es könnte bei denjenigen Anbietern, die zusätzlich Restaurationsleistungen erbringen, zu Kompensationseffekten kommen, in der Form, dass

<sup>164</sup> bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken.

weniger gastgewerbliche Leistungen konsumiert werden. Die Wettbewerbsverhältnisse im gesamten Freizeitsektor werden nicht mehr durch die MWST verzerrt, da alles der MWST unterliegt und zwar zum Einheitssatz.

Durch leicht teurere Eintritte steigen die Ausgaben der Haushalte. Da dieser Posten aber einen sehr kleinen Anteil an den gesamten Ausgaben ausmacht, sind die Folgen vernachlässigbar. Insgesamt wird im Kulturbereich mit einer Erhöhung der MWST-Einnahmen von rund 30 Millionen Franken gerechnet. Pro Haushalt macht dies 9,50 Franken pro Jahr aus.

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

#### **d. Sport**

Im Sportbereich treten aufgrund der heutigen mehrwertsteuerrechtlichen Regelung folgende Probleme auf: Die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung beim Bau von Sportanlagen, welche mit Subventionen der öffentlichen Hand finanziert werden, ist ausserordentlich komplex. Dasselbe gilt bei Nutzungsänderungen im Allgemeinen und bei der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung (insbesondere wenn die Vorsteuer bei einer Sportanlage, welche teilweise mit Subventionen finanziert wurde, aufgrund der Nutzungsweise gekürzt werden muss). Auch die Unterscheidung zwischen nicht steuerbaren Unterrichtsleistungen (z. B. Reitkurs) und steuerbaren Sportkursen (z. B. Aerobic-Kurs) oder die Abgrenzung zwischen steuerbefreiten Sportveranstaltungen und ähnlichen Veranstaltungen, welche aber steuerbar sind (z. B. ist die Teilnahmegebühr für ein Schachturnier steuerbar, ebenso wie die Teilnahmegebühr für ein Oldtimer-Autorennen) bereiten in der Praxis grosse Mühe.

Die knapp 1'500 eingetragenen Betreiber von Sportanlagen, Sportvereine und Erbringer von sonstigen Sport-Dienstleistungen rechneten im Jahr 2003 rund 125 Millionen Franken Steuern auf dem Umsatz ab. Ein Teil der Leistungen wird jedoch an Steuerpflichtige erbracht, welche den Vorsteuerabzug vornehmen können. In der Bundeskasse bleiben deshalb nur noch rund 70 Millionen Franken Steuer. Hinzu kommt noch die auf den von der Steuer ausgenommenen Leistungen lastende *taxe occulte*. Diese wird auf rund 35 Millionen Franken geschätzt. Insgesamt stammen also rund 105 Millionen Franken oder 0,6 Prozent der MWST-Gesamteinnahmen des Bundes aus dem Sportbereich.

Mit der Unterstellung des Sportbereichs unter die Mehrwertsteuer ist zu erwarten, dass folgende Leistungen in den genannten Umfängen neu steuerbar werden: Mitgliederbeiträge (rund 400 Millionen Franken), Eintritte Sportveranstaltungen (rund 120 Millionen Franken), Eintritte Sportanlagen, Einschreibegebühren, Startgelder, Lizenzen (rund 150 Millionen Franken), Unterrichtsleistungen (rund 200 Millionen Franken), Einsätze für Sport-Toto, Tombola, Lotto und dergleichen (rund 60 Millionen Franken). Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für einen Teil dieser Leistungen bereits optiert werden kann und wird.

Die finanziellen Auswirkungen der Unterstellung bei einem Einheitssatz von 6,0 % lassen sich wie folgt skizzieren:<sup>165</sup>

<sup>165</sup> Die ESTV stützt sich bei dieser Berechnung insbesondere auf die Einkommens- und Verbrauchserhebung des Bundesamtes für Statistik, die Mehrwertsteuer-Statistik und

MWST-Einnahmen, die in der Bundeskasse verbleiben	Einnahmen bisher	Einnahmen nach Reform	Differenz
a. Bisher steuerbare Leistungen durch Steuerpflichtige	83.7	66.5	-17.2
b. Bisher ausgenommen, neu steuerbar <sup>a)</sup>	1.2	1.8	0.6
c. Bisher ausgenommen, neu steuerbar <sup>b)</sup>	26.6	47.7	21.1
d. Steuerbare Leistungen durch Neu-Steuerpflichtige <sup>c)</sup>	4.0	9.2	5.2
e. Steuerbare Umsätze durch Nicht-Steuerpflichtige <sup>d)</sup>	8.4	7.7	-0.7
<b>Total</b>	<b>123.9</b>	<b>132.9</b>	<b>9.0</b>

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

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

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

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

Die Mehreinnahmen im Bereich des Sports dürften sich also auf rund 10 Millionen Franken pro Jahr belaufen.<sup>166</sup>

Unternehmen, die solche neu steuerbaren Leistungen erbringen, sind z. B. Sportverbände, Sportclubs und -vereine, Organisatoren von Sportveranstaltungen, Betreiber von Sportanlagen oder Anbieter von Sportunterricht. Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich des Sports dürfte sich bei rund 3'500 bewegen.<sup>167</sup>

#### Ökonomische Auswirkungen

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung des Sports etwas zu. Spürbar ist dies vor allem dort, wo die Leistung bisher unecht befreit (bzw. mit Option zum reduzierten Satz steuerbar) war und neu der Einheitssatz gilt. Eine geringere Belastung ergibt sich dort, wo eine bisher zum Normalsatz steuerbare Leistung neu zum niedrigeren Einheitssatz versteuert werden muss. Von Bedeutung sind die Auswirkungen bezüglich administrativem Aufwand. Insbesondere bei Einzelanlässen (Feste) oder bei relativ kleinen Clubs wird die Buchhaltung in der Regel von einem ehrenamtlichen Kassier geführt, der oftmals über keine (speziellen) MWST-Kenntnisse verfügt. In diesen Fällen nimmt der administrative Aufwand zu und es kann teilweise notwendig werden, die Buchhaltung ganz oder teilweise durch eine Treuhandbüro erstellen zu lassen. Andererseits fallen gerade kleine Vereine und Anlässe oft nicht unter die auf 100'000 Franken angehobene Mindestumsatzgrenze, welche überhaupt erst zur Begründung der Steuerpflicht führt. Vereinfacht wird demgegenüber die Handhabung der MWST für die Betreiber von Sportanlagen, denn sie müssen nicht mehr unterscheiden zwischen steuerbaren Eintritten und von der Steuer ausgenommenen

folgende Studien:

- Markus Lamprecht und Hanspeter Stamm, *Die Situation der Sportvereine in der Schweiz, Kurzbericht 1997*

- Lamprecht/Murer/Stamm, *Probleme, Strategien und Perspektiven der Schweizer Sportvereine, Zürich 2005*

<sup>166</sup> Erhebungen von Swiss Olympic bei den Mitgliederverbänden sowie darauf basierende Hochrechnungen von PricewaterhouseCoopers beziffern die Mehreinnahmen im Bereich Sport auf rund 30 Mio. Franken pro Jahr. Die Abweichung zu den Zahlen der ESTV ergibt sich insbesondere aufgrund der unterschiedlich gewählten Methodik der Schätzungen und Berechnungen.

<sup>167</sup> bei einer Umsatzlimite von 100'000 Franken.

Vermietung. Wichtig ist in diesem Bereich jedoch auch noch die Handhabung der Subventionen für Bau und Betrieb. Die Abrechnung vereinfacht sich massgeblich, wenn die Subventionen keine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen.<sup>168</sup>

Für die Nachfrager sind die Effekte klein. Privatpersonen tätigen nur geringe Ausgaben im Bereich Sport. Vereine, die neu nur noch steuerbare Leistungen erbringen, können zudem einen Nutzen daraus ziehen, dass die Vermietung der Sportanlage steuerbar wird, denn sie sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Auswirkungen der Unterstellung der im Bereich Sport erbrachten, bisher unecht befreiten Leistungen hat für die Haushalte keine spürbaren Effekte. Die direkte Mehrbelastung pro Haushalt beläuft sich nur gerade auf rund 6 Franken pro Jahr.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht sind keine spürbaren Effekte zu erwarten. Es kann jedoch gesagt werden, dass die Wettbewerbsneutralität im Gastgewerbe verbessert wird, denn viele Vereine mit gastgewerblichen Umsätzen werden neu steuerpflichtig. Auf der anderen Seite kann sich bei grenzüberschreitenden Konkurrenzverhältnissen ein Standortnachteil für die Schweiz ergeben, da die Umsätze im Bereich des Sports in der EU von der Steuer unecht befreit sind.

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

#### **e. Übrige aufgehobene unechte Befreiungen**

Die finanziellen Auswirkungen sowie die Auswirkungen auf die Erbringer von Leistungen in Bereichen, die heute unecht von der Steuer befreit sind, sind aus Ziffer 3.2 der Vernehmlassungsvorlage ersichtlich. Durch die Unterstellung unter die Mehrwertsteuer ist mit einer Mehrbelastung dieser Bereiche von rund 34 Millionen Franken zu rechnen. Die Erbringer solcher Leistungen sind allerdings nicht sehr zahlreich. Es wird daher nur wenige zusätzliche Steuerpflichtige geben. Für zahlreiche heute bereits steuerpflichtige Personen, die Leistungen in diesen Bereichen anbieten (z. B. die Post oder Spielbanken), fallen die Probleme der gemischten Verwendung mit der damit verbundenen Vorsteuerkürzung weg.

Im Zusammenhang mit der unechten Befreiung für Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (Art. 18 Ziff. 23 MWSTG) ist zu erwähnen, dass die Anbieter solcher Glücksspiele in der Regel bereits heute einer kantonalen (Lotteriesteuer) oder Bundesabgabe (Spielbankenabgabe)<sup>169</sup> unterliegen. Wenn diese Ausnahme aufgehoben wird, ist deshalb zu erwägen, diese Abgaben zu reduzieren, um diese Anbieter nicht doppelt zu belasten.

#### **Variante „Gesundheitswesen“**

In dieser Variante sind die Bereiche des Gesundheits- und teilweise des Sozialbereichs weiterhin unecht von der Steuer befreit (Ziff. 9) und werden damit gleich be-

<sup>168</sup> Vgl. hierzu die Reformmöglichkeiten in Ziff. 6.1.

<sup>169</sup> vgl. Bundesgesetz vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG; SR 935.52).

handelt wie im Modul „Steuergesetz“. Die Formulierung der Ziffer 9 entspricht derjenigen von Ziffer 2 des Moduls „Steuergesetz“, weshalb an dieser Stelle in Bezug auf Begriff und Umfang dieser unechten Befreiung auf den entsprechenden Kommentar im Modul „Steuergesetz“ verwiesen werden kann.<sup>170</sup> Die Auswirkungen dieser Variante insbesondere auf die privaten Haushalte werden in Ziffer 3.3 dargestellt.

## **Art. 22 Steuersatz**

Dieser Artikel stellt die zweite fundamentale Abweichung gegenüber dem Modul „Steuergesetz“ und damit gegenüber dem heutigen MWSTG dar. Alle gemäss dem vorliegenden Gesetz steuerbaren Leistungen werden mit dem einheitlichen Steuersatz von 6 Prozent besteuert.<sup>171</sup>

Auch die Einführung eines Einheitssteuersatzes unterstützt erheblich das Ziel der Mehrwertsteuerreform, einer einfachen, rechtssicheren und kundenorientierten Mehrwertsteuer näher zu kommen. Im Steuersystem mit einem Einheitssatz liegt der Normalsatz signifikant unter dem heutigen (6 % statt heute 7,6 %). Allerdings fallen damit auch der reduzierte Satz (2,4 %) und der Sondersatz (3,6 %) für die Beherbergungsleitungen weg, was in den betroffenen Bereichen zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führt. Es ist jedoch festzuhalten, dass dieser Massnahme ein hohes Vereinfachungspotential inhärent ist.<sup>172</sup>

Ein einheitlicher Satz signalisiert einen Standard. Alle Wirtschaftsbranchen und Interessengruppen werden gleich behandelt. Für einige Produktgruppen wird die Steuerlast ansteigen, dafür wird sie für die grosse Mehrheit der Produkte sinken, wie nachfolgende Tabelle Auskunft gibt:

<sup>170</sup> Kommentar zu Art. 18 E-MWSTG im Modul „Steuergesetz“; Ziff. 2.1.

<sup>171</sup> 6,0 % Einheitssatz + allenfalls 0,2 % Kompensation für sozialpolitisches Korrektiv und Einlagesteuerung; vgl. Kommentar zu Art. 99 E-MWSTG im Modul „Einheitssatz“.

<sup>172</sup> vgl. Ziff. 1.2.4.

<b>Abnahme der Belastung, ("Gewinner")</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Total</b>
Erbringung von gärtnerischen Dienstleistungen	2'369	<b>272'382</b> <b>86.6%</b>
Forstwirtschaft	741	
Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden	477	
Herstellung von zum Normalsatz steuerbaren Waren	37'167	
Energieversorgung	1'193	
Bauwirtschaft	42'515	
Autogewerbe	15'027	
Handel mit zum Normalsatz steuerbaren Waren	41'923	
Gastgewerbe ( <i>ohne: Catering</i> )	21'046	
Verkehr und Nachrichtenübermittlung	11'676	
Kreditinstitute, Versicherungen	4'550	
Grundstücks- und Wohnungswesen, Vermietung beweglicher Sachen, Erbringung unternehmensbezogener Dienstleistungen	82'206	
Abwasser-, Abfallbeseitigung u. sonstige Entsorgung	2'585	
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen (Coiffeur, Fitnesscenter etc.)	5'562	
Unbestimmte Tätigkeiten	3'345	

<b>Sowohl Zu- als auch Abnahme der Belastung</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Total</b>
Herstellung von Fruchtwinen, Print-Erzeugnissen, Pflanzenschutz und Desinfektionsmitteln	1'185	<b>22'911</b> <b>7.3%</b>
Handel mit Getränken u. Nahrungsmitteln ohne ausgeprägten Schwerpunkt, Schreibwaren/Büchern/Zeitungen, Bäckereien/Tea Rooms, Drogerien, Zoohandlungen	5'144	
Caterer	476	
Beherbergungsstätten	5'139	
Öffentlicher Sektor, Erziehung und Unterricht, Gesundheits- und Sozialwesen ( <i>ohne: Ärzte</i> )	5'405	
Interessenvertretungen, Kultur, Sport und Unterhaltung ( <i>ohne: Kinos</i> )	5'562	

<b>Zunahme der Belastung, ("Verlierer")</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Total</b>
Landwirtschaft, Fischerei	3'085	<b>19'134</b> <b>6.1%</b>
Herstellung von Nahrungs- und Futtermitteln, Mineralwasser und Erfrischungsgetränken, Dünger, pharmazeutischen Erzeugnissen	2'330	
Wasserversorgung	825	
Handel mit (vorwiegend) Getreide, Saatgut, Futtermitteln, Pflanzen, Nahrungsmitteln, pharmazeutischen Erzeugnissen und Büchern	11'131	
Allgemein- und Fachärzte	1'638	
Kinos	125	

**Total 314'427**

Finanziell schwächere Bevölkerungsschichten, aber auch wirtschaftlich schwache Branchen, können durch andere Instrumente wie die Einkommensteuer oder durch direkte finanzielle Unterstützung eindeutig wirksamer und treffsicherer entlastet

werden. Da der Einheitssatz die untersten Einkommensschichten tendenziell mehr belastet, werden für die betroffenen Haushalte Kompensationsmassnahmen vorgesehen.<sup>173</sup>

Das Gemeinschaftsrecht schreibt einen Normalsatz von mindestens 15 Prozent vor und gewährt daneben den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, einen oder sogar mehrere reduzierte Sätze einzuführen. Die meisten EU-Mitgliedstaaten kennen denn auch mindestens zwei Sätze. Dänemark und die Slowakische Republik haben hingegen ein Einheitssatzmodell.<sup>174</sup>

#### **Variante „Gesundheitswesen“**

Da in dieser Variante das Gesundheitswesen weiterhin unecht von der Steuer befreit bleibt, wird die Bemessungsgrundlage der Steuer nicht in dem Masse erweitert wie im Modul „Einheitssatz“. Entsprechend fällt der aufkommensneutrale Einheitssatz höher aus und muss auf 6,4 Prozent festgesetzt werden. Die Herleitung dieses Satzes sowie die Auswirkungen sind unter Ziffer 3.3 ersichtlich.

#### **Art. 23 Abziehbare Vorsteuern**

Aufgrund der Änderungen des Steuersatzes in Artikel 22 E-MWSTG sowie der Änderungen durch die Aufhebung der unechten Steuerbefreiungen in Artikel 18 E-MWSTG, muss auch die in Absatz 4 vorgesehene pauschale Anrechnung der Vorsteuer im Bereich der Urproduktion angepasst werden. Sie beträgt neu 3,2 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags.

#### **Variante „Gesundheitswesen“**

Aufgrund der Änderungen des Steuersatzes in Artikel 22 E-MWSTG sowie der Änderungen durch die Aufhebung der unechten Steuerbefreiungen in Artikel 18 E-MWSTG, muss auch die in Absatz 4 vorgesehene pauschale Anrechnung der Vorsteuer im Bereich der Urproduktion angepasst werden. Sie beträgt für die Variante „Gesundheitswesen“ 3,3 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags.

#### **Art. 39 Steuerbefreite Einfuhren**

Es gibt nur geringe Abweichungen zum Modul „Steuergesetz“. Diese ergeben sich aufgrund der weitgehenden Aufhebung der bisherigen unechten Steuerbefreiungen (vgl. z. B. Art. 39 Abs. 1 Ziff. 2 E-MWSTG im Modul „Steuergesetz“), um ein kohärentes System zwischen der Inland- und der Einfuhrsteuer sicherzustellen. Davon betroffen ist insbesondere die Einfuhr von Kunstwerken, die von Kunstmalern und Bildhauern persönlich geschaffen und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden.

<sup>173</sup> vgl. Ziff. 5.

<sup>174</sup> Europäische Kommission, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der EG, DOK/1829/2006; vgl. auch die Übersicht über die Mehrwertsteuersätze in der EU in Anhang 2.

#### **Art. 40 Berechnung der Steuer**

Es gibt nur minime Abweichungen zum Modul "Steuergesetz". Diese ergeben sich aufgrund der weitgehenden Aufhebung der bisherigen unechten Steuerbefreiungen (vgl. Art. 40 Abs. 1 Bst. d E-MWSTG im Modul "Steuergesetz"), um ein kohärentes System zwischen der Inland- und der Einfuhrsteuer sicherzustellen.

#### **Art. 41 Steuersatz**

Das Steuersatzsystem bei der Einfuhrsteuer entspricht demjenigen bei der Inland- und Bezügersteuer (vgl. Art. 22 E-MWSTG). Es ist nur noch ein einheitlicher Steuersatz von 6 Prozent auf allen steuerbaren Leistungen anwendbar.

#### **Variante „Gesundheitswesen“**

Das Steuersatzsystem bei der Einfuhrsteuer entspricht demjenigen bei der Inland- und Bezügersteuer (vgl. Art. 22 E-MWSTG). Es ist nur noch ein einheitlicher Steuersatz von 6,4 Prozent auf allen steuerbaren Leistungen anwendbar.

#### **Art. 43 Verzugszins**

Dieser Artikel entspricht demjenigen des Moduls "Steuergesetz". Es ist einzig eine andere Referenzierung nötig, weil Artikel 40 Absatz 1 Buchstabe d E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz" wegfällt.

#### **Art. 47 Vergütungszins**

Dieser Artikel entspricht demjenigen des Moduls "Steuergesetz". Es ist einzig eine andere Referenzierung nötig, weil Artikel 40 Absatz 1 Buchstabe d E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz" weggefallen ist.

#### **Art. 54 Abrechnungsmethode**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz". Absatz 6 muss an den Einheitssatz angepasst werden.

#### **Art. 59 Rechnungsstellung**

Dieser Artikel entspricht demjenigen des Moduls "Steuergesetz", soweit er deren Regelung übernimmt. *Absatz 1 Buchstabe g* wurde an das Einheitssatzsystem angepasst. Artikel 59 Absätze 2 und 4 E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz" entfallen beim Modul "Einheitssatz", weil sie ausschliesslich Konstellationen betreffen, welche sich bei Systemen mit mehreren Steuersätzen ergeben können.

## **Art. 60 Hinweise auf die Steuer**

Dieser Artikel entspricht inhaltlich demjenigen des Moduls "Steuergesetz". Es ist einzig aufgrund der Abweichungen in Artikel 59 E-MWSTG eine minim andere Referenzierung nötig.

## **Art. 76 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz". Einzig Absatz 1 Buchstabe f wurde angepasst, da die vorsorgliche Feststellung des anwendbaren Steuersatzes bei einem Einheitssatzmodell nicht erforderlich ist.

## **Art. 93 Änderung bisherigen Rechts**

Zu den *Ziffern 1 und 2* wird auf die Ausführungen zum gleichen Artikel im Modul „Steuergesetz“ verwiesen.

Die Anpassung in *Ziffer 3* ist durch die Veränderung der Höhe des Steuersatzes nötig. Um ungefähr gleich viel Steuersubstrat zu generieren für die Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge wie heute muss der Einheitssatz nur mehr um 0,8 statt 1 Prozentpunkte erhöht werden. Der entsprechende Bundesbeschluss ist anzupassen.

## **Art. 96 Änderung des Steuersatzes**

Es handelt sich nur mehr um einen Steuersatz, welcher angepasst werden muss.

## **Art. 99 Finanzierung der Einlagesteuerung**

In diesem Modul wird die Bemessungsgrundlage durch die Unterstellung der meisten Ausnahmen unter die Steuer ausgeweitet und es entsteht eine Belastung des Bundeshaushaltes durch die Gewährung der Einlagesteuerung.<sup>175</sup> Die zur Finanzierung dieser Einlagesteuerung nötige zeitlich befristete Steuersatzerhöhung wird deshalb in den Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes geregelt. In den Artikeln 22 und 41 E-MWSTG des Moduls „Einheitssatz“ ist der Steuersatz geregelt. Dieser Steuersatz ist um den für die Finanzierung der Einlagesteuerung nötigen 0,1 Prozentpunkt zu erhöhen. Der einzige Absatz von Artikel 99 E-MWSTG des Moduls „Einheitssatz“ legt fest, dass der in den Artikeln 22 und 41 E-MWSTG festgelegte Mehrwertsteuersatz um 0,1 Prozentpunkt erhöht wird bis zur vollständigen Deckung der durch die Einlagesteuerung entstehenden einmaligen Steuerausfälle des Bundes, spätestens jedoch bis Ende 2018. Je rascher die aus der Einlagesteuerung resultierenden Ausfälle gedeckt werden, desto früher wird der um 0,1 MWST-Prozentpunkt erhöhte Steuersatz wieder im gleichen Ausmass gesenkt. Gemäss heutiger Schätzung der Kosten einer Einlagesteuerung sowie der Mehrwertsteuererträge werden etwa sechs Jahre für die Finanzierung der Einlagesteuerung benötigt.<sup>176</sup> Aus der Befristung ergibt sich somit, dass spätestens 2018 die Er-

<sup>175</sup> vgl. hierzu Ziff. 3.5.

<sup>176</sup> vgl. Ziff.3.5.

hebung des zusätzlichen 0,1 MWST-Prozentpunkts entfällt. Spätestens ab 2019 wird im Modul „Einheitssatz“ also nur noch der eigentliche Satz von 6 Prozent erhoben.

### **Art. 100 Sozialpolitisches Korrektiv**

Die verfassungsmässige Grundlage der vorliegenden gesetzlichen Regelung ist befristet.<sup>177</sup> Daher ist auch dieser Gesetzesartikel nur befristet gültig. Die Regelung erfolgt somit in den Übergangsbestimmungen zum vorliegenden Gesetz.

*Absatz 1* hält fest, dass bis zur vollständigen Deckung der durch die Einlageensteuerung entstehenden einmaligen Steuerausfälle des Bundes, spätestens jedoch bis Ende 2018, der in den Artikeln 22 und 41 E-MWSTG festgelegte Mehrwertsteuersatz zusätzlich zu der in Artikel 99 vorgesehenen Erhöhung um 0,1 Prozentpunkt erhöht wird.

*Absatz 2* wiedergibt den Wortlaut von Artikel 196 Ziffer 14 Absatz 2 BV, welcher die Höhe der für das sozialpolitische Korrektiv zur Verfügung stehenden zweckgebundenen Mittel auf 0,1 Prozentpunkt des Mehrwertsteuersatzes festlegt. Dabei handelt es sich um eine Regelung im Sinne einer Spezialfinanzierung gemäss Artikel 53 Absatz 1 FHG.<sup>178</sup>

*Absatz 3* regelt, wann der Bund den Betrag an die Kantone überweist. Mit einer frühen Überweisung an die Kantone erfolgt analog dem Zinsvorteil bei der Rückerstattung der Lenkungsabgaben auf leichtflüchtigen Kohlenwasserstoffen (VOC) eine Entschädigung für den Vollzugsaufwand. Im Weiteren wird festgelegt, dass der Bundesrat die Anteile der einzelnen Kantone an den für das Korrektiv bestimmten Mitteln nach deren Wohnbevölkerung bemisst, analog zur Regelung bei den Prämienvorbilligungsbeiträgen des Bundes unter der NFA.

In *Absatz 4* wird sodann festgeschrieben, dass die Kantone die erhaltenen Mittel im gleichen Jahr den Berechtigten zukommen lassen müssen. Damit wird vermieden, dass die Haushalte die Belastungen in Folge der MWST-Reform vorfinanzieren müssen. Da zu Beginn des Jahres die Anzahl der Berechtigten und damit die Höhe des auszubehaltenden Betrags noch nicht exakt bestimmt werden können, wird den Kantonen die Möglichkeit gegeben, einen begrenzten Teil der Auszahlungen im Folgejahr zu tätigen (bis rund 10 % der Mittel). Die Höhe des zulässigen Übertrags wird auf Verordnungsstufe geregelt.

*Absatz 5* hält in Anlehnung an die Regelung zu den Prämienvorbilligungen in der Krankenversicherung fest, dass die Kantone immer die aktuellen Einkommens- und Familienverhältnisse berücksichtigen müssen, wenn sie die Anspruchsberechtigung festlegen.

Mit *Absatz 6* werden die Krankenversicherer gesetzlich verpflichtet, bei der Durchführung des sozialpolitischen Korrektivs mitzuwirken, wenn sich ein Kanton für die Auszahlung der Mittel via Krankenkassen analog zum entsprechenden System der IPV entscheidet. Die Krankenkassen sind für ihre Mitwirkung durch den jeweiligen Kanton angemessen zu entschädigen. Die Kantone leisten ihre Entschädigung an die Krankenkassen aus dem Zinsvorteil gemäss Absatz 2 oder überweisen ihnen die für

<sup>177</sup> vgl. die Ausführungen zu den nötigen Anpassungen der Bundesverfassung in Ziff. 4.1.

<sup>178</sup> Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, FHG); SR 611.0.

das Korrektiv notwendigen Mittel direkt nach Erhalt vom Bund (mit einem entsprechenden Zinsvorteil für die Krankenkassen).

In *Absatz 7* werden die Kantone verpflichtet, dem Bund Daten zu liefern, damit dieser über die Erreichung des sozialpolitischen Ziels Rechenschaft ablegen kann. Verordnungsbestimmungen zur Art und Umfang der benötigten Daten sollen eine einheitliche Beurteilung ermöglichen.

*Absatz 8* delegiert dem Bundesrat die Kompetenz, die nötigen Umsetzungsbestimmungen zu Artikel 100 E-MWSTG in einer Verordnung festzuschreiben.

### **Variante „Gesundheitswesen“**

Die Artikel 99 und 100 fallen bei der Variante „Gesundheitswesen“ weg. Im Gegensatz zum Modul „Einheitssatz“ ist bei der Variante „Gesundheitswesen“ ein sozialpolitisches Korrektiv aufgrund der minimalen finanziellen Mehrbelastungen nicht notwendig.<sup>179</sup> Infolgedessen erübrigt es sich auch, den Einheitssatz zu dessen Finanzierung vorübergehend anzuheben. Gleiches gilt für die Finanzierung der Einlagesteuerung bei denjenigen Branchen, die neu der Steuer unterstellt werden.

## **2.3 Erläuterungen zu den Artikeln des Moduls “2 Sätze”**

### **Art. 15 Option für die Versteuerung unecht befreiter Leistungen**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul “Einheitssatz”. Inhaltlich ist die Norm gleichgeblieben, wie im Kommentar zum Modul “Steuergesetz” erläutert. Es mussten einzig die Referenzen aufgrund des Wegfalls der überwiegenden Mehrzahl der unechten Steuerbefreiungen angepasst werden.

### **Art. 18 Unecht befreite Leistungen**

Es wird auf den Kommentar zu diesem Artikel im Modul “Einheitssatz” verwiesen.

### **Art. 22 Steuersätze**

Bei diesem Modul wird am System mit zwei Steuersätzen festgehalten. Dies reduziert das Vereinfachungspotential gegenüber dem Einheitssatzmodul. Insofern trägt dieses Modul weniger als das Modul “Einheitssatz” dazu bei, einer idealen Mehrwertsteuer näher zu kommen.

Die Steuersätze wurden unter der Grundvoraussetzung festgelegt, dass das Modul ertragsneutral ausgestaltet sein muss. Der Normalsatz bleibt deshalb wie heute bei 7,6 Prozent. Neu beträgt der reduzierte Satz jedoch 3,4 Prozent (bisher: 2,4 %). Der Katalog der Umsätze, die mit einem tieferen Satz besteuert werden, ist ausserfiskalisch, insbesondere sozialpolitisch motiviert. Massstab für die Gewährung des tieferen Satzes sollen die relativ stärkere Gewichtung bestimmter Produktgruppen im Warenkorb einkommenschwacher Haushalte sein. Ausserdem sollen grundsätzlich

<sup>179</sup> vgl. Ziff. 3.3.

nur solche Produkte und Dienstleistungen reduziert besteuert werden, die zum überwiegenden Teil an Endkonsumenten erbracht werden. Da steuerpflichtige Unternehmen die von ihnen bezahlte Mehrwertsteuer ja wieder abziehen können (Vorsteuerabzug), spielt bei ihnen die Höhe des Steuersatzes an sich keine Rolle. Daneben ist auf eine möglichst einfache Abgrenzung zwischen normal und reduziert besteuerten Waren und Dienstleistungen zu achten. Unter diesen Gesichtspunkten wurde der Katalog der dem reduzierten Steuersatz unterliegenden Leistungen überarbeitet.

Grundsätzlich werden die bisher unecht von der Steuer befreiten und neu steuerbaren Leistungen zum reduzierten Satz besteuert. Damit fällt in diesen Branchen (Gesundheitswesen, Sozialbereich, Kultur, Bildung, Sport usw.) die *taxe occulte* weitestgehend weg.<sup>180</sup> Da die Belastung durch die *taxe occulte* ungefähr dem vorgesehenen reduzierten Steuersatz entspricht, ergeben sich in diesen Branchen für den Bund keine Steuermehrerträge. Aber auch die von diesen Branchen angebotenen Leistungen werden durch die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht verteuert. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Zahl der Steuerpflichtigen um rund 30'000 zunimmt, was den Erhebungsaufwand für die ESTV vergrössert und auch zu einem Mehraufwand bei diesen neuen Steuerpflichtigen führt. Für zahlreiche heute bereits steuerpflichtige Personen, die Leistungen in diesen Bereichen anbieten (z. B. die Post oder Spielbanken, aber auch Kultur- und Sportdienstleister), fallen dafür die Probleme der gemischten Verwendung mit der damit verbundenen Vorsteuerkürzung weg.

Im Zusammenhang mit der unechten Befreiung für Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (Art. 18 Ziff. 23 MWSTG) ist zu erwähnen, dass die Anbieter solcher Glücksspiele in der Regel bereits heute einer kantonalen (Lotteriesteuer) oder Bundesabgabe (Spielbankenabgabe)<sup>181</sup> unterliegen. Wenn diese Ausnahme aufgehoben wird, ist deshalb zu erwägen, diese Abgaben zu reduzieren, um diese Anbieter nicht doppelt zu belasten.

Für die genauen finanziellen Auswirkungen wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.4 verwiesen.

Der neue Katalog der zum reduzierten Satz besteuerten Leistungen umfasst namentlich:

*Lieferung von Wasser in Leitungen:* gleich wie heute soll Wasser, gleichsam Urquell des Lebens, nicht zum Normalsatz besteuert werden.

*Lieferung von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss Bundesgesetz über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände*<sup>182</sup>, auch wenn sie im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden. Zum Normalsatz steuerbar sind jedoch Genussmittel wie Tabak und alkoholische Getränke: Auch hier ist die Absicht dieselbe wie heute, nämlich Güter des täglichen Bedarfs möglichst wenig mit Steuer zu belasten. Statt von Ess- und Trinkwaren spricht der Entwurf aber von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss Lebensmittelgesetz. Die entsprechenden Nahrungsmittel sind in diesem Gesetz definiert und durch den Verweis auf dieses stellt der

<sup>180</sup> weitere Ausführungen zu den betroffenen Branchen und den finanziellen Grössenordnungen finden sich im Kommentar zu Art. 18 E-MWSTG des Moduls "Einheitssatz".

<sup>181</sup> vgl. Bundesgesetz vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG; SR 935.52).

<sup>182</sup> LMG; SR 817.0.

vorliegende Gesetzesentwurf die Einheit der Rechtsordnung sicher. Neu sind sodann ebenfalls gastgewerbliche Leistungen zum reduzierten Satz steuerbar. Damit können langjährige Abgrenzungsprobleme sowie eine Ungleichbehandlung zwischen klassischen Restaurationsbetrieben und take-away-Geschäften eliminiert werden. Damit wird ausserdem die Motion Hess (04.3655) erfüllt.

*Beherbergungsleistungen:* Um eine möglichst einheitliche und einfache steuerliche Behandlung sicherzustellen, sollen Beherbergungsleistungen gleich wie gastgewerbliche Leistungen behandelt werden.

*Lieferung von Speisefischen:* Fische, welche zum Verzehr geeignet sind, stellen Nahrungsmittel dar und unterliegen demselben Satz. Dies entspricht der heutigen Praxis, obwohl das aktuelle Gesetz von Fischen im Allgemeinen spricht.

*Lieferung von Getreide (Brot-, Saat- und Futtergetreide):* Getreide stellt ebenfalls ein Nahrungsmittel dar. Es kann aber auch als Futtermittel verwendet werden. Da nicht nach der Verwendung des Getreide unterschieden werden kann und soll, wird es generell zum reduzierten Satz besteuert.

*Lieferung von Samen und Setzkollen:* Hier stellt sich dieselbe Problematik wie beim Getreide. Samen (z. B. Saatgetreide, Sonnenblumenkerne) und Setzkollen (z. B. Kartoffeln) sind auch Nahrungsmittel. Der reduzierte Satz ist damit zu rechtfertigen.

*Lieferung von Futtermitteln:* Eine Unterscheidung zwischen Futtermittel und Nahrungsmittel für Menschen ist vielfach nicht möglich. Damit ist der reduzierte Satz zu rechtfertigen.

*Lieferung von Medikamenten:* Medikamente werden bereits heute reduziert besteuert. Indem nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf auch Spital- und Arztdienstleistungen reduziert besteuert werden, ist hier die Einheit der Materie hergestellt.

### **Art. 23 Abziehbare Vorsteuern**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul "Einheitssatz".

Aufgrund der Änderungen in Artikel 22 E-MWSTG, was das Steuersatzsystem betrifft, sowie der Änderungen durch die Aufhebung der unechten Steuerbefreiungen in Artikel 18 E-MWSTG, muss auch die in Absatz 4 vorgesehene pauschale Anrechnung der Vorsteuer im Bereich der Urproduktion angepasst werden. Sie beträgt neu 3,4 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags.

### **Art. 39 Steuerbefreite Einfuhren**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul "Einheitssatz". Es gibt nur geringe Abweichungen zum Modul "Steuergesetz". Diese ergeben sich aufgrund der weitgehenden Aufhebung der bisherigen unechten Steuerbefreiungen (vgl. beispielsweise Art. 39 Abs. 1 Ziff. 2 E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz"), um ein kohärentes System zwischen der Inland- und der Einfuhrsteuer sicherzustellen. Davon betroffen ist insbesondere die Einfuhr von Kunstwerken, die von Kunstmalern und Bildhauern persönlich geschaffen und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden.

#### **Art. 40 Berechnung der Steuer**

Die Norm entspricht derjenigen in Modul "Einheitssatz". Es gibt nur minime Abweichungen zu Modul "Steuergesetz". Diese ergeben sich aufgrund der weitgehenden Aufhebung der bisherigen unechten Steuerbefreiungen (vgl. beispielsweise Art. 39 Abs. 1 Ziff. 2 E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz"), um ein kohärentes System zwischen der Inland- und der Einfuhrsteuer sicherzustellen.

#### **Art. 41 Steuersätze**

Das Steuersatzsystem wurde bei der Einfuhrsteuer in der gleichen Art und Höhe umgestaltet wie bei der Inland- und Bezügersteuer (vgl. Art. 22 E-MWSTG). Es sind neu zwei Steuersätze anwendbar.

#### **Art. 43 Verzugszins**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul "Einheitssatz".

#### **Art. 47 Vergütungszins**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul "Einheitssatz".

#### **Art. 54 Abrechnungsmethode**

Die Norm entspricht derjenigen im Modul "Steuergesetz".

#### **Art. 59 Rechnungsstellung**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz".

#### **Art. 60 Hinweise auf die Steuer**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz".

#### **Art. 76 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz".

#### **Art. 93 Änderung bisherigen Rechts**

Zu den *Ziffern 1 und 2* wird auf die Ausführungen zum gleichen Artikel im Modul „Steuergesetz“ verwiesen.

Die Anpassung in *Ziffer 3* ist durch die Veränderung der Höhe des Steuersatzes nötig. Heute werden 13,33 Prozent der Mehrwertsteuererträge der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge zugeleitet. Um auch im Modul „2 Sätze“ diesen Sozialversicherungen gleich viel Steuersubstrat zukommen zu lassen wie heute, müssen die im Bundesbeschluss über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die

AHV/IV<sup>183</sup> festgelegten Prozentsätze angepasst werden. Der in Artikel 130 Absatz 1 BV vorgesehene Normalsatz wird weiterhin um einen Prozentpunkt erhöht (*Bst. a*). Der reduzierte Satz muss hingegen um 0,5 statt wie heute um 0,3 Prozentpunkte erhöht werden (*Bst. b*). Dazu ist eine Änderung der Bundesverfassung notwendig. In Artikel 130 Absatz 3 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 ist vorgesehen, dass der reduzierte Satz um höchstens 0,3 Prozentpunkte erhöht werden kann, wenn wegen der Entwicklung des Altersaufbaus die Finanzierung der AHV und der IV nicht mehr gewährleistet ist. Artikel 130 Absatz 3 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 ist somit entsprechend anzupassen.<sup>184</sup>

## **Art. 96 Änderung der Steuersätze**

Dieser Artikel entspricht demjenigen im Modul "Steuergesetz".

## **Art. 99 Finanzierung der Einlagebesteuerung**

Auch in diesem Modul wird die Bemessungsgrundlage durch die Unterstellung der meisten Ausnahmen unter die Steuer ausgeweitet und es entsteht eine Belastung des Bundeshaushaltes durch die Gewährung der Einlagebesteuerung.<sup>185</sup> Die zur Finanzierung dieser Einlagebesteuerung nötige zeitlich befristete Steuersatzerhöhung wird hier, im Unterschied zum Modul „Einheitssatz“,<sup>186</sup> in einer Übergangsbestimmung des Mehrwertsteuergesetzes geregelt. Es handelt sich um eine befristete Massnahme. Deshalb hat die Regelung in den Übergangsbestimmungen zu erfolgen. In den Artikeln 22 und 41 E-MWSTG des Moduls „2 Sätze“ sind die Steuersätze geregelt. Dabei ist der reduzierte Steuersatz um die für die Finanzierung der Einlagebesteuerung nötigen 0,3 Prozentpunkte zu erhöhen. Der einzige Absatz von Artikel 99 E-MWSTG des Moduls „2 Sätze“ legt fest, dass der in den Artikeln 22 Absatz 1 und 41 E-MWSTG festgelegte reduzierte Satz der Mehrwertsteuer um 0,3 Prozentpunkte erhöht wird bis zur vollständigen Deckung der durch die Einlagebesteuerung entstehenden einmaligen Steuerausfälle des Bundes, spätestens jedoch bis Ende 2018. Je rascher die aus der Einlagebesteuerung resultierenden Ausfälle gedeckt werden, desto früher wird der um 0,3 MWST-Prozentpunkte erhöhte Steuersatz wieder im gleichen Ausmass gesenkt. Gemäss heutiger Schätzung der Kosten einer Einlagebesteuerung sowie der Mehrwertsteuererträge werden etwa sechs Jahre für die Finanzierung der Einlagebesteuerung benötigt.<sup>187</sup> Aus der Befristung ergibt sich somit, dass spätestens 2018 die Erhebung der zusätzlichen 0,3 MWST-Prozentpunkte entfällt. Spätestens ab 2019 wird im Modul „2 Sätze“ also nur noch der eigentliche reduzierte Satz von 3,4 Prozent erhoben.

<sup>183</sup> SR 641.203.

<sup>184</sup> vgl. hierzu den entsprechenden Bundesbeschlusssentwurf in Anhang 4.

<sup>185</sup> vgl. hierzu Ziff. 3.5.

<sup>186</sup> vgl. Ziff. 4.1.

<sup>187</sup> vgl. Ziff.3.5.

### **3 Auswirkungen**

#### **3.1 Auswirkungen des Moduls „Steuergesetz“**

##### **3.1.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Alle 310'000 Steuerpflichtigen profitieren in der einen oder anderen Form von den über 50 im Modul „Steuergesetz“ enthaltenen Massnahmen.

- Die freie Nachweismöglichkeit für steuermindernde Tatsachen, die Regelung des Anspruchs auf rechtsverbindliche Auskunft durch die ESTV oder die Straf- fang des Veranlagungsverfahrens kommen allen Steuerpflichtigen zugute.
- Von der Möglichkeit des schnelleren Ausstiegs aus den Saldosteuersätzen können all jene profitieren, welche die Bedingungen für die Unterstellung unter diese Abrechnungsmethode erfüllen, also rund 85 Prozent aller Steuerpflichtigen.
- Es gibt aber auch Massnahmen, die nur einem kleinen Kreis von Steuerpflichtigen eine Verbesserung bringen, so beispielsweise die Beschränkung der Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung im Fall des Austrittes aus der Gruppe, die Steuerbefreiung des grenzüberschreitenden Busverkehrs, die Wahrung des Berufsgeheimnisses der Effektenhändler oder die unechte Befreiung der Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und staatlich anerkannten Schulen.

##### **3.1.2 Auswirkungen auf den Bund**

Das Modul “Steuergesetz” enthält über 50 Einzelmassnahmen zur Verbesserung des Gesetzes und zur einfacheren Handhabung der Mehrwertsteuer. Einige dieser Massnahmen führen zu Mindereinnahmen für den Bund, andere zu Mehreinnahmen und wieder andere zeitigen keine messbaren Auswirkungen. Wie nachfolgender Aufstellung der wichtigsten Massnahmen entnommen werden kann, ergeben sich per Saldo keine spürbaren Mehr- oder Mindereinnahmen für den Bund:

<b>Massnahmen</b>	<b>Artikel in Ziff. 2.1</b>	<b>Finanzielle Auswirkungen</b>	
Einlagen in Gesellschaften, Dividenden u. dgl. führen zu keinen Vorsteuerabzugskürzungen	3 und 25	-	10 Mio.
Ausweitung des Empfängerortsprinzips bei Dienstleistungen	5	-	einige Mio.
Einheitliche Umsatzlimite von 100'000 Franken für die Steuerpflicht	9	+	10 Mio.
Ausweitung der Option für Immobilien	15	-	einige Mio.
Vereinfachung der Behandlung von Leistungskombinationen	16	-	einige Mio.
Ausweitung der unechten Befreiung auf Arbeitslosenkassen	18	-	3 – 4 Mio.
Werbegeschenke berechtigen unbeschränkt zum Vorsteuerabzug	23	-	< 1 Mio.
Aufhebung des Steuertatbestands des baugewerblichen Eigenverbrauchs	27	-	30 - 35 Mio.
Ausweitung der Saldosteuersatzmethode	54	-	30 - 50 Mio.
Ausweitung des Steuererlasses	64	-	einige Mio.
Einschränkung der Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung	68	-	einige Mio.
Verbesserung des Steuerinkassos (wenn alle vorgeschlagenen Massnahmen verwirklicht werden)	68 und 80 - 82	+	100 Mio.
Schätzung der Vorsteuer durch ESTV	75	-	einige Mio.
Entschärfung der Strafbestimmungen	83 - 89	-	einige Mio.
Marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze	90	-	30 Mio.
<b>Total</b>		-	<b>10-30 Mio.</b>

Das Modul "Steuergesetz" trägt massgeblich zur Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems bei. Dies bedeutet allerdings nicht in jedem Fall, dass auch die Arbeit der ESTV vereinfacht wird. Dies trifft zwar beispielsweise auf die einheitliche Umsatzlimite (Art. 9 E-MWSTG) für die Steuerpflicht oder auf die Ausweitung der Saldosteuersatzmethode (Art. 54 Abs. 3 E-MWSTG) zu. Demgegenüber dürften die Massnahmen zur Besserstellung der steuerpflichtigen Personen im Verfahren zu einem Mehraufwand bei der ESTV führen. Per Saldo dürfte ein geringer Minderbedarf an Personal bei der ESTV resultieren.

### 3.1.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Die Massnahmen des Moduls "Steuergesetz" haben kaum Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden. Steuerpflichtige Dienststellen von Kantonen und Gemeinden profitieren jedoch von den vorgesehenen Erleichterungen im Steuersystem. Als Beispiele können hier die Massnahmen bezüglich Zusammenarbeit im Bildungsbereich (Art. 18 Abs. 1 Ziff. 5 Bst. f E-MWSTG) und im Gesundheitswesen (Art. 18

Abs. 1 Ziff. 2 Bst. g E-MWSTG) erwähnt werden. Aber auch die Loslösung des Leistungsbegriffs im Ausnahmekatalog vom Leistungsempfänger (Art. 18 Abs. 2 E-MWSTG) hat positive Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden, denn das Outsourcing von solchen unecht befreiten Leistungen (beispielsweise im Sozialbereich) wird dadurch erleichtert, da es nicht mehr steuerlich benachteiligt ist.

### **3.1.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte**

Die Massnahmen gemäss dem Modul “Steuergesetz” sind nicht nur für den Bund ertragsneutral, sondern auch für die letztendlichen Träger der Steuer, also die privaten Haushalte.

### **3.1.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Die Massnahmen des Moduls “Steuergesetz” wirken sich insgesamt leicht positiv aus auf die Steuernutralität und das Wirtschaftswachstum. Sie sind geeignet, die Rechtssicherheit und die Einfachheit der Mehrwertsteuer deutlich zu erhöhen, was sich sehr positiv auf die betroffenen Unternehmen auswirkt. Bezüglich der wichtigsten Einzelmassnahmen lässt sich Folgendes festhalten:

- Die Möglichkeit, für den Verkauf oder die Vermietung einer Liegenschaft zu optieren, welche zuvor ausschliesslich für ausgenommene Zwecke verwendet wurde, wenn der Empfänger die Liegenschaft für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, erlaubt einen einlageentsteuerten Übergang der Liegenschaft in die neue Nutzung.<sup>188</sup> Dies erhöht die Liquidität des Immobilienmarktes und verbessert die Effizienz.
- Die Effekte der Erhöhung der Umsatzlimite für die Steuerpflicht von 75'000 auf 100'000 Franken sowie des Wegfalls der mit der Steuerzahllast von 4'000 Franken gekoppelten höheren Umsatzlimite von 250'000 Franken und der speziellen Umsatzlimite von 150'000 Franken für ehrenamtlich geführte Sportvereine heben sich mehr oder weniger auf.<sup>189</sup>
- Die Aufhebung der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs entlastet die betroffenen Unternehmen und führt zu einer Vereinfachung der MWST.<sup>190</sup> Dies wirkt sich grundsätzlich positiv auf das Wirtschaftswachstum aus. Auf der anderen Seite führt der Verzicht auf die Besteuerung aber zu Wettbewerbsverzerrungen. So können beispielsweise Versicherungsgesellschaften und Pensionskassen mit eigenen Bauabteilungen ihre Kapitalanlageliegenschaften und jegliche Bauunternehmen ihre Spekulationsbauten, Kapitalanlageliegenschaften und Privatliegenschaften (Letzteres ist nur bei Einzelfirmen möglich) zu konkurrenzlosen Bedingungen ausführen, da nur die Vorleistungen, nicht aber die Wertschöpfung mit MWST belastet sind.
- Die beiden Massnahmen betreffend Ausweitung der Saldosteuersatzmethode<sup>191</sup> führen zu einer administrativen Entlastung der Unternehmen, die aktuell mit Saldosteuersätzen abrechnen und die neu zu dieser Abrechnungsmethode wech-

<sup>188</sup> vgl. Kommentar zu Art. 15 Abs. 1 in Ziff. 2.1.

<sup>189</sup> vgl. Kommentar zu Art. 9 Abs. 1 in Ziff. 2.1.

<sup>190</sup> vgl. Kommentar zu Art. 27 in Ziff. 2.1.

<sup>191</sup> vgl. Kommentar zu Art. 54 in Ziff. 2.1.

seln. Die Verkürzung der Frist für den Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode von 5 Jahren auf 1 Jahr verbessert die Neutralität der Steuer und ist somit aus volkswirtschaftlicher Sicht positiv zu werten.

- Die Vorschläge zur Verbesserung des Inkassos<sup>192</sup> verbessern die Neutralitätseigenschaften der MWST, indem sie dazu beitragen, dass die vom Empfänger bezahlte MWST dem Bund auch effektiv abgeliefert wird.

### 3.2 Auswirkungen des Moduls “Einheitssatz”

Für die Berechnungen zum Steuersatz des aufkommensneutralen Einheitssatz-Modells lässt sich die Reform gedanklich in zwei Reformschritte gliedern. Im ersten Schritt werden die bisherigen drei Sätze – ohne jegliche Änderung der Bemessungsgrundlage – haushaltsneutral durch einen Einheitssatz ersetzt, der auf 6,5 Prozent zu stehen kommt. Im zweiten Schritt werden bisher unecht befreite Umsätze der Steuer unterstellt. Die damit verbundene Ausweitung der Steuerbasis ermöglicht es, den Einheitssatz haushaltsneutral auf 6,0 Prozent abzusenken.

Die nachfolgende Tabelle zeichnet diese beiden Schritte nach. Der resultierende Satz kann – aufkumuliert über die einzelnen Massnahmen – in der letzten Spalte abgelesen werden. Es zeigt sich, dass der Hauptimpuls für die haushaltsneutrale Absenkung des Einheitssatzes von der Abschaffung der Ausnahmen im Gesundheitswesen ausgeht.

Massnahmen		Mehreinnahmen in Mio. Franken bei einem Einheits- satz von 6,515 %		Satz nach haushalts- neutraler Reduktion
		Pro Position	kumuliert	
1. Schritt	Einführung des Einheitssatzes	0	0	6,515 %
2. Schritt	Aufhebung unechte Befreiungen bei			
a)	Gesundheits- und Sozialwesen	1'098	1'098	6,096 %
b)	Bildung und Erziehung	80	1'178	6,067 %
c)	Öffentliche Verwaltung (Besteuerung der Gebühren für Amtshandlungen)	59	1'237	6,047 %
d)	Unterhaltung, Kultur und Sport	107	1'343	6,007 %
e)	Interessenvertretung, kirchliche und sonstige Vereinigungen	24	1'368	5,998 %
f)	Übrige Bereiche (Ziff. 1, 12, 13, 17, 22 und 25 von Art. 18 MWSTG)	34	1'402	5,986 %

Der Übergang zum Einheitssatz macht auch eine Anpassung des pauschalierten Vorsteuerabzugs für Urprodukte (Art. 23 Abs. 4 E-MWSTG) auf 3,1 Prozent notwendig.

<sup>192</sup> vgl. Kommentar zu Art. 78 ff. in Ziff. 2.1.

Zur Finanzierung des sozialpolitischen Korrektivs (Ziff. 5) und der Einlagesteuerung wird der Einheitssatz vorübergehend um insgesamt 0,2 Prozentpunkte angehoben. In dieser Zeit beläuft sich der pauschalierte Vorsteuerabzug auf 3,2 Prozent.

Mittel- und längerfristig verbessert das Modul „Einheitssatz“ die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Wirtschaft. Langfristig ergeben sich gegenüber dem Status quo zudem Wohlfahrtsgewinne. Diese stammen einerseits aus dem Abbau der unechten Befreiungen und andererseits aus der höheren Besteuerung der tendenziell eher unelastischen Konsumgüter wie zum Beispiel Nahrungsmittel beziehungsweise der niedrigen Besteuerung der elastischer reagierenden Konsumgüter.<sup>193</sup>

### 3.2.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

- Der Abbau der unechten Befreiungen erhöht die Zahl der steuerpflichtigen Personen um höchstens 30'000. Damit verbunden sind für die betroffenen Unternehmen Entrichtungskosten, die jedoch nicht quantifiziert werden können. Sie hängen insbesondere von der Grösse des Unternehmens ab. Im Durchschnitt liegen diese Kosten spürbar unter den in der Tabelle unter Ziffer 7.2.1 geschätzten Kosten von Fr. 4'200.-- pro Jahr für ein KMU, denn durch die diversen Vereinfachungen der Module „Steuergesetz“ und „Einheitssatz“ wird die Anwendung der Mehrwertsteuer deutlich vereinfacht.<sup>194</sup>
- Auf der anderen Seite führt der Abbau der unechten Befreiungen bei all jenen Steuerpflichtigen zu einer Senkung der Entrichtungskosten, die aktuell sowohl steuerbare als auch unecht befreite Umsätze erzielen und folglich die Umsätze sauber aufteilen und den Vorsteuerabzug sachgerecht kürzen müssen.

Im Jahre 2003 hatten 38'665 Steuerpflichtige (= 12,4 % aller Steuerpflichtigen) unter Ziffer 043 ihrer Mehrwertsteuereinnahmen von der Steuer ausgenommene Einnahmen deklariert. Eine Aufteilung dieser deklarierten Beträge auf nach Artikel 18 MWSTG unecht befreite Umsätze und auf erhaltene Subventionen und Spenden ist nicht möglich. Von diesen Steuerpflichtigen rechneten 32'287 nach der effektiven Methode ab und mussten deshalb ihren Vorsteuerabzug kürzen. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil dieser Steuerpflichtigen keine nach Artikel 18 MWSTG unecht befreite Umsätze erzielt, sondern Subventionen und/oder Spenden erhalten hat. Dennoch kann festgehalten werden, dass viele Steuerpflichtige durch die Aufhebung eines Grossteils der unechten Befreiungen eine administrative Entlastung erfahren werden.

Würde man zudem eine der in den Ziffern 6.1 und 6.2 vorgeschlagenen Alternativen für die Behandlung von Subventionen und Spenden einführen, dann müsste keiner dieser 32'287 Steuerpflichtigen mehr Vorsteuerabzugskürzungen vornehmen.

- Administrative Entlastungen ergeben sich auch durch den Einheitssatz. Diese Entlastungen fallen zum einen überall dort an, wo eine steuerpflichtige Person

<sup>193</sup> s. hierzu die Ausführungen unter Ziff.3.2.5.

<sup>194</sup> Es ist in diesem Zusammenhang aber auch auf die Studie der Weltbank und PricewaterhouseCoopers LLP aus dem Jahre 2006 zu verweisen, welche den zeitlichen Aufwand für die Entrichtung der Mehrwertsteuer für ein mittleres schweizerisches Unternehmen auf lediglich 8 Stunden pro Jahr beziffert (s. ausführlichere Darstellung am Ende von Ziff. 7.2.1).

Leistungen erbringt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Bei den effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen präsentiert sich die Lage für das Jahr 2003 diesbezüglich wie folgt:

Angewandte Steuersätze	Anzahl Steuerpflichtige	
		in % *
Normal- + reduzierter Satz	32'346	16.8%
Normal- + Sondersatz Beherbergung	5'878	3.0%
Reduzierter + Sondersatz Beherbergung	3'021	1.6%
Normal- + reduzierter + Sondersatz Beherbergung	3'016	1.6%

*\* In % aller effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen, die im Jahr 2003 steuerbare Umsätze deklariert haben*

Hinzu kommen noch schätzungsweise 15'000 Steuerpflichtige, die mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen und Leistungen erbringen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Insgesamt ziehen also gegen 50'000 oder rund ein Sechstel aller Steuerpflichtigen administrative Vorteile daraus, dass alle ihre steuerbaren Leistungen dem gleichen Steuersatz unterliegen. Bei diesen Steuerpflichtigen nimmt zusätzlich auch noch das Risiko einer Steuernachbelastung anlässlich von Kontrollen durch die ESTV ab und damit die Rechtssicherheit zu. Steuernachbelastungen infolge falscher Zuordnung der Steuersätze kann es nämlich bei einem Einheitssatz nicht mehr geben.

Zum andern profitiert der Grossteil der effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen davon, dass ihre Leistungsbezüge dem Einheitssatz unterliegen, denn dadurch wird die Ermittlung der zum Vorsteuerabzug berechtigten Steuer spürbar erleichtert. Deutlich vermindert wird auch die Gefahr von nachträglichen Korrekturen durch die Steuerverwaltung anlässlich von Kontrollen.

- Im Jahre 2004 haben KPMG Schweiz und das Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich untersucht, welchen Stellenwert MWST-Risiken und deren Handhabung bei den Unternehmen haben und wie das MWST-Management konkret ausgestaltet ist.<sup>195</sup> Die Umfrage richtete sich an die 500 umsatzstärksten Unternehmen der Schweiz sowie an die jeweils 20 grössten Schweizer Banken und Versicherungen. Teilgenommen an der Umfrage haben 176 Unternehmen. In Ziffer 3.2 dieser Studie werden die Risikobereiche der Mehrwertsteuer dargelegt. Nachfolgende Tabelle gibt einerseits Aufschluss darüber, von wie viel Prozent der befragten Unternehmen das einzelne Risiko als „gross“ oder „mittel“ erachtet wurde. Andererseits zeigt sie auf, ob und wie stark das Risiko nach Einschätzung des Bundesrates durch das Modul „Einheitssatz“ (in Kombination mit dem Modul „Steuergesetz“) verkleinert wird:

<sup>195</sup> KPMG und Universität Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zürich 2004; im Internet abrufbar unter: [www.kpmg.ch/library/publikationen\\_studien/12175.asp](http://www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp).

#### Formelle Risikobereiche

	Mittleres bis grosses Risiko Status quo KPMG / Uni ZH	Veränderung des Risikos durch Modul "Einheitssatz"	Kommentar
Expornachweis	45%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"-Regelung)
Konforme Vorsteuerrechnungen	43%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"-Regelung)
Umsatzsteuer- Abstimmung	40%	↘	Einfacher dank Möglichkeit zum Abstellen aufs Geschäftsjahr sowie dank Einheitssatz und Aufhebung vieler Ausnahmen
Importnachweise	37%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"-Regelung)
Aufbewahrung Unterlagen	32%	→	Dank Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist auch kürzere Aufbewahrungsfrist für Unterlagen in hängigen Rechtsfällen
Konforme Rechnungsstellung	17%	↘	Einheitssatz und Aufhebung vieler Ausnahmen erleichtern die Rechnungsstellung

#### Materielle Risikobereiche

	Mittleres bis grosses Risiko Status quo KPMG / Uni ZH	Veränderung des Risikos durch Modul "Einheitssatz"	Kommentar
Abklärung der Steuerpflicht	38%	↘	Einheitliche Umsatzlimite, keine Steuerzahlastimite mehr, keine Hochrechnung auf ganzes Jahr mehr notwendig
Qualifizierung + Aufteilung der Umsätze	36%	↘	Dank Einheitssatz und Aufhebung vieler Ausnahmen deutlich vereinfacht
Reihengeschäfte	36%	↘	Neu in Art. 19 Abs. 3 E-MWSTG klar geregelt
Nutzungsänderungen	34%	↘	Option für alle Immobilien-Vermietungen an alle Unternehmen möglich und neu auch dann, wenn das Gebäude vom Mieter ganz oder teilweise für die Erzielung unecht befreiter Umsätze genutzt wird
Konzerninterne Transaktionen	29%	↘	Dieses Risiko wurde bereits durch die Praxisänderung per 1. Januar 2005 bezüglich Umrechnungskurse entschärft
Verwaltung von Beteiligungen	25%	↘	Es sind keine Vorsteuerabzugskürzungen mehr vorzunehmen
Tausch- und Verrechnungsgeschäfte	23%	↘	Zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen, die nur steuerbare Umsätze tätigen, gibt es keine nachträglichen Korrekturen
Behandlung von Vorauszahlungen	22%	→	Probleme stellen sich hier nur bei Steuersatzerhöhungen. Durch die Reform ändert sich nichts
MWST-relevante Entwicklungen	16%	↘	Bei Änderungen der Geschäftstätigkeit Gefahr kleiner, dass neue Tätigkeit steuerlich anders zu behandeln ist als die bisherige
Bestimmung des Steuersatzes	10%	↓	Dank Einheitssatz kein Problem mehr

Es zeigt sich, dass praktisch alle formellen und materiellen Risikobereiche der Mehrwertsteuer entschärft werden, in vielen Fällen sogar deutlich. Gar kein Problem mehr stellt die Bestimmung des Steuersatzes dar. Wie ein Vergleich mit nachfolgender Ziffer 3.4.1 aufzeigt, hat das Modul „Einheitssatz“ grössere positive Auswirkungen auf das Risiko der steuerpflichtigen Personen als das Modul „2 Sätze“.

### 3.2.2 Auswirkungen auf den Bund

Das Modul "Einheitssatz" ist in Bezug auf die Mehrwertsteuer ertragsneutral ausgestaltet. Die Aufhebung eines Grossteils der Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes sollen also keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes haben. Eine absolute Gleichstellung ist allerdings nicht realisierbar. Zum einen wird nämlich der Einheitssatz auf eine Stelle nach dem Komma gerundet festgesetzt. Zum anderen weist die für die Berechnung des Einheitssatzes verwendete Input-Output-Tabelle, welche von Ecoplan in Zusammenarbeit mit der ETH Zürich entwickelt worden ist und die schweizerische Volkswirtschaft des Jahres 2001 abbildet, wie jedes ökonomische Modell Schätzfehler auf. Diese rühren einerseits aus Ungenauigkeiten bei den verwendeten statistischen Daten oder unvermeidlichen Vereinfachungen bei der Abbildung der genauen Regelungen des Mehrwertsteuerrechts her. Andererseits können sich auch die relativen Anteile der Sektoren innerhalb der schweizerischen Volkswirtschaft zwischen dem Basisjahr 2001, auf dem die Schätzungen beruhen, und dem Zeitpunkt der Einführung der Reform aufgrund struktureller oder konjunktureller Entwicklungen verschieben. Dies würde ebenfalls zu Abweichungen der dann realisierten Einnahmen von den Schätzwerten führen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der effektiv ertragsneutrale Einheitssatz um +/- 0,2 Prozent vom berechneten Einheitssatz von 6,0 Prozent abweichen

kann. Erst im zweiten Jahr nach Inkrafttreten der Reform wird man mit einiger Sicherheit abschätzen können, ob der berechnete Einheitssatz tatsächlich zu Ertragsneutralität geführt hat.

Das Modul "Einheitssatz" wirkt sich aber insofern positiv auf den Bundeshaushalt aus, als alle Bezüge von Dienstleistungen und Gegenständen, die aktuell mit dem Normalsatz von 7,6 Prozent belastet sind, neu nur noch 6,0 Prozent MWST beinhalten. Dies trifft beispielsweise auf Bauleistungen, aber auch auf Käufe von Computern, Büromöbeln, Autos und Rüstungsgütern zu.

Durch die integrale Unterstellung der Leistungen des Gesundheitswesens unter die MWST ist mit höheren Prämien der obligatorischen Krankenversicherung zu rechnen, was bei den vom Bund zu finanzierenden individuellen Prämienverbilligungen Mehrausgaben von rund 55 Millionen Franken pro Jahr bewirken wird.<sup>196</sup>

Das Modul "Einheitssatz" wirkt sich sowohl positiv als auch negativ auf den Personalbedarf der ESTV aus. Einerseits ermöglichen die damit verbundenen Vereinfachungen eine Senkung des Personalbestandes um 10 - 15 Prozent. Andererseits ergibt sich durch die Erhöhung der Anzahl Steuerpflichtigen um 30'000 oder 9,7 Prozent ein entsprechender Mehrbedarf an Personal. Gegenüber dem heutigen Personalbestand resultiert per Saldo ein Minderbedarf von rund 30 Stellen.

### **3.2.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

Das Modul "Einheitssatz" hat einerseits Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden, soweit es sich um steuerpflichtige Dienststellen handelt. Wie alle übrigen steuerpflichtigen Personen haben auch die Dienststellen der Kantone und Gemeinden die Änderungen im Gesetz und dabei insbesondere die Änderungen im Steuersatz zu vollziehen.

Die Kantone und Gemeinden sind allerdings auch betroffen von der Aufhebung der Ausnahmen im Gesundheits-, Bildungs-, Sozial- und Kulturbereich. Auf den in diesen Bereichen erbrachten Leistungen lastete bislang in der Regel nur die *taxe occulte* auf den Vorleistungen und Investitionen. Neu werden diese entgeltlich erbrachten Leistungen der MWST unterstellt. Dies führt zu einer spürbaren Verteuerung dieser Leistungen. Ein mehr oder weniger grosser Teil der Mehrbelastung wird auf die Empfänger der Leistungen, d. h. die Patienten (über das Krankenkassensystem), die Schüler (über Schulgeld) und die Konzert- oder Theaterbesucher (Eintrittspreis) überwälzt. Ein - eher geringer - Teil wird durch effizientere Erbringung der Leistung kompensiert. Zudem ist denkbar, dass einige Leistungen nicht mehr erbracht werden. Des Weiteren ist damit zu rechnen, dass die Defizite in diesen Bereichen grösser werden und ein zusätzlicher Bedarf an Defizitdeckung durch Kantone und Gemeinden geltend gemacht wird.

Durch die integrale Unterstellung der Leistungen des Gesundheitswesens unter die MWST ist mit höheren Prämien der obligatorischen Krankenversicherung zu rech-

<sup>196</sup> Auf der Basis eines Bundesbeitrages zur Prämienverbilligung von rund 2,1 Milliarden Franken und einer Erhöhung der Gesundheitskosten um 2,6 Prozent infolge des Wegfalls der meisten unechten Befreiungen im Gesundheitswesen im Modul „Einheitssatz“, vgl. Ziff. 2.2.

nen, was bei den von den Kantonen zu finanzierenden individuellen Prämienvorbildungen Mehrausgaben von rund 68 Millionen Franken pro Jahr bewirken wird.<sup>197</sup>

Die Kantone und Gemeinden sind jedoch auch Nutzniesser eines Einheitssatzes, der deutlich unter dem aktuellen Normalsatz liegt. So sind beispielsweise Bauleistungen, aber auch Käufe von Computern, Büromöbeln, Kommunalfahrzeugen u.dgl. statt mit 7,6 Prozent nur noch mit 6,0 Prozent MWST belastet. Das Ausmass dieser verminderten Steuerbelastung kann im jetzigen Zeitpunkt nicht beziffert werden.

### **3.2.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte**

#### **a) Grundsätzliche Auswirkungen**

Das Modul „Einheitssatz“ ist ertragsneutral ausgestaltet (s. Ziff. 3.2.2). Dies bedeutet, dass auch die Belastung der Steuerträger, also der privaten Haushalte im In- und Ausland, grundsätzlich gleich bleibt. Allerdings erfährt der inländische Konsument insofern eine geringfügige Mehrbelastung, als dass durch die Aufhebung der Ausnahmen ein Teil der *taxe occulte* wegfällt und damit nicht mehr teilweise ins Ausland „exportiert“ wird.

Die ESTV geht davon aus, dass im Status quo rund 1,76 Milliarden Franken (oder gut 10 % der MWST-Einnahmen von 17,033 Milliarden Franken) ins Ausland „exportiert“ werden. Es handelt sich dabei einerseits um Konsum von Tourismusleistungen und Käufe von Gegenständen, andererseits um *taxe occulte*, die auf den Leistungen ins oder im Ausland von inländischen Unternehmungen lastet. Bezüglich der *taxe occulte* ist allerdings zu sagen, dass sie nur sehr grob geschätzt werden kann. Folglich werden rund 15,273 Milliarden Franken durch die inländischen Haushalte getragen. Dies entspricht einer durchschnittlichen Belastung von 4'849 Franken pro Haushalt und Jahr.

Im Modul „Einheitssatz“ werden nur noch rund 1,52 Milliarden Franken MWST auf Abnehmer mit Sitz im Ausland überwält. Der Grund hierfür liegt darin, dass beispielsweise bei Banken die Vorleistungen statt mit 7,6 Prozent nur noch mit 6,0 Prozent MWST belastet sind. Entsprechend wird weniger Vorsteuer als *taxe occulte* auf die Empfänger von Bankdienstleistungen mit Sitz im In- und Ausland überwält. Dies hat zur Folge, dass die Steuerbelastung der inländischen Haushalte auf 15,513 Milliarden Franken oder 4'925 Franken pro Haushalt und Jahr ansteigt.

Die Belastung der inländischen Haushalte nähme nach diesen komparativ-statischen Berechnungen infolge der Einführung des Moduls „Einheitssatz“ also durchschnittlich um 76 Franken pro Jahr oder 6,30 Franken pro Monat zu. Dies entspräche 0,07 Prozent des durchschnittlichen Einkommens.

Die Belastung der Haushalte nach Haushaltstypen und Einkommensklassen wird unter nachstehendem Buchstaben c dargelegt.

#### **b) Überwälzungsmechanismen**

Die MWST wird entweder offen oder aber als so genannte *taxe occulte* respektive Schattensteuer überwält. Erbringt eine Unternehmung steuerbare Leistungen, so

<sup>197</sup> siehe Fussnote 196 mit einem unterstellten Verhältnis des Bundes- und Kantonsbeitrags von 45 % zu 55 % der Prämienvorbildung insgesamt.

wird sie versuchen, die von ihr auf dem Umsatz geschuldete MWST auf den Kunden abzuwälzen. Gleiches wird sie mit der *taxe occulte* machen, welche versteckt in ihren Aufwendungen enthalten ist und somit ein Kostenfaktor wie jeder andere ist:

- Unternehmungen, die ausschliesslich von der MWST ausgenommene Leistungen erbringen, werden versuchen, die auf ihren Aufwendungen lastende Schattensteuer auf den Abnehmer zu überwälzen;
- Beim Staat lastet auf den Käufen von Sachgütern und der Erstellung von Bauwerken ebenfalls MWST. Wenn der Staat seine Rechnung ausgeglichen gestaltet, hat er auch seine *taxe occulte* auf die Steuerzahler überwälzt;
- Eine Versicherung, die Hausratversicherungen oder Fahrzeugkaskoversicherungen anbietet, wird bei der Ansetzung der Prämien berücksichtigen, dass sie den Schaden inkl. MWST bezahlen muss.

Diese Überwälzungsmechanismen bewirken, dass die MWST von denjenigen Wirtschaftssubjekten getragen wird, welche keine entgeltlichen Leistungen an andere Personen erbringen und auch nicht - im Unterschied zum Staat - Steuern einfordern können. Die MWST wird also letztendlich von den privaten Haushalten getragen, und zwar zum allergrössten Teil von den privaten Haushalten im Inland. Ein kleiner Teil der MWST (ca. 10 %) wird - wie unter vorstehendem Buchstaben dargestellt - auf im Ausland ansässige Personen überwälzt.

### c) **Belastung der Haushalte nach Typen und Einkommensklassen**

Für die Berechnung der Belastung der inländischen Haushalte durch die Mehrwertsteuer wird die Einkommens- und Verbrauchserhebung des Bundesamtes für Statistik herangezogen. Allerdings enthält diese Statistik nicht alle Ausgaben der Haushalte. So fehlen beispielsweise die Ausgaben für den Bau, den Kauf und die Renovation von Häusern und Wohnungen sowie die Ausgaben für den Kauf von Kunstwerken. Nicht berücksichtigt sind zudem die Haushalte mit sehr hohen Einkommen.

Ausserdem ist zu erwähnen, dass die Mieten von Häusern, Wohnungen und Garagen je nach Alter der Objekte sehr unterschiedlich mit Mehrwertsteuer (*taxe occulte*) belastet sind. Eine Steuersatzänderung - wie sie die Einführung des Einheitssatzes darstellt - wirkt sich infolgedessen nur langfristig auf die Mehrzahl der Mieter aus. Konkret führt die Einführung des Einheitssatzes erst dann zu einer Senkung der Mehrwertsteuerbelastung auf den Mietausgaben, wenn die Mieter in ein neu erstelltes Wohnobjekt umziehen oder wenn ihre Wohnung totalrenoviert wird. Im Rahmen der vorliegenden komparativ-statischen Analyse müssen deshalb die erwähnten Mietausgaben der Haushalte ausgeklammert werden.

Aus den vorstehend dargelegten Gründen können die Auswirkungen auf die Haushalte nur annäherungsweise ermittelt werden. **Ausserdem ist festzuhalten, dass die nachstehenden Berechnungen die effektiven Auswirkungen deutlich überzeichnen.** Gemäss nachstehender Tabelle ergibt sich für den durchschnittlichen Haushalt eine Mehrbelastung von 9 Franken pro Monat. Wie in vorstehendem Buchstaben dargestellt wurde, beträgt die effektive Mehrbelastung jedoch nur 6,30 Franken pro Monat.

Mit dem Reformvorschlag werden die meisten ausgenommenen Leistungen neu steuerbar zum Einheitssatz. Dies hat folgende Auswirkungen:

- Der Anteil der Ausgaben der Haushalte, welche vollumfänglich mit der MWST belastet sind, nimmt zu;
- durch die Verbreiterung der Steuerbasis nimmt die *taxe occulte* ab;
- es wird etwas weniger MWST auf Personen und Unternehmen überwälzt, die im Ausland ansässig sind.

Per Saldo tragen die inländischen Haushalte beim Modul "Einheitssatz" des Reformvorschlags einen grösseren Anteil an den MWST-Einnahmen des Bundes. Dies führt unter den Modellannahmen dazu, dass die Belastung der Haushalte in fast allen Einkommensklassen<sup>198</sup> zunimmt. Diese komparativ-statischen Berechnungen basieren auf der Annahme, dass Steuersenkungen beziehungsweise -erhöhungen vollumfänglich an die Kunden weiter gegeben werden. Zur Anwendung kommt ein Zusammenzug der Einkommens- und Verbrauchserhebungen der Jahre 2000 bis 2002 des Bundesamtes für Statistik. Nur das Fünftel der Haushalte mit den höchsten Einkommen erfährt im Modul "Einheitssatz" eine geringfügige Minderbelastung gegenüber dem Status quo:

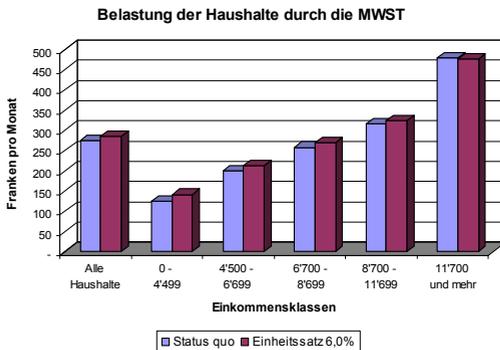
Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Personen pro Haushalt	2.300	1.380	1.976	2.483	2.777	2.909

Status quo						
Belastung in Franken pro Monat	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Belastung in % des Einkommens	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situation beim Einheitssatz von 6,0%						
Belastung in Franken pro Monat	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Belastung in % des Einkommens	3.29%	4.52%	3.75%	3.52%	3.21%	2.85%

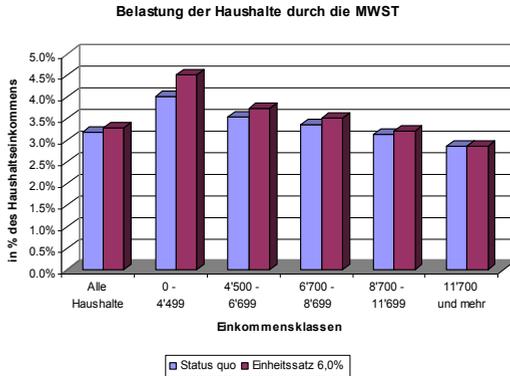
Differenzen in Franken und Prozenten						
Mehrbelastung in Franken	9.00	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Mehrbelastung in % des Einkommens	0.10%	0.50%	0.22%	0.16%	0.09%	-0.02%

Grafisch lässt sich die Belastung der Haushalte in Franken pro Monat wie folgt darstellen:



<sup>198</sup> Es handelt sich hierbei um Quintile. Jede Einkommensklassen umfasst also 20 % aller Haushalte.

Setzt man die Mehrwertsteuerbelastung in Bezug zum Einkommen, wirkt die Steuer degressiv, was sich beim Modul "Einheitssatz" noch etwas verstärkt:



Vor allem Familien mit Kindern und Rentnerhaushalte haben beim Modul "Einheitssatz" eine spürbare Erhöhung der MWST-Last zu erwarten. Positiv wirkt sich die Reform hingegen auf die Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner) aus:

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat durch Modul "Einheitssatz" von 6,0%

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 u. mehr
Alle Haushalte	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner)	5.85	-1.39	-9.13	-13.63	-
Paar-Haushalte (ohne Kinder)	-	17.51	9.01	0.45	-12.29
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)	-	19.82	16.06	12.99	-
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)	-	22.04	21.50	20.22	10.71
Rentner-Haushalte	19.12	19.63	23.13	12.36	-

Nachfolgend wird für vier dieser Haushaltstypen aufgezeigt, wie sich das Modul „Einheitssatz“ auf die einzelnen Ausgabenkategorien auswirken. Ausgewählt wurde jeweils diejenige Einkommensklasse, in welcher sich auch das durchschnittliche Einkommen des Haushaltstyps befindet<sup>199</sup>:

<sup>199</sup> Beispiel: Das durchschnittliche Einkommen der Paare ohne Kinder beläuft sich auf Fr. 10'869.-- pro Monat. Berücksichtigt wurde deshalb die Einkommensklasse Fr. 8'700.-- bis Fr. 11'699.--.

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner) 4'600 - 6'799				Paar-Haushalte (ohne Kinder) 8'700 - 11'699			
	5'627	Status quo	Modul *Einheits- satz*	Differenz	10'216	Status quo	Modul *Einheits- satz*	Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	300.42	7.04	17.55	10.51	580.09	13.60	33.89	20.30
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	70.30	4.97	3.91	-1.06	124.57	8.80	6.93	-1.87
Bekleidung und Schuhe	154.25	10.89	8.58	-2.32	266.79	18.84	14.84	-4.01
Wohnen und Energie	1'115.62	13.97	11.09	-2.88	1'463.53	21.11	16.91	-4.20
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	125.63	8.68	6.85	-1.83	252.84	17.61	13.88	-3.73
Gesundheitspflege	184.70	7.22	10.88	3.65	253.44	10.52	14.86	4.34
Verkehr	373.44	22.50	17.72	-4.78	774.31	43.15	33.97	-9.17
Nachrichtenübermittlung	130.89	9.12	7.29	-1.84	147.58	10.25	8.22	-2.03
Unterhaltung, Erholung und Kultur	358.68	16.99	18.56	1.57	570.52	25.99	28.01	2.02
Schul- und Ausbildungsgebühren	15.80	0.54	0.95	0.41	16.07	0.55	0.96	0.41
Gast- und Beherbergungsstätten	454.60	29.13	25.42	-3.70	639.25	40.09	35.72	-4.38
Andere Waren und Dienstleistungen	109.71	7.33	5.75	-1.58	183.40	12.20	9.57	-2.64
Versicherungen	1'079.94	24.07	29.68	5.60	2'040.37	45.46	56.70	11.24
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	155.97	1.61	2.05	0.44	164.07	2.30	2.97	0.67
Steuern und Gebühren	598.25	20.46	16.87	-3.59	1'085.82	37.14	30.62	-6.51
<b>Total (in Franken pro Monat)</b>	<b>5'228.19</b>	<b>184.52</b>	<b>183.14</b>	<b>-1.39</b>	<b>8'562.65</b>	<b>307.61</b>	<b>308.06</b>	<b>0.45</b>
<b>Total (in % des Haushaltseinkommens)</b>	<b>92.913%</b>	<b>3.279%</b>	<b>3.255%</b>	<b>-0.025%</b>	<b>83.816%</b>	<b>3.011%</b>	<b>3.015%</b>	<b>0.004%</b>

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Paar-Haushalte (mit 2 Kindern) 8'700 - 11' 699				Rentner-Haushalte 4'500 - 6'699			
	10'104	Status quo	Modul *Einheits- satz*	Differenz	5'590	Status quo	Modul *Einheits- satz*	Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	935.09	21.92	54.64	32.72	567.96	13.31	33.19	19.87
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	100.44	7.09	5.59	-1.51	74.16	5.24	4.12	-1.11
Bekleidung und Schuhe	360.57	25.47	20.05	-5.42	165.90	11.72	9.22	-2.49
Wohnen und Energie	1'632.58	26.01	20.97	-5.04	1'112.99	25.11	20.24	-4.87
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	285.08	19.52	15.42	-4.11	208.91	14.09	11.14	-2.95
Gesundheitspflege	348.82	13.52	20.61	7.09	470.18	18.15	27.87	9.72
Verkehr	652.40	39.71	31.27	-8.44	403.52	26.93	21.20	-5.73
Nachrichtenübermittlung	176.54	12.31	9.83	-2.48	82.41	5.65	4.59	-1.05
Unterhaltung, Erholung und Kultur	604.32	29.62	31.38	1.76	367.63	14.23	17.67	3.44
Schul- und Ausbildungsgebühren	51.28	1.75	3.08	1.32	4.39	0.15	0.26	0.11
Gast- und Beherbergungsstätten	512.14	32.02	28.50	-3.52	289.92	18.41	16.20	-2.21
Andere Waren und Dienstleistungen	214.04	13.61	11.55	-2.07	131.62	8.69	6.81	-1.88
Versicherungen	2'146.09	49.31	63.55	14.24	759.49	26.50	39.64	13.13
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	139.96	2.10	3.08	0.98	132.11	1.65	2.01	0.36
Steuern und Gebühren	883.32	30.21	24.91	-5.30	784.70	26.84	22.13	-4.71
<b>Total (in Franken pro Monat)</b>	<b>9'042.68</b>	<b>324.18</b>	<b>344.40</b>	<b>20.22</b>	<b>5'555.88</b>	<b>216.67</b>	<b>236.30</b>	<b>19.63</b>
<b>Total (in % des Haushaltseinkommens)</b>	<b>89.496%</b>	<b>3.208%</b>	<b>3.409%</b>	<b>0.200%</b>	<b>99.390%</b>	<b>3.876%</b>	<b>4.227%</b>	<b>0.351%</b>

#### d) Auswirkungen auf den Landesindex der Konsumentenpreise

Die Aufhebung der meisten unechten Befreiungen sowie die Einführung eines Einheitssatzes von 6,0 Prozent wirken sich auch auf den Landesindex der Konsumentenpreise aus. Bei den Berechnungen<sup>200</sup> wird von der Hypothese vollständiger Überwälzung ausgegangen. Es wird also angenommen, dass die Erhöhungen und

<sup>200</sup> Diese wurden vom Bundesamt für Statistik, Sektion Preise, in Zusammenarbeit mit der ESTV durchgeführt.

Senkungen des Steuersatzes sowie der Wegfall von *taxe occulte*<sup>201</sup> bei den bisher unecht befreiten und nun zum Einheitssatz steuerbaren Leistungen vollumfänglich auf die Konsumentenpreise durchschlagen.

Nachfolgender Tabelle kann entnommen werden, dass im Jahr nach der Einführung des Moduls „Einheitssatz“ mit einer Erhöhung der Konsumentenpreise um rund 0,323 Prozent zu rechnen ist:

<b>Auswirkungen des Moduls "Einheitssatz" auf den Landesindex der Konsumentenpreise</b>				
	<b>Gewicht</b>	<b>Neuberechneter Index</b>	<b>Veränderung in %</b>	<b>Beitrag</b>
<b>Total</b>	<b>100.000</b>	<b>100.3226</b>	<b>0.323</b>	<b>0.323</b>
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	10.998	103.5156	3.516	0.387
Alkoholische Getränke und Tabak	1.962	98.5130	-1.487	-0.029
Bekleidung und Schuhe	4.259	98.5130	-1.487	-0.063
Wohnen und Energie	25.175	99.5993	-0.401	-0.101
Hausrat und laufende Haushaltführung	4.335	98.5883	-1.412	-0.061
Gesundheitspflege	16.719	102.3273	2.327	0.389
Verkehr	10.286	98.6967	-1.303	-0.134
Nachrichtenübermittlung	2.636	98.6426	-1.357	-0.036
Freizeit und Kultur	9.242	100.6761	0.676	0.062
Erziehung und Unterricht	0.663	103.6955	3.696	0.025
Restaurants und Hotels	9.009	99.0445	-0.955	-0.086
Sonstige Waren und Dienstleistungen	4.716	99.3722	-0.628	-0.030

Allerdings hat sich sowohl beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer im Jahre 1995 als auch bei der Erhöhung der Steuersätze zugunsten der AHV im Jahre 1999 gezeigt, dass die Steuererhöhungen nicht vollumfänglich auf die Konsumenten überwälzt werden (können). Gemäss Bundesamt für Statistik konnten im Jahr 1995 nur rund drei Viertel des berechneten maximalen Effektes festgestellt werden und im Jahr 1999 waren es gar nur zwei Drittel. Dies ist nicht weiter verwunderlich, hängen doch die Überwälzungsmöglichkeiten und -notwendigkeiten von den Marktverhältnissen für jedes Gut und jede Dienstleistung ab. Es ist daher anzunehmen, dass auch die bei der Einführung eines Einheitssatzes entstehenden Steuer mehrbelastungen zu nur rund 70 % auf die Konsumenten überwälzt werden würden.

### **3.2.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Im Status quo stammen nur etwa zwei Drittel der Einnahmen aus der Steuer aus dem Ausgangsumsatz (Output-Steuer); im Übrigen ist sie eine Input-Steuer. Diese lastet auf dem Einkauf von Waren und Dienstleistungen (Input) des Unternehmens beziehungsweise des Gemeinwesens, indem dieses die bezahlte Input-Steuer gar nicht oder nicht vollständig als Vorsteuerabzug anrechnen kann. Damit ergibt sich eine *taxe occulte* auf Vorleistungen und Investitionen. Auf Basis von Daten für das Jahr 2001 wird die *taxe occulte* bei einem Gesamtsteueraufkommen von 17 Milliarden

<sup>201</sup> Die wegfallende *taxe occulte* wurde von der ESTV geschätzt.

Franken auf zirka 5,4 Milliarden Franken geschätzt.<sup>202</sup> Davon entfallen 1,2 Milliarden Franken auf die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen und 4,2 Milliarden Franken auf die übrige *taxe occulte*.

Bei diesen Berechnungen ist die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen und der übrigen *taxe occulte* unterschieden. Der Grund dafür ist, dass Erstere weit weniger verzerrend wirkt als Letztere. Die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen kann als Proxy für den Gegenwartswert der Steuer, die auf dem Strom der Dienstleistungen im Wohnungswesen erhoben werden müsste, verstanden werden. Im Vergleich zur unechten Befreiung in anderen Wirtschaftszweigen ist das Proxy der Wohnbauinvestitionen vergleichsweise gut, da es sehr konsumnahe ist. Lediglich die letzte Stufe der Wertschöpfungskette, die Dienstleistungen im Wohnungswesen einschliesslich der Wertsteigerung der Liegenschaft entgeht der Besteuerung.

Im Modul "Einheitssatz" sinkt die *taxe occulte* auf 3,5 Milliarden Franken. Die Wohnbauinvestitionen bestreiten davon 1,0 Milliarden Franken und die übrige *taxe occulte* 2,5 Milliarden Franken. Die Gründe dafür sind einerseits der Abbau der unechten Befreiungen, welcher die Steuerbasis der *taxe occulte* verringert, und andererseits die Senkung der Steuerlast auf dieser Steuerbasis, weil die *taxe occulte* nun aus dem Einheitssatz von 6,0 Prozent und nicht mehr überwiegend aus dem bisherigen Normalsatz von 7,6 Prozent entspringt. Die Aufhebung eines Teils der unechten Befreiungen und der Übergang zum Einheitssatz bringt somit eine deutliche Verlagerung der Steuerlast weg von den Vorleistungen und Investitionen (*taxe occulte*) hin zum Konsum.

Unter der Annahme, dass sämtliche steuerbedingten Veränderungen der Preise unmittelbar an die Abnehmer weitergegeben werden, sind damit die folgenden Effekte verbunden:

- Kurzfristig ändert die Verlagerung der Steuerlast von den Vorleistungen auf den Konsum an den Konsumentenpreisen nichts. Die Produktionskosten sinken um die *taxe occulte*, was durch die höhere Belastung des Konsums gerade wieder ausgeglichen wird. Bei einer Verlagerung der Steuerlast von den Investitionen auf den Konsum ist die Lage der Dinge etwas komplizierter. Zwar trifft es zu, dass die Kapitalkosten vollständig entsteuert sind, wenn einem Unternehmen die volle Einlageentsteuerung gewährt wird; dementsprechend geht davon keine Veränderung der Konsumentenpreise aus. Allerdings bedingt die Finanzierung der Einlageentsteuerung einen – zeitlich beschränkt – geringfügig höheren Einheitssatz der Mehrwertsteuer, der kurzfristig die Konsumentenpreise leicht anhebt. Bei den weiterhin unecht befreiten Sektoren verbleibt eine *taxe occulte* auf den Investitionen, wenn auch nun zum niedrigeren Einheitssatz statt zum Normalsatz. Dadurch verringern sich die Kapitalkosten, was allerdings nur allmählich zum Tragen kommt. Besonders lang ist der Anpassungsprozess bei den Wohnbauinvestitionen. Die infolge der Reform reduzierte *taxe occulte* auf ihnen bewirkt niedrigere Preise für Neubauten, die mit der fortschreitenden Erneuerung des Wohnungsbestandes – mit grosser Verzögerung – auf die Wohnungsmieten durchschlagen. Demgegenüber wirkt sich die Gegenfinanzierung zur Absenkung der *taxe occulte* in Form einer höheren Steuerlast auf dem Konsum sofort auf die Konsumentenpreise aus. Von daher ist unmittelbar nach Einführung der Reform mit leicht höheren Konsumentenpreisen zu rechnen.

<sup>202</sup> Im Jahr 2005 hat das Aufkommen der Mehrwertsteuer 18 Mrd. Franken überschritten. Entsprechend dürfte die *taxe occulte* auf gut 5,7 Mrd. Franken angestiegen sein.

- Mittel- und längerfristig kommen jedoch gegenläufige Effekte zum Tragen. Mit der Reduktion der *taxe occulte* werden die unternehmerischen Entscheidungen über den Einsatz der Produktionsfaktoren und -verfahren steuerlich weniger verzerrt. Die Folge sind Effizienzgewinne durch vermehrtes Outsourcing (höherer Vorleistungsbezug) und eine kapitalintensivere Produktion (höhere Investitionen). Dadurch nimmt das BIP zu, und die kapitalintensivere Produktion ermöglicht höhere Löhne. Die Zunahme der Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Volkswirtschaft dürfte zudem eine leichte Aufwertung des Schweizer Francs auslösen, wodurch sich die Importe etwas verbilligen. Dadurch sinken die Konsumentenpreise etwas. Real können sich die Konsumenten mittel bis langfristig einen grösseren Warenkorb leisten.
- Langfristig ergeben sich im Einheitssatz-Szenario aus gesamtwirtschaftlicher Sicht gegenüber dem Status quo Wohlfahrtsgewinne. Diese stammen einerseits aus dem Abbau der unechten Befreiungen und andererseits aus der höheren Besteuerung der tendenziell eher unelastischen Konsumgüter wie zum Beispiel Nahrungsmittel beziehungsweise der niedrigen Besteuerung der elastischer reagierenden Konsumgüter.
- Verteilungseffekte ergeben sich sowohl innerhalb einer Generation zwischen ärmeren und reicheren Haushalten als auch zwischen den Generationen, also zwischen älteren und jüngeren Haushalten. Kurzfristig dominiert der Effekt, der unmittelbar von der Einführung des Einheitssatzes ausgeht. Er belastet ärmere Haushalte relativ stärker, da sie diejenigen Güter überproportional konsumieren, die heute noch einen tiefen MWST-Satz kennen (z. B. Nahrungsmittel). Da die positiven Effekte des Einheitssatz-Szenarios, die sich unter anderem über längere Anpassungsvorgänge wie zum Beispiel die Kapitalakkumulation entfalten, erst mit Verzögerung wirksam werden, fahren die jüngeren Jahrgänge mit der Reform besser als die älteren Haushalte. Dabei ist offen, ob auch bei den jüngeren, ärmeren Jahrgängen die produktivitätsbedingt höheren Löhne den einheits-satzbedingten Kaufkraftverlust auf dem konsumierten Warenkorb langfristig kompensieren können.

Zusätzliche Erkenntnisse zu den längerfristigen Effizienz- beziehungsweise Wachstums und Verteilungswirkungen der Mehrwertsteuerreform sind von zwei Gutachten zu erwarten, welche im Rahmen des Projektes „Zukunfts- und wachstumsorientiertes Steuersystem (ZUWACHS)“ in Auftrag gegeben wurden. Beide Gutachten sind noch in Bearbeitung, so dass derzeit noch keine weitergehenden Aussagen gemacht werden können.

### **3.3 Auswirkungen der Variante „Gesundheitswesen“**

Wie in Ziffer 3.2 dargelegt, beläuft sich der haushaltsneutrale Einheitssatz vor Aufhebung der unechten Befreiungen auf gut 6,5 Prozent. Durch Unterstellung eines Teils dieser unechten Befreiungen (ohne Gesundheitswesen) kann der Einheitssatz haushaltsneutral auf 6,4 Prozent abgesenkt werden:

Massnahmen		Mehreinnahmen in Mio. Franken bei einem Einheits- satz von 6,515 %		Satz nach haushalts- neutraler Reduktion
		Pro Position	kumuliert	
1. Schritt	Einführung des Einheitssatzes	0	0	6,515 %
2. Schritt	Aufhebung unechte Befreiungen bei			
a)	Bildung und Erziehung	80	80	6,484 %
b)	Öffentliche Verwaltung (Besteuerung der Gebühren für Amtshandlungen)	59	139	6,462 %
c)	Unterhaltung, Kultur und Sport	107	246	6,422 %
d)	Interessenvertretung, kirchliche und sonstige Vereinigungen	24	270	6,413 %
e)	Übrige Bereiche (Ziff. 1, 12, 13, 17, 22 und 25 von Art. 18 MWSTG)	34	304	6,400 %

Der Übergang zum Einheitsatz macht auch eine Anpassung des pauschalierten Vorsteuerabzugs für Urprodukte (Art. 23 Abs. 4 E-MWSTG) auf 3,3 Prozent notwendig.

Im Gegensatz zum Modul „Einheitsatz“ ist bei der Variante „Gesundheitswesen“ ein sozialpolitisches Korrektiv nicht notwendig. Infolgedessen erübrigt es sich auch, den Einheitsatz zu dessen Finanzierung vorübergehend anzuheben. Gleiches gilt für die Finanzierung der Einlagesteuerung bei denjenigen Branchen, die neu der Steuer unterstellt werden.

### 3.3.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Der Abbau der unechten Befreiungen erhöht die Zahl der steuerpflichtigen Personen um rund 8'700. Damit verbunden sind für die betroffenen Unternehmen Entrichtungskosten, die jedoch nicht quantifiziert werden können. Sie hängen insbesondere von der Grösse des Unternehmens ab. Im Durchschnitt liegen diese Kosten spürbar unter den in der Tabelle unter Ziffer 7.2.1 geschätzten Kosten von Fr. 4'200.-- pro Jahr für ein KMU, denn durch die diversen Vereinfachungen im Modul „Steuergezet“ und der Variante „Gesundheitswesen“ wird die Anwendung der Mehrwertsteuer deutlich vereinfacht.

Auf der anderen Seite führt der Abbau der unechten Befreiungen bei all jenen Steuerpflichtigen zu einer Senkung der Entrichtungskosten, die aktuell sowohl steuerbare als auch unecht befreite Umsätze erzielen und folglich die Umsätze sauber aufteilen und den Vorsteuerabzug sachgerecht kürzen müssen (s. hierzu die Ausführungen unter Ziff. 3.2.1).

Administrative Entlastungen ergeben sich auch durch den Einheitsatz. Diese Entlastungen fallen überall dort an, wo eine steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Auch diesbezüglich wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.2.1 verwiesen.

### **3.3.2 Auswirkungen auf den Bund**

Auch die Variante „Gesundheitswesen“ ist in Bezug auf die Mehrwertsteuer ertragsneutral ausgestaltet. Die Aufhebung diverser Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes sollen also keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes haben. Eine absolute Gleichstellung ist allerdings nicht realisierbar<sup>203</sup>.

Die Variante „Gesundheitswesen“ wirkt sich aber insofern positiv auf den Bundeshaushalt aus, als alle Bezüge von Dienstleistungen und Gegenständen, die aktuell mit dem Normalsatz von 7,6 Prozent belastet sind, neu nur noch 6,4 Prozent MWST beinhalten. Dies trifft beispielsweise auf Bauleistungen, aber auch auf Käufe von Computern, Büromöbeln, Autos und Rüstungsgütern zu. Der Effekt ist allerdings geringer als im Modul „Einheitssatz“.

Im Vergleich zum Modul „Einheitssatz“ ergibt sich ein etwas geringerer Personalbedarf bei der ESTV, da deutlich weniger Unternehmen neu steuerpflichtig werden.

### **3.3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

Die Variante „Gesundheitswesen“ hat einerseits Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden, soweit es sich um steuerpflichtige Dienststellen handelt. Die Kantone und Gemeinden sind allerdings auch betroffen von der Aufhebung bestimmter Ausnahmen. So ist zu rechnen, dass die Defizite in den neu steuerpflichtigen Bereichen grösser werden und ein zusätzlicher Bedarf an Defizitdeckung durch Kantone und Gemeinden geltend gemacht wird. Die Kantone und Gemeinden sind als Bezüger von Leistungen aber auch Nutzniesser eines Einheitssatzes, der deutlich unter dem aktuellen Normalsatz liegt.<sup>204</sup>

Insgesamt dürften sich für die Kantone und Gemeinden keine Mehrbelastungen ergeben.

### **3.3.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte**

#### **a) Grundsätzliche Auswirkungen**

Die Variante „Gesundheitswesen“ ist ertragsneutral ausgestaltet (s. Ziff. 3.3.2). Dies bedeutet, dass auch die Belastung der Steuerträger, also der privaten Haushalte im In- und Ausland, grundsätzlich gleich bleibt. Allerdings erfährt der inländische Konsument insofern eine geringfügige Mehrbelastung, als durch die Aufhebung der Ausnahmen ein Teil der *taxe occulte* wegfällt und damit nicht mehr teilweise ins Ausland „exportiert“ wird (siehe die Ausführungen unter Ziff. 3.2.4).

In der Variante „Gesundheitswesen“ werden statt rund 1,76 Milliarden Franken nur noch rund 1,62 Milliarden Franken MWST auf Abnehmer mit Sitz im Ausland überwälzt. Der Grund hierfür liegt darin, dass beispielsweise bei Banken die Vorleistungen statt mit 7,6 Prozent nur noch mit 6,4 Prozent MWST belastet sind. Entsprechend wird weniger Vorsteuer als *taxe occulte* auf die Empfänger von Bank-

<sup>203</sup> Siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 3.2.2.

<sup>204</sup> Siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 3.2.3.

dienstleistungen mit Sitz im In- und Ausland überwälzt. Dies hat zur Folge, dass die Steuerbelastung der inländischen Haushalte auf 15,413 Milliarden Franken oder 4'893 Franken pro Haushalt und Jahr ansteigt. Die Belastung der inländischen Haushalte nimmt nach diesen komparativ-statischen Berechnungen infolge der Einführung der Variante „Gesundheitswesen“ durchschnittlich um 44 Franken pro Jahr oder 3,65 Franken pro Monat zu. Dies entspricht 0,04 Prozent des durchschnittlichen Einkommens.

Die Belastung der Haushalte nach Haushaltstypen und Einkommensklassen wird unter nachstehendem Buchstaben b) dargelegt.

### b) Belastung der Haushalte nach Typen und Einkommensklassen

Für die grundsätzlichen Erläuterungen zu den Berechnungen bezüglich Belastung der inländischen Haushalte durch die Mehrwertsteuer wird auf Ziffer 3.2.4 (Buchstabe c) verwiesen. Per Saldo tragen die inländischen Haushalte bei der Variante „Gesundheitswesen“ des Reformvorschlags einen leicht grösseren Anteil an den MWST-Einnahmen des Bundes. Dies führt unter den Modellannahmen dazu, dass die Belastung der Haushalte in fast allen Einkommensklassen<sup>205</sup> zunimmt. Nur das Fünftel der Haushalte mit den höchsten Einkommen erfährt in der Variante „Gesundheitswesen“ eine geringfügige Minderbelastung gegenüber dem Status quo. Es ist jedoch **darauf hinzuweisen, dass die nachstehenden Berechnungen die effektiven Auswirkungen deutlich überzeichnen**, denn die effektive Mehrbelastung eines durchschnittlichen inländischen Haushaltes beträgt nur 3,65 Franken pro Monat (s. Ausführungen unter vorstehendem Buchstaben a):

Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Personen pro Haushalt	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

Status quo						
Belastung in Franken pro Monat	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Belastung in % des Einkommens	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situation bei der Variante "Gesundheitswesen" mit Einheitssatz von 6,4%						
Belastung in Franken pro Monat	280.44	136.15	208.04	265.53	320.90	475.22
Belastung in % des Einkommens	3.25%	4.35%	3.67%	3.46%	3.18%	2.85%

Differenzen in Franken und Prozenten						
Mehrbelastung in Franken	5.59	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Mehrbelastung in % des Einkommens	0.06%	0.33%	0.14%	0.10%	0.06%	-0.02%

Vor allem Familien mit Kindern und Rentnerhaushalte haben bei der Variante „Gesundheitswesen“ eine leichte Erhöhung der MWST-Last zu erwarten. Positiv wirkt sich die Reform hingegen auf die Einpersonenhaushalte (ohne Rentner) aus:

<sup>205</sup> Es handelt sich hierbei um Quintile. Jede Einkommensklassen umfasst also 20 % aller Haushalte.

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat bei der Variante "Gesundheitswesen" mit Einheitssatz von 6,4 %

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 u. mehr
Alle Haushalte	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner)	4.62	-2.01	-7.94	-10.82	-
Paar-Haushalte (ohne Kinder)	-	11.99	6.43	-0.46	-12.15
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)	-	14.64	10.09	9.48	-
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)	-	17.04	17.38	16.79	9.64
Rentner-Haushalte	11.97	10.06	10.78	-0.20	-

### 3.3.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Im Status quo stammen nur etwa zwei Drittel der Einnahmen aus der Steuer aus dem Ausgangsumsatz (Output-Steuer); im Übrigen ist sie eine Input-Steuer. Diese lastet auf dem Einkauf von Waren und Dienstleistungen (Input) des Unternehmens beziehungsweise des Gemeinwesens, indem dieses die bezahlte Input-Steuer gar nicht oder nicht vollständig als Vorsteuerabzug anrechnen kann. Damit ergibt sich eine *taxe occulte* auf Vorleistungen und Investitionen. Auf Basis von Daten für das Jahr 2001 wird die *taxe occulte* bei einem Gesamtsteueraufkommen von 17 Milliarden Franken auf zirka 5,4 Milliarden Franken geschätzt.<sup>206</sup> Davon entfallen 1,2 Milliarden Franken auf die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen und 4,2 Milliarden Franken auf die übrige *taxe occulte*.

Bei der Variante „Gesundheitswesen“ sinkt die *taxe occulte* auf 4,7 Milliarden Franken. Die Wohnbauinvestitionen bestreiten davon 1,0 Milliarden Franken und die übrige *taxe occulte* 3,7 Milliarden Franken. Die Gründe dafür sind einerseits der Abbau der unechten Befreiungen, welcher die Steuerbasis der *taxe occulte* verringert, und andererseits die Senkung der Steuerlast auf dieser Steuerbasis, weil die *taxe occulte* nun aus dem Einheitssatz von 6,4 Prozent und nicht mehr überwiegend aus dem bisherigen Normalsatz von 7,6 Prozent entspringt. Die Aufhebung eines Teils der unechten Befreiungen und der Übergang zum Einheitssatz bringt somit eine leichte Verlagerung der Steuerlast weg von den Vorleistungen und Investitionen (*taxe occulte*) hin zum Konsum.

### 3.4 Auswirkungen des Moduls “2 Sätze”

Wird unterstellt, dass der Normalsatz weiterhin 7,6 Prozent betragen soll, muss die Aufkommensneutralität der Reform durch eine Anpassung des reduzierten Satzes erreicht werden. Dieser bemisst sich dann neu auf 3,4 Prozent.

Der pauschalierte Vorsteuerabzug für Bezüge von Urprodukten bei Urproduzenten (Art. 23 Abs. 4 E-MWSTG) beläuft sich beim Modul “2 Sätze” auf 3,1 Prozent. Solange der reduzierte Satz zur Finanzierung der Einlagesteuerung auf 3,7 Prozent

<sup>206</sup> Im Jahr 2005 hat das Aufkommen der Mehrwertsteuer 18 Mrd. Franken überschritten. Entsprechend dürfte die *taxe occulte* auf gut 5,7 Mrd. Franken angestiegen sein.

angehoben ist (s. Ziff. 3.5.3), beträgt der pauschalierte Vorsteuerabzug aber 3,4 Prozent.

### 3.4.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

- Der Abbau der unechten Befreiungen erhöht die Zahl der steuerpflichtigen Personen um höchstens 30'000. Damit verbunden sind für die betroffenen Unternehmen Entrichtungskosten, die jedoch nicht quantifiziert werden können. Sie hängen insbesondere von der Grösse des Unternehmens ab. Im Durchschnitt liegen diese Kosten unter den in der Tabelle unter Ziffer 7.2.1 geschätzten Kosten von 4'200 Franken pro Jahr, denn durch die diversen Vereinfachungen der Module „Steuergesetz“ wird die Anwendung der Mehrwertsteuer spürbar vereinfacht.<sup>207</sup>
- Auf der anderen Seite führt der Abbau der unechten Befreiungen bei all jenen Steuerpflichtigen zu einer Senkung der Entrichtungskosten, die aktuell sowohl steuerbare als auch unecht befreite Umsätze erzielen und folglich die Umsätze sauber aufteilen und den Vorsteuerabzug sachgerecht kürzen müssen.

Im Jahre 2003 hatten 38'665 Steuerpflichtige (= 12,4 % aller Steuerpflichtigen) unter Ziffer 043 ihrer Mehrwertsteuerabrechnung von der Steuer ausgenommene Einnahmen deklariert. Eine Aufteilung dieser deklarierten Beträge auf nach Artikel 18 MWSTG unecht befreite Umsätze und auf erhaltene Subventionen und Spenden ist nicht möglich. Von diesen Steuerpflichtigen rechneten 32'287 nach der effektiven Methode ab und mussten deshalb ihren Vorsteuerabzug kürzen. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil dieser Steuerpflichtigen keine nach Artikel 18 MWSTG unecht befreite Umsätze erzielt, sondern Subventionen und/oder Spenden erhalten hat. Dennoch kann festgehalten werden, dass viele Steuerpflichtige durch die Aufhebung eines Grossteils der unechten Befreiungen eine administrative Entlastung erfahren werden.

Würde man zudem eine der in den Ziffern 6.1 und 6.2 vorgeschlagenen Alternativen für die Behandlung von Subventionen und Spenden einführen, dann müsste keiner dieser 32'287 Steuerpflichtigen mehr Vorsteuerabzugskürzungen vornehmen.

- Im Jahre 2004 haben KPMG Schweiz und das Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich untersucht, welchen Stellenwert MWST-Risiken und deren Handhabung bei den Unternehmen haben und wie das MWST-Management konkret ausgestaltet ist.<sup>208</sup> Die Umfrage richtete sich an die 500 umsatzstärksten Unternehmen der Schweiz sowie an die jeweils 20 grössten Schweizer Banken und Versicherungen. Teilgenommen an der Umfrage haben 176 Unternehmen. In Ziffer 3.2 dieser Studie werden die Risikobereiche der Mehrwertsteuer dargelegt. Nachfolgende Tabelle gibt

<sup>207</sup> Es ist in diesem Zusammenhang aber auch auf die Studie der Weltbank und PricewaterhouseCoopers LLP aus dem Jahre 2006 zu verweisen, welche den zeitlichen Aufwand für die Entrichtung der Mehrwertsteuer für ein mittleres schweizerisches Unternehmen auf lediglich 8 Stunden pro Jahr beziffert (s. ausführlichere Darstellung am Ende von Ziff. 7.2.1).

<sup>208</sup> KPMG und Universität Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zürich 2004

einerseits Aufschluss darüber, von wie viel Prozent der befragten Unternehmen das einzelne Risiko als „gross“ oder „mittel“ erachtet wurde. Andererseits zeigt sie auf, ob und wie stark das Risiko nach Einschätzung des Bundesrates durch das Modul „2 Sätze“ (in Kombination mit dem Modul „Steuergesetz“) verkleinert wird:

**Formelle Risikobereiche**

	Mittleres bis grosses Risiko Status quo KPMG / Uni ZH	Veränderung des Risikos durch Modul "2 Sätze"	Kommentar
Exporthachweis	45%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"- Regelung)
Konforme Vorsteuerrechnungen	43%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"- Regelung)
Umsatzsteuer- Abstimmung	40%	↘	Einfacher dank Möglichkeit zum Abstellen aufs Geschäftsjahr sowie dank Aufhebung vieler Ausnahmen
Importhachweise	37%	↘	Freier Nachweis möglich (+ "safe haven"- Regelung)
Aufbewahrung Unterlagen	32%	→	Dank Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist auch kürzere Aufbewahrungsfrist für Unterlagen in hängigen Rechtsfällen
Konforme Rechnungsstellung	17%	→	Aufhebung vieler Ausnahmen erleichtert die Rechnungsstellung

**Materielle Risikobereiche**

	Mittleres bis grosses Risiko Status quo KPMG / Uni ZH	Veränderung des Risikos durch Modul "2 Sätze"	Kommentar
Abklärung der Steuerpflicht	38%	↘	Einheitliche Umsatzlimite, keine Steuerzahllastime mehr, keine Hochrechnung auf ganzes Jahr mehr notwendig
Qualifizierung + Aufteilung der Umsätze	36%	↘	Dank der Aufhebung vieler Ausnahmen etwas vereinfacht
Reihengeschäfte	36%	↘	Neu in Art. 19 Abs. 3 E-MWSTG klar geregelt
Nutzungsänderungen	34%	↘	Option für alle Immobilien-Vermietungen an alle Unternehmen möglich und neu auch dann, wenn das Gebäude vom Mieter ganz oder teilweise für die Erzielung unecht befreiter Umsätze genutzt wird
Konzerninterne Transaktionen	29%	↘	Dieses Risiko wurde bereits durch die Praxisänderung per 1. Januar 2005 bezüglich Umrrechnungskurse entschärft
Verwaltung von Beteiligungen	25%	↘	Es sind keine Vorsteuerabzugs Kürzungen mehr vorzunehmen
Tausch- und Verrechnungsgeschäfte	23%	↘	Zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen, die nur steuerbare Umsätze tätigen, gibt es keine nachträglichen Korrekturen
Behandlung von Vorauszahlungen	22%	→	Probleme stellen sich hier nur bei Steuersatzerhöhungen. Durch die Reform ändert sich nichts
MWST-relevante Entwicklungen	16%	↘	Bei Änderungen der Geschäftstätigkeit Gefahr kleiner, dass neue Tätigkeit steuerlich anders zu behandeln ist als die bisherige
Bestimmung des Steuersatzes	10%	→	Keine Verbesserung

Es zeigt sich, dass sehr viele formelle und materielle Risikobereiche der Mehrwertsteuer entschärft werden, häufig sogar deutlich. Im Vergleich zum Modul „Einheitssatz“ (s. Ziff. 3.2.1) werden jedoch etwas geringere positive Auswirkungen für die steuerpflichtigen Personen erzielt.

**3.4.2 Auswirkungen auf den Bund**

Die Steuersätze des Moduls "2 Sätze" sind so festgelegt, dass sich die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes durch die Reform weder erhöhen noch vermindern. Das Modul "2 Sätze" hat auch sonst keine spürbaren Auswirkungen auf den Bund. Zwar werden viele bisher unecht befreite Bereiche neu der Steuer unterstellt. Dies erfolgt aber zum reduzierten Satz, welcher von der bisherigen tax occulte-Belastung in der Regel nur wenig abweichen dürfte. Insofern ist auch nicht von einem erhöhten Subventionsbedarf auszugehen.

Die Aufhebung der Ausnahmen führt zu rund 25'000 zusätzlichen steuerpflichtigen Personen. Hinzu kommen noch rund 1'000 neue steuerpflichtige Personen infolge der Harmonisierung der Umsatzlimite für die Steuerpflicht. Dies bewirkt einen erhöhten Erhebungsaufwand für die Verwaltung. Abgrenzungsprobleme zwischen

steuerbaren und unecht befreiten Leistungen kommen nur noch in geringem Masse vor. Hingegen ist die Abgrenzung zwischen Leistungen zum Normalsatz und zum reduzierten Satz weiterhin von Bedeutung, so dass von dieser Seite her keine Entlastung für die Verwaltung zu erwarten ist. Es ist somit von einem zusätzlichen Personalbedarf von 30 - 40 Stellen auszugehen. Nicht berücksichtigt ist dabei indessen ein allfälliger Minderbedarf aufgrund der Einzelmassnahmen zur Verbesserung und Vereinfachung des Gesetzes im Modul "Steuergesetz" der Vernehmlassungsvorlage (Ziff. 3.1.1).

### **3.4.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

Das Modul "2 Sätze" hat keine spürbaren Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden. Soweit es sich um steuerpflichtige Dienststellen handelt, haben sie die Änderungen im Gesetz und dabei insbesondere die Änderungen im Steuersatz zu vollziehen. Sie sind dabei nicht besser und nicht schlechter gestellt als die übrigen steuerpflichtigen Personen.

Die Kantone und Gemeinden sind allerdings auch betroffen von der Aufhebung der Ausnahmen im Gesundheits-, Sozial-, Bildungs- und Kulturbereich. Diese Aufhebung sollte keine Verteuerung der Leistungen in diesen Bereichen zur Folge haben, da zu erwarten ist, dass die neu auf den Leistungen lastende und den Abnehmern überwälzte Steuer durch die wegfallende *taxe occulte* im Wesentlichen kompensiert wird. Des Weiteren ist damit zu rechnen, dass die Defizite in diesen Bereichen nicht grösser werden und kein zusätzlicher Subventionsbedarf geltend gemacht werden wird.

### **3.4.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte**

Die Überwälzungsmechanismen der MWST werden in Ziffer 3.2.4 dargestellt. Dort wird auch ausgeführt, wie die Auswirkungen der MWST-Reform auf die Haushalte berechnet werden.

Mit dem Reformvorschlag werden die meisten ausgenommenen Leistungen neu steuerbar zum reduzierten Satz. Dies hat folgende Auswirkungen:

- Der Anteil der Ausgaben der Haushalte, welche vollumfänglich mit der MWST belastet sind, nimmt zu;
- Durch die Verbreiterung der Steuerbasis nimmt die *taxe occulte* ab.

Einige Leistungen, die bisher dem Normalsatz unterlagen, werden neu zum reduzierten Satz besteuert (z. B. gastgewerbliche Leistungen [ohne alkoholische Getränke]). Auf der anderen Seite werden gewisse bisher reduziert besteuerte Leistungen (z. B. Bücher, Zeitungen, Fernsehkonzession) neu dem Normalsatz unterstellt.

Die komparativ-statischen Berechnungen basieren auf der Annahme, dass Steuer-senkungen beziehungsweise -erhöhungen vollumfänglich an die Kunden weiter gegeben werden. Zur Anwendung kommt ein Zusammenzug der Einkommens- und Verbrauchserhebungen der Jahre 2000 bis 2002 des Bundesamtes für Statistik. Wie nachfolgende Tabelle aufzeigt, bewegt sich die Mehrbelastung der Haushalte in sehr engen Grenzen. Ausserdem weisen die Berechnungen - aus den in Ziffer 3.2.4 dargelegten Gründen - die Belastung zu hoch aus. Für die Gesamtheit der inländischen Haushalte ergibt sich im Modul „2 Sätze“ nämlich keine Mehrbelastung.

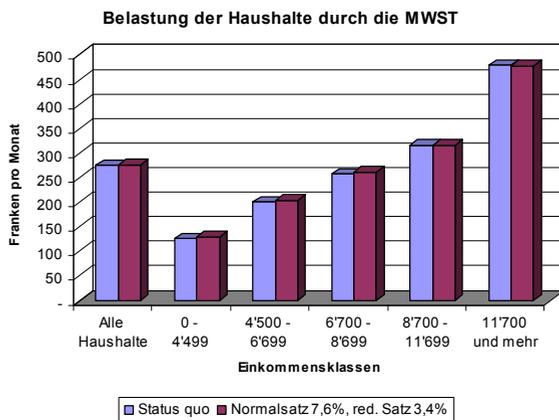
Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Personen pro Haushalt	2.300	1.380	1.976	2.483	2.777	2.909

Status quo						
Belastung in Franken pro Monat	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Belastung in % des Einkommens	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

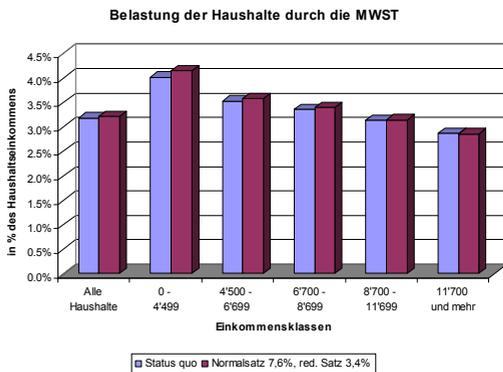
Situation im Zweisatz-Modell						
Belastung in Franken pro Monat	276.90	129.97	203.52	261.08	316.78	477.09
Belastung in % des Einkommens	3.21%	4.15%	3.59%	3.40%	3.14%	2.86%

Differenzen in Franken und Prozenten						
Mehrbelastung in Franken	2.06	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Mehrbelastung in % des Einkommens	0.02%	0.13%	0.06%	0.04%	0.02%	-0.01%

Grafisch lässt sich die Belastung der Haushalte in Franken pro Monat wie folgt darstellen:



Setzt man die Mehrwertsteuerbelastung in Bezug zum Einkommen, wirkt die Steuer degressiv, was sich beim Modul "2 Sätze" leicht verstärkt:



Auch beim Modul „2 Sätze“ haben vor allem die Familien mit Kindern sowie die einkommenschwächeren Rentner eine Mehrbelastung zu tragen. Allerdings ist diese viel niedriger als beim Modul „Einheitssatz“:

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat durch Modul "2 Sätze"

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 u. mehr
Alle Haushalte	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner)	0.97	-2.40	-3.50	-7.16	-
Paar-Haushalte (ohne Kinder)	-	4.75	3.41	-0.59	-5.62
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)	-	6.15	5.16	3.34	-
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)	-	7.40	7.50	6.19	2.94
Rentner-Haushalte	5.34	6.14	4.22	1.41	-

Nachfolgend wird für vier dieser Haushaltstypen aufgezeigt, wie sich das Modul „2 Sätze“ auf die einzelnen Ausgabenkategorien auswirken. Ausgewählt wurde jeweils diejenige Einkommensklasse, in welcher sich auch das durchschnittliche Einkommen des Haushaltstyps befindet<sup>209</sup>:

<sup>209</sup> Beispiel: Das durchschnittliche Einkommen der Paare ohne Kinder beläuft sich auf Fr. 10'869.-- pro Monat. Berücksichtigt wurde deshalb die Einkommensklasse Fr. 8'700.-- bis Fr. 11'699.--.

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner) 4'600 - 6'799				Paar-Haushalte (ohne Kinder) 8'700 - 11'699			
	5'627	Status quo	Modul "2 Sätze"	Differenz	10'216	Status quo	Modul "2 Sätze"	Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	300.42	7.04	9.96	2.92	580.09	13.60	19.23	5.63
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	70.30	4.97	4.96	-0.01	124.57	8.80	8.78	-0.01
Bekleidung und Schuhe	154.25	10.89	10.88	-0.02	266.79	18.84	18.81	-0.03
Wohnen und Energie	1'115.62	13.97	13.96	-0.00	1'463.53	21.11	21.13	0.02
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	125.63	8.68	8.65	-0.02	252.84	17.61	17.57	-0.04
Gesundheitspflege	184.70	7.22	7.55	0.33	253.44	10.52	11.13	0.61
Verkehr	373.44	22.50	22.46	-0.04	774.31	43.15	43.08	-0.07
Nachrichtenübermittlung	130.89	9.12	9.24	0.12	147.58	10.25	10.42	0.17
Unterhaltung, Erholung und Kultur	358.68	16.99	21.66	4.67	570.52	25.99	32.94	6.95
Schul- und Ausbildungsgebühren	15.80	0.54	0.75	0.21	16.07	0.55	0.77	0.22
Gast- und Beherbergungsstätten	454.60	29.13	17.88	-11.25	639.25	40.09	24.58	-15.51
Andere Waren und Dienstleistungen	109.71	7.33	7.23	-0.10	183.40	12.20	12.01	-0.19
Versicherungen	1'079.94	24.07	25.86	1.79	2'040.37	45.46	48.88	3.42
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	155.97	1.61	1.53	-0.08	164.07	2.30	2.19	-0.11
Steuern und Gebühren	598.25	20.46	19.55	-0.91	1'085.82	37.14	35.48	-1.65
<b>Total (in Franken pro Monat)</b>	<b>5'228.19</b>	<b>184.52</b>	<b>182.12</b>	<b>-2.40</b>	<b>8'562.65</b>	<b>307.61</b>	<b>307.02</b>	<b>-0.59</b>
<b>Total (in % des Haushaltseinkommens)</b>	<b>92.913%</b>	<b>3.279%</b>	<b>3.237%</b>	<b>-0.043%</b>	<b>83.816%</b>	<b>3.011%</b>	<b>3.005%</b>	<b>-0.006%</b>

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Paar-Haushalte (mit 2 Kindern) 8'700 - 11'699				Rentner-Haushalte 4'500 - 6'699			
	10'104	Status quo	Modul "2 Sätze"	Differenz	5'590	Status quo	Modul "2 Sätze"	Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	935.09	21.92	31.00	9.08	567.96	13.31	18.83	5.52
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	100.44	7.09	7.08	-0.01	74.16	5.24	5.23	-0.01
Bekleidung und Schuhe	360.57	25.47	25.43	-0.04	165.90	11.72	11.70	-0.02
Wohnen und Energie	1'632.58	26.01	26.07	0.06	1'112.99	25.11	25.14	0.03
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	285.08	19.52	19.46	-0.06	208.91	14.09	14.03	-0.06
Gesundheitspflege	348.82	13.52	14.44	0.92	470.18	18.15	19.00	0.85
Verkehr	652.40	39.71	39.64	-0.07	403.52	26.93	26.88	-0.04
Nachrichtenübermittlung	176.54	12.31	12.46	0.15	82.41	5.65	5.82	0.18
Unterhaltung, Erholung und Kultur	604.32	29.62	36.22	6.60	367.63	14.23	20.77	6.53
Schul- und Ausbildungsgebühren	51.28	1.75	2.17	0.42	4.39	0.15	0.21	0.06
Gast- und Beherbergungsstätten	512.14	32.02	18.94	-13.08	289.92	18.41	11.02	-7.38
Andere Waren und Dienstleistungen	214.04	13.61	13.47	-0.15	131.62	8.69	8.53	-0.16
Versicherungen	2'146.09	49.31	53.11	3.80	759.49	26.50	28.43	1.93
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	139.96	2.10	2.01	-0.08	132.11	1.65	1.56	-0.09
Steuern und Gebühren	883.32	30.21	28.87	-1.34	784.70	26.84	25.64	-1.19
<b>Total (in Franken pro Monat)</b>	<b>9'042.68</b>	<b>324.18</b>	<b>330.36</b>	<b>6.19</b>	<b>5'555.88</b>	<b>216.67</b>	<b>222.81</b>	<b>6.14</b>
<b>Total (in % des Haushaltseinkommens)</b>	<b>89.496%</b>	<b>3.208%</b>	<b>3.270%</b>	<b>0.061%</b>	<b>99.390%</b>	<b>3.876%</b>	<b>3.986%</b>	<b>0.110%</b>

#### d) Auswirkungen auf den Landesindex der Konsumentenpreise

Die Änderungen im Katalog der dem reduzierten Steuersatz unterliegenden Produkte und Dienstleistungen, die Anhebung des reduzierten Satzes von 2,4 Prozent auf 3,4 Prozent sowie die Unterstellung eines Grossteils der bisher unecht befreiten Leistungen unter den reduzierten Steuersatz wirken sich auch auf den Landesindex der Konsumentenpreise aus. Bei den Berechnungen<sup>210</sup> wird von der Hypothese vollständiger Überwälzung ausgegangen. Es wird also angenommen, dass die Erhöhung

<sup>210</sup> Diese wurden vom Bundesamt für Statistik, Sektion Preise, in Zusammenarbeit mit der ESTV durchgeführt.

gen und Senkungen des Steuersatzes sowie der Wegfall der *taxe occulte*<sup>211</sup> bei den bisher unecht befreiten und nun zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen vollumfänglich auf die Konsumentenpreise durchschlagen.

Nachfolgender Tabelle kann entnommen werden, dass im Jahr nach der Einführung des Moduls „2 Sätze“ mit einer Erhöhung der Konsumentenpreise um lediglich 0,042 Prozent zu rechnen ist, dass die Konsumentenpreise also praktisch unverändert bleiben:

<b>Auswirkungen des Moduls "2 Sätze" auf den Landesindex der Konsumentenpreise</b>				
	<b>Gewicht</b>	<b>Neuberechneter Index</b>	<b>Veränderung in %</b>	<b>Beitrag</b>
<b>Total</b>	<b>100.000</b>	<b>100.0417</b>	<b>0.042</b>	<b>0.042</b>
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	10.998	100.9766	0.977	0.107
Alkoholische Getränke und Tabak	1.962	100.0000	0.000	0.000
Bekleidung und Schuhe	4.259	100.0000	0.000	0.000
Wohnen und Energie	25.175	100.0053	0.005	0.001
Hausrat und laufende Haushaltsführung	4.335	99.9855	-0.014	-0.001
Gesundheitspflege	16.719	100.1960	0.196	0.033
Verkehr	10.286	100.0000	0.000	0.000
Nachrichtenübermittlung	2.636	100.1315	0.132	0.003
Freizeit und Kultur	9.242	101.4530	1.453	0.134
Erziehung und Unterricht	0.663	102.0907	2.091	0.014
Restaurants und Hotels	9.009	97.2182	-2.782	-0.251
Sonstige Waren und Dienstleistungen	4.716	99.9968	-0.003	0.000

Zudem hat sich sowohl beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer im Jahre 1995 als auch bei der Erhöhung der Steuersätze zugunsten der AHV im Jahre 1999 gezeigt, dass die Steuererhöhungen nicht vollumfänglich auf die Konsumenten überwälzt werden (können). Gemäss Bundesamt für Statistik konnten im Jahr 1995 nur rund drei Viertel des berechneten maximalen Effektes festgestellt werden und im Jahr 1999 waren es gar nur zwei Drittel. Dies ist nicht weiter verwunderlich, hängen doch die Überwälzungsmöglichkeiten und -notwendigkeiten von den Marktverhältnissen für jedes Gut und jede Dienstleistung ab. Es ist daher anzunehmen, dass auch die bei der Einführung des Moduls „2 Sätze“ entstehenden Steuermehrbelastungen zu nur rund 70 % auf die Konsumenten überwälzt werden würden.

### **3.4.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Die Ausführungen zu den volkswirtschaftlichen Effekten des Abbaus der unechten Befreiungen im Rahmen des Moduls „Einheitssatz“ gelten auch für das Modul „2 Sätze“. Im Unterschied zum Modul „Einheitssatz“ existieren im Modul „2 Sätze“ hingegen zwei Steuersätze, wobei die Satzdifferenzierung sozialpolitisch begründet wird. Durch die Besteuerung von Gütern des Grundbedarfs zum reduzierten Satz

<sup>211</sup> Die wegfallende *taxe occulte* wurde von der ESTV geschätzt.

soll die Steuerlast der Konsumenten mit tiefem Einkommen niedrig gehalten werden.<sup>212</sup>

Im Modul “2 Sätze” sinkt die *taxe occulte* auf 4,5 Milliarden Franken. Die Wohnbauminvestitionen bestreiten davon 1,2 Milliarden Franken und die übrige *taxe occulte* 3,3 Milliarden Franken. Die Reduktion der *taxe occulte* gegenüber dem Status quo ist also weniger stark ausgeprägt als im Modul “Einheitssatz”. Dies rührt daher, dass auf der Input-Steuer auf Vorleistungen und Investitionen zu einem überwiegenden Teil der Normalsatz lastet, der mit 7,6 Prozent deutlich höher liegt als der Einheitssatz von 6,0 Prozent beim Modul “Einheitssatz”.

Daraus ist auch schon ersichtlich, dass die langfristigen Wohlfahrtsgewinne gegenüber dem Status quo, welche aus der verminderten steuerlichen Verzerrung der unternehmerischen Entscheidungen über den Einsatz der Produktionsfaktoren und -verfahren herrühren, niedriger ausfallen als im Modul “Einheitssatz”. Dort trägt auch der Einheitssatz zu den Wohlfahrtsgewinnen bei, weil unelastische Konsumgüter stärker und elastischere Konsumgüter weniger stark besteuert werden als im Status quo. Mit der sozialpolitisch motivierten Satzdifferenzierung kann das Modul “2 Sätze”, wie unter Ziffer 3.2.5 erörtert, von dieser Quelle der Wohlfahrtsgewinne nicht profitieren. Insgesamt sind also die Wohlfahrtsgewinne im Modul “2 Sätze” gegenüber dem Status quo kleiner als im Modul “Einheitssatz”. Es treten im Prinzip dieselben Verteilungseffekte auf, wie sie in Ziffer 3.2.5 für das Modul “Einheitssatz” beschrieben sind. Sie sind aber wegen der geringeren Anstosswirkung dieses Moduls deutlich weniger ausgeprägt. Abgeschwächt ist dabei namentlich auch die zumindest kurzfristig auftretende Mehrbelastung ärmerer Haushalte mit einem überproportional Konsumanteil von Gütern, welche dem reduzierten Satz unterstehen.

### **3.5 Einlagesteuerung auf bisher unecht befreiten Leistungen**

Die MWST als Allphasen-Umsatzsteuer wird grundsätzlich auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses erhoben. Zur Vermeidung der Steuerkumulation und zur Erreichung einer einheitlichen Belastung unabhängig von der Anzahl Stufen, kommt das Instrument des Vorsteuerabzugs zur Anwendung. Jede steuerpflichtige Person hat periodisch die erzielten steuerbaren Umsätze zu deklarieren und darauf die Steuer zu berechnen. Im Gegenzug kann sie die ihr überwältzte Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen, sofern sie die bezogenen Leistungen für einen steuerbaren Zweck verwendet. Werden die Leistungen jedoch für einen von der Steuer unecht befreiten oder privaten Zweck bezogen, besteht kein Recht auf Abzug der Vorsteuer. Ebenso haben Unternehmen, die gar nicht steuerpflichtig werden, weil sie beispielsweise die Mindestumsatzgrenze nicht erreichen, kein Anrecht auf Vorsteuerabzug.

Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Leistung oder bei der Einfuhr des Gegenstandes nicht erfüllt, treten aber zu einem späteren Zeitpunkt ein, entsteht im Rahmen der so genannten Einlagesteuerung nachträglich Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 42 des aktuellen MWSTG).

<sup>212</sup> In Ziffer 1.2.4.1 wurde darauf hingewiesen, dass eine solche Satzdifferenzierung ein ineffizientes Mittel der Sozialpolitik darstellt, und dass es im Bereich der Staatsausgaben oder der progressiv ausgestalteten direkten Steuern wesentlich effizientere Mittel der Sozial- und Umverteilungspolitik gibt als die Mehrwertsteuer.

Im Modul "Einheitssatz" der Vernehmlassungsvorlage wird die Steuerbasis massiv ausgeweitet, denn ein Grossteil der bisher gemäss Artikel 18 MWSTG von der Steuer ausgenommenen respektive unecht befreiten Leistungen wird neu der Steuer unterstellt (s. Ziff. 1.2.3). Unternehmen, die solche ausgenommene Umsätze tätigen, war bisher der Vorsteuerabzug verwehrt. Auf ihren Warenlagern, Betriebsmitteln und Anlagegütern lastet somit die Mehrwertsteuer, die sie beim Bezug dieser Gegenstände und Dienstleistungen bezahlen mussten. Müssen diese Unternehmen nun neu auf den Leistungen, die sie erbringen, die Mehrwertsteuer erheben, sollen sie selber keine Steuer mehr tragen müssen. Deshalb ist ihnen diese Steuer gemäss geltender Lehre und Praxis grundsätzlich nachträglich rückzuerstatten.

Entsteuert werden können nebst dem Warenlager die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Anlagegüter und Betriebsmittel. Bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen vermindert sich die abziehbare Vorsteuer allerdings pro abgelaufenes Jahr linear um 20 Prozent, bei unbeweglichen Gegenständen (Immobilien) um 5 Prozent. Mit dieser Einlageentsteuerung wird die Wettbewerbsneutralität verwirklicht. Alle Anbieter sind von jeglicher *taxe occulte* auf dem Buchwert ihrer Anlagegüter und Betriebsmittel befreit und verfügen daher – unter steuerlichen Gesichtspunkten – über gleich lange Spiesse.

*Beispiel:*

*Die Leistungen von Autofahrschulen sind von der Steuer ausgenommen und werden mit der Reform der Mehrwertsteuer neu steuerbar. Die Autofahrschule X wird deshalb neu ab 1. Januar 2011 steuerpflichtig. Sie besitzt ein am 1. März 2009 für 35'000.-- (Betrag inkl. 7,6 % MWST) gekauftes Schulungsauto. Das Theorielokal sowie die Garage für das Auto werden gemietet. Mit dem Eintritt der Steuerpflicht hat sie Anrecht auf eine Einlageentsteuerung für das Schulungsauto:*

<i>Kauf Schulungsauto 1.3.2009 (Betrag inkl. 7,6 % MWST)</i>	<i>Fr. 35'000.--</i>
<i>Abschreibung für Nutzung 1.3. - 31.12.2009 (20 %)</i>	<i>Fr. 7'000.--</i>
<i>Abschreibung für Nutzung 1.1. - 31.12.2010 (20 %)</i>	<i>Fr. 7'000.--</i>
<i>Massgeblicher Zeitwert für Einlageentsteuerung</i>	<i>Fr. 21'000.--</i>
<i>Einlageentsteuerung: 7,6 % von (107,6 %) Fr. 21'000.-- =</i>	<i><u>Fr. 1'483.25</u></i>

Unter den Annahmen, dass das revidierte Gesetz auf den 1. Januar 2011 in Kraft tritt, und dass nur Investitionen, die nach Einführung der MWST im Jahr 1995 getätigt worden sind, entsteuert werden können, schätzt die ESTV das Potenzial für die Einlageentsteuerung auf 1,7 Milliarden Franken<sup>213</sup>. Dieser Betrag dürfte allerdings nicht ganz erreicht werden. Es ist nämlich zum einen zu berücksichtigen, dass ein Teil der neuen Steuerpflichtigen die Saldosteuersatzmethode wählen wird und deshalb kein Anrecht auf Einlageentsteuerung hat. Zum anderen existieren im Zeitpunkt der Einführung des revidierten Gesetzes nicht mehr alle Unternehmen, die ab dem Jahr 1995 vorsteuerbelastete Investitionen getätigt haben.

<sup>213</sup> In der Variante „Gesundheitswesen“, bei welcher das Gesundheitswesen weiterhin unecht befreit bleibt (s. Ziff. 3.3), beläuft sich das Potenzial für die Einlageentsteuerung lediglich auf 400 Mio. Franken. Demzufolge dürfte sich eine befristete Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zur Finanzierung dieser einmaligen Ausgabe erübrigen.

Das Recht auf Einlageentsteuerung entsteht mit Eintritt in die Steuerpflicht. Die Erbringer von Leistungen, die bisher unecht befreit und neu der Steuer unterstellt sind, haben somit grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten Mehrwertsteuergesetzes Anspruch auf Einlageentsteuerung. Die Rückerstattung dieser Vorsteuer belastet indes den Bundeshaushalt sehr stark, weshalb nachfolgend auch mögliche Alternativen zur vollständigen und sofortigen Einlageentsteuerung dargestellt werden:

### **3.5.1 Variante 1: Vollständige, aber gestaffelte Gewährung der Einlageentsteuerung**

Die einmalige Mehrbelastung von 1,7 Milliarden Franken liesse sich vermeiden, wenn die Einlageentsteuerung nur gestaffelt möglich wäre. Die infolge der MWST-Reform neu steuerpflichtigen Personen hätten im Rahmen ihrer ersten Abrechnung den Einlageentsteuerungsanspruch bekannt zu geben. Sie könnten dann jedoch in jedem Jahr nur einen Sechstel davon als Vorsteuer geltend machen. Finanzieren liesse sich diese Variante mit einem auf 6 Jahre befristeten Zuschlag von 0,1 Mehrwertsteuerprozent<sup>214</sup>.

Diese Variante weist indessen steuersystematische Mängel auf und hat spürbare Wettbewerbsverzerrungen zur Folge. Bezüglich Steuersystematik wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.5 verwiesen. Wettbewerbsverzerrungen ergäben sich insbesondere zwischen Unternehmen, denen nur eine gestaffelte Einlageentsteuerung gewährt wird, und Unternehmen der gleichen Branche, die nach Inkrafttreten des neuen MWST-Gesetzes gegründet und als Steuerpflichtige eingetragen werden, und deren Betriebsmittel und Anlagegüter vollumfänglich von der Steuer entlastet werden. Ausserdem wäre damit zu rechnen, dass in den betroffenen Branchen gewisse Investitionen auf einen Zeitpunkt nach Einführung des Gesetzes verschoben würden.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass beispielsweise Österreich die Eigenverbrauchsbesteuerung und Einlageentsteuerung bei Nutzungsänderungen auf diese Weise regelt (§ 12 Abs. 10 ff. Ö-UStG).

### **3.5.2 Variante 2: Keine Gewährung der Einlageentsteuerung**

Anlässlich des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer auf den 1. Januar 1995 stellte sich die Frage der Aufhebung bestehender Umsatzsteuerbelastungen ebenfalls. Eine Aufhebung der Vorbelastung war damals nur möglich für Waren, die zum Wiederverkauf oder zur Verwendung als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken bezogen worden waren. Anlage- und Investitionsgüter sowie Betriebsmittel und Mietwaren blieben somit mit der Warenumsatzsteuer belastet.

In Anlehnung an die damalige Regelung wäre es denkbar, auch bei der Einführung des revidierten MWST-Gesetzes bei den bisher unecht befreiten und neu steuerbaren Leistungen die Entsteuerung der Anlage- und Investitionsgüter sowie der Betriebsmittel zu verweigern. Es wäre aber mit einem veritablen „Investitionsstau“ zu rechnen, d. h. Investitionen würden auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes

<sup>214</sup> Im Zweisatzmodell von Modul “2 Sätze” (Ziffer 3.4) würde der Normalsatz bei 7,6 % belassen und einzig der reduzierte Satz von 3,4 % auf 3,7 % angehoben.

verschoben. Dies dürfte insbesondere im letzten Jahr vor Inkrafttreten ausgeprägt der Fall sein.

Die Wettbewerbsverzerrungen, die schon bei Variante 1 erwähnt wurden, sind bei dieser Variante deutlich ausgeprägter.

### **3.5.3 Variante 3: Vollständige und sofortige Gewährung der Einlageentsteuerung**

Für den Bundesrat kommt aus Gründen der Steuersystematik und der Wettbewerbsneutralität nur die vollständige und sofortige Gewährung der Einlageentsteuerung in Frage. Allerdings hat diese zur Folge, dass der Bund, wie weiter oben dargelegt, im Jahr der Inkraftsetzung der Gesetzesänderung bei der Mehrwertsteuer mit Mindereinnahmen von netto rund 1,7 Milliarden Franken konfrontiert ist. Gemäss Schuldenbremse (Art. 126 Abs. 2 BV) müsste in diesem Jahr auch der Höchstbetrag der Ausgaben entsprechend gesenkt werden. Aus Sicht der Aufgabenerfüllung wie auch aus stabilitätspolitischen Gründen wäre dies allerdings ausserordentlich problematisch. Die nötigen ausgabenseitigen Kompensationen würden, da einmaliger Natur, zwangsläufig den ungebundenen Bereich betreffen, also namentlich die Investitionen in Infrastruktur und Humankapital. Weitere grosse Aufgabenbereiche, die aufgrund ihrer Ausgabenstruktur für Kompensationen in grösserem Umfang in Frage kämen, sind die Landesverteidigung und die Landwirtschaft.

Die Schuldenbremse sieht indessen Ausnahmen vor, wenn der Tatbestand von *ausserordentlichem Zahlungsbedarf* gegeben ist. Es stellt sich somit die Frage, ob die Gewährung der Einlageentsteuerung gestützt auf Artikel 126 Absatz 3 BV als ausserordentlicher Zahlungsbedarf gelten und der Höchstbetrag der Ausgaben entsprechend erhöht werden kann.

### **3.5.4 Frage der Ausserordentlichkeit und Gegenfinanzierung**

Vorweg ist die Frage zu prüfen, ob die Einlageentsteuerung überhaupt zu einem *Zahlungsbedarf* führt. Soweit die Einlageentsteuerung tatsächlich eine Zahlung des Bundes an den Steuerpflichtigen auslöst, ist diese Frage unzweifelhaft zu bejahen. In diversen Fällen wird es aber nicht zu einer Zahlung des Bundes kommen, weil die geschuldete Steuer höher ist als der Vorsteuerabzug und der Pflichtige folglich eine um den Vorsteuerabzug verringerte Steuer entrichtet. Auch in solchen Fällen hat der Bund indessen einen Zahlungsbedarf, nur kann er die entsprechende Verpflichtung hier mit seiner Steuerforderung verrechnen; er ist mit anderen Worten davon befreit, zuerst zu zahlen und dann die (Brutto-)Steuer einfordern zu müssen. Die Einlageentsteuerung löst damit einen Zahlungsbedarf im Sinne der Schuldenbremse aus.

Auch der Tatbestand der Ausserordentlichkeit ist gegeben: die Verfassungsbestimmung (Art. 126 Abs. 3 BV) wird näher erläutert in Artikel 15 Absatz 1 FHG. Demnach kann die Bundesversammlung bei der Verabschiedung des Voranschlags oder seiner Nachträge den Höchstbetrag nach Artikel 126 Absatz 2 BV erhöhen im Falle von (Bst. a) aussergewöhnlichen und vom Bund nicht steuerbaren Entwicklungen oder (Bst. b) Anpassungen am Rechnungsmodell oder schliesslich (Bst. c) verbu-

chungsbedingten Zahlungsspitzen. Gemäss der Botschaft zur Schuldenbremse<sup>215</sup> ist eine derartige Ausnahmeregelung nötig, weil es nicht möglich ist, für sämtliche nicht steuerbaren Eventualitäten wie beispielsweise schwere Rezessionen, Naturkatastrophen, kriegerische Ereignisse und andere besondere Entwicklungen (wie z. B. im Asylwesen) bereits im voraus adäquate Vorgaben für die Ausgaben festzulegen. Die Botschaft führt weiter aus, in der Vergangenheit hätten auch Anpassungen im Rechnungsmodell sowie Änderungen beim Auszahlungsmodus von Subventionen zu einmaligen Zahlungsspitzen geführt. Es darf nach diesen Ausführungen davon ausgegangen werden, dass die genannte Bestimmung auch die vorliegend zur Diskussion stehende Mehrbelastung durch die Änderung des MWSTG erfasst. Bei dieser handelt es sich um eine einmalige Ausgabenspitze, bedingt durch einen Wechsel weg von den Ausnahmen zu einer grundsätzlich ausnahmslos alle Branchen erfassenden Mehrwertsteuerpflicht. Ein wesentlicher Unterschied zum in der Botschaft genannten Beispiel der Änderung des Auszahlungsmodus von Subventionen ist nicht ersichtlich. Beiderorts ergeben sich einmalige Mehrausgaben aus einer Umstellung einer grundsätzlich weiterbestehenden gesetzlichen Aufgabe. Vorsteuerabzüge, die über Jahre hinaus nicht angerechnet werden konnten, dürfen sofort als Einlagesteuerung in Abzug gebracht werden. Die Verbuchung erfolgt dadurch zum allergrössten Teil im Jahr der Gesetzesänderungen, obwohl die relevanten wirtschaftlichen Tatbestände mehrere Jahre zurück liegen können. Die Mehrausgaben bei der Mehrwertsteuer sind von ihrer Ursache her auch vergleichbar mit der im Zusammenhang mit dem neuen Finanzausgleich (NFA) entstehenden Mehrbelastung. Dort ergibt sich gemäss Bericht vom 23. August 2006 zum Finanzplan 2008–2010<sup>216</sup> (S. 28) ein ausserordentlicher Zahlungsbedarf aus dem Umstand, dass sowohl die Ausgaben für das sofort wirksame neue Ausgleichssystem und die neuen Bundesaufgaben als auch für die Leistungen der Vorjahre anfallen.

Die Frage der Anwendbarkeit von Artikel 126 Absatz 3 BV kann somit ohne weiteres bejaht werden, allerdings mit dem Nachteil, dass die Verschuldung des Bundes um rund 1,7 Milliarden Franken ansteigt, was der finanzpolitischen Strategie des Bundesrates diametral zuwiderläuft. Wie zuletzt im Finanzplan 2008-2010 dargelegt, strebt der Bundesrat kurzfristig eine nominelle Stabilisierung, später einen Abbau der Verschuldung im Ausmass der dem Finöv-Fonds und der Arbeitslosenversicherung gewährten Darlehen an. Die Gewährung der Einlagesteuerung muss daher zwingend mit einer Gegenfinanzierung verbunden werden. Dies geschieht zweckmässigerweise innerhalb des Mehrwertsteuersystems, und zwar durch eine zeitlich befristete Erhöhung der Mehrwertsteuersätze. Eine auf ein einziges Jahr begrenzte Erhöhung aller Mehrwertsteuersätze um 0,6 Prozentpunkte wäre schwer durchführbar und mit hohen Kosten verbunden (jede Steuersatzerhöhung und -senkung führt für steuerpflichtige Personen und Verwaltung zu einem namhaften administrativen Aufwand). Zudem wäre sie aus volkswirtschaftlichen Überlegungen nicht erstrebenswert, da sie konjunkturelle Ausschläge in verschiedenen Wirtschaftssektoren verstärken könnte. In Frage kommt für den Bundesrat somit einzig eine nur geringe, dafür aber längere Zeit gültige Steuersatzerhöhung. Schriebe man den Betrag von 1,7 Milliarden Franken beispielsweise über sechs Jahre ab und verzinst die Bevorschussung zum Zinssatz der Bundesanleihen, so wäre zur Kompen-

<sup>215</sup> BBl 2000 4653, insbesondere S. 4694 f.

<sup>216</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Finanzplan 2008 – 2010, abrufbar im Internet unter: [http://www.efv.admin.ch/d/finanzen/bundfina/pdf\\_v\\_07/BBL\\_Band5\\_de.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/finanzen/bundfina/pdf_v_07/BBL_Band5_de.pdf).

sation während dieser Periode ein Äquivalent von 0,1 Mehrwertsteuerprozent erforderlich.<sup>217</sup>

Diese Mehreinnahmen sollen für den Schuldenabbau verwendet werden, dürfen also nicht dazu dienen, neue oder bestehende Ausgaben zu finanzieren. Um dies sicherzustellen, können sie ausserhalb der ordentlichen Finanzrechnung geführt werden. Infolge des engen Sachzusammenhangs mit dem ausserordentlichen Zahlungsbedarf erscheint es folgerichtig, wenn die Mehrerträge als ausserordentliche Erträge im Sinne von Artikel 13 Absatz 2 FHG behandelt werden. Sie wären damit bei der Ermittlung der höchstzulässigen Ausgaben nicht zu berücksichtigen.

Wie lange das Mehrwertsteuerpromille tatsächlich erhoben werden muss, wird sich am Ende des Einführungsjahres zeigen, wenn die Höhe der geltend gemachten Einlageentsteuerung bekannt ist. Entsprechend darf die gesetzliche Bestimmung die Erhebung dieses Mehrwertsteuerzuschlages nur bis Ende des Jahres zulassen, in dem die gesamte geltend gemachte Einlageentsteuerung inkl. Verzinsung gedeckt ist.

Aus den erörterten Gründen wird in der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage von einer sofortigen und einmaligen Gewährung der Einlageentsteuerung ausgegangen. Der einmalige zusätzliche Finanzierungsbedarf wird über die zeitlich befristete Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes um 0,1 Prozentpunkt sichergestellt. Die entsprechende Steuersatzerhöhung ist in der Bundesverfassung zu regeln.<sup>218</sup> Unter dem technischen Aspekt ist die Einlageentsteuerung aufgrund der Einführung der Module „Einheitssatz“ oder „2 Sätze“ nicht anders zu sehen als die bereits heute im Mehrwertsteuerrecht vorgesehene Einlageentsteuerung. Die bestehenden und auch die in den Gesetzesentwürfen vorgesehenen Bestimmungen (Art. 26 E-MWSTG) genügen.

<sup>217</sup> Im Zweisatzmodell von Modul “2 Sätze” (Ziffer 3.4) wird der Normalsatz bei 7,6 % belassen und einzig der reduzierte Satz von 3,4 % auf 3,7 % angehoben.

<sup>218</sup> Vgl. den Entwurf für Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV in Anhang 5.

## 4 Rechtliche Aspekte

### 4.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Artikel 130 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 regelt die Mehrwertsteuer.<sup>219</sup> Artikel 196 Ziffer 14 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 befristet die Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer Mehrwertsteuer bis Ende 2020. Im ersten Absatz des Artikels 130 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 wird dem Bund die Kompetenz verliehen, auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einführen eine Mehrwertsteuer mit einem Höchstsatz von 6,5 Prozent und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent zu erheben.

Nach Absatz 2 der genannten Verfassungsbestimmung kann das Mehrwertsteuergesetz für die Besteuerung der Beherbergungsleistungen einen Steuersatz zwischen dem reduzierten Satz und dem Normalsatz festlegen. Ferner kann der Normalsatz der Mehrwertsteuer in der Form eines Bundesgesetzes um höchstens 1 Prozentpunkt und der reduzierte Satz um höchstens 0,3 Prozentpunkte angehoben werden, wenn wegen der Entwicklung des Altersaufbaus die Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung nicht mehr gewährleistet ist (Art. 130 Abs. 3 BV in der Fassung per 1. Januar 2007). Von dieser Kompetenz hat der Bundesgesetzgeber mit dem Bundesbeschluss vom 20. März 1998 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV bereits Gebrauch gemacht.<sup>220</sup> Die Steuersätze betragen mit Wirkung ab 1. Januar 1999 7,5 Prozent (Normalsatz), 2,3 Prozent (ermässiger Satz) und 3,5 Prozent (Sondersatz für Beherbergungsleistungen). Mit der Verordnung über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte vom 23. Dezember 1999 hat der Bundesrat seine in Artikel 196 Ziffer 3 Absatz 2 Buchstabe e BV (Übergangsbestimmung zu Art. 87 [Eisenbahn und andere Verkehrsträger]) eingeräumte Kompetenz umgesetzt. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 wurden die Mehrwertsteuersätze auf 7,6 Prozent (Normalsatz), auf 2,4 Prozent (reduzierter Satz) und auf 3,6 Prozent (Sondersatz für Beherbergungsleistungen) erhöht.

Der ab 1. Januar 2007 geltende Artikel 130 Absatz 4 BV sieht vor, dass 5 Prozent des Steuerertrags für die Prämienverbilligung in der Krankenversicherung zu Gunsten unterer Einkommensschichten verwendet wird, sofern nicht durch Gesetz eine andere Verwendung zur Entlastung unterer Einkommensschichten festgelegt wird.

Artikel 127 BV enthält ausserdem die Grundsätze der Besteuerung. Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, muss in den Grundzügen in einem formellen Gesetz geregelt werden (Abs. 1). Dabei hat der Gesetzgeber insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 127 Abs. 2 BV).

Vor diesem Hintergrund sind die vorliegenden drei Gesetzesentwürfe auf ihre Verfassungsmässigkeit hin zu überprüfen:

<sup>219</sup> Nach der Zustimmung von Volk und Ständen vom 28. November 2004 zum Bundesbeschluss vom 19. März 2004 über eine neue Finanzordnung (BBl 2004 1363 f.) erhält Art. 130 BV einen neuen Wortlaut.

<sup>220</sup> SR 641.203.

1. Das Modul “Steuergesetz” wirft diesbezüglich keine Fragen auf. Insbesondere die in der Verfassung im Detail geregelten Steuersätze bleiben bei diesem Modul unverändert. Artikel 22 E-MWSTG des Moduls “Steuergesetz” sieht nach wie vor drei Steuersätze vor. Aber auch im System der Mehrwertsteuer wird nichts verändert, was die Verfassungsmässigkeit in Frage stellen könnte. Die im Modul “Steuergesetz” enthaltenen Gesetzesänderungen in über 50 Punkten<sup>221</sup> sind in Bezug auf die Übereinstimmung mit der Verfassung nicht problematisch. Es kann daher festgehalten werden, dass das Modul “Steuergesetz” insgesamt verfassungs- und gesetzmässig ist.
2. Das Modul “2 Sätze” beinhaltet ein Zweisatzmodell, wonach ein reduzierter Steuersatz - u. a. für Nahrungsmittel, für Beherbergungsleistungen und für die meisten bisher unecht von der Steuer befreiten Umsätze - sowie ein Normalsatz vorgesehen sind. Der Bundesrat vertritt die Ansicht, dass auch dieses Modul verfassungskonform umgesetzt werden kann. So schreibt die Verfassung nicht vor, welche Leistungen dem Normal- und welche dem reduzierten Satz zu unterliegen haben. In Bezug auf den Sondersatz für Beherbergungsleistungen ist Artikel 130 Absatz 2 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 ausdrücklich als Kann-Vorschrift ausgestaltet und überlässt es damit dem Gesetzgeber, ob er einen solchen dritten Steuersatz einführen will. Auch unter der Annahme, dass der Gesetzgeber in Artikel 22 E-MWSTG des Moduls “2 Sätze” einen speziellen, weil reduzierten Steuersatz für Beherbergungsleistungen vorsieht, ist dieser durch eine weite Auslegung des genannten Artikels 130 Absatz 2 BV erfasst. Die Formulierung „zwischen dem reduzierten Satz und dem Normalsatz“ erlaubt auch einen Steuersatz in derselben Höhe wie der reduzierte Satz. Eine Verfassungsänderung wäre in diesem Fall nur dann notwendig, wenn Artikel 130 Absatz 2 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 dahingehend auszulegen wäre, dass der Beherbergungssteuersatz *über* dem reduzierten Satz und *unter* dem Normalsatz liegen müsste.  
Eine Änderung der Bundesverfassung ist jedoch in anderer Hinsicht notwendig. Da die gesamte Revision des Mehrwertsteuergesetzes ertragsneutral sein soll, ist im Modul „2 Sätze“ in Artikel 93 (Änderung des bisherigen Rechts) vorgesehen, den Bundesbeschluss vom 20. März 1998 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV<sup>222</sup> abzuändern und den reduzierten Satz um 0,5 Prozentpunkte anzuheben. In Artikel 130 Absatz 3 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 ist jedoch vorgesehen, dass der reduzierte Satz um höchstens 0,3 Prozentpunkte erhöht werden kann, wenn wegen der Entwicklung des Altersaufbaus die Finanzierung der AHV und der IV nicht mehr gewährleistet ist. Artikel 130 Absatz 3 BV in der Fassung per 1. Januar 2007 muss deshalb entsprechend angepasst werden.<sup>223</sup>
3. Auch die Einführung eines Einheitssatzes gemäss des Moduls “Einheitssatz” macht eine Änderung der Bundesverfassung notwendig. Artikel 130 sowie 196 BV müssten entsprechend angepasst werden<sup>224</sup>

<sup>221</sup> vgl. hierzu Ziff. 1.4.1.

<sup>222</sup> SR 641.203.

<sup>223</sup> vgl. Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes, Anhang 4.

<sup>224</sup> vgl. Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes, Anhang 5.

Indem die heutigen drei Steuersätze zu einem einzigen zusammengelegt werden, kann dieser mit 5,1 Prozent deutlich tiefer ausfallen, um dem Bund den gleichen Steuerertrag zu garantieren wie heute. Die Satzerhöhung zugunsten der Finanzierung der AHV/IV wird in Artikel 130 Absatz 3 E-BV weitergeführt. Hier reicht eine Erhöhung des Einheitssatzes um 0,8 Prozentpunkte, um den gleichen Steuerertrag wie heute zu generieren. Auch die vorübergehende Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes um 0,1 Prozentpunkt für die Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte bleibt vorläufig gemäss Artikel 196 Ziffer 3 Absatz 2 Buchstabe e E-BV bestehen. Mit diesen Satzerhöhungen kommt der gegenüber heute aufkommensneutrale Einheitssatz auf genau 6 Prozent zu liegen.

Die für die Finanzierung der Einlageentsteuerung und des sozialen Korrektivs (Modul "Einheitssatz") nötigen zeitlich befristeten Steuersatzerhöhungen werden ebenfalls in der Verfassung geregelt.<sup>225</sup> Beim sozialpolitischen Korrektiv handelt es sich wie bei der Einlageentsteuerung um eine befristete Massnahme. Deshalb hat die Regelung der zusätzlichen Mehreinnahmen in den Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung zu erfolgen. *Artikel 196 Ziffer 14 Absatz 2* der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung legt fest, dass zur Finanzierung des sozialpolitischen Korrektivs zusätzlich zu den ordentlichen Mehrwertsteuersätzen 0,1 MWST-Prozentpunkte erhoben werden. Dabei unterliegt diese Steuererhöhung derselben Befristung wie bei der MWST-Erhöhung zur vollständigen Finanzierung der Folgen der Einlageentsteuerung; sie gilt also längstens bis 2018. Je rascher die aus der Einlageentsteuerung resultierenden Ausfälle gedeckt werden, desto früher wird der für das sozialpolitische Korrektiv um 0,1 MWST-Prozentpunkt erhöhte Steuersatz wieder im gleichen Ausmass gesenkt. Gemäss heutiger Schätzung der Kosten einer Einlageentsteuerung sowie der Mehrwertsteuererträge werden etwa sechs Jahre für die Finanzierung der Einlageentsteuerung benötigt.<sup>226</sup> Mit der Anbindung an die Befristung bei der Einlageentsteuerung wird bezweckt, eine separate Änderung des MWST-Satzes nach Ablauf einer vorübergehenden Erhöhung für das sozialpolitische Korrektiv zu vermeiden. Dies liegt im Interesse eines möglichst einfachen Mehrwertsteuervollzugs durch die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden. Aus der Befristung ergibt sich somit, dass spätestens 2018 die Erhebung der zusätzlichen insgesamt 0,2 MWST-Prozentpunkte (je 0,1 Prozentpunkt für die Finanzierung der Einlageentsteuerung und des sozialpolitischen Korrektivs) entfällt. Spätestens ab 2019 wird nur noch der eigentliche Einheitssteuersatz von 6 Prozent erhoben.

## 4.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

In diesem Zusammenhang ist namentlich der am 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossene Staatsvertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein zu erwähnen.<sup>227</sup> Mit diesem Vertrag übernimmt das Fürstentum Liechtenstein, welches ja im Übrigen mit der Schweiz ein einziges Zollgebiet bildet, das in der Schweiz geltende Mehrwertsteuerrecht für sein Staatsgebiet. Ziel des Vertrags und der dazugehörigen Vereinbarung vom 28. November 1994<sup>228</sup> ist es, eine einheitliche Regelung,

<sup>225</sup> Vgl. hierzu Ziff. 3.5 und 5.

<sup>226</sup> vgl. Ziff. 3.5.

<sup>227</sup> SR 0.641.295.142.

<sup>228</sup> SR 0.641.295.142.1.

Auslegung und Durchsetzung der Mehrwertsteuer in beiden Ländern zu gewährleisten. Dieser Vertrag behält auch nach der Reform des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts seine Gültigkeit, sofern er nicht von einer der beiden Vertragsparteien aufgekündigt wird. Das Fürstentum Liechtenstein wird sein Mehrwertsteuerrecht entsprechend dem genannten Staatsvertrag dem totalrevidierten schweizerischen MWSTG anpassen müssen.

Da die Schweiz nicht Mitglied der EU ist, hat die in der EU anwendbare 6. EG-Richtlinie über die Mehrwertsteuer in der Schweiz keine Gültigkeit. Die Schweiz kann ihr Mehrwertsteuerrecht weiterhin autonom gestalten. Die Bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der EU berühren die Mehrwertsteuer nicht. Die Gesetzesreform zeitigt somit keinerlei Auswirkungen oder Widersprüche in Bezug auf bestehende internationale Verträge.

### 4.3 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Nach Artikel 164 Absatz 2 BV können Rechtssetzungsbefugnisse durch ein Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen wird. Damit ist eine Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen von der Legislative an die Exekutive, die so genannte Gesetzesdelegation, zulässig. Einer Gesetzesdelegation sind jedoch Grenzen gesetzt, da damit der Grundsatz der Gewaltenteilung durchbrochen und die demokratischen Rechte der Bürger eingeschränkt werden. Nach der Praxis des Bundesgerichts ist eine Gesetzesdelegation – im Bereich des kantonalen Rechts – unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- Die Gesetzesdelegation darf nicht durch kantonales Recht ausgeschlossen sein;
- Die Übertragung der Rechtsetzungsbefugnis muss in einem formellen Gesetz vorgesehen sein;
- Die Delegation muss sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränken;
- Die Grundzüge der Regelung müssen, soweit diese die Rechtsstellung des Einzelnen schwerwiegend berührt, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sein. Im Abgaberecht muss das Gesetz selbst in den Grundzügen den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und die Bemessungsgrundlage festlegen (Art. 127 Abs. 1 BV).

Diese Delegationsgrundsätze beanspruchen auch auf Bundesebene Geltung.

Die im E-MWSTG enthaltenen Delegationsnormen<sup>229</sup> (z. B. Art. 5 Abs. 3 Bst. b, 6, 8, 19 Abs. 2, 21 Abs. 2 und 3, 22 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9, 39 Abs. 1 Ziff. 1 und Abs. 2, 44 Abs. 1, 47 Abs. 1, 72 Abs. 2, 73 Abs. 2 Bst. b, 90, 91 Abs. 1, 96 Abs. 1, 99 Abs. 2 E-MWSTG) sind materiell begrenzt und nach Inhalt, Zweck und Ausmass hinreichend bestimmt. Sie halten sich insbesondere an die vom Bundesgericht entwickelten Delegationsgrundsätze. Bei den den Steuer- und Zollbehörden explizit übertragenen Aufgaben handelt es sich um inhaltlich begrenzte Vollzugs- und Entscheidungskompetenzen, die sachgerechterweise diesen Vollzugsbehörden übertra-

<sup>229</sup> Die Verweise beziehen sich auf das Modul „Steuergesetz“. Grundsätzlich gelten für die Module „Einheitssatz“ und „2 Sätze“ dieselben Delegationsnormen. Wegen des kürzeren Gesetzeswortlauts können die einzelnen Bestimmungen allerdings in anderen Absätzen geregelt sein.

gen werden (z. B. Art. 7 Abs. 1, 15 Abs. 1, 36 Abs. 2 und 3, 37 Abs. 3, 40 Abs. 4, 48 Abs. 2, 50, 51, 55 Abs. 2 und 4, 56 Abs. 3, 57 Abs. 2, 58 Abs. 1 und 4, 62, 64, 65, 66, 72 Abs. 1 und 3, 74, 75, 76, 80 und 81 E-MWSTG).

## **4.4 Gemeinschaftsrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede**

### **4.4.1 Steuerobjekt**

#### **a. Lieferungen**

Nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht liegt eine Lieferung u. a. vor, wenn einem anderen die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 E-MWSTG). Diese Bestimmung stimmt weitgehend mit Artikel 5 Absatz 1 der 6. EG-Richtlinie überein (vgl. § 3 Abs. 1 D-UStG; art. 256 II ch. I du Code Général des Impôts).

EU-kompatibel ist ferner der Lieferungs begriff, wie er in Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 E-MWSTG definiert ist. Danach gilt die Ablieferung eines Gegenstandes, an dem für fremde Rechnung Arbeiten besorgt worden sind, als Lieferung. Eine Lieferung liegt somit auch dann vor, wenn der Unternehmer kein Material aufwenden muss, es also an einer Übertragung der Verfügungsmacht über den Gegenstand fehlt. Die Möglichkeit, die Ablieferung eines aufgrund eines Werkvertrages hergestellten beweglichen Gegenstandes sowie die Ausführung bestimmter Bauleistungen als Lieferung zu betrachten, steht auch den Mitgliedstaaten offen (Art. 5 Abs. 5 Bst. a der 6. EG-Richtlinie). Jedoch hat beispielsweise der deutsche Gesetzgeber - im Gegensatz zum französischen (art. 256 II ch. 3 let. b CGI) - keinen Gebrauch von dieser Kann-Bestimmung gemacht (§ 3 Abs. 4 D-UStG).

Hingegen weicht der in Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 3 E-MWSTG verwendete Lieferungs begriff vom Gemeinschaftsrecht ab. Nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht gilt nämlich auch die Überlassung eines Gegenstandes, welche beispielsweise auf einem Miet- oder Pachtvertrag beruht, als Lieferung. Mangels einer entsprechenden Bestimmung in der 6. EG-Richtlinie gelten die Vermietung und Verpachtung in den EU-Mitgliedstaaten als Dienstleistungen. Die Leistung wird in der Hauptsache im Dulden des Gebrauchs erblickt. Das positive Tun (z. B. Übergabe der Mietsache, evtl. laufende Instandhaltung) tritt demgegenüber zurück. Eine Lieferung wird lediglich dort angenommen, wo ein Gegenstand aufgrund eines Vertrages übergeben wird, der die Vermietung eines Gegenstandes während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstandes vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird (Art. 5 Abs. 4 Bst. b der 6. EG-Richtlinie; vgl. auch art. 256 II ch. 3 let. c CGI).<sup>230</sup>

#### **b. Dienstleistungen**

In Artikel 3 Buchstabe e E-MWSTG wird der Begriff „Dienstleistung“ negativ umschrieben. Demnach ist jede Leistung, die nicht als Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Artikels 3 Buchstabe d E-MWSTG gilt, als Dienstleistung zu qualifizieren. In den Ziffern 1 und 2 desselben Absatzes werden überdies bestimmte Vorgänge aufgezählt, die entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch ebenfalls den Dienst-

<sup>230</sup> Die Möglichkeiten und Auswirkungen einer Anpassung des schweizerischen Lieferungs begriffs an das EU-Recht wird in Ziff. 6.12 ausführlich dargelegt.

leistungen zuzuordnen sind, nämlich die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Ziff. 1) und die Unterlassung einer Handlung sowie die Duldung einer Handlung oder eines Zustandes (Ziff. 2).

Die Konzeption dieser Bestimmung entspricht jener in der 6. EG-Richtlinie (Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) und hat insbesondere den Vorteil, dass grundsätzlich jede Leistung, sei es als Lieferung, sei es als Dienstleistung, der Steuer unterliegt. Was dennoch nicht besteuert werden soll, ist im Gesetz explizit zu erwähnen (s. Katalog der in Art. 13 der 6. EG-Richtlinie aufgeführten Leistungen).

### **c. Eigenverbrauch**

Das Steuerobjekt des Eigenverbrauchs soll verhindern, dass steuerpflichtige Unternehmen, die Gegenstände für nicht steuerbare Zwecke verwenden, gegenüber Nichtsteuerpflichtigen steuerlich bevorzugt werden. Es handelt sich dabei um den Entnahmeeigenverbrauch (Art. 27 Abs. 2 E-MWSTG). Der bisherige Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch wurde fallengelassen. In der 6. EG-Richtlinie werden die Entnahmeeigenverbrauchstatbestände nicht als eine besondere Kategorie steuerbarer Umsätze erfasst. Diese werden vielmehr einer Lieferung oder einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt (Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie).

Eine wesentliche Abweichung vom schweizerischen Mehrwertsteuerrecht besteht zudem darin, dass die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke grundsätzlich steuerbar ist (Art. 6 Abs. 2 Bst. b der 6. EG-Richtlinie). Mit dieser Bestimmung soll überall dort, wo ein Unternehmer unternehmensfremde Zwecke verfolgt und eine grundsätzlich steuerbare Dienstleistung vorliegt (vorausgesetzt, sie würde gegenüber Dritten erbracht), ein unbelasteter Letztverbrauch verhindert werden. Der Gesetzesentwurf stellt hierin insofern eine Annäherung an das Gemeinschaftsrecht dar, als gemäss Artikel 27 Absatz 2 E-MWSTG Steuerpflichtige die von Dritten bezogene Dienstleistungen, die sie anschliessend für einen unternehmensfremden Zweck verwenden, grundsätzlich als Eigenverbrauch zu versteuern haben.<sup>231</sup> Weiterhin nicht steuerbar sind gemäss dem Entwurf aber Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige selbst für seinen privaten Bedarf erbringt.

### **d. Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland**

Artikel 33 E-MWSTG bestimmt, dass beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland ausnahmsweise nicht der Dienstleistungserbringer, sondern unter bestimmten Voraussetzungen der Dienstleistungsempfänger die Steuer zu entrichten hat.

Auch die 6. EG-Richtlinie sieht im inneren Anwendungsbereich vor, dass in Bezug auf bestimmte Dienstleistungen, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden, der Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet (Art. 21 Ziff. 1 Bst. b der 6. EG-Richtlinie). Allerdings muss der Empfänger im Unterschied zur schweizerischen Regelung im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein. Die Mitgliedstaaten können zudem vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Von dieser Möglichkeit hat beispielsweise Frankreich Gebrauch gemacht (art. 283 ch. 2 CGI).

<sup>231</sup> Vgl. demgegenüber die heutige Regelung in Art. 9 Abs. 3 MWSTG.

## **e. Ort des Umsatzes**

Soweit der gelieferte Gegenstand vom Lieferer weder befördert noch versandt wird, gilt als Lieferort der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 4 Abs. 1 Bst. a E-MWSTG). In den Fällen des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe b E-MWSTG, in denen der Gegenstand der Lieferung vom Lieferer selbst oder von einem von diesem beauftragten Dritten befördert oder versandt wird, gilt als Lieferort der Ort, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

Die Bestimmungen über den Ort der Lieferung stimmen inhaltlich mit Artikel 8 Absatz 1 Buchstaben a und b der 6. EG-Richtlinie überein.

Bei Dienstleistungen gilt gemäss Artikel 5 Absatz 1 E-MWSTG neu als Auffangtatbestand das Empfängerortsprinzip. Das heisst, sofern das Gesetz nicht explizit etwas anderes regelt, gelten Dienstleistungen als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, oder, wenn er keinen solchen hat, sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig ist. Damit wird das Erbringerortsprinzip, welches bisher als Grundregel diente, zurückgedrängt. Neu ist enumerativ aufgelistet, was noch unter das Erbringerortsprinzip fällt. Damit unterscheidet sich der Gesetzesentwurf vom Gemeinschaftsrecht, welches in Artikel 9 Absatz 1 der 6. EG-Richtlinie das Erbringerortsprinzip als Grundregel nennt. Hierzu ist jedoch zu sagen, dass sich auch in der EU die Tendenz zum Ausbau des Empfängerortsprinzips zeigt, verhilft dieses doch dem Bestimmungslandsprinzip, welches dem Mehrwertsteuersystem zu Grunde liegt, zu mehr Nachachtung. Die EU-Kommission hat einen Vorschlag zur Änderung der 6. EG-Richtlinie ausgearbeitet.<sup>232</sup> Dieser Vorschlag sieht für Transaktionen zwischen Steuerpflichtigen bei Dienstleistungen das Empfängerortsprinzip vor. Es ist jedoch zu beachten, dass in der EU zusätzlich danach unterschieden wird, ob die Leistung B2B (business to business) oder B2C (business to consumer), also im Geschäftsbereich oder nicht, erbracht wird. Diese Unterscheidung übernimmt der Gesetzesentwurf nicht, weil sie das System wesentlich verkompliziert.<sup>233</sup> Sie stünde damit im Widerspruch zum Reformvorhaben der Vereinfachung.

## **f. Unechte Befreiungen von der Steuer**

Artikel 18 E-MWSTG des Moduls "Steuergesetz"<sup>234</sup> enthält eine umfangreiche Liste von Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen), die von der Steuer unecht befreit sind. Infolgedessen kann die Steuer auf den so genannten Vorumsätzen, die der Erzielung eines solchen unecht befreiten Umsatzes im In- und Ausland dienen, nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Der Negativkatalog des Artikels 18 E-MWSTG im Modul "Steuergesetz" entspricht im Wesentlichen der in Artikel 13 der 6. EG-Richtlinie enthaltenen Aufzählung, wo zwischen Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten (Teil A) und sonstigen Steuerbefreiungen (Teil B) ohne Vorsteuerabzug unterschieden wird.

Die im heutigen MWSTG noch bestehenden nennenswerten Abweichungen im Bereich der Erziehung und des Unterrichts (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG), wonach der

<sup>232</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung) vom 15. April 2004, KOM/2004/246/FINAL.

<sup>233</sup> Vgl. dazu die umfassenden Ausführungen in Ziff. 6.12.

<sup>234</sup> Auch die Module „Einheitssatz“ und „2 Sätze“ enthalten noch einige unecht von der Steuer befreite Leistungen.

Begriff „Unterricht“ sehr weit ausgelegt wird, werden durch die Neufassung dieser Ziffer in Artikel 18 Absatz 1 E-MWSTG des Moduls “Steuergesetz” bedeutend geringer. In diesem Punkt wird eine grössere Übereinstimmung mit der 6. EG-Richtlinie erzielt.<sup>235</sup>

Artikel 18 Absatz 1 Ziffer 7 E-MWSTG im Modul “Steuergesetz” bestimmt, dass eine Vielzahl kultureller Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen ist, vorausgesetzt, diese werden unmittelbar dem Publikum erbracht. Das Gemeinschaftsrecht gewährt eine Steuerbefreiung hier nur unter der einschränkenden Voraussetzung, dass die kulturellen Dienstleistungen (diese sind von den Mitgliedstaaten näher zu umschreiben) und die eng damit verbundenen Lieferungen von Gegenständen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von anderen vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden (Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. n der 6. EG-Richtlinie). Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung für nicht öffentlich-rechtliche Einrichtungen von bestimmten, in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie aufgeführten, Bedingungen abhängig machen.

Eine Bestimmung, wonach die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter, von der Steuer unecht befreit wären (Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. q der 6. EG-Richtlinie), kennen das MWSTG und auch der vorliegende Gesetzesentwurf nicht. Stattdessen werden in Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe b E-MWSTG des Moduls “Steuergesetz” die Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter, zum reduzierten Satz von 2,4 Prozent besteuert. Im Modul “Einheitssatz” unterliegen diese Dienstleistungen dem Einheitssatz von 6,2 Prozent, während sie im Modul “2 Sätze” zum Normalsatz von 7,6 Prozent besteuert werden.

#### **4.4.2 Steuerbefreiungen**

Die Bestimmungen über die so genannte echte Steuerbefreiung (Art. 19 E-MWSTG) dienen insbesondere der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips. In der 6. EG-Richtlinie finden sich die entsprechenden Vorschriften in den Artikeln 14 und 15. In Übereinstimmung mit Artikel 15 Ziffer 1 der 6. EG-Richtlinie werden Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versandt werden, von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 1 Ziff. 1 E-MWSTG). Eine Steuerbefreiung greift ferner Platz, sofern es sich um schienengebundene Beförderungsmittel handelt, die zum Gebrauch oder zur Nutzung im Ausland überlassen worden sind.

#### **4.4.3 Steuerpflicht**

##### **a. Umsatzgrenzen**

Gemäss Artikel 9 Absatz 1 E-MWSTG wird grundsätzlich nur steuerpflichtig, wer Umsätze von über 100'000 Franken pro Jahr erzielt. Dieser Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 9 Abs. 2 E-MWSTG).

<sup>235</sup> Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. i der 6. EG-Richtlinie.

Nach Artikel 24 der 6. EG-Richtlinie haben die Mitgliedstaaten grundsätzlich das Recht, für Kleinunternehmer eine Steuerbefreiung vorzusehen, sofern deren Jahresumsatz 5'000 Euro nicht übersteigt und die normale Besteuerung der Kleinunternehmer wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stossen würde. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht zudem die Möglichkeit, diese Umsatzgrenze nach oben zu verlegen.

Daraus wird ersichtlich, dass die Schweiz die die Steuerpflicht begründende Umsatzgrenze im Vergleich zum Gemeinschaftsrecht hoch angesetzt hat. § 19 Absatz 1 D-UStG sieht beispielsweise einen Verzicht auf die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern nur dann vor, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17'5000 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50'000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.<sup>236</sup>

### **b. Gruppenbesteuerung**

Gestützt auf Artikel 12 E-MWSTG können sich Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung eng miteinander verbunden sind, auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (sog. Gruppe). Mit dieser Regelung trifft das Gesetz eine im Vergleich zum Gemeinschaftsrecht sehr liberale Lösung.

Die 6. EG-Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten die Einführung der Gruppenbesteuerung (= Organschaft) nicht vor. Sie räumt ihnen lediglich die Möglichkeit ein, vorbehaltlich der Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer, für im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, eine solche vorzusehen (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie). Von den EU-Mitgliedstaaten kennen u. a. Deutschland, Grossbritannien, Italien, die Niederlande und Österreich eine solche Zusammenfassung von rechtlich selbständigen Firmen zur umsatzsteuerlichen Einheit. Insbesondere das deutsche Recht sieht jedoch keinen Gestaltungsspielraum in Bezug auf die Zusammensetzung der Gruppe vor. Vielmehr sind, sofern die Voraussetzungen für die Organschaft gegeben sind, die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) ohne weiteres als unselbständig anzusehen. Unternehmer ist der Organträger (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 D-UStG).

### **c. Optionen**

Ein Unternehmen kann sich freiwillig der Steuerpflicht unterstellen, sofern es seinen mit der Steuerpflicht verbundenen Verpflichtungen nachkommt und sofern sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte im Inland befindet oder dies der Vereinfachung der Steuererhebung bei Wahrung der Wettbewerbsneutralität dient (Artikel 10 E-MWSTG). Auf Antrag können steuerpflichtige Personen ausserdem grundsätzlich für die freiwillige Versteuerung unecht von der Steuer befreiter Leistungen optieren. Eine Ausnahme bilden z. B. Finanz- und Versicherungsdienstleistungen (Art. 15 E-MWSTG).

Damit wurde eine Regelung getroffen, die weit über die 6. EG-Richtlinie hinausgeht. Da nach der 6. EG-Richtlinie grundsätzlich alle Personen, die eine wirtschaft-

<sup>236</sup> Vgl. hierzu auch die Übersicht in Anhang 2.

liche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausüben, steuerpflichtig werden, kennt das Gemeinschaftsrecht die Option für die subjektive Steuerpflicht nicht. In Bezug auf die Option für unecht von der Steuer befreite Leistungen haben die Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil C der 6. EG-Richtlinie nur für eine beschränkte Zahl von Umsätzen die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen ein Optionsrecht einzuräumen. Dabei handelt es sich zum einen um Umsätze im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Bst. a), zum anderen um solche im Bereiche des Geld- und Kapitalverkehrs sowie unter bestimmten Voraussetzungen um Lieferungen (un-) bebauter Grundstücke (Bst. b). Den Mitgliedstaaten ist es jedoch anheimgestellt, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken oder von der Einräumung des Optionsrechts gänzlich abzusehen. Von diesem Recht hat beispielsweise Deutschland Gebrauch gemacht. So etwa kann der Unternehmer nur dann auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 D-UStG).

Während einer bestimmten Übergangszeit steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, die Optionsmöglichkeit für eine beschränkte Zahl weiterer steuerbefreiter Umsätze vorzusehen (Art. 28 Abs. 3 Bst. c in Verbindung mit Anhang G der 6. EG-Richtlinie).

#### **4.4.4 Steuerberechnung**

##### **a. Entgelt**

Bemessungsgrundlage für die Steuer bildet grundsätzlich das Entgelt (Art. 20 Abs. 1 und Art. 3 Bst. g E-MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 20 Abs. 2 E-MWSTG). Diese Bestimmung ist - von den Bemerkungen unter nachfolgendem Buchstaben b abgesehen - eurokompatibel und bedarf deshalb keiner weiteren Ausführungen.

##### **b. Subventionen**

Gemäss Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a E-MWSTG führen Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge beim Steuerpflichtigen zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Das Gemeinschaftsrecht kennt diesbezüglich eine differenziertere Betrachtungsweise. Danach werden bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen auch die unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen zum Entgelt gerechnet und sind demnach zu versteuern (Art. 11 Teil A Abs. 1 Bst. a der 6. EG-Richtlinie). In der Folge unterscheidet das deutsche Umsatzsteuerrecht zwischen so genannten unechten und echten Zuschüssen. Ein unechter, umsatzsteuerpflichtiger Zuschuss liegt vor, wenn zwischen der Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfänger) und des Zahlenden (Zuschussgeber) ein Leistungsaustausch stattfindet, weil der Zahlungsempfänger seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung Willen erbringt. Ein unechter Zuschuss liegt überdies vor, wenn es sich um zusätzliches Entgelt eines Dritten handelt, d. h. um Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmens gewährt werden. Als nicht steuerbare, echte Zuschüsse gelten hingegen

Zuwendungen, die nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erbracht werden, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, um dem Empfänger die Leistung zu verschaffen, die er z. B. zur Erfüllung von im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben benötigt. Zu den echten Zuschüssen gehören auch Zuwendungen, die gewährt werden, um den Zahlungsempfänger ganz allgemein in die Lage zu versetzen, überhaupt unternehmerisch tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können.

In Bezug auf jene Subventionen, die nicht Entgeltscharakter haben, ist es den Mitgliedstaaten überlassen, eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzusehen (Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie). Im Gegensatz zu Deutschland und Österreich, die den Vorsteuerabzug gewähren, schreibt Frankreich unter gewissen Voraussetzungen eine solche Vorsteuerabzugskürzung vor (art. 212 de l'annexe II au CGI).<sup>237</sup>

### **c. Margenbesteuerung ( Differenzbesteuerung)**

Die Bestimmungen über die Margenbesteuerung lehnen sich an die 6. EG-Richtlinie an. Im Unterschied zu dieser sieht Artikel 21 E-MWSTG jedoch vor, dass der Wiederverkäufer die Margenbesteuerung auch dann anwenden kann, wenn er den Vorsteuerabzug hätte vornehmen können, jedoch von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat. In der 6. EG-Richtlinie findet sich die entsprechende Bestimmung in Artikel 26a. Danach greift unter den in der Richtlinie genannten Bedingungen die Differenzbesteuerung Platz, wenn ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten veräussert. Kernstück der Differenzbesteuerung ist auch hier, dass nicht das gesamte Entgelt die Bemessungsgrundlage darstellt, sondern nur der Differenzbetrag zwischen dem gesamten, vom Käufer aufzuwendenden Verkaufspreis und dem Einkaufspreis, den der Wiederverkäufer aufzuwenden hatte. Nebst anderen Bedingungen, die in Artikel 26a Teil B der 6. EG-Richtlinie genannt sind, setzt die Differenzbesteuerung voraus, dass bei der Lieferung der fraglichen Gegenstände an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer keine Mehrwertsteuer angefallen ist.

#### **4.4.5 Steuersätze**

Eine nennenswerte Abweichung vom Gemeinschaftsrecht besteht auch in Bezug auf die Steuersätze. Der Gesetzesentwurf kennt im Modul "Steuergesetz" einen Normalsatz von 7,6 Prozent, einen reduzierten Satz von 2,4 Prozent sowie einen Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3,6 Prozent mit Geltung bis zum 31. Dezember 2010. Der ermässigte Steuersatz findet insbesondere Anwendung, soweit Güter des täglichen Bedarfs betroffen sind. Das Modul "Einheitsatz" der Gesetzesvorlage sieht die Einführung eines Einheitssteuersatzes in Höhe von 6,2 Prozent für alle steuerbaren Leistungen vor. Das Modul "2 Sätze" schliesslich führt ein so genanntes Zweisatzmodell mit einem reduzierten Steuersatz und einem Normalsatz ein.

In der EU sind die Steuersätze, d. h. die Zahl und Höhe der Sätze sowie die Abgrenzung der gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen, die den einzelnen Steuersätzen unterliegen, noch nicht harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind jedoch verpflichtet, einen allgemeinen Umsatzsteuersatz von mindestens 15 Prozent anzuwenden (Art. 12 Abs. 3 Bst. a der 6. EG-Richtlinie). Neben diesem Normalsatz enthält der

<sup>237</sup> Zu weitergehenden Ausführungen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Subventionen und allfälligen Reformmöglichkeiten im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht s. Ziff.6.1.

Anhang H der 6. EG-Richtlinie bestimmte Kategorien von Leistungen, für welche die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermässigte Steuersätze von mindestens 5 Prozent vorsehen können. Hierunter fallen insbesondere Lieferungen von lebensnotwendigen Gegenständen sowie Leistungen, die einen sozial- oder kulturpolitischen Zweck erfüllen. Im Übrigen muss die Einfuhr von Gegenständen stets dem gleichen Steuersatz unterliegen, der für die Lieferung des gleichen Gegenstandes im Inland gilt (Art. 12 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie). Damit ist gewährleistet, dass die Waren inländischen und ausländischen Ursprungs umsatzsteuerlich gleichmässig belastet werden. Die Möglichkeit, für bestimmte Warengruppen des gehobenen Bedarfs (sog. Luxusgüter) einen erhöhten Satz vorzusehen, besteht nicht mehr.

Praktisch in allen EU-Mitgliedstaaten kommen mehrere Steuersätze zur Anwendung. Dänemark und die Slowakische Republik kennen hingegen einen einheitlichen Steuersatz, welcher in Dänemark 25 Prozent und in der Slowakischen Republik 19 Prozent beträgt.<sup>238</sup>

#### **4.4.6 Vorsteuerabzug**

Soweit der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen zur Erbringung steuerbarer Leistungen verwendet, ist er befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer diejenigen Steuerbeträge abzuziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen für Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellt worden sind oder die er auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtet hat. Das System des Vorsteuerabzugs ist ein Grundelement einer Mehrwertsteuer, die nach dem Netto-Allphasenprinzip ausgestaltet ist.<sup>239</sup> Es bildet das Instrument, womit sämtliche Sachaufwendungen, die ein Steuerpflichtiger für die Erzielung steuerbarer Umsätze benötigt, von der Steuer entlastet werden, womit also namentlich auch die Investitionsgüter- und Betriebsmittelbesteuerung, kurz die *taxe occulte*, beseitigt wird. Das hier beschriebene Prinzip des Vorsteuerabzugs ist nicht nur für das schweizerische, sondern auch für das europäische Umsatzsteuerrecht kennzeichnend.

#### **4.4.7 Besteuerungsverfahren**

##### **a. Im Allgemeinen**

Gemäss Artikel 56 Absatz 2 E-MWSTG haben die Steuerpflichtigen grundsätzlich vierteljährlich - bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen halbjährlich - über die von ihnen getätigten Umsätze und die abziehbaren Vorsteuern abzurechnen. Unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen können in begründeten Fällen auch andere Abrechnungsperioden bewilligt werden (Art. 56 Abs. 3 E-MWSTG). Die Abrechnung ist der ESTV innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert einzureichen (Art. 52 Abs. 1 E-MWSTG). Innert der gleichen Frist hat der Steuerpflichtige die geschuldete Steuer (Steuer auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuer) zu entrichten (Art. 61 Abs. 1 E-MWSTG). Einmal jährlich hat die steuerpflichtige Person eine Umsatzabstimmung vorzunehmen (Art. 53 Abs. 1 E-MWSTG).

<sup>238</sup> Vgl. die Übersicht über die Mehrwertsteuersätze in der Europäischen Union in Anhang 2.

<sup>239</sup> Vgl. hierzu Ziff. 1.2.1.

Diese Bestimmungen über das Besteuerungsverfahren stehen im Einklang mit der 6. EG-Richtlinie, welche den Mitgliedstaaten diesbezüglich einen relativ grossen Gestaltungsspielraum belässt (Art. 22 der 6. EG-Richtlinie). Bei der Umsetzung der Richtlinie hat der deutsche Gesetzgeber als Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr gewählt (§ 16 Abs. 1 D-UStG); vorbehalten bleiben jene Fälle, in denen die so genannte Einzelbesteuerung Platz greift (§ 16 Abs. 5 und § 21 D-UStG). Der Jahreserklärung gehen in der Regel Voranmeldungen - diese sind monatlich abzugeben - voraus, in denen der Unternehmer die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) zu berechnen hat. Gleichzeitig mit deren Abgabe hat der Unternehmer die Vorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten. Ergibt sich zwischen der Summe der in den Voranmeldungen errechneten Umsatzsteuer und der Umsatzsteuerjahresschuld eine Differenz, ist der Unterschiedsbetrag dem Finanzamt nachzutrichen bzw. von letzterem zurückzuzahlen. Die Neuregelung im Gesetzesentwurf nähert sich damit einer provisorischen Abrechnung, wie sie beispielsweise das deutsche Recht kennt, an.

### **b. Saldosteuersätze**

Um Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz von nicht mehr als 5 Millionen Franken, deren Steuerzahllast zugleich nicht mehr als 100'000 Franken beträgt, die Abrechnung zu erleichtern, sieht Artikel 54 Absatz 3 E-MWSTG die Möglichkeit vor, nach Saldosteuersätzen abzurechnen.

Auch das Europäische Gemeinschaftsrecht sieht unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass die Mitgliedstaaten vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung anwenden können, sofern keine Steuerermässigungen damit verbunden sind (Art. 24 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie). Gestützt darauf hat beispielsweise der deutsche Gesetzgeber einen Abschnitt mit dem Titel «Besondere Besteuerungsformen» geschaffen. So etwa kann Unternehmern, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandesaufnahmen regelmässig Abschlüsse zu machen und deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 61'356 Euro nicht überstiegen hat, gestattet werden, die abziehbaren Vorsteuerbeträge und die zu entrichtende Steuer nach Durchschnittssätzen zu berechnen (§ 23 D-UStG i. V. m. § 69 der Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes [UStDV]; vgl. auch § 23 Ö-UStG). In der Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV werden sodann die einzelnen Berufs- und Gewerbebezüge aufgeführt, die von dieser Regelung Gebrauch machen können.

### **4.4.8 Einfuhr**

Der Steuer unterliegt schliesslich die Einfuhr von Gegenständen (Art. 36 ff. E-MWSTG), d. h. die blosse Bewegung eines Gegenstandes über die schweizerische Zollgrenze. Demgegenüber unterscheidet das Gemeinschaftsrecht zwischen dem so genannten innergemeinschaftlichen Erwerb (Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten) und der Einfuhr (Verhältnis zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat).

#### **a. Der innergemeinschaftliche Erwerb**

Heute werden in der EU Waren eines Unternehmers aus einem Mitgliedstaat, die für einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind, ausschliesslich in dem Mitgliedstaat besteuert, in den sie geliefert werden. An die Stelle des Ausfuhr-

nachweises tritt die Abgabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Abnehmer der Lieferung. Der Verkäufer ist bei solchen Lieferungen von der Steuer befreit (mit Recht auf Vorsteuerabzug). An die Stelle des Steuertatbestandes der Einfuhr ist derjenige des innergemeinschaftlichen Erwerbs getreten. Danach hat der Käufer die Mehrwertsteuer auf seinen Käufen (= Erwerb) zu berechnen. Die Erwerbssteuer kann als Vorsteuer abgezogen werden. Die Regeln über den Mehrwertsteuersatz und die Bemessungsgrundlage für den Erwerb entsprechen im wesentlichen den Vorschriften für die Verkäufe dieser Waren innerhalb des jeweiligen Mitgliedstaates. Hingegen haben Privatpersonen, die zum Einkaufen in einen anderen Mitgliedstaat reisen, die Mehrwertsteuer am Ort des Kaufs zu entrichten; nach der Heimkehr schulden sie keine Mehrwertsteuer mehr.

Das Endziel der Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU besteht jedoch darin, grundsätzlich sämtliche gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern (sog. Ursprungslandprinzip). Die uneingeschränkte Durchführung des Ursprungslandprinzips hätte aber zur Konsequenz, dass der Unternehmer, der einen innergemeinschaftlichen Umsatz tätigt, diesen nicht mehr als Ausfuhrumsatz steuerfrei behandeln kann. Der Umsatz unterläge wie jeder andere Binnenumsatz der Umsatzsteuer im Ursprungsland. Im Bestimmungsland fiele die Steuer auf der Einfuhr weg. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger hätte die Möglichkeit des (gemeinschaftsweiten) Vorsteuerabzugs. Die Folge wären gravierende Verschiebungen im Steueraufkommen der EU-Mitgliedstaaten. Um trotz Einführung des Ursprungslandprinzips sicherzustellen, dass bei innergemeinschaftlichen Umsätzen die erhobene Steuer dem Verbrauchsmitgliedstaat zufließt, muss ein Steuerausgleichssystem (Clearing) geschaffen werden.

#### **b. Die Einfuhr aus einem Drittland**

Weiterhin den zollrechtlichen Bestimmungen und bei der Einfuhr der Mehrwertsteuer unterliegen hingegen Gegenstände, die aus Drittländern eingeführt werden. In Drittländer ausgeführte Waren sind von der Mehrwertsteuer befreit.

### **4.5 Unterstellung unter die Ausgabenbremse**

Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b der Bundesverfassung sieht zum Zweck der Ausgabenbegrenzung vor, dass Subventionsbestimmungen in Gesetzen, die neue einmalige Ausgaben von mehr als 20 Millionen Franken oder wiederkehrende Ausgaben von mehr als 2 Millionen Franken nach sich ziehen, in jedem der beiden Räte der Zustimmung der Mehrheit aller Mitglieder bedürfen.

Die Reform der Mehrwertsteuer ist von der Ausgabenbremse nicht betroffen. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich deshalb. Das in Zusammenhang mit dem Einheitssatz im Modul "Einheitssatz" vorgesehene sozialpolitische Korrektiv, mittels welchem die unteren Einkommensschichten eine finanzielle Unterstützung erhalten, stellt jedoch eine Subvention im Sinne von Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV dar. Das in Artikel 100 E-MWSTG (Modul „Einheitssatz“) geregelte sozialpolitische Korrektiv untersteht deshalb der Ausgabenbremse.

Nicht um Subventionen handelt es sich hingegen bei den Geldflüssen im Rahmen der Einlagesteuerung.<sup>240</sup> In den Gesetzesentwürfen der Module „Einheitssatz“

<sup>240</sup> vgl. Ziff.3.5.

und „2 Sätze“ wird die Steuerbemessungsgrundlage ausgeweitet, indem zusätzliche Leistungen steuerbar werden. Auf den Warenlagern, Betriebsmitteln und Anlagegütern von Unternehmen, die heute nicht steuerpflichtig sind, lastet die Mehrwertsteuer, die sie beim Bezug dieser Gegenstände und Dienstleistungen bezahlen mussten. Müssen diese Unternehmen nun neu auf den Leistungen, die sie erbringen, die Mehrwertsteuer erheben, sollen sie selber keine Steuer mehr tragen müssen (*taxe occulte*). Deshalb ist ihnen diese Steuer nachträglich rückzuerstatten. Es handelt sich hierbei aber um Rückzahlungen von Steuern, die der Bund zu einem früheren Zeitpunkt einkassiert hat und deshalb nicht um eine Förderungsmassnahme, wie sie eine Subvention darstellen würde.

#### **4.6 Vereinbarkeit mit dem Subventionsgesetz**

Das sozialpolitische Korrektiv dient dazu, die Auswirkungen der MWST-Reform für die einkommensschwächeren Haushalte abzufedern. Damit handelt es sich um Finanzhilfen im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990<sup>241</sup> (SuG). Aufgrund des Zwecks, die Auswirkungen der MWST-Reform abzufedern, stellt die Finanzhilfe in erster Linie eine Anpassungshilfe dar und ist somit gemäss Artikel 7 Buchstabe f SuG zu befristen. Die mit der Übergangsbestimmung in der Verfassung<sup>242</sup> vorgesehene Befristung entspricht somit den Intentionen des Subventionsgesetzes.

<sup>241</sup> SR 616.1.

<sup>242</sup> vgl. den Entwurf für die zu ändernde Verfassungsbestimmung in Anhang 5.

## **5 Sozialpolitisches Korrektiv**

### **5.1 Grundzüge der Vorlage**

#### **5.1.1 Ausgangslage**

Mit der Einführung eines Einheitssatzes von 6,0 Prozent bei der Mehrwertsteuer steigt die Belastung der einkommensschwächeren Haushalte. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass deren Haushaltsbudgets durch Güter des täglichen Bedarfs überdurchschnittlich belastet sind. Bei diesen Gütern wird der Steuersatz um 3,6 Prozentpunkte deutlich erhöht, ausgehend vom gegenwärtigen reduzierten Steuersatz von 2,4 Prozent. Die entsprechende Mehrbelastung für einkommensschwächere Haushalte liegt bei rund 345 Millionen Franken<sup>243</sup>, weshalb der Bundesrat zur Entlastung dieser Haushalte im Modul "Einheitssatz" mit einem Einheitssteuersatz ein so genanntes sozialpolitisches Korrektiv vorschlägt. Dieses soll durch eine befristete Erhöhung der MWST um 0,1 Prozentpunkt finanziert werden.

Im Modul "Steuergesetz" mit drei Steuersätzen gelangen weiterhin dieselben Sätze wie heute zur Anwendung. Es ergeben sich keine sozialpolitischen Auswirkungen. Im Modul "2 Sätze" mit zwei Steuersätzen ist weiterhin ein reduzierter Satz vorgesehen. Mit 3,4 Prozent liegt er nur wenig über dem heutigen Niveau. Die sozialpolitischen Auswirkungen sind daher relativ gering<sup>244</sup>, und auf ein sozialpolitisches Korrektiv kann verzichtet werden. Auch in der Variante „Gesundheitswesen ergibt sich nur eine geringfügige Mehrbelastung der einkommensschwächeren Einkommenschichten.<sup>245</sup> Insofern erübrigt sich ein sozialpolitisches Korrektiv.

#### **5.1.2 Vorgeschlagene Lösung**

##### **5.1.2.1 Grundsatz**

Das sozialpolitische Korrektiv soll für das Modul „Einheitssatz“ die Auswirkungen der MWST-Reform auf Haushalte mit niedrigen Einkommen abfedern. Es soll zielgerichtet sein und aufgrund seiner beschränkten Höhe einen möglichst geringen Verwaltungsaufwand verursachen. Mit der Anlehnung an das System der individuellen Prämienverbilligung (IPV) ist gewährleistet, dass das Korrektiv gezielt einkommensschwächeren Haushalten zugute kommt; diese sind in der Regel auch von der MWST-Reform stärker betroffen. Der Aufwand wird dadurch minimiert, dass den Kantonen im Vollzug im Grundsatz keine Abweichungen von ihren jeweiligen IPV-Systemen vorgegeben werden.

Es wird angenommen, dass die meisten Kantone für die Verteilung des Korrektivs ihre Prämienverbilligungssysteme verwenden werden. Die Kantone können aber auch einen anderen Verteilmechanismus anwenden. Er muss lediglich den Zweck erfüllen, gezielt die Auswirkungen der MWST-Reform abzufedern, und dabei der Einkommens- und Vermögenssituation der Empfänger Rechnung tragen.

<sup>243</sup> siehe Ziff. 5.1.2.2.

<sup>244</sup> maximal einhalb Promille des Haushaltseinkommens, vgl. Ziff. 3.4.4.

<sup>245</sup> siehe Ziff. 3.3

### 5.1.2.2 Höhe und Finanzierung des Korrektivs

Die Belastungen durch die Aufhebung des reduzierten Satzes von 2,4 Prozent zugunsten eines Einheitssatzes von 6,0 Prozent und der Aufhebung eines Grossteiles der Steuerausnahmen liegen zwar für die meisten Haushalte deutlich unter einem Prozent des Haushaltseinkommens, doch ergeben sich zwischen den einzelnen Einkommensklassen erhebliche Unterschiede. Der einkommensschwächste Fünftel aller Haushalte weist im Durchschnitt eine reformbedingte Zusatzbelastung von rund 0,5 Prozent des Haushaltseinkommens auf, während es beim zweitschwächsten Fünftel noch 0,2 Prozent sind. Bei den nächsten zwei Fünfteln beträgt die Belastung weniger als 0,2 Prozent, und der einkommensstärkste Fünftel kommt in den Genuss einer geringfügigen Minderbelastung.

Zwei Fünftel der Haushalte können somit als etwas stärker belastet betrachtet werden. Sie sind kleiner als der Durchschnitt aller Haushalte und umfassen rund 30 Prozent der Bevölkerung. Für diese rund 2,2 Millionen Personen beträgt die durchschnittliche Zusatzbelastung durch die Einführung eines Einheitssatzes rund 130 Franken im Jahr, gestützt auf die Einkommens- und Verbrauchserhebungen der Jahre 2000 bis 2002 und hochgerechnet auf das Jahr 2011, in dem die MWST-Reform in Kraft treten soll. Dies entspricht einer geschätzten Zusatzbelastung von rund 285 Millionen. Die Finanzierung des Korrektivs belastet im Durchschnitt die Personen aus einkommensschwächeren Haushalten zusätzlich mit knapp 30 Franken pro Jahr, was sich auf ungefähr 60 Millionen für alle Haushalte aufsummiert. Insgesamt entspricht die Zusatzbelastung der einkommensschwächeren Haushalte somit etwa 345 Millionen und damit ungefähr 0,1 MWST-Prozentpunkt (im Jahr 2011 rund 370 Millionen<sup>246</sup>). Daher soll der gesamte Ertrag von 0,1 MWST-Prozentpunkt zweckgebunden für die Abfederung der Auswirkungen des Einheitssatzes bei der Mehrwertsteuer verwendet werden. Er soll vollumfänglich zuhanden der bezugsberechtigten Personen an die Kantone verteilt werden.

### 5.1.2.3 Verteilung des Korrektivs

Damit die für das Korrektiv zur Verfügung gestellten Mittel über die IPV oder einen vergleichbaren Mechanismus verteilt werden können, müssen die Gelder zuerst auf die einzelnen Kantone aufgeteilt werden. Das sozialpolitische Korrektiv soll gemäss Bevölkerungsanteil an die Kantone verteilt werden, analog zur Regel unter der NFA für die Verteilung der IPV-Beiträge des Bundes.

Die Kantone bestimmen, an welche Bevölkerungsgruppen der Kantonsanteil am Korrektiv verteilt wird. Mit allgemeinen Vorgaben an die Kantone soll sichergestellt werden, dass die Verteilung dem Zweck des Korrektivs entspricht und in transparenter Weise erfolgt. So muss ein direkter Bezug zur IPV bestehen oder zumindest ein vergleichbarer Mechanismus verwendet werden, welcher die Einkommens- und Vermögenssituation der Empfänger widerspiegelt. Generell zahlen die Kantone den erhaltenen Anteil für das Korrektiv im gleichen Jahr an die Berechtigten aus. Gegenüber den Endempfängern ist der überwiesene Betrag separat als Leistung des Bundes infolge der MWST-Reform auszuweisen (beispielsweise in der monatlichen

<sup>246</sup> Dies entspricht dem Ertrag von 0,1 MWST-Prozent für ein ganzes Jahr. Im Einführungsjahr ist allerdings zu berücksichtigen, dass wegen der überwiegend vierteljährlichen Abrechnungsweise nur rund drei Viertel davon erzielt werden. Der fehlende Viertel wird erst im Jahr nach Aufhebung der 0,1 MWST-Prozent vereinnahmt.

Prämienrechnung der Krankenkasse). Schliesslich überprüfen die Kantone die Rechtmässigkeit und die korrekte Abwicklung der Zahlungen. Sie legen gegenüber dem Bund Rechenschaft über die Auszahlung ab und stellen die notwendigen Angaben für eine Überprüfung der sozialpolitischen Wirksamkeit bereit.

#### **5.1.2.4 Befristung der Massnahme**

Aufgrund der beschränkten Höhe des Betrags und der allmählich abnehmenden Belastung (siehe weiter unten) soll das sozialpolitische Korrektiv befristet werden. Nach spätestens acht Jahren wird das für die Finanzierung der Einlageentsteuerung verwendete MWST-Promille nicht mehr benötigt. Wird das sozialpolitische Korrektiv auf denselben Zeitraum befristet, so entfällt auch hier der Bedarf für das dafür vorgesehene MWST-Promille. Gesamthaft kann der Einheitssatz von 6,2 Prozent dannzumal auf 6,0 Prozent gesenkt werden.

Die Belastung infolge der Einführung eines Einheitssatzes reduziert sich, weil die Erhebung von 0,1 MWST-Prozentpunkt für die Finanzierung des Korrektivs entfällt. Dadurch sinken die Zusatzkosten von etwa 160 Franken pro Person und Jahr in den am stärksten betroffenen Haushaltsklassen um knapp 30 Franken auf jährlich etwa 130 Franken (auf das Jahr 2011 bezogen). Aufgrund der beschränkten Höhe dieses Betrags scheint es gerechtfertigt, das Korrektiv zu befristen, zumal die effektiven Belastungen für die Haushalte im Laufe der Zeit abnehmen. Dies ist zum einen eine Folge davon, dass sich der Trend fortsetzen dürfte, wonach der Anteil der Güter des täglichen Bedarfs am Budget der Haushalte sinkt. Zum anderen führt der längerfristige Anstieg der Reallöhne dazu, dass sich die Belastung durch die MWST-Reform gemessen am Einkommen ebenfalls reduziert. Schliesslich wird sich die Senkung des Steuersatzes auf Wohnbauinvestitionen von heute 7,6 Prozent auf den Einheitssatz allmählich positiv auf die mehrwertsteuerliche Belastung der Mieten und damit den wichtigsten Ausgabenposten der Haushalte auswirken.

Die Nichtweiterführung des sozialpolitischen Korrektivs hat somit Auswirkungen, welche sich in engen Grenzen halten. Der Bundesrat ist deshalb der Ansicht, dass eine Befristung auf maximal acht Jahre auch aus sozialpolitischer Sicht vertretbar ist.

### **5.1.3 Geprüfte Verteilkanäle für das sozialpolitische Korrektiv**

#### **5.1.3.1 Prüfkriterien**

Verschiedene Verteilkanäle wurden dahin gehend geprüft, ob sie sich für die Verteilung des sozialpolitischen Korrektivs eignen. Im Sozialbereich bieten sich in erster Linie die bestehenden ausgabenseitigen Instrumente Ergänzungsleistungen (EL) und individuelle Prämienverbilligungen (IPV) an. Eine weitere Möglichkeit stellt eine einheitliche Auszahlung über die Krankenkassen dar, wie sie bei der Rückerstattung von Lenkungsabgaben im Umweltbereich gewählt wurde. Schliesslich wurde der Verteilkanal einer noch zu schaffenden negativen Einkommenssteuer mit Steuergutschriften in Erwägung gezogen.

Dabei wurde jeweils insbesondere geprüft, ob die Mittel bedarfsgerecht zugeteilt werden können, Ungerechtigkeiten vermeidbar sind, die Auswirkungen möglichst für alle stark betroffenen Bevölkerungskreise kompensiert werden und der Voll-

zugaufwand klein gehalten werden kann. Anhand dieser Kriterien werden nachfolgend die möglichen Verteilkanäle bezüglich ihrer Eignung beurteilt.

#### **5.1.3.2 Ergänzungsleistungen (EL)**

Die EL stellen ein klassisches bedarfsgerechtes System dar. Die Leistungshöhe entspricht dem Betrag, um den die anerkannten Ausgaben die anrechenbaren Einnahmen übersteigen. Da aber der Bezug von EL grundsätzlich den AHV- und IV-Bezügerinnen und -Bezügern vorbehalten ist, käme nur ein stark eingegrenzter Teil der Bevölkerung in den Genuss des Korrektivs. Damit alle Betroffenen erreicht werden könnten, müsste der Bezügerkreis erheblich ausgeweitet werden. Dies würde den nicht unerheblichen Vollzugaufwand dieses Versicherungszweiges weiter erhöhen.

#### **5.1.3.3 Individuelle Prämienverbilligung (IPV)**

Die Bedarfsgerechtigkeit ist bei den IPV weitgehend gegeben. Die kantonal festgelegte Leistungshöhe richtet sich nach dem steuerbaren Einkommen und der Prämienlast für die Grundversicherung. Das System der IPV bietet deshalb eine gute Abdeckung der betroffenen Bevölkerungskreise. Bezugsberechtigt sind Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Soweit das bestehende System übernommen werden könnte, sollte der Vollzugaufwand nicht wesentlich grösser sein als heute. Allerdings können Ungerechtigkeiten wegen der unterschiedlichen kantonalen Ausgestaltung des Instruments nur bedingt vermieden werden.

#### **5.1.3.4 Verteilung über Krankenkassen**

Die obligatorische Krankenpflegeversicherung respektive das flächendeckende System der Krankenkassen ermöglicht im Prinzip eine kostengünstige Verteilung des sozialpolitischen Korrektivs an die Bevölkerung. Da aber nur die von der MWST-Reform stärker betroffenen Personen begünstigt werden sollen, müssten seitens der Steuerbehörden separat die notwendigen Einkommens- und Vermögensdaten zur Verfügung gestellt und die entsprechenden Personen ermittelt werden. Dies würde den Verwaltungsaufwand deutlich erhöhen. Zusätzlich entstünden in einigen Kantonen durch die vorgeschriebene, einheitliche Auszahlung über die Krankenkassen zwei verschiedene Auszahlungssysteme, weil die IPV in diesen Kantonen nicht über die Krankenkassen, sondern beispielsweise von der kantonalen Sozialversicherungsanstalt oder dem Steueramt durchgeführt werden. Die Kantone wären somit faktisch gezwungen, ihre IPV-Auszahlungssysteme an das System des betragsmässig deutlich kleineren Korrektivs anzupassen, wenn sie Doppelspurigkeiten vermeiden möchten.

#### **5.1.3.5 Negative Einkommenssteuer (Steuergutschriften)**

Die Variante der Steuergutschriften ist von der Grundidee her vielversprechend, weil einkommensabhängige Kompensationszahlungen bedarfsgerecht ausgerichtet werden könnten. Allerdings dürfte die konkrete Umsetzung eines solchen Instruments auf verschiedene, zum Teil grundlegende Schwierigkeiten im Vollzug stossen. So

müsste das Steuersystem von Grund auf geändert werden. Bei einer solchen Lösung müsste jedenfalls mit einem sehr langen Umsetzungshorizont gerechnet werden.

#### **5.1.3.6 Schlussfolgerungen zu den möglichen Verteilkanälen**

Die Abwägung der Vor- und Nachteile der geprüften Verteilkanäle führt zu folgenden Schlüssen:

- Bei den EL sind insbesondere die Nachteile des eingeschränkten Bezügerkreises und der hohe Verwaltungsaufwand im Falle einer Ausweitung des Bezügerkreises als gewichtig einzuschätzen. Der Vorteil der Bedarfsgerechtigkeit vermag die schwerwiegenden Nachteile dieser Lösung nicht aufzuwiegen.
- Bei den IPV stellen mögliche Ungleichheiten zwischen den Kantonen bei der Mittelverteilung einen Nachteil dar. Insgesamt überwiegen die Vorteile dieses Verteilkanals für das Korrektiv aber eindeutig. Wichtig erscheint insbesondere, dass die bedarfsgerechte Verteilung der neuen Mittel ohne grössere Änderung der bestehenden Systeme und somit bei sehr geringem Vollzugsaufwand erfolgen könnte.
- Die Lösung, ausschliesslich die Krankenkassen als Verteilkanal zu verwenden, wäre an und für sich einfach. Da aber nicht alle Versicherten bezugsberechtigt sein sollen, würde ein zweites, eher kompliziertes Verteilsystem neben der IPV geschaffen. Auch der in diesem System nötige Eingriff in die kantonale Zuständigkeit stellt einen schwerwiegenden Nachteil dar.
- Eine negative Einkommenssteuer schliesslich fällt als Korrektiv ausser Betracht, weil das Steuersystem dafür in kurzer Zeit grundsätzlich umgestaltet werden müsste.

Aufgrund der dargelegten Argumente ist das IPV-System klar als Verteilkanal für das sozialpolitische Korrektiv zu favorisieren.

#### **5.1.4 Beurteilung der vorgeschlagenen Lösung**

Mit der befristeten Einführung eines sozialpolitischen Korrektivs kann die Belastung der einkommensschwächsten 30 Prozent der Bevölkerung infolge der MWST-Reform weitestgehend kompensiert werden. Der vorgeschlagene Verteilkanal der IPV ermöglicht eine zielgerichtete Verteilung der Mittel an die einzelnen bezugsberechtigten Personen bei einem geringen Verwaltungsaufwand. Eine Befristung erscheint gerechtfertigt, weil es sich beim Korrektiv pro Person um einen durchschnittlichen Betrag von weniger als 0,3 Prozent des Haushaltseinkommens handelt. Zudem nimmt die Belastung im Laufe der Zeit wegen des sinkenden Anteils der Güter des täglichen Bedarfs am Haushaltsbudget und wegen steigenden Realeinkommens ab. Schliesslich reduziert sich die Belastung nach Ablauf der Frist spürbar, weil ohne Finanzierung des sozialpolitischen Korrektivs der Einheitssatz in der MWST um 0,1 Prozentpunkt gesenkt werden kann. Als Nachteil zu werten ist die Tatsache, dass sich entsprechend den unterschiedlichen IPV-Systemen in den Kantonen die Höhe und der Kreis der Bezugsberechtigten deutlich unterscheiden können. Im Hinblick auf tiefe Vollzugskosten und die Wahrung des Spielraums der Kantone bei den IPV ist dies jedoch aus Sicht des Bundesrates zu rechtfertigen.

## **5.2 Gesetzliche Regelung**

Die Höhe der Mehrwertsteuersätze ist in der Verfassung festgeschrieben. Somit können Änderungen der Höhe dieser Sätze auch nur auf Verfassungsstufe erfolgen. Das gleiche gilt für die Festlegung der Verwendung von zusätzlich erhobenen Mehrwertsteuerprozentpunkten. Es ist deshalb einerseits in Artikel 196 Ziffer 14 Absatz 2 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung das Korrektiv vorzusehen und andererseits sind in Artikel 100 E-MWSTG für das Modul "Einheitssatz" die nötigen Ausführungsbestimmungen zu regeln.<sup>247</sup> Die Erläuterungen zu diesen beiden gesetzlichen Bestimmungen finden sich in Ziffer 4.1 bzw. Ziffer 2.2.

## **5.3 Auswirkungen**

### **5.3.1 Auswirkungen auf den Bund**

#### **5.3.1.1 Finanzielle Auswirkungen**

Das sozialpolitische Korrektiv bewirkt jährlich Ausgaben in der Höhe von 0,1 MWST-Prozentpunkt oder rund 370 Millionen Franken. Dem stehen zweckgebundene Einnahmen aus der Erhebung des zusätzlichen 0,1 MWST-Prozentpunkt in derselben Höhe<sup>248</sup> gegenüber (bezogen auf das geplante Inkrafttreten der MWST-Reform im Jahr 2011). Das Korrektiv wird vollumfänglich im Rahmen der Mehrwertsteuerreform finanziert. Hingegen erfolgt die Überweisung der Korrektivanteile eines Jahres durch den Bund bereits zu Beginn des entsprechenden Jahres, während der Ertrag aus der MWST erst zu einem späteren Zeitpunkt im Bundeshaushalt anfällt. Daraus entstehen dem Bund Zinskosten in der Grössenordnung von 5 Millionen pro Jahr.

#### **5.3.1.2 Personelle Auswirkungen**

Das Monitoring für das sozialpolitische Korrektiv bindet in periodischen Abständen Personalressourcen. Dieser Mehrbedarf von schätzungsweise bis zu einer halben Stelle kann aber durch Verschiebungen von Kapazitäten innerhalb der Verwaltung aufgefangen werden.

### **5.3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

#### **5.3.2.1 Finanzielle Auswirkungen**

Durch die Möglichkeit, sich eng an das jeweilige System zur Auszahlung der IPV anzulehnen, können die Kantone die Verteilung des sozialpolitischen Korrektivs mit einem geringen zusätzlichen Verwaltungsaufwand vornehmen. Der zusätzliche Aufwand wird den Kantonen mit dem Zinsvorteil abgegolten, welcher durch die frühzeitige Auszahlung ihres Korrektivanteils durch den Bund entsteht. Der Zinsvorteil entspricht in etwa dem entsprechenden Zinsnachteil des Bundes, also rund

<sup>247</sup> vgl. den Entwurf für die zu ändernde Verfassungsbestimmung in Anhang 5.

<sup>248</sup> Wie bereits in Fussnote 246 erwähnt, betragen die Einnahmen im Einführungsjahr nur drei Viertel davon.

5 Millionen pro Jahr. Falls die Kantone gewisse Vollzugsaufgaben, beispielsweise die Auszahlung der individuellen Korrektivanteile an die Versicherten, an die Krankenkassen delegieren und somit ihren eigenen Verwaltungsaufwand verringern, erfolgt eine Entschädigung der Versicherer für den Aufwand gleichermaßen durch eine frühzeitige Auszahlung der Korrektivanteile durch die Kantone, mit entsprechenden Zinserträgen seitens der Krankenkassen. Soweit Gemeinden in den Vollzug involviert sind, können die Kantone diese ebenfalls durch eine frühzeitige Weiterleitung ihres mutmasslichen Korrektivanteils über den Zinsvorteil entschädigen.

#### **5.3.2.2 Personelle Auswirkungen**

Der Vollzug verursacht bei den Kantonen unter anderem bei der Rechenschaftsablage und bei der Bereitstellung der notwendigen Daten für ein Monitoring einen personellen Mehraufwand. Durch die enge Anlehnung an das IPV-System kann dieser Aufwand aber in engen Grenzen gehalten werden. Die entsprechende Entschädigung des zusätzlichen Personalaufwandes erfolgt ebenfalls über den Zinsvorteil, welcher den Kantonen durch eine frühzeitige Auszahlung des Korrektivanteils zukommt.

#### **5.3.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Das sozialpolitische Korrektiv bezweckt, den Kaufkraftverlust der einkommensschwächeren Haushalte abzufedern. Die Höhe des Korrektivs ist nach diesem Verlust an Kaufkraft bemessen, womit entsprechende negative Auswirkungen für die betroffenen Haushalte kompensiert werden. Deshalb sind diesbezüglich keine negativen volkswirtschaftlichen Auswirkungen zu erwarten. Die Finanzierung des Korrektivs selber hat jedoch eng begrenzte negative Auswirkungen auf den Konsum, weil zusätzlich 0,1 MWST-Prozentpunkt vorübergehend abgeschöpft wird, gemessen an einer aufkommensneutralen MWST-Reform.

## 6 Weitere Reformmöglichkeiten, Teil materielles Steuerrecht

In diesem Kapitel (und auch in Kapitel 7) werden weitere Reformmöglichkeiten dargestellt und zur Diskussion gestellt. Es handelt sich dabei um Fragen, welche zumindest teilweise grundsätzlicher Natur sind, deren Umsetzungsreife jedoch noch nicht erreicht ist. Deshalb sind diese Möglichkeiten nicht in Gesetzesartikel gefasst, aber so beschrieben, dass sie hinreichend beurteilt werden können. Je nach Ergebnis der Vernehmlassung können diese Massnahmen weiterverfolgt und vertieft werden und nachträglich noch in den Gesetzesentwurf eingearbeitet werden. Die aufgeführten weiteren Reformmöglichkeiten führen teilweise zu hohen Steuerausfällen für den Bund. Bei der Umsetzung dieser Massnahmen muss die Gegenfinanzierung, beispielsweise über eine Erhöhung der Steuersätze, sichergestellt werden.

Die in den folgenden beiden Kapiteln enthaltenen Reformmöglichkeiten sind voneinander unabhängig und könnten grundsätzlich mit allen in der Vernehmlassungsvorlage beschriebenen Gesetzesmodulen beliebig kombiniert werden. Die konkrete Reformmöglichkeit wird jeweils *kursiv* dargestellt.

### 6.1 Mehrwertsteuerliche Behandlung von Subventionen

#### 6.1.1 Ausgangslage

Gemäss einem allgemeinen Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sie „gegen Entgelt“ erbracht werden (Art. 5 MWSTG), d. h. es muss ein Leistungsaustausch vorliegen. Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Auch bei Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gilt es im Einzelfall abzuklären, ob der Zahlung eine Gegenleistung gegenübersteht oder nicht. Aufgrund der geltenden Regelung im MWSTG wird jedoch – anders als in der EU – nicht zwischen sogenannten echten und unechten Subventionen unterschieden. Gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand generell nicht zum Entgelt. Dies gilt auch, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden.

Es bleiben somit nicht nur jene Subventionen unecht steuerbefreit, bei denen keine innere Verknüpfung zwischen der Subvention und der Leistung des Subventionsempfängers besteht (echte Subventionen). Vielmehr ist auch bei Erhalt von unechten Subventionen, bei denen die öffentliche Hand ein zusätzliches Entgelt für eine Leistung ausrichtet, die der Subventionsempfänger an eine Drittperson erbringt, keine Steuer geschuldet. Lediglich im Zweiparteienverhältnis gilt es jeweils zu prüfen, ob der Zahlung der öffentlichen Hand eine Gegenleistung des Zahlungsempfängers gegenübersteht. Aufgrund dieser weitgehenden Ausnahme sieht Artikel 38 Absatz 8 MWSTG vor, dass der Erhalt von (echten und unechten) Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich zieht.

## 6.1.2 Regelung in der EU

### 6.1.2.1 Abgrenzung echte – unechte Subventionen

Gemäss Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie sind unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängende Subventionen Teil der Besteuerungsgrundlage (sog. unechte Subventionen). Eine Subvention mit Entgeltcharakter setzt somit voraus, dass die Subvention (z. B. ein betrieblicher Zuschuss) für eine konkrete Lieferung bzw. Dienstleistung des subventionierten Unternehmens ausgerichtet wird. Spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestands muss demnach der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen feststehen. Zudem muss die Subventionsstelle zur Subventionszahlung verpflichtet sein, wenn der Begünstigte einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Weiter muss geprüft werden, ob die Subvention dem Leistungsempfänger zu Gute kommt. Der vom Leistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er wegen der dem leistenden Unternehmer gewährten Subvention ermässigt wird. Die Zahlung einer Subvention an den Leistungserbringer muss dem Unternehmer objektiv gesehen die Erbringung der Leistung zu einem niedrigeren Preis ermöglichen als dem, den er ohne Subvention verlangen müsste.

Gestützt darauf unterscheidet das deutsche Umsatzsteuerrecht zwischen den drei nachstehend genannten Kategorien von Zuschüssen (§ 10 Abs. 1 D-UStG in Verbindung mit Abschnitt 150 D-UStR):

#### 1) Zuschüsse als Entgelt für Leistungen an den Zahlenden

Zuschüsse sind Entgelt für eine Leistung an den Zahlungsgeber, wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht. Zudem muss eine innere Verknüpfung zwischen der Leistung und der Zahlung vorliegen. Gegebenenfalls ist die Zahlung Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers und unterliegt somit grundsätzlich der Umsatzsteuer.

#### 2) Zuschüsse als zusätzliches Entgelt eines Dritten

Zusätzliches Entgelt sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfänger) gewährt werden. Ein zusätzliches Entgelt liegt vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zahlung hat, die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird. Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) zu dessen Förderung und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers gewährt werden. Die Abgrenzung von zusätzlichem und somit grundsätzlich steuerbarem Entgelt und echtem Zuschuss wird somit nach der Person des Bedachten und nach dem Förderungsziel vorgenommen.

#### 3) Echte Zuschüsse

Echte und somit nicht steuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil beispielsweise der leistende Unternehmer (Zahlungsempfänger) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird. Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allge-

mein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können. So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden.

Eine weitgehend identische Regelung kennt das österreichische Umsatzsteuerrecht.

### **6.1.2.2 Vorsteuerkürzung bei Erhalt von echten Subventionen**

Gemäss Artikel 17 Absatz 5 in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 1 der 6. EG-Richtlinie haben die EU-Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bei Erhalt von echten und somit nicht steuerbaren Subventionen eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs des subventionierten Unternehmens vorzusehen. Frankreich (art. 212 par. 1 let. b du Code Général des Impôts) und Spanien (art. 104 LEY 37/1992) haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

### **6.1.3 Reformmöglichkeit, Besteuerung aller Subventionen (Alternative 1)**

***Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand, die zur Finanzierung von steuerbaren Leistungen geleistet bzw. verwendet werden, unterliegen der Steuer zum gleichen Satz wie die finanzierte Leistung. Die mit solchen Mitteln finanzierte steuerbare Leistung berechtigt vollumfänglich zum Vorsteuerabzug. In diesem Sinn würde man die Subvention als Teilentgelt (Preisauf-füllung) der erbrachten Leistung betrachten und entsprechend besteuern.*

*Wird also eine von der Steuer unecht befreite Leistung mit einer Subvention der öffentlichen Hand mitfinanziert, handelt es sich bei der Subvention um ein Teilentgelt der erbrachten unecht befreiten Leistung. Sie unterliegt demzufolge ebenfalls nicht der Steuer. Ein Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die unecht befreite Leistungen bleibt nach wie vor ausgeschlossen.*

*Die heutige, nicht immer einfache Unterscheidung, ob ein Entgelt oder eine Subvention resp. ein Beitrag der öffentlichen Hand vorliegt, würde wegfallen. Viele Abgrenzungsprobleme, Fehler und Rechtsverfahren könnten vermieden werden. Allerdings lässt sich eine solche Lösung nicht mit den allgemeinen Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts gemäss heutigem Verständnis vereinbaren, wonach nur gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen der Besteuerung unterliegen. Da jedoch de facto einer Subvention in den meisten Fällen eine Leistung zugunsten der Öffentlichkeit zugrunde liegt (wie sich dies z. B. in Leistungsvereinbarungen deutlich zeigt), könnte in einem angepassten Verständnis eine Subvention generell als Entgelt für eine erbrachte Leistung betrachtet werden.*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die Besteuerung der Subventionen, die zur Finanzierung von steuerbaren Leistungen geleistet bzw. verwendet werden, führen bei der steuerpflichtigen Person in der Regel zu einem grösseren Mittelabfluss als heute. Ihr Betriebsergebnis fällt gegenüber der aktuellen Regelung schlechter aus, weil die Vorsteuerabzugskürzung den geringeren Betrag ergibt als die Steuer auf der Subvention. Der Druck zu mehr Effizienz nimmt infolgedessen eher zu.

Zu keiner Verschlechterung gegenüber der heutigen Variante führen nur solche Subventionen, die zur Finanzierung eines bestimmten Objektes gewährt werden, sofern die Kosten des Objektes vollumfänglich steuerbelastet sind. Als Beispiel kann hier ein Bauwerk herangezogen werden, das durch einen Generalunternehmer erstellt wurde und für das der Bauherr eine Subvention erhält.

Für die steuerpflichtige Person hat diese Reformmöglichkeit aber auch Vorteile. Zum einen gilt es nicht mehr abzuklären, ob Entgelt oder eine Subvention vorliegt. Zum anderen fällt der Verwaltungsaufwand für die korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer geringer aus.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Die Ausrichtung auf Marktentgelte und damit hin zu einer kundenorientierten und effizienten Leistungserbringung nimmt mit der Besteuerung der Subventionen zu, da es für einen Subventionsempfänger bezüglich Mehrwertsteuer im Vergleich zu heute unerheblich wird, ob seine Erträge aus Subventionen oder aus Markterlösen bestehen. Die Reformmöglichkeit wirkt sich auch positiv auf die Wettbewerbsneutralität aus.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Will oder kann die steuerpflichtige Person diesen Mittelabfluss nicht durch Schmälerung ihrer Marge auffangen und wird ihr dieser nicht durch höhere Subventionen ausgeglichen, dann ist sie gezwungen, die Leistung effizienter zu erbringen oder den Preis entsprechend zu erhöhen. Es ist damit zu rechnen, dass die Subventionsgeber eine Ausweitung der Subventionssummen möglichst vermeiden wollen. Unter der Annahme, dass politische Restriktionen und Preissensitivitäten gegenwärtig ein maximales Preisniveau festlegen, das nicht beliebig erhöht werden kann, dürfte sich die Änderung der Besteuerung hauptsächlich in einem erhöhten Effizienzdruck beim Subventionsempfänger niederschlagen.

Bei gewichtigeren Subventionen und wenn die Erzielung interner Effizienzgewinne als nicht realistisch oder nicht ausreichend betrachtet werden muss, müsste allenfalls die Subventionssumme entsprechend erhöht werden. Somit dürfte eine Abwälzung der Mehrbelastung auf die Konsumenten nur in Ausnahmefällen erfolgen.

#### **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Bei einem Einheitssatz von 6,0 Prozent ergeben sich bei der Besteuerung der Subventionen jährliche Mehreinnahmen von 500 Millionen Franken. Nicht berücksichtigt sind dabei allfällige einmalige Ausgaben aus der Einlagesteuerung, d. h. der nachträglichen Vornahme von Vorsteuerabzügen durch die Subventionsempfänger (s. Ziff. 3.5).

Der vorliegende Gesetzesentwurf enthält zahlreiche volkswirtschaftlich sinnvolle Massnahmen, welche insgesamt eine deutliche Entlastung für die Wirtschaft und die Steuerzahler mit sich bringt. Sollten sich wider Erwarten aufgrund der Besteuerung der Subventionen Preiserhöhungen ergeben, so würden diese durch diese Entlastungen wettgemacht. Gegebenenfalls könnte in gewissen Bereichen die Besteuerung der Subventionen nicht vollumfänglich durch Effizienzgewinne aufgefangen werden, was Subventionserhöhungen nach sich ziehen würde. Davon wären alle Staatsebenen betroffen, wobei der Bund im Gegensatz zu den Kantonen und Gemeinden seine Mehrausgaben durch die entsprechenden Mehreinnahmen aus der Besteuerung decken könnte. Von den volkswirtschaftlichen Vorteilen würden jedoch auch die Kantone und Gemeinden profitieren. Die finanziellen Effekte auf die verschiedenen

Staatsebenen können zum jetzigen Zeitpunkt nicht beziffert werden, da das nötige Zahlenmaterial nicht vorhanden ist. Im Verlaufe der weiteren Arbeiten an der MWST-Reform sollen hierzu jedoch noch vertiefte Abklärungen unternommen werden (s. Ziff. 6.1.8).

**e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Auskünfte und Rechtmittelverfahren würden abnehmen, da die Abgrenzungsprobleme Entgelt / Subvention wegfallen. Einige Leistungserbringer würden neu steuerpflichtig, weil die Subventionen zum massgebenden Umsatz für die Steuerpflicht gehören.

**6.1.4 Reformmöglichkeit: System mit echten und unechten Subventionen (Alternative 2)**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Es wird - wie beispielsweise in Deutschland - unterschieden, ob es sich um eine echte oder eine unechte Subvention (= Preisaußfüllung) handelt. Echte Subventionen sind vom Empfänger nicht zu versteuern und führen auch nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Unechte Subventionen sind beim Empfänger Teil des steuerbaren Entgelts und führen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 6.1.2.1.*

Die Empfänger von Subventionen/Beiträgen der öffentlichen Hand hätten bei dieser Regelung alles Interesse, dass es sich bei den Zahlungen der öffentlichen Hand um echte Subventionen handelt, da diese ja nicht der MWST unterlägen und zudem keine Folgen auf den Vorsteuerabzug hätten. Im Gegensatz dazu wären die unechten Subventionen als Teilentgelt (Preisaußfüllung) wie die erbrachte Leistung zu versteuern.

Die Rechtsverfahren würden zunehmen, da die Differenz zwischen der echten bzw. unechten Subvention in der Regel dem Normalsatz entsprechen würde. Diese Lösung stünde auch im Widerspruch zu den Bemühungen, die Mehrwertsteuer zu vereinfachen.

**a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die steuerpflichtigen Personen, die echte Subventionen erhalten, könnten gegenüber den heutigen gesetzlichen Bestimmungen den Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend machen. Aus diesem Grund besteht die Gefahr, dass bei der Beurteilung der Beiträge durch die steuerpflichtigen Personen im Zweifelsfall eher auf echte Subventionen entschieden wird und so das Risiko von Aufrechnungen im Rahmen von Kontrollen durch die ESTV grösser wird.

Bei unechten Subventionen kann die steuerpflichtige Person neu den Vorsteuerabzug geltend machen, hat aber im Gegenzug die Steuer auf den unechten Subventionen zu entrichten, da es sich hierbei um Entgelt für konkret erbrachte Leistungen handelt (Preisaußfüllung). Wie bereits unter Ziffer 6.1.2 aufgeführt, erleidet sie dabei in der Regel einen Mittelabfluss (Gewinnschmälerung).

Die Entrichtungskosten für die steuerpflichtigen Personen dürften in ähnlicher Höhe liegen wie im Status quo. Der Druck zur effizienteren Leistungserbringung nimmt bei den unechten Subventionen zu, bei den echten Subventionen hingegen eher ab. Letzteres hängt allerdings auch noch davon ab, ob der Subventionsgeber die Subvention um die Minderbelastung kürzt.

## **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Durch Wegfall der Vorsteuerabzugskürzung bei echten Subventionen unterbleibt eine Verlagerung hin zu Marktentgelten. Es ist keine Verbesserung bezüglich des Preis-/Leistungsverhältnisses zu erwarten. Der Druck zur effizienteren Leistungserstellung fehlt, solange Subventionen fließen, und zwar selbst dann, wenn der Subventionsgeber die Subventionen um die Minderbelastung kürzt. Die Wettbewerbsverzerrungen bleiben bestehen. Die Besteuerung der unechten Subventionen bewirkt eine effizientere Leistungserbringung zu Marktpreisen und stärkt den Wettbewerb. Dies gilt jedoch nur dann, wenn keine höheren Subventionen ausgeschüttet werden, um die Zusatzbelastung (ganz oder teilweise) auszugleichen.

## **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Werden bei echten Subventionen die Subventionen durch den Geber nicht entsprechend gekürzt, verbessert sich die Marge des Leistungserbringers. Ob er diese zur Senkung der Preise oder zur Ausdehnung der Tätigkeit verwendet, hängt vom Einzelfall ab. Bei unechten Subventionen erleidet der Leistungserbringer einen zusätzlichen Mittelabfluss. Es ist deshalb davon auszugehen, dass er versuchen wird, die Preise zu erhöhen.

## **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Es liegen keine statistischen Daten zur Aufteilung in echte und unechte Subventionen vor. Es ist deshalb auch keine Schätzung zu Mehr-/Mindereinnahmen möglich. Es lässt sich lediglich sagen, dass sich diese Alternative in Bezug auf das Steueraufkommen irgendwo zwischen den Alternativen 1 (Besteuerung der Subventionen) und 3 (gleicher Subventionsbegriff wie im Status quo, aber voller Vorsteuerabzug) bewegt. Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass die Empfänger von echten oder unechten Subventionen die Möglichkeit zur nachträglichen Vornahme des Vorsteuerabzugs (auch Einlageentsteuerung genannt) haben würden. Auch diesbezüglich lassen sich zum jetzigen Zeitpunkt keine Schätzungen zu den Auswirkungen auf die Bundeskasse vornehmen.

## **e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Gegenüber dem Status quo werden die administrativen Arbeiten zunehmen, da die Auskunftserteilung bezüglich der Unterscheidung echte / unechte Subventionen mehr Zeit erfordert als das heutige Vorgehen. Es ist auch mit einer spürbaren Zunahme der Rechtsmittelverfahren zu rechnen.

### **6.1.5 Reformmöglichkeit: Heutiger Subventionsbegriff, aber ohne Vorsteuerabzugskürzung (Alternative 3)**

*Beschreibung der Reformmöglichkeit: Die heute geltende Praxis (Ziffer 6.1.1) bezüglich Umschreibung der Subventionen und anderen Beiträge der öffentlichen Hand würde nicht verändert. Alle Beträge, die heute als Subvention gelten, würden weiterhin als Subvention und damit als Nicht-Umsatz gelten. Im Gegensatz zur heutigen Regelung führten solche Subventionen jedoch nicht mehr zu einer Vorsteuerabzugskürzung.*

## **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die pragmatische Differenzierung, ob es sich um eine Subvention oder um steuerbares Entgelt handelt, entspricht der heutigen Praxis der ESTV. Begrüsst bei dieser

Lösung würde natürlich das Recht auf den Vorsteuerabzug bzw. der Verzicht auf die Vorsteuerabzugskürzung. Die steuerpflichtige Person kommt so - zumindest auf den ersten Blick - zu einem Mittelzufluss (Gewinnsteigerung). Allerdings ist davon auszugehen, dass der Subventionsgeber seine Subventionsbeiträge im Ausmass des zusätzlich möglichen Vorsteuerabzugs herabsetzt. Die steuerpflichtige Person wäre diesfalls finanziell gleich gestellt wie im Status quo.

Die Entrichtungskosten sind geringer als im Status quo (Ziff. 6.1.1) und bei der Alternative 2 (Ziff. 6.1.4), jedoch höher als bei Alternative 1 (Ziff. 6.1.3).

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Das Preis-/Leistungsverhältnis wird eher negativ beeinflusst, da der Druck auf effizientere Leistungserstellung zusätzlich abnimmt. Die Wettbewerbsverzerrungen werden grösser. Es findet aufgrund des sogenannten Nullsatzes auf Subventionen eine stärkere Ausrichtung der Subventionsempfänger weg von Marktentgelten (die vollständig der Mehrwertsteuer unterstellt sind) hin zu Subventionserlösen statt. Längerfristig sinkt somit tendenziell die Ausrichtung auf Markt und Kunden zugunsten einer stärkeren Ausrichtung auf die Subventionsgeber (Politik).

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Der Leistungserbringer profitiert von einem zusätzlichen Mittelzufluss durch den Wegfall der bisherigen Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen. Da er keine Veranlassung haben dürfte, sein Preisniveau deswegen zu senken, dürften die Konsumenten kaum von einer günstigeren Leistungserstellung profitieren. Zudem dürften die Subventionsgeber bestrebt sein, diesen Mittelzufluss durch eine Reduktion ihrer Subventionen wieder abzuschöpfen.

#### **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Die Alternative 3 hat für den Bund Mindereinnahmen bei der Mehrwertsteuer von jährlich rund 400 Millionen Franken zur Folge. Allerdings ist zu bedenken, dass der Bund im Gegenzug seine Subventionen mindestens teilweise reduzieren kann. Über das Ausmass dieser Subventionsreduktionen kann im jetzigen Zeitpunkt aber noch nichts ausgesagt werden. **Die verbleibenden Mindereinnahmen des Bundes müssen kompensiert werden.** Dies kann innerhalb (Steuersatzerhöhung) oder ausserhalb (z. B. durch Kürzung der Bundesausgaben) des MWST-Systems erfolgen. Details hierzu können Ziff. 6.1.7 entnommen werden.

Die Alternative 3 verstärkt bereits bestehende Verzerrungen, da sich die Subventionsempfänger vermehrt auf Subventionen (keine Besteuerung) statt auf Marktentgelte (Normalsatz) ausrichten werden. Somit ist damit zu rechnen, dass die Gemeinwesen in Zukunft insgesamt tendenziell mit zusätzlichen Subventionsausgaben rechnen müssen. Weil die nach bisherigem Recht vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzungen nun wegfallen, können die Subventionsempfänger einen nachträglichen Vorsteuerabzug (Einlagesteuerung) vornehmen. Die Höhe dieser einmaligen Ausgabe lässt sich zum jetzigen Zeitpunkt nicht schätzen.

#### **e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Die administrativen Arbeiten würden gegenüber dem Status quo kaum abnehmen, da die Anfragen bezüglich Beurteilung Subvention bzw. Entgelt nicht abnehmen werden. Die Rechtsmittelverfahren dürften tendenziell eher zunehmen, da es für die steuerpflichtige Person infolge der Gewährung des Vorsteuerabzugsrechts noch

wichtiger wird, dass eine Einnahme als Subvention und nicht als steuerbares Entgelt angesehen wird.

### 6.1.6 Mehrwertsteuerliche Behandlung der Defizitdeckungen durch das eigene Gemeinwesen

Nicht im eigentlichen Sinne um Subventionen handelt es sich, wenn das Gemeinwesen die Defizite ihrer steuerpflichtigen Dienststellen deckt. Dies geschieht in aller Regel mit Erträgen aus Steuern. Bis anhin wurden solche Defizitdeckungen wie Subventionen behandelt, d. h. sie führten zu entsprechenden Vorsteuerabzugskürzungen. Bezüglich Finanzierung wird bei Gemeinwesen zwischen zwei Arten von Dienststellen unterschieden:

- Die **spezialfinanzierten Dienststellen** (z. B. Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung) sollten grundsätzlich die erbrachten Leistungen durch Verursachergebühren vollumfänglich finanzieren. Die Gebühren sollten also sowohl die Investitionen (Abschreibung sowie Verzinsung) als auch die laufenden Betriebskosten decken. Bei einzelnen solchen spezialfinanzierten Dienststellen wird jedoch ein Teil der Kosten nicht durch Verursachergebühren finanziert, sondern durch allgemeine Steuererträge zu Lasten der allgemeinen Rechnung. In diesen Fällen wird die Defizitübernahme bis anhin als „Quersubvention“ behandelt, was zu einer entsprechenden Kürzung der Vorsteuer führt.
- Im Weiteren gibt es die **nicht spezialfinanzierten Dienststellen** (z. B. Schwimmbad, Kunsteisbahn). In solchen Dienststellen werden auch Verursachergebühren vereinnahmt. Es ist aber nicht vorgesehen, dass diese Gebühren die gesamten Kosten decken. Die Investitionen (Neubau, Grossrenovationen u. dgl.) werden nicht mit Verursachergebühren finanziert, sondern direkt mit Steuergeldern über die allgemeine Rechnung. Die Mehrwertsteuer auf solchen Investitionen kann daher bis anhin auch nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden. In der Regel schliessen auch die jährlichen Betriebsrechnungen dieser Dienststellen mit Verlust ab, obwohl - wie bereits ausgeführt - weder die Kosten der Abschreibung des Anlagevermögens noch deren Verzinsung im Aufwand dieser Betriebsrechnungen enthalten sind. Die Verluste dieser Betriebsrechnungen gehen auch zu Lasten der allgemeinen Rechnung und führen zu entsprechenden Vorsteuerabzugskürzungen.

Solche „Quersubventionen“ sollen auch künftig wie bis anhin behandelt werden.

### 6.1.7 Kompensation der Mindererträge

Die finanziellen Auswirkungen der Alternative 2 (Ziff. 6.1.4) können zum jetzigen Zeitpunkt nicht beziffert werden. Insofern kann auch nichts über eine allfällige Notwendigkeit von Kompensationsmassnahmen gesagt werden.

Die Alternative 3 (Ziff. 6.1.5) hat für den Bund Mindereinnahmen bei der Mehrwertsteuer von jährlich rund 400 Millionen Franken zur Folge. Hinzu kommen noch die einmaligen Ausgaben infolge der zu gewährenden Einlageentsteuerung. Allerdings ist zu bedenken, dass der Bund im Gegenzug seine Subventionszahlungen mindestens teilweise reduzieren kann. Über das Ausmass dieser Subventionsreduktionen kann im jetzigen Zeitpunkt allerdings noch nichts ausgesagt werden. Für die

**Kompensation der verbleibenden Mindereinnahmen des Bundes** sind folgende zwei Ansätze denkbar:

- Erhöhung des MWST-Einheitssatzes (resp. beider Steuersätze im Zwei-Satz-Modell) im Ausmass der Mindereinnahmen. Dadurch würde die Kompensation zulasten der MWST-Zahler, also in erster Linie der Konsumenten, erfolgen. Gleichzeitig würden die Kantone und Gemeinden entlastet, da sie ihre Subventionen reduzieren könnten. Sofern Kantone und Gemeinden ihre Minderbelastung an die Steuerzahler weitergeben, resultiert eine Verschiebung von direkten kantonalen Steuern hin zu indirekten Bundessteuern.
- Kompensation bei den Bundesausgaben, d. h. Reduktion von Bundesbeiträgen zugunsten der Kantone. Konkrete Aussagen dazu sind erst möglich, wenn die Auswirkungen von Alternative 3 auf die Kantone und Gemeinden präziser beziffert werden können. Dazu sollen während der Vernehmlassungsperiode vertiefte Abklärungen vorgenommen werden (s. Ziff. 6.1.8).

### **6.1.8 Weitere Abklärungen**

Am 23. Juni 2006 hat Nationalrat Felix Gutzwiller ein Postulat „Mehrwertsteuer beeinträchtigt Gesundheitsvorsorge“ eingereicht. Der Postulant lädt darin den Bundesrat ein, einen Bericht über drei Fragen zu Subventionen zu erstellen. Der Bundesrat beantragte am 29. September 2006 die Annahme dieses Postulats. Die Fragen des Postulanten werden in der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage teilweise und soweit als möglich beantwortet. Auf Grund der überaus komplexen Situation der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Subventionen soll zudem eine ämterübergreifende Arbeitsgruppe zu dieser Problematik eingesetzt werden. Deren Abklärungsergebnisse werden spätestens zum Zeitpunkt der Ausarbeitung der Botschaft des Bundesrats eingehend geprüft werden können und in die Vorlage zur Mehrwertsteuerreform einfließen.

## **6.2 Mehrwertsteuerliche Behandlung von Spenden**

### **6.2.1 Ausgangslage**

Gemäss einem allgemeinen Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sie „gegen Entgelt“ erbracht werden (Art. 5 MWSTG), d. h. es muss ein Leistungsaustausch vorliegen. Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht.

Im geltenden Recht gehören Spenden, die nicht unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können, nicht zum Entgelt (Art. 33 Abs. 2 e contrario MWSTG). Sie sind infolgedessen vom Empfänger nicht zu versteuern. Dafür steht dem Empfänger solcher Spenden auf demjenigen Teil des Aufwandes, den er mit den Spenden finanziert, auch kein Vorsteuerabzugsrecht zu (Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Im Rahmen der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage werden Alternativen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung solcher „echter“ Spenden zur Diskussion gestellt.

## 6.2.2 Regelung in der EU

In der EU sind Spenden nicht Teil der Besteuerungsgrundlage (Art. 11 Teil A Abs. 1 Bst. a der 6. EG-Richtlinie). Sie führen auch zu keiner Kürzung des Rechts auf Vorsteuerabzug.

## 6.2.3 Reformmöglichkeit: Besteuerung der Spenden (Alternative 1)

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Bei dieser Alternative hat der Empfänger einer echten Spende diese - soweit er sie zur Finanzierung einer steuerbaren Tätigkeit verwendet - zum gleichen Steuersatz zu versteuern wie die finanzierte Leistung. Die mit solchen Mitteln finanzierte steuerbare Leistung berechtigt sodann - im Gegensatz zum geltenden Recht - vollumfänglich zum Vorsteuerabzug.*

*Verwendet der Empfänger die Spende zur Finanzierung einer von der Steuer unecht befreiten Tätigkeit, handelt es sich bei der Spende um ein Teilentgelt der erbrachten unecht befreiten Leistung. Sie unterliegt demzufolge ebenfalls nicht der Steuer. Ein Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die unecht befreite Leistung bleibt nach wie vor ausgeschlossen.*

*Beispiele von Spenden zur Finanzierung einer steuerbaren Tätigkeit:*

- *Die Privatperson X spendet 100 Franken an die Dampfbahn Furka-Bergstrecke AG, um die Instandstellung der Strecke Gletsch - Oberwald zu unterstützen.*
- *Die Stiftung Y leistet einen à-fonds-perdu-Beitrag von 15 Millionen Franken an die Renovation eines kulturhistorisch wertvollen Jugendstil-Hotels in Z.*

### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Die Besteuerung der Spenden, die zur Finanzierung von steuerbaren Leistungen geleistet bzw. verwendet werden, führen bei der steuerpflichtigen Person in der Regel zu einem grösseren Mittelabfluss als heute. Ihr Betriebsergebnis fällt gegenüber der aktuellen Regelung schlechter aus, weil die Vorsteuerabzugskürzung den geringeren Betrag ergibt als die Steuer auf der Spende. Der Druck zu mehr Effizienz nimmt infolgedessen eher zu.

### b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die Ausrichtung auf Marktentgelte und damit hin zu einer kundenorientierten und effizienten Leistungserbringung nimmt mit der Besteuerung der Spenden zu, da es für einen Spendenempfänger bezüglich Mehrwertsteuer im Vergleich zu heute unerheblich wird, ob seine Erträge aus Spenden oder aus Markterlösen bestehen. Die Reformmöglichkeit wirkt sich auch positiv auf die Wettbewerbsneutralität aus.

### c) Bedeutung für die Konsumenten

Will oder kann die steuerpflichtige Person diesen Mittelabfluss nicht durch Schmälerung ihrer Marge auffangen, dann ist sie gezwungen, die Leistung effizienter zu erbringen oder den Preis entsprechend zu erhöhen oder aber auf die Erbringung der Leistung zu verzichten. Welche Reaktion zu erwarten ist, hängt vom Einzelfall ab. Eine Mehrbelastung der Konsumenten ist also zumindest nicht ausgeschlossen. Ausserdem kommt die Spende eines Konsumenten nicht vollumfänglich dem Spendenempfänger zugute, sondern fliesst zu einem kleinen Teil auch in die Bundeskasse.

#### **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Die Besteuerung der Spenden erhöht die MWST-Einnahmen des Bundes um schätzungsweise 35 - 40 Millionen Franken pro Jahr. Nicht berücksichtigt sind dabei allfällige einmalige Ausgaben aus der nachträglichen Vornahme von Vorsteuerabzügen (so genannte Einlageentsteuerung) durch die Spendenempfänger.

#### **e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Auskünfte und Rechtmittelverfahren dürften abnehmen, da die Abgrenzungsproblematik Entgelt / Spende wegfällt. Eine Mehrbelastung gibt es hingegen, weil einige Leistungserbringer neu steuerpflichtig werden, da die Spenden zum massgebenden Umsatz für die Steuerpflicht gehören.

### **6.2.4 Reformmöglichkeit: Spenden sind nicht Entgelt, berechtigen aber gleichwohl zum Vorsteuerabzug (Alternative 2)**

***Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Wie im geltenden Recht gehören die Spenden, die nicht unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können, nicht zum Entgelt (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Sie sind infolgedessen vom Empfänger nicht zu versteuern. Im Gegensatz zur aktuellen Regelung (Art. 38 Abs. 8 MWSTG) steht dem Empfänger solcher Spenden aber auch auf demjenigen Teil des Aufwandes, den er mit den Spenden finanziert, das Vorsteuerabzugsrecht zu.*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die Entrichtungskosten für die steuerpflichtigen Personen dürften in ähnlicher Höhe liegen wie im geltenden Recht. Die Gewährung des Vorsteuerabzugs führt zudem zu einem Mittelzufluss (Gewinnsteigerung). Infolgedessen nimmt der Druck zur effizienteren Leistungserbringung eher ab.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Durch Wegfall der Vorsteuerabzugskürzung beim Erhalt von Spenden unterbleibt eine Verlagerung hin zu Marktentgelten. Es ist keine Verbesserung bezüglich des Preis-/Leistungsverhältnisses zu erwarten. Der Druck zur effizienteren Leistungserstellung fehlt, solange die Spenden fliessen. Die Wettbewerbsverzerrungen bleiben bestehen.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Der Wegfall der Kürzung des Vorsteuerabzugs verbessert die Marge des Leistungserbringers. Ob er diese zur Senkung der Preise oder zur Ausdehnung der Tätigkeit verwendet, hängt vom Einzelfall ab.

#### **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Alternative 2 bewirkt einen Steuer minderertrag in Höhe von 20 - 25 Millionen Franken. Nicht berücksichtigt sind darin allfällige einmalige Ausgaben aus der nachträglichen Vornahme von Vorsteuerabzügen (sogenannte Einlageentsteuerung) durch die Spendenempfänger.

#### **e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Auskünfte und Rechtmittelverfahren dürften sich im gleichen Rahmen bewegen, da die Abgrenzungsproblematik Entgelt / Spende weiter bestehen bleibt.

## 6.3 Umwandlung der unechten Befreiung in eine echte Befreiung

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** In den Ziffern 2.2 und 2.3 sowie 3.2 und 3.4 der Vernehmlassungsvorlage werden zwei Möglichkeiten zur Reform der MWST erläutert, bei welchen ein Grossteil der heute unecht befreiten Leistungen der Steuer unterstellt wird. Im Modul „Einheitssatz“ ist für diese Leistungen der Einheitssatz vorgesehen und im Modul „2 Sätze“ der reduzierte Satz. Als Reformmöglichkeit könnte man sich vorstellen, für diese Leistungen den Nullsatz, d. h. eine echte Steuerbefreiung vorzusehen.

Konkret sähe dieses Modell so aus, dass man wie im Modul „2 Sätze“ ein Steuer-satzpaar hätte. Zusätzlich würden jedoch alle unecht befreiten Leistungen, die in den Modulen „Einheitssatz“ und „2 Sätze“ der Steuer unterstellt werden, echt befreit. Die Erbringer solcher Leistungen würden also auch bei dieser Reformmöglichkeit als steuerpflichtige Personen eingetragen und müssten über ihre erzielten Umsätze abrechnen. Auf diesen Umsätzen schuldeten sie jedoch keine Steuer und könnten gleichwohl den vollen Vorsteuerabzug vornehmen.

Bei dieser Reformmöglichkeit müssen sowohl der Normal- als auch der reduzierte Satz geändert werden, um die Aufkommensneutralität sicherzustellen. Geht man von einem reduzierten Satz in Höhe von 40 Prozent des Normalsatz aus, ergibt sich ein Normalsatz von 8,3 Prozent und ein reduzierter Satz von 3,3 Prozent.

Der pauschalierte Vorsteuerabzug, den steuerpflichtige Abnehmer von Urprodukten von einem Urproduzenten vornehmen können (Art. 23 Abs. 4 E-MWSTG), beläuft sich bei dieser Reformmöglichkeit ebenfalls auf 3,3 Prozent.

### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Der Abbau der unechten Befreiungen erhöht die Zahl der steuerpflichtigen Personen um höchstens 30'000. Damit verbunden ist eine Erhöhung der Entrichtungskosten, die jedoch nicht zu quantifizieren ist. Ausserdem ist es zumindest fraglich, ob eine Eintragung so vieler Unternehmen einzig zum Zweck der Rückerstattung der angefallenen Vorsteuer sinnvoll ist. Für die bereits steuerpflichtigen Personen ergeben sich höchstens dann reduzierte Entrichtungskosten, wenn sie nebst den steuerbaren auch noch unecht befreite Leistungen hatten und diese neu steuerbefreit werden. Diesfalls hätten sie nämlich keine Vorsteuerabzugskürzungen mehr vorzunehmen.

Betroffen von einer Umsetzung der Reformmöglichkeit wären indessen auch alle jene steuerpflichtigen Personen, deren Leistungen dem Normalsatz unterstehen, denn dieser würde von 7,6 Prozent auf 8,3 Prozent angehoben. Ob die Überwälzung dieser zusätzlichen Steuerlast auf die Abnehmer kurzfristig möglich ist, hängt von Angebot und Nachfrage im betreffenden Markt ab.

### b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die Reformmöglichkeit würde teilweise zu Lösungen führen, die nur schwer zu begründen sind:

- So würden beispielsweise Leistungen von Kinos neu echt befreit, während die Verkäufe von Videokassetten und DVDs unverändert dem Normalsatz unterständen. Die bereits bestehende Wettbewerbsverzerrung würde verstärkt.
- Wohnungsmieten wären weiterhin unecht befreit, derweil beispielsweise die Beförderung von Briefen echt befreit wäre.

Ein wichtiger Baustein einer idealen Mehrwertsteuer ist die möglichst umfassende Erfassung des Konsums im Inland. Mit dieser Reformmöglichkeit entfernt man sich weiter von diesem Ziel, denn ein gewichtiger Teil des inländischen Konsums bliebe gänzlich steuerbefreit. Zusätzlich ergäbe sich bei unecht befreiten Leistungen von Banken und Versicherungen, die ins Ausland erbracht werden, eine erhöhte *taxe occulte*. Damit würde das Bestimmungslandprinzip stärker verletzt als im Status quo.

Die gewährte echte Befreiung für die Leistungen des Gesundheitswesens, des Bildungswesens, der Kultur und des Sports wird mit einem vergleichsweise hohen Normalsatz erkaufte. Die *taxe occulte* sinkt in dieser Variante auf 4,9 Milliarden Franken, verglichen mit den 5,4 Milliarden Franken im Status quo. Die Wohnbauinvestitionen bestreiten davon 1,3 Milliarden Franken und die übrige *taxe occulte* 3,6 Milliarden Franken. Die Reduktion der *taxe occulte* gegenüber dem Status quo ist also weniger stark ausgeprägt als in den Modulen „Einheitssatz“ und „2 Sätze“. Dies rührt daher, dass auf der Input-Steuer auf Vorleistungen und Investitionen zu einem überwiegenden Teil der Normalsatz lastet, der mit 8,3 Prozent höher liegt als der Einheitssatz von 6,0 Prozent im Modul „Einheitssatz“ und der Normalsatz von 7,6 Prozent im Modul „2 Sätze“.

Da im Vergleich zum Status quo die *taxe occulte* nur geringfügig abnimmt, werden auch die langfristigen Wohlfahrtsgewinne, welche aus der verminderten steuerlichen Verzerrung der unternehmerischen Entscheidungen über den Einsatz der Produktionsfaktoren und -verfahren herrühren, vergleichsweise gering – und niedriger als in den Modulen „Einheitssatz“ und „2 Sätze“ – ausfallen. Unklar ist der Wohlfahrtseffekt, der von den Steuersätzen ausgeht. Bei den nullsatzbesteuerten, d. h. echt befreiten Gütern reagiert die Nachfrage teils preisunelastisch (z. B. grundversicherte Gesundheitsdienstleistungen) teils eher preiselastisch (bestimmte Dienstleistungen im Bereich Kultur und Sport). Von daher muss eine generelle Aussage, ob diese Variante im Sinne der inversen Elastizitätenregel und damit in Bezug auf die Effizienz besser abschneidet als beispielsweise das Modul „2 Sätze“, an dieser Stelle unterbleiben. Dies gilt auch in Bezug auf die längerfristigen Verteilungswirkungen. Kurzfristig ist die ältere Generation Gewinnerin dieser Reform, da deren Warenkorb von der Nullsatzbesteuerung am stärksten entlastet wird.

### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Für die Gesamtheit der inländischen Konsumenten bleibt die Belastung mehr oder weniger unverändert. Zwar wird bei dieser Reformmöglichkeit infolge des höheren Normalsatzes etwas mehr MWST auf Unternehmen und Personen überwältzt, die im Ausland ansässig sind. Aber dies macht nur gerade 20 bis 30 Millionen Franken pro Jahr aus.

Die Belastung der Haushalte hängt im Einzelfall von der Zusammensetzung der Ausgaben ab und kann deshalb - insbesondere auch je nach Einkommensklasse - ziemlich unterschiedlich sein. Die Überwälzungsmechanismen der MWST werden in Ziffer 3.2.4 dargestellt. Dort wird auch ausgeführt, wie die Auswirkungen der MWST-Reform auf die Haushalte berechnet werden.

Aus nachfolgender Tabelle geht die Belastung der Haushalte hervor, wie sie mit Hilfe der Einkommens- und Verbrauchserhebung des Bundesamtes für Statistik für die Jahre 2000 bis 2002 berechnet werden kann. Nicht enthalten sind jedoch beispielsweise die gesamten Wohnbauinvestitionen, welche sich durch die Erhöhung des Normalsatzes von 7,6 Prozent auf 8,3 Prozent entsprechend verteuern. Die Tabelle zeichnet also zumindest für alle jene Haushalte, welche nach Einführung der Re-

formmöglichkeit ein Haus bauen oder in eine neu erstellte resp. renovierte Wohnung einziehen, ein zu günstiges Bild. Es handelt sich also um eine komparativ-statische Betrachtungsweise und dynamische Effekte der Reform können nicht berücksichtigt werden.

Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Personen pro Haushalt	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

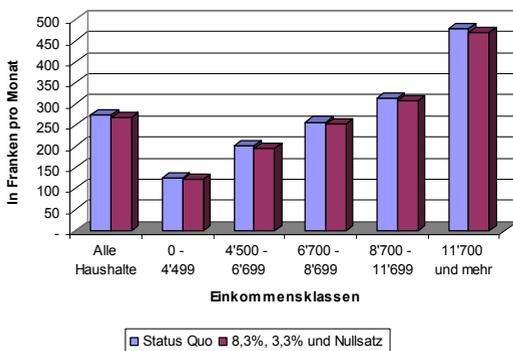
Status quo						
Belastung in Franken pro Monat	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Belastung in % des Einkommens	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situation beim Null-Satz-Modell						
Belastung in Franken pro Monat	268.94	121.64	195.09	252.34	309.33	469.78
Belastung in % des Einkommens	3.12%	3.89%	3.44%	3.29%	3.07%	2.82%

Differenzen in Franken und Prozenten						
Differenz in Franken pro Monat	-5.91	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Differenz in Franken pro Jahr	-70.90	-49.50	-62.20	-64.00	-69.40	-106.80
Differenz in % des Einkommens	-0.07%	-0.13%	-0.09%	-0.07%	-0.06%	-0.05%

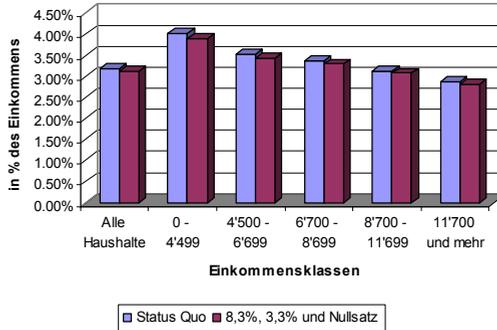
Grafisch lässt sich die Belastung der Haushalte in Franken pro Monat wie folgt darstellen:

**Belastung der Haushalte durch die MWST**



Setzt man die Mehrwertsteuerbelastung in Bezug zum Einkommen, wirkt die Steuer degressiv, was sich bei der Reformmöglichkeit etwas verringert:

### Belastung der Haushalte durch die MWST



Am stärksten profitieren bei der Reformmöglichkeit die Rentnerhaushalte:

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat bei einem Normalsatz von 8,3%, einem reduzierten Satz von 3,3% und dem Nullsatz für bisher unecht befreite Leistungen

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 u. mehr
Alle Haushalte	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner)	-2.67	-5.08	-3.54	-6.81	-
Paar-Haushalte (ohne Kinder)	-	-4.48	-2.02	-3.86	-8.90
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)	-	-3.13	-4.28	-5.73	-4.90
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)	-	-2.11	-1.68	-3.98	-8.15
Rentner-Haushalte	-5.14	-7.93	-16.00	-17.28	-

#### d) Vergleich mit der EU

Die 6. EG-Richtlinie enthält in Artikel 13 eine lange Aufzählung von unecht befreiten Leistungen. Dabei wird zwischen Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten (Teil A) und sonstigen Steuerbefreiungen (Teil B) unterschieden. Die Aufhebung eines Grossteils der unecht befreiten Leistungen stünde somit im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.

Der Normalsatz in der EU beträgt mindestens 15 Prozent (Art. 12 Abs 3 Bst. a der 6. EG-Richtlinie). In beschränktem Umfang, das heisst bezogen auf die Liste der Gegenstände und Dienstleistungen in Anhang H der 6. EG-Richtlinie, können die Mitgliedstaaten ausnahmsweise einen oder zwei reduzierte Steuersätze vorsehen, wobei diese mindestens 5 Prozent betragen müssen (Art. 12 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie). Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie als Übergangsrechtliche Bestimmung belässt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit Gegenstände und Dienstleistungen im Sinne von Anhang H einem Nullsatz zu unterstellen, sofern diese bereits am 1. Januar 1991 diesem Satz unterstellt waren. Davon hat beispielsweise Grossbritannien in Bezug auf Nahrungsmittel, die Lieferung von Wasser, die Personenbeförderung, Bücher, Zeitungen und Zeitschriften oder Irland in Bezug auf Arzneimittel oder medizinische Geräte für Behinderte Gebrauch gemacht.

Das Gemeinschaftsrecht (Art. 17 Abs. 3 Bst. c der 6. EG-Richtlinie) gibt den Mitgliedstaaten ausserdem die Möglichkeit die Erbringung von Dienstleistungen in Drittstaaten, das heisst ins Nicht-EU-Ausland, echt von der Steuer zu befreien bei vollem Vorsteuerabzugsrecht. Davon haben gewisse Mitgliedstaaten (z. B. Deutschland) auch Gebrauch gemacht. Monetär von erheblicher Bedeutung ist das Nutzen dieser Möglichkeit insbesondere im Zusammenhang mit Bankdienstleistungen (welche eigentlich unecht von der Steuer befreit und somit vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind).

#### e) **Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Auch diese Reformmöglichkeit muss ertragsneutral ausgestaltet sein. Es gehen deshalb von dieser Reformmöglichkeit weder positive noch negative Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes aus.

#### f) **Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Wie bereits unter Buchstaben a) erwähnt, ist mit höchstens 30'000 zusätzlichen steuerpflichtigen Personen infolge Aufhebung der Steuerausnahmen zu rechnen. Dies bewirkt einen erhöhten Erhebungsaufwand für die Verwaltung. Die Abgrenzungsprobleme zwischen steuerbaren und unecht befreiten Leistungen sowie zwischen Leistungen zum Normalsatz und zum reduzierten Satz sind auch bei dieser Reformmöglichkeit von Bedeutung, so dass von dieser Seite her keine Entlastung für die Verwaltung zu erwarten ist. Es ist somit von einem zusätzlichen Personalbedarf von 40 - 50 Stellen auszugehen. Nicht berücksichtigt ist dabei indessen ein allfälliger Minderbedarf aufgrund der Einzelmassnahmen zur Verbesserung und Vereinfachung des Gesetzes gemäss dem Modul "Steuergesetz" (Ziff. 3.1.1).

## 6.4 **Besteuerung von Versicherungsdienstleistungen**

### 6.4.1 **Ausgangslage**

Heute sind Versicherungsleistungen unecht von der Steuer befreit (Art. 18 Ziff. 18 MWSTG), d. h. die Umsätze sind nicht zu versteuern und die auf den Investitionen und Vorleistungen lastende MWST kann nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

### 6.4.2 **Unterstellung des Versicherungsgeschäfts unter die MWST**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Eine Unterstellung des Versicherungsgeschäfts unter die Umsatzsteuer ist technisch anspruchsvoll. Es gibt deshalb weltweit nur wenige Länder, in welchen Versicherungsleistungen teilweise steuerbar sind (Neuseeland, Australien, Singapur, Südafrika, Mexiko).

Neuseeland hat für die Unterstellung des Sachversicherungsgeschäfts unter die MWST einen speziellen Ansatz gewählt. Das sogenannte „Neuseeland-Modell“ ist auf reine Risikoversicherungen (d. h. Versicherungen ohne Sparteil) zugeschnitten. Steuerlich erfasst wird lediglich der Wert der Risikointermediations-Dienstleistung des Versicherers. Der Wert der Anlageintermediations-Dienstleistung, und damit der Sparanteil, bleibt unbesteuert. Auch bei reinen Sachversicherungen existiert ein kleiner Sparanteil, denn zwischen Prämienzahlung und Schadensauszahlung besteht eine zeitliche Differenz und die Versicherungen müssen Reserven halten.

Der neuseeländische Ansatz lässt sich wie folgt beschreiben:

- (1) Der Versicherer stellt dem Versicherten die Versicherungsprämie mit MWST in Rechnung.
  - a. Ist der Versicherte MWST-pflichtig, kann er die auf den Versicherungsprämien lastende MWST als Vorsteuer geltend machen.
  - b. Ist der Versicherte nicht MWST-pflichtig, entfällt naturgemäss der Vorsteuerabzug.
- (2) Hat der Versicherte gegenüber dem Versicherer einen Schadensanspruch, so überweist der Versicherer die Schadenszahlung mit einem Aufschlag in Höhe des MWST-Satzes.
  - a. Der Versicherer erleidet keinen Verlust, da er den Aufschlag als Vorsteuer in Abzug bringen kann, und zwar ungeachtet davon, ob der Versicherte MWST-pflichtig ist oder nicht.
  - b. Ist der Versicherte MWST-pflichtig, gilt die Schadenszahlung (ohne Aufschlag) bei ihm als steuerbarer Umsatz, den er in seiner MWST-Abrechnung deklarieren muss. Die darauf geschuldete Steuer entspricht dem vom Versicherer erhaltenen Aufschlag. Diese Vorgehensweise ist in Bezug auf die Steuereinnahmen des Bundes und den Versicherten neutral.
  - c. Ist der Versicherte nicht MWST-pflichtig, bleibt die ausbezahlte Schadenszahlung (und der Aufschlag darauf) vorerst unbesteuert. Die Schadenszahlung inklusive Aufschlag wird jedoch irgendwann für die steuerbelastete Reparatur bzw. Ersatzbeschaffung des beschädigten Gutes verwendet. Die Aufschlags-Prozedur bleibt somit ohne Auswirkungen auf den Steuerertrag oder den Versicherten.

In der Bundeskasse verbleibt beim Neuseeland-Modell also ausschliesslich die MWST, welche die Versicherer den nichtsteuerpflichtigen Versicherten in Rechnung stellen.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die verschiedenen Versicherungen und ihre mögliche Behandlung im Rahmen der neuseeländischen Methode:

<b>Versicherungsart</b>	<b>Steuerbarkeit unter der neuseeländischen Methode</b>
Schadensversicherung	Möglich
Lebensversicherung	Nein, unechte Befreiung
Rückversicherung	Echte Befreiung möglich, da nur Umsätze zwischen Finanzinstitutionen
Kantonale Feuerversicherung	Möglich
Pensionskassen	Nein, unechte Befreiung
Krankenkassen	
- davon obligatorische KV	Möglich
- davon Zusatzversicherung	Möglich
SUVA	Möglich
Kantonale Familienausgleichskassen	Möglich
Öffentliche Unfallversicherung	Möglich
Übrige Versicherungen*	Mehrheitlich nein
Versicherungsvermittler**	Echte Befreiung möglich, da nur Umsätze zwischen Finanzinstitutionen
* RVK Rück, Interkantonaler Rückversicherungsverband (IRV) und Kantonale Unfallversicherung Schüler des Kantons AG	
** Ausgleichskassen AHV, Gemeinsame Einrichtung KYG, Vereinigung Kantonaler Feuerversicherungen (VKF), Sicherheitsfonds BVG und Unternehmer-Generalagenturen und Makler.	

**a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Im Lebensversicherungsbereich kann sich das Problem der gemischten Verwendung ergeben, wenn neben unecht befreiten Umsätzen auch noch echt befreite Rückversicherungsumsätze erzielt werden. Nimmt eine steuerpflichtige Person im Status quo eine Versicherungsleistungen in Anspruch, lastet darauf eine *taxe occulte*. Im Neuseeland-Modell wird diese *taxe occulte* eliminiert. Die Besteuerungsmethode ist zwar einfach, würde aber bei den Versicherern dennoch einen erheblichen Umstellungsaufwand bewirken.

**b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Die Risikointermediations-Dienstleistung der Versicherung wird korrekt besteuert, so dass die Steuer nur auf dem inländischen Konsum liegt und keine *taxe occulte* entsteht. Das Neuseeland-Modell ist deshalb der aktuellen unechten Befreiung aus volkswirtschaftlicher Sicht überlegen.

**c) Bedeutung für die Konsumenten**

Die Steuer auf den bezogenen Versicherungsleistungen ist niedriger als die bisher unbemerkt überwälzte *taxe occulte*. Es ergibt sich also eine Minderbelastung für die Konsumenten.

**d) Vergleich mit der EU**

In der EU sind die Versicherungsleistungen unecht befreit. Das Neuseeland-Modell ist also nicht eurokompatibel.

**e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Werden alle Sachversicherungen gemäss der neuseeländischen Methode der MWST unterstellt und die Versicherungsumsätze zwischen Finanzinstitutionen (= Rückversicherungsumsätze) echt befreit, so resultieren gegenüber der unechten Befreiung aller Versicherungsleistungen Mindereinnahmen von rund jährlich 140 Millionen Franken. Diese Mindereinnahmen ergeben sich deshalb, weil die Leistungen an Kunden im Ausland sowie zwischen Finanzinstitutionen echt befreit wären. Um ein Produkt nicht doppelt steuerlich zu belasten, müsste wohl der Stempel auf den Sachversicherungsprämien abgeschafft werden, was weitere Steuerausfälle von 578 Millionen Franken (Jahr 2005) zur Folge hätte.

**f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Erhebungswirtschaftlich sind keine grösseren Probleme zu erwarten.

**6.5 Ausweitung der unechten Befreiung im Bereich der Bank- und Versicherungsdienstleistungen**

Bei der Mehrwertsteuer wird grundsätzlich auf jeder Stufe nur die Wertschöpfung besteuert. Sind alle Mitglieder der Wertschöpfungskette steuerpflichtig, ergibt sich so - unabhängig von der konkreten Gestaltung der Wertschöpfungskette - immer die gleiche Steuerbelastung des Endprodukts. Es spielt also keine Rolle, ob ein Unternehmen alle Leistungen im Hause erbringt oder ob es sie ganz oder teilweise auslagert (outsourct).

Mit der Beibehaltung der unechten Befreiung von Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sowie von Versicherungsdienstleistungen wird nun jedoch die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer gestört. Lagert beispielsweise eine Bank Funktionen (Outsourcing und Pooling, beispielsweise im Bereich der Informatik) an einen unabhängigen Dritten aus, so sind diese vom Erbringer der Leistung zum Normalsatz zu versteuern. Befindet sich der Leistungserbringer im Ausland, so hat die Bank den Bezug der Dienstleistung zum Normalsatz zu versteuern (Art. 10 MWSTG). Entsprechend ergeben sich für die Bank Zusatzkosten aus erhöhter *taxe occulte*. Lässt eine Bank solche Leistungen durch ein liiertes Unternehmen der eigenen Bankengruppe erbringen, ergeben sich unterschiedliche Belastungen, je nachdem, ob die Bankengruppe die Gruppenbesteuerung gemäss Artikel 22 MWSTG anwendet oder nicht.

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Durch eine Ausweitung der unechten Befreiung auf solche Vorleistungen (Outsourcing und Pooling, beispielsweise im Bereich der Informatik) liessen sich die vorstehend angesprochenen Verzerrungen mildern.*

*Beispiel: Die Bank X lagert die Informatik in die Informatik AG aus. Die Leistungen der Informatik AG an die Bank X sind unecht von der Steuer befreit, soweit sie von dieser für unecht befreite Zwecke verwendet werden. Sind die Leistungen der Bank hingegen für einen bei der Bank X steuerbaren Bereich bestimmt, sind sie steuerbar.*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Es gibt keine mehrwertsteuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen zwischen den einzelnen Banken mehr. Für die Anbieter von ausgelagerten Finanzdienstleistungen entstehen neue administrative Belastungen, weil diese eine Vorsteuerabzugskürzung vornehmen müssen, die sie – zusammen mit den zusätzlichen Aufwendungen - wohl auf die Banken überwälzen.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Es ist schwierig, wenn nicht sogar unmöglich, durch eine Ausdehnung der Steuer- ausnahmen auf die Vorleistungen, die von anderen steuerpflichtigen Personen erbracht werden, alle relevanten Outsourcing- und Pooling-Aktivitäten zu erfassen und eine vernünftige Abgrenzung zu weiterhin steuerbaren Vorleistungen zu ziehen. Es ist zudem steuersystematisch nur schwer zu begründen, wieso eine neue Steuerausnahme eingeführt werden soll.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Die *taxe occulte* stellt für die Bank einen Kostenfaktor wie jeder andere dar. Gelingt es der Bank, ihre ganzen Kosten auf den Abnehmer ihrer Leistungen zu überwälzen, so hat sie auch die *taxe occulte* überwälzt. Wird durch die Reformmöglichkeit die *taxe occulte* reduziert, sollte dies auch für die Konsumenten positive Auswirkungen haben.

#### **d) Vergleich mit der EU**

In der EU gilt die gleiche Regelung wie im geltenden Recht der Schweiz. Auch dort wird die Steuerproblematik des Outsourcing und Pooling diskutiert, aber nicht nur

im Zusammenhang mit Finanzdienstleistungen, sondern auch mit Versicherungsumsätzen. Die diesbezüglichen Diskussionen sind gegenwärtig noch voll im Gange.<sup>249</sup>

#### e) **Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Für die Bundeskasse hat die Reformmöglichkeit negative Konsequenzen, denn auf der Wertschöpfung der Vorleister der Banken würde keine Mehrwertsteuer mehr lasten. Die Mindereinnahmen können nicht geschätzt werden, dürften aber insgesamt nicht bedeutend sein.

#### f) **Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Durch die Reformmöglichkeit würden diverse steuerpflichtige Personen neu mit der Problematik der gemischten Verwendung und Vorsteuerabzugskürzung konfrontiert. Dies dürfte in geringem Ausmass auch negative Konsequenzen für die Verwaltung haben.

## 6.6 **Besteuerung der Immobilienumsätze**

### 6.6.1 **Ausgangslage**

Aufgrund der geltenden Ausnahmeregelungen (Art. 18 Ziff. 20, 21 und 24 MWSTG) muss der Grundeigentümer das Entgelt aus Verkauf, Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken und Immobilien vorbehaltlich der gesetzlichen Gegenausnahmen (zweiter Halbsatz von Ziff. 21) nicht versteuern. Dafür kann er für die auf ihn überwälzte MWST bei der Erstellung, dem Umbau oder dem Unterhalt des Gebäudes sowie den diesbezüglichen Heiz-, Betriebs- und Nebenkosten keinen Abzug geltend machen.

Diese Regelung zeitigt die bekannten Schwierigkeiten jeder unechten Befreiung besonders stark: Einerseits müssen bei Verwendungen für steuerbare Zwecke (z. B. Vermietungen mit Option) und unecht befreite Zwecke (z. B. Vermietungen ohne Option) die Vorsteuern zugewiesen und bei Nutzungsänderungen die zuviel oder zuwenig abgezogenen Vorsteuern auf den wertvermehrenden Aufwendungen korrigiert werden (Eigenverbrauchs- bzw. Einlageentsteuerung). Andererseits ist der Ausnahmestatus problematisch, wenn der Mieter oder Käufer des Grundstückes ein steuerpflichtiges Unternehmen ist, weil sich dann die bekannte unerwünschte Steuerkumulation ergibt.

Diese Problematik ergibt sich auch in Bezug auf Sportanlagen. Die Vermietung von Sportanlagen sowie die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen in Sportanlagen sind von der Steuer unecht befreit. Besitzt der Mieter das ausschliessliche Recht, die Sportanlage oder einen Teil davon zu nutzen, handelt es sich um eine unecht befreite Vermietung. Das Recht, eine Sportanlage persönlich mitzubenuetzen, gilt hingegen als steuerbare Dienstleistung. So sind beispielsweise die Eintritte in ein Schwimmbad oder in eine Kunsteisbahn zum Normalsatz steuerbar.

<sup>249</sup> vgl. dazu insbesondere das Konsultationspapier der Europäischen Kommission zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen, abrufbar im Internet unter:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf).

Mit der freiwilligen Versteuerung (Option) können die Folgen der unechten Befreiung teilweise vermieden werden. Die Option ist allerdings nach geltendem Recht nur dann möglich, wenn es sich beim Empfänger der Leistung (Käufer, Mieter, Pächter) um eine steuerpflichtige Person handelt und sie das Bauwerk ganz oder teilweise für eine steuerbare Tätigkeit verwendet.

Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht nun vor, dass eine Option immer dann möglich ist, wenn der Empfänger der Leistung das Bauwerk für eine geschäftliche Tätigkeit benutzt (Art. 15 Abs. 1 Bst. b E-MWSTG). Neu ist zudem, dass Stockwerkeigentümergeinschaften für die Steuerpflicht optieren können (Art. 10 E-MWSTG).

### 6.6.2 Reformmöglichkeit: Aufhebung der unechten Befreiung der Immobilienumsätze

*Im Sinne einer idealen MWST müssten die Steuerausnahmen im Immobilienbereich gemäss Artikel 18 Ziffern 20, 21 und 24 MWSTG gestrichen und an ihrer Stelle die Besteuerung aller Immobiliengeschäfte (Verkauf, Vermietung und Verpachtung) eingeführt werden. Nicht Teil der Bemessungsgrundlage der MWST sind dabei Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern sowie andere öffentlich-rechtliche Abgaben im Zusammenhang mit der Übertragung.*

*Es stellt sich diesbezüglich die Frage, ob bei privater Eigennutzung des Wohnraums auch der Eigenmietwert besteuert werden muss. Die Arbeitsgruppe Peter Spori bezeichnet eine solche Besteuerung des Eigenmietwerts als systemwidrig. Die Besteuerung eines fiktiven Umsatzes mit sich selbst verletze das System der MWST.<sup>250</sup> Aus Gründen der Gleichbehandlung kommt man allerdings kaum darum herum, Mieter und Eigentümer von selbst genutztem Wohnraum steuerlich gleich zu stellen. Worin besteht der Belastungsunterschied, wenn auf eine Besteuerung des Eigenmietwerts verzichtet wird? Bei Mietern wäre die gesamte Miete steuerbelastet, während bei Eigentümern nur die auf Investitionen und Nebenkosten lastende MWST anfallen würde. Eine Gleichstellung kann grundsätzlich auf zwei Arten erfolgen:*

*Variante 1: Eine Gleichstellung kann über die **MWST** erzielt werden, indem die Eigenmietwerte des selbst genutzten Wohneigentums analog der entgeltlichen Mieten besteuert werden (Erfassung aller Hauseigentümer als Steuersubjekte, und zwar ungeachtet der Höhe des Eigenmietwertes);*

*Variante 2: Es besteht auch die Möglichkeit, die Gleichstellung über die direkten Steuern, konkret über die **direkte Bundessteuer** zu erreichen. Hier kann darauf verzichtet werden, die Eigentümer von selbst genutztem Wohnraum bei der MWST als Steuersubjekte zu erfassen. Für den mehrwertsteuerlichen Ausgleich zwischen Hauseigentümern und Mietern über die direkte Bundessteuer gibt es zwei Möglichkeiten:*

- *Bei Variante 2.1 haben die **Eigentümer von selbst genutztem Wohnraum einen Steuerzuschlag** vorzunehmen. Dieser berechnet sich theoretisch durch Multiplikation des MWST-Satzes mit der Differenz zwischen dem Eigenmietwert und den im langjäh-*

<sup>250</sup> Bericht Spori, S. 22, Ziff. 4.5.2, erster Absatz.

rigen Durchschnitt anfallenden vorsteuerbelasteten Aufwendungen. Darüber hinaus muss Eigentümern von selbst genutztem Wohnraum ein nachträglicher Vorsteuerabzug (Einlagensteuerung) gewährt werden. Durch diese Massnahmen werden die Hauseigentümer steuerlich annähernd gleich stark belastet wie die Mieter mit der ihnen durch die Vermieter überwälzten MWST.

- Bei Variante 2.2 können die **Mieter** als Kompensation für die mehrwertsteuerliche Belastung auf der Miete einen Steuerabzug vornehmen. Dieser Abzug darf allerdings nur im Umfang der Differenz zwischen der MWST auf der Miete und der Vorsteuer auf Investitionen und Betriebsaufwand des Vermieters zugelassen werden. Mieter und selbst nutzende Hauseigentümer werden somit nur in Form einer *taxe occulte* belastet.

Mit Rücksicht auf eine einfache Handhabung müsste es sich beim **Steuerzuschlag bzw. Steuerabzug** um einen allgemein gültigen pauschalen (evtl. gestaffelten) Steuerbetrag handeln.

Eine Gleichstellung über die MWST (Variante 1) kann nicht zum Ziel führen, da für die Steuerpflicht eine generelle Umsatzlimite von 100'000 Franken vorgesehen ist. Kaum ein Hauseigentümer würde mit seinem Eigenmietwert diese Limite überschreiten. Alle übrigen Hauseigentümer wären gegenüber den Mietern bevorteilt. Es würde im Übrigen auch wenig Sinn machen, in diesem Bereich auf eine Umsatzlimite für die Steuerpflicht zu verzichten und alle gut 1 Million Eigentümer von selbst genutztem Wohnraum als steuerpflichtige Personen einzutragen. Es bleibt demnach nur die Möglichkeit einer Gleichstellung über die direkten Steuern (Variante 2).

Es gilt zudem anzumerken, dass das MWST-System auch im Rahmen dieser Reform nicht „geschlossen“ werden kann, es also auch weiterhin unecht befreite Umsätze (insbesondere Finanz- und Versicherungsdienstleistungen) gibt. Eine Unterstellung aller Immobiliengeschäfte würde also nicht einmal zur Elimination jeglicher *taxe occulte* im Immobilienbereich führen.

Zum ändern stellt sich die Frage, ob der Boden ebenfalls Teil des steuerbaren Entgelts sein soll oder nicht. Hier gehen die Meinungen auseinander. Hauptargument gegen ein Einbeziehen in die Steuerbemessungsgrundlage ist, dass der Boden nicht verbrauchbar beziehungsweise konsumierbar ist, und er deshalb einer Konsumsteuer wie der Mehrwertsteuer entgeht. In den nachfolgenden Ausführungen zu den Auswirkungen der Reformmöglichkeit wird davon ausgegangen, dass der Wert des Bodens nicht der Steuer unterliegt. Dies hat die folgenden Konsequenzen:

- Bei einem Verkauf ist es erforderlich, den Verkaufspreis in eine Boden- und eine Gebäudekomponente aufzuspalten. Dies beinhaltet einen administrativen Mehraufwand gegenüber einer Situation, in welcher der Wert des Bodens ebenfalls in der Option enthalten ist.
- Das gleiche gilt für die Vermietung und Verpachtung; auch hier ist eine Aufteilung der Miete / Pacht in eine Boden- und Gebäudekomponente aufzuspalten.
- Wertvermehrnde Leistungen des Immobiliengewerbes können sich im Gebäude (z. B. wertvermehrender Umbau) oder im Boden (z. B. bessere Vermarktung des

*Objektes) kapitalisieren. Geht der Boden nicht in die Bemessungsgrundlage ein, wird ein Teil der Wertschöpfung des Immobiliengewerbes steuerlich nicht berücksichtigt. Ebenfalls steuerlich nicht erfasst würden dann die Leistungen Dritter (z. B. staatliche Infrastruktur), welche sich im Boden kapitalisieren, und dem Käufer zu einem „windfall profit“ verhelfen.*

- *Im Eigenmietwert ist ebenfalls der Wert des Bodens abgebildet.*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die Streichung der Steuerausnahmen im Immobilienbereich gemäss Artikel 18 Ziffern 20, 21 und 24 MWSTG hätte zur Folge, dass etliche Steuerhürden (Optionen, Vorsteuerabzugskürzungen, Nutzungsänderungen) und damit grosse administrative Aufwendungen für die steuerpflichtigen Personen wegfallen würden. Sämtliche Immobiliengeschäfte (Verkauf, Vermietung und Verpachtung) wären mit Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den diesbezüglichen Aufwendungen zu versteuern.

Auf der anderen Seite würden diverse Eigentümer von Liegenschaften (Privatpersonen und Unternehmen) neu mehrwertsteuerpflichtig und hätten die damit einhergehenden administrativen Aufwendungen zu bewältigen. Wer durch diese Reformmöglichkeit neu steuerpflichtig wird, kann zudem einen nachträglichen Vorsteuerabzug auf der Immobilie vornehmen (Einlageentsteuerung).

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Eine Ausweitung des Kreises steuerbarer zu Lasten unecht befreiter Leistungen ist steuertechnisch und volkswirtschaftlich grundsätzlich positiv zu beurteilen, wenn diese - wie bei dieser Reformmöglichkeit - in jedem Fall gilt. In einer Übergangsphase muss bei allen bestehenden Mietverträgen mit Schwierigkeiten bei der Überwälzung der MWST gerechnet werden. Eine gesetzgeberische Lösung, die eine volle Überwälzung der neu geschuldeten MWST erlaubt, ohne den Vorteil der Einlageentsteuerung und des vollen zukünftigen Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen, ist nicht realistisch und auch nicht angebracht. Die Konsequenz, dass der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, führt dazu, dass sich der Fiskus bei Fehlinvestitionen am Risiko beteiligen muss. Die damit verbundene Risikodämpfung ist insofern akzeptabel, als der Fiskus ja auch am Gewinn (höhere Mieterträge und/oder geringere Kosten als erwartet) partizipiert.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Selbst wenn der Vermieter den Vorteil des Vorsteuerabzugs an seine Mieter weitergibt, entsteht eine zusätzliche MWST-Belastung beim Mieter. Die MWST ist auch im heutigen System der Kostenmiete eine Belastung für den Vermieter, die auf den Mieter überwält werden kann, wenn der Vertrag nicht ausdrücklich eine andere Regelung vorsieht. Sie führt zu einer Verteuerung der Miete und damit zu einem Anstieg der Konsumentenpreise. Die zusätzliche MWST fällt auf der Marge und auf allen beim Vermieter ohne MWST entstandenen Kosten (wie z. B. Zinsen und Versicherungsgebühren) an und dürfte zu den aktuellen MWST-Sätzen zu einer Mietzinserhöhung von geschätzt 1-2 Prozent führen. Der Einfluss auf den Konsumentenpreisindex dürfte deshalb spürbar sein.

#### **d) Vergleich mit der EU**

Der Katalog der Steuerausnahmen in Artikel 18 MWSTG ist weitestgehend deckungsgleich mit den Steuerausnahmen der 6. EG-Richtlinie (Art. 13). Vermietung, Verpachtung und Verkauf von Immobilien sind also ebenfalls unecht von der Steuer befreit. Die Mitgliedstaaten können aber eine Optionsmöglichkeit vorsehen für solche Leistungen. Anders als im heutigen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>251</sup> eine separate Option für Gebäude / Boden nicht möglich, d. h. im Fall einer Gebäudelieferung samt dazugehörigem Boden muss die Option für Gebäude und Boden zusammen ausgeübt werden (Gebäude und dazugehöriger Grund und Boden gelten als Einheit).

Österreich hat von der EU im Rahmen der Beitrittsverhandlungen zur EU die Bewiligung erhalten, von der 6. EG-Richtlinie abzuweichen und die Wohnungsmieten der Steuer zu unterstellen. Einen Ausgleich beim privaten Liegenschaftsbesitzer kennt das österreichische Recht aber nicht; der Eigenmietwert wird also auch in Österreich nicht besteuert.

#### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

- In Variante 1 werden alle Immobiliengeschäfte (Verkauf, Vermietung und Verpachtung) einschliesslich der Eigenmietwerte der Steuer unterstellt und findet gleichzeitig die Bestimmung über die Mindestumsatzgrenze keine Anwendung. Es ergeben sich jährliche Mehreinnahmen aus der Mehrwertsteuer von schätzungsweise 2 Milliarden Franken. Allerdings hätte die Unterstellung auch eine Einlageensteuer von zirka 10,6 Milliarden Franken zur Folge. Der Bund müsste also im Zeitpunkt der Unterstellung Vorsteuern in diesem Umfang auszahlen.

Würde grundsätzlich nach Variante 1 vorgegangen, jedoch auch in diesen Fällen die Umsatzlimite von 100'000 Franken angewandt, lägen sowohl die jährlich wiederkehrenden Mehreinnahmen als auch das Potenzial der Einlageensteuer deutlich unter den vorstehenden Werten.

- Bei Variante 2.1 ergäben sich grundsätzlich die gleichen finanziellen Effekte wie in der Variante 1 ohne Umsatzlimite für die Steuerpflicht. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der pauschalierte Steuerzuschlag so bemessen ist, dass er im Durchschnitt über alle Fälle zum selben Aufkommen führt wie eine generelle Unterstellung aller selbst nutzenden Wohneigentümer unter die Mehrwertsteuer. Im Einzelfall können sich die steuerlichen Konsequenzen indes erheblich voneinander unterscheiden.
- Das Steueraufkommen bei Variante 2.2 ist grundsätzlich identisch mit demjenigen, das sich bei der heutigen unechten Befreiung des Wohnens ergibt.

#### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Namhafte administrative Aufwendungen würden im Zusammenhang mit den Optionen, Vorsteuerabzugskürzungen, Nutzungsänderungen und dem baugewerblichen Eigenverbrauch wegfallen. Auf der anderen Seite würden sehr viele natürliche und juristische Personen neu steuerpflichtig. Besonders ausgeprägt wäre dies mit rund 1 Million steuerpflichtigen Personen bei Variante 1 (ohne Umsatzlimite für die Steu-

<sup>251</sup> Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 8.6.2000 - Rs. C-400/98, UR 2000, 336.

erpflicht bei selbstnutzenden Eigentümern) der Fall. Die Betreuung dieser zusätzlichen steuerpflichtigen Personen hätte einen massiven Mehraufwand für die ESTV zur Folge, der nur mit einer namhaften Aufstockung des Personalbestands zu bewältigen wäre.

### **6.6.3 Reformmöglichkeit: Steuerbarkeit der Vermietung von Sportanlagen**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Die Vermietung und Verpachtung von Sportanlagen soll - unabhängig davon, ob Verkauf, Vermietung und Verpachtung von Immobilien steuerbar werden oder unverändert von der Steuer unecht befreit bleiben - neu der Steuer unterstellt werden.*

Damit würden die häufigen Abgrenzungsprobleme bezüglich Qualifizierung der Leistung wegfallen.<sup>252</sup> Da somit künftig keine gemischte Verwendung mehr vorliegt, sind auch keine Vorsteuerabzugskürzungen vorzunehmen.

### **6.6.4 Reformmöglichkeit: Uneingeschränkte Optionsmöglichkeit für Immobilienumsätze**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Entscheidet sich der Gesetzgeber (beispielsweise aus sozialen Gründen) nicht für die volle Besteuerung der Mieten, besteht die Möglichkeit, die Option für Immobilienumsätze nicht vom Empfänger abhängig zu machen, sondern uneingeschränkt zuzugestehen. Sie wäre also sowohl für geschäftlich genutzte wie privat verwendete Bauwerke möglich und auch die bisherige Verwendung würde keine Rolle spielen. Dabei wären Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern sowie andere öffentlich-rechtliche Abgaben im Zusammenhang mit der Übertragung nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Steuer.*

*Ebenfalls nicht Teil der Bemessungsgrundlage wäre der Wert des Bodens (s. auch Ziff. 6.6.2).*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die steuerliche Handhabung von Nutzungsänderungen wird erleichtert; dadurch wird die Ausübung der Option bei Geschäftsliegenschaften attraktiver. Die Wahl der Besteuerungsmethode für Wohnimmobilien wird erweitert. Eine sofortige Entsteuerung auch von Wohnobjekten wird möglich. Bei tendenziell steigenden MWST-Sätzen ist allerdings mit einer zusätzlichen MWST-Belastung zu rechnen, die aufgrund des Wettbewerbs je nach Mietobjekt nicht auf den Mieter überwälzt werden kann.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Eine Ausweitung des Kreises steuerbarer zu Lasten unecht befreiter Leistungen ist grundsätzlich positiv zu beurteilen, wenn diese in jedem Fall gilt. Erfolgt eine solche Ausweitung jedoch im Rahmen eines Optionsrechtes, ist die Lage der Dinge weni-

<sup>252</sup> Beispiel: Das Hallenbad X vermietet dem Schwimmklub Y von 18.00 bis 20.00 Uhr zwei Schwimmbahnen zur alleinigen Benützung (= von der Steuer unecht befreite Vermietung). In der gleichen Zeit befinden sich auch diverse Privatpersonen im Schwimmbad (= steuerbarer Eintritt) und die Fussballmannschaft Z benützt die Anlagen des Hallenbades zur Durchführung teambildender Aktivitäten (= steuerbarer Eintritt, da kein alleiniges Benützungsrecht für einen Teil der Anlage).

ger eindeutig. Der Optionsberechtigte wird die Option nur dann ausüben, wenn dies für ihn vorteilhaft ist. Der Vorteil kann in geringeren Anlagekosten oder in einer niedrigeren Steuerzahllast über die gesamte Wertschöpfungskette liegen. Im ersten Fall erweist sich das Optionsrecht unzweifelhaft als volkswirtschaftlich vorteilhaft. Im zweiten Fall ist dies weniger klar. Hier tritt das Problem der adversen Selektion auf. Leistungserbringer, welche bei der Ausübung der Option steuerlich besser fahren, werden diese ausüben; die übrigen Leistungserbringer hingegen nicht. Das Optionsrecht generiert daher dem Fiskus Mindereinnahmen, die anderweitig kompensiert werden müssen. Es stellt sich folglich die Frage, ob die Zusatzlast aus dieser Kompensation durch die Reduktion der Zusatzlast der steuerpflichtigen Personen, welche die Option ausüben, aufgewogen wird oder nicht.

Im Fall der Option für **Wohnimmobilien** lässt sich der Kreis der Optierer wie folgt eingrenzen:

Ein Investor wird eine Wohnimmobilie erstellen (lassen) bzw. erwerben, wenn der erwartete Barwert auf den Bruttomieteträgen bzw. Bruttoeigenmietwerten den erwarteten Barwert der Gesteigungs- und Unterhaltskosten übersteigt. Ansonsten lohnt sich die Investition nicht. Bleibt die Immobilie unecht befreit, so fällt die Steuerlast in Form des Barwertes der *taxe occulte* auf den Bau- und den Unterhaltskosten an. Wird sie im Rahmen des Optionsrechtes besteuert, richtet sich die Steuerlast nach dem Barwert der MWST auf den Bruttomieteträgen. Da letzterer grösser ist als ersterer, lohnt sich für den Investor – der Erträge und Kosten richtig kalkuliert hat – die Ausübung des Optionsrechtes nicht. Er wird deshalb davon keinen Gebrauch machen.

Anders ist die Lage, wenn sich der Investor verkalkuliert hat, d. h. die Erträge niedriger oder die Unterhaltskosten höher als erwartet ausfallen. Im Falle einer solchen Fehlinvestition kann es sich für den Investor lohnen, sich der Option zu unterstellen. Er erhält dann die Einlageentsteuerung und entrichtet die MWST auf den Mieterträgen. Dies wäre für den Fiskus bei Barwertbetrachtung mit Mindereinnahmen verbunden. Der Fiskus wird so zum stillen Teilhaber am Risiko des Immobilieninvestors. Die damit verbundene Risikodämpfung ist im Prinzip volkswirtschaftlich effizient, allerdings wird diese Aussage im vorliegenden Fall stark relativiert: Die volkswirtschaftlich effiziente Risikodämpfung verlangt, dass der Fiskus als stiller Teilhaber sich nicht nur am Risiko, sondern auch an den Chancen beteiligt. Im vorliegenden Fall partizipiert er jedoch an den Chancen nicht. Die positiven Effekte auf die Investitionsanreize entfalten sich nur *ex ante*, d. h. wenn der Investor weiss, dass im Misserfolgsfall die negativen Konsequenzen fiskalisch gemildert werden. Somit wäre die Massnahme nur für neue Investitionen sinnvoll. Für alte Fehlinvestitionen sollte sie *ex post* jedoch nicht mehr greifen, da hier keine Investitionsanreize mehr geschaffen werden. Diese starken Relativierungen sprechen nicht dafür, dass die Massnahme unter dem Gesichtspunkt der Risikodämpfung volkswirtschaftlich sinnvoll ist.

Das Optionsrecht bringt auch Vorteile, wenn der (richtig kalkulierende) Investor ein Liquiditätsproblem hat. Er erhält dann sofort Vorsteuern auf den Baukosten zurück-erstattet oder profitiert von einer Einlageentsteuerung, muss aber künftig MWST auf den Bruttomieteträgen entrichten, wobei der Barwert der MWST auf den Bruttomieteträgen im Allgemeinen grösser ist als der Barwert der Vorsteuer auf den Baukosten oder der Einlageentsteuerung und der Vorsteuer auf den Unterhaltskosten.

Dem Fiskus entstünden daraus bei Barwertbetrachtung Mehreinnahmen. Unter diesem Gesichtspunkt ist das Optionsrecht volkswirtschaftlich vorteilhaft.

Ein Vorteil aus der Ausübung des Optionsrechts würde dem Besitzer eines älteren Mietwohnungsobjektes erwachsen, wenn er die MWST auf die Mieter überwälzen könnte. Dazu sind zwei Voraussetzungen erforderlich:

- Die **Marktlage** muss die Überwälzung ermöglichen. Bei älteren Immobilien ist dies in der Regel der Fall.
- Das **Mietrecht** muss die Überwälzung zulassen. Im Rahmen des geltenden Mietrechtes, das auf der Kostenmiete basiert, ist nicht davon auszugehen, dass die Rechtsprechung die Überwälzung zulässt, da der Vermieter in den Genuss der Einlagesteuerung sowie des Vorsteuerabzuges auf den Unterhaltskosten kommt und überdies die Ausübung der Option freiwillig ist. Von einer Überwälzung der MWST auf die Mieter wäre demzufolge nur dann auszugehen, wenn der Gesetzgeber dies im Mietrecht explizit festschreiben würde. Ist dies der Fall, so würden dem Fiskus bei Barwertbetrachtung Mehreinnahmen zufließen, ansonsten würden dem Fiskus infolge der fehlenden Möglichkeit zur Überwälzung und dem fehlenden Gebrauch des Optionsrechtes weder Mehr- noch Mindereinnahmen entstehen.

#### c) **Bedeutung für die Konsumenten**

Wegen der fehlenden rechtlichen Möglichkeit einer offenen Überwälzung der MWST auf die Konsumenten, und weil insgesamt nur relativ wenige Vermieter von Wohnimmobilien optieren würden, dürfte der Einfluss auf die Konsumentenpreise gering bleiben.

#### d) **Vergleich mit der EU**

Die dargestellte Reformmöglichkeit geht sehr weit, insbesondere weiter als die Regelung in Deutschland, wo eine Option beim Leistungsempfänger die Unternehmereigenschaft und die Zweckbestimmung für das Unternehmen voraussetzt. Zudem ist in Deutschland (§ 9 Abs. 2 D-UStG) bei der Grundstücksvermietung zu Wohnzwecken keine Option möglich. Anders als im heutigen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>253</sup> eine separate Option für Gebäude / Boden nicht möglich, d. h. im Fall einer Gebäudelieferung samt dazugehörigem Boden muss die Option für Gebäude und Boden zusammen ausgeübt werden (Gebäude und dazugehöriger Grund und Boden gelten als Einheit).

Österreich hat von der EU im Rahmen der Beitrittsverhandlungen zur EU die Bewilligung erhalten, von der 6. EG-Richtlinie abzuweichen und die Wohnungsmieten der Steuer zu unterstellen.

#### e) **Respektierung der verfassungsrechtlichen Grundsätze**

Eine Ungleichbehandlung von privaten Mietern, je nachdem, ob der Vermieter optiert hat oder nicht, liegt bei funktionierendem Wohnungsmarkt wohl nicht vor. Ein Widerspruch zum Sozialziel in Artikel 41 Absatz 1 Buchstabe e BV ist deshalb auszuschließen.

<sup>253</sup> Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 8.6.2000 - Rs. C-400/98, UR 2000, 336

## f) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes

Konkrete Schätzungen liegen nicht vor. Insgesamt ist bei Inanspruchnahme des Optionsrechtes für Wohnimmobilien bei Barwertbetrachtung mit Mindereinnahmen zu rechnen, wenn man davon ausgeht, dass der negative Beitrag zum Steueraufkommen seitens der Immobilieninvestoren, die sich verkalkuliert haben, stärker wiegt als der positive Beitrag der Immobilieninvestoren mit einem Liquiditätsproblem. Löst man sich von der Barwertsicht, ist festzuhalten, dass das Optionsrecht für Wohnimmobilien kurzfristig temporäre Mindereinnahmen in Form einer zusätzlichen Einlageentsteuerung mit sich bringt.

## g) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)

Eine Vereinfachung entsteht durch die Ausdehnung der Optionsmöglichkeit auf alle Empfänger dadurch, dass der Verwendungszweck beim Empfänger nicht mehr abgeklärt werden müsste. Die „gemischte Verwendung“ kann reduziert werden, verschwindet aber nicht völlig, weil die Versteuerung ja von der Wahl der Option abhängt. Im Bereich der Wohnimmobilien ist mit zusätzlichen steuerpflichtigen Personen und damit mit Mehraufwand für die Verwaltung zu rechnen.

## 6.7 Einschränkung der unechten Befreiung von hoheitlichen Leistungen

### 6.7.1 Ausgangslage

Nach Artikel 23 Absatz 1 MWSTG sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, und zwar auch nicht, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstigen Abgaben erhalten. Explizit als hoheitlich erwähnt wird die Ausübung der Schiedsgerichtsbarkeit. Diese Regelung erfährt auch mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf keine Änderung.

### 6.7.2 Reformmöglichkeit: Unterstellung gewisser hoheitlicher Leistungen unter die Steuer

*Beschreibung der Reformmöglichkeit: Die Unterstellung gewisser hoheitlicher Leistungen ist in den Bereichen denkbar, in welchen das Gemeinwesen eine „bestellte“ oder „gesetzlich vorgeschriebene“ Leistung erbringt und dafür eine Kausalgebühr verlangt. Unter diesem Aspekt würden beispielsweise folgende Leistungen besteuert:*

- Fleischkontrolle,
- Lebensmittelkontrolle,
- Ausstellen der Lernfahrausweise, Fahrausweise, Fahrzeugausweise, die Abnahme der Führerprüfungen und das Durchführen von Fahrzeugprüfungen,
- Ausstellen von Patenten aller Art (Gewerbe, Gaststätten, Viehhandel, Fischerei, Jagd),

- Leistungen der Einwohnerkontrollen und Zivilstandsämter, wie Ausstellen von Familienbüchlein, Heimatscheinen, Geburtsscheinen, Schriftenempfangsscheinen, Wohnsitzbestätigungen u. dgl.,
- Leistungen der Fremdenpolizei, wie das Ausstellen von Aufenthalts- und Niederlassungsbewilligungen,
- Ausstellen von Identitätskarten und Pässen,
- Eintragungen in öffentlichen Registern, wie Grundbuch, Handelsregister,
- Ausstellen von Totenscheinen, Erbenbescheinigungen u.dgl.

Als **Alternative** zur Besteuerung sämtlicher Kausalabgaben könnte die Besteuerung derjenigen hoheitlich erbrachten Leistungen ins Auge gefasst werden, die oft an Dritte ausgelagert werden und so im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehen, da diese Dritten in der Regel das Entgelt zu versteuern haben. Das wurde im Rahmen des heutigen Gesetzes bei der periodischen Rauchgaskontrolle mit der Praxisänderung auf den 1. Juli 2005 vollzogen, da immer mehr Gemeinden diese Arbeiten - ohne Übertragung des Verfügungsrechts - an Privatunternehmen auslagerten. Unter diesem Gesichtspunkt könnten deshalb beispielsweise die gesetzlich vorgeschriebenen Lift- und Seilbahnkontrollen sowie die gesetzlich vorgeschriebenen Eichungen nicht mehr als hoheitliche Tätigkeit gelten. Zudem werden solche Leistungen oft gegenüber steuerpflichtigen Personen erbracht, die wiederum den Vorsteuerabzug vornehmen könnten, da es sich bei ihnen um Aufwendungen für steuerbare Zwecke handelt.

Ferner ist zu prüfen, ob die **Schiedsgerichtsbarkeit** weiterhin als hoheitlich gelten soll. In der Regel sind die Schiedsrichter bereits aufgrund ihrer anwaltlichen oder sonstigen Tätigkeit steuerpflichtig und auch die Parteien, die das Schiedsgericht anrufen, sind meist steuerpflichtige Unternehmen. Die Unterstellung der Schiedsgerichtsbarkeit würde somit bei den in der Schiedsgerichtsbarkeit involvierten steuerpflichtigen Personen zu einer administrativen Vereinfachung führen, da keine gemischte Verwendung mehr vorliegt. Insbesondere die Frage der Steuerbarkeit von Sekretariaten würde nicht mehr zu Diskussionen Anlass geben.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschliesslich auf die Auswirkungen einer **generellen Unterstellung der hoheitlichen Tätigkeiten, für die eine Kausalabgaben erhoben** wird.

#### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

In den einzelnen Bereichen würden lediglich Gemeinwesen mit mehr als 5'000 Einwohner steuerpflichtig werden, da Dienststellen kleinerer Gemeinden die Umsatzgrenze für die Steuerpflicht nicht erreichen würden. So müsste also beispielsweise bei Ausweisen wie bei der Identitätskarte oder beim Pass eine Gemeinde die Steuer erheben und die andere nicht. Zudem ist heute in vielen Bereichen, so u. a. auch bei der Ausgabe der Identitätskarte und der Pässe, die Höhe der Gebühr vom Bund oder vom Kanton vorgegeben. Mit der Unterstellung unter die Mehrwertsteuer würde es somit entweder unterschiedliche Tarife geben oder zusätzliche durch die Gebühr nicht gedeckte Kosten. Zu erwähnen ist sodann, dass in Dienststellen, die hoheitliche Leistungen erbringen, auch Kosten anfallen, die mit diesen konkreten, gebührenpflichtigen Tätigkeiten nicht in direktem Zusammenhang stehen. Diese Kosten werden über Subventionen, mit Abgaben ohne konkrete Gegenleistung oder mittels allgemeinen Steuererträgen zu Lasten der allgemeinen Rechnung finanziert. Diese

Dienststellen wären also mit dem Problem der gemischten Verwendung und der damit notwendigen Vorsteuerabzugskürzung konfrontiert.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Eine Nichtbesteuerung der hoheitlichen Tätigkeiten, die von den Gemeinwesen selbst erbracht werden, verursacht keine Wettbewerbsverzerrungen, weil keine (potenziellen) privaten Konkurrenten bestehen. Infolgedessen führt die Besteuerung auch nicht zu einer verbesserten Wettbewerbsneutralität. Die Besteuerung von hoheitlichen Leistungen, die im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehen, macht insofern Sinn, dass es sich bei den Leistungsempfängern oft um steuerpflichtige Personen handelt, die den Vorsteuerabzug vornehmen könnten. In diesem Sinn würde die heute bestehende Schattensteuer wegfallen. Die Auswirkungen sind jedoch sehr gering.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Die Konsumenten würden es kaum verstehen, dass je nach Gemeinde die Steuer erhoben wird oder nicht. Insgesamt wären die Auswirkungen ziemlich gering, da die Gebühren teils einmalig sind oder nur in grösseren zeitlichen Abständen anfallen.

#### **d) Vergleich mit der EU**

Gemäss der 6. EG-Richtlinie gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit

- a) sie die Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung ausüben und
- b) ihnen die Ausübung dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt.

Die beiden genannten Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein. Hingegen ist ohne Bedeutung, ob die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für diese Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (Art. 4 Abs. 5 UA 1 der 6. EG-Richtlinie). Aufgrund des Gesagten folgt, dass die Wahrnehmung von der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Aufgaben durch beliehene Private nicht von der Besteuerung unecht befreit ist. Leistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt liegen vor, wenn die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden (öffentlich-)rechtlichen Regelungen tätig sind. Wird die öffentliche Einrichtung hingegen in den Formen des Privatrechts tätig, so liegt keine Ausübung der öffentlichen Gewalt vor.<sup>254</sup>

Sofern eine Behandlung als nicht steuerpflichtige Personen zu grösseren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, gelten öffentlich-rechtliche Einrichtungen auch für diese Tätigkeiten als steuerpflichtige Personen, d. h. es greift eine Besteuerung Platz (Art. 4 Abs. 5 UA 2 der 6. EG-Richtlinie).

Im Anhang D der 6. EG-Richtlinie werden Tätigkeiten aufgelistet, die grundsätzlich der Steuer unterliegen. Die Liste entspricht weitgehend dem geltenden Artikel 23 Absatz 2 MWSTG. Sofern der Umfang dieser Tätigkeiten jedoch unbedeutend ist, können die Mitgliedstaaten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für diese Tätigkeiten von der Steuerpflicht ausnehmen.

Eine Bestimmung, wonach die EU-Mitgliedstaaten hoheitliche Leistungen, die ausschliesslich von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, freiwillig der Steuer unterstellen können, kennt die 6. EG-Richtlinie nicht.

<sup>254</sup> EuGH-Urteil vom 17. Okt. 1989 – Rs. 231/87 und 129/88.

### e) **Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Es wäre mit Mehreinnahmen bei der Mehrwertsteuer im unteren bis mittleren zweistelligen Millionenbereich zu rechnen.

### f) **Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Einige Dienststellen würden neu steuerpflichtig. Die Erhebungswirtschaftlichkeit dürfte aber gleichwohl leicht verbessert werden, da die Abgrenzungsproblematik zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Leistungen reduziert wird.

## **6.8 Single-Entity-Prinzip statt Betriebsstättenregelung**

### **6.8.1 Ausgangslage: Betriebsstättenregelung**

Im geltenden Recht werden in grenzüberschreitenden Verhältnissen Hauptsitz und Betriebsstätte resp. Zweigniederlassung als zwei unterschiedliche Subjekte betrachtet, zwischen denen mehrwertsteuerlich ein Leistungsaustausch stattfindet.

„Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Ferienwohnungen und -häuser, Einkaufs- oder Verkaufsstellen, selbständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer. Nicht als Betriebsstätten gelten feste Geschäftseinrichtungen, in denen ausschliesslich für das ausländische Unternehmen Tätigkeiten ausgeübt werden, die für dieses bloss vorbereitender Art sind oder blosse Hilfstätigkeiten darstellen (z. B. reine Auslieferungslager, Forschungsstätten, ferner Informations-, Repräsentations- und Werbebüros des Unternehmens, die nur zu Ausübung von Hilfstätigkeiten wie etwa Werbe- und PR-Aktivitäten u. Ä. befugt sind).“<sup>255</sup>

In der Praxis können sich dadurch Probleme ergeben, dass solche grenzüberschreitenden Leistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte in der Schweiz und einer grösseren Anzahl EU-Länder (bspw. Belgien, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Niederlande, Österreich, Spanien) umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt werden. In den erwähnten EU-Ländern gilt nämlich der Grundsatz der Unternehmensseinheit, d. h. alle Umsätze der Betriebsstätten werden dem Hauptsitz zugerechnet und dementsprechend wird auch nur der Hauptsitz als steuerpflichtige Person eingetragen.

Ist ein grenzüberschreitendes Unternehmen ausschliesslich im steuerbaren Bereich tätig, sind einzig administrative Zusatzaufwendungen (z. B. Eintragung einer Betriebsstätte im MWST-Register, gegenseitige Fakturierung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte) als Nachteile der Betriebsstättenregelung auszumachen. Steuerlich wird hingegen ein neutrales Ergebnis erzielt, denn dem Empfänger der Leistung steht das volle Vorsteuerabzugsrecht zu.

Sobald jedoch ganz oder teilweise von der Steuer unecht befreite Leistungen erbracht werden, kann die Betriebsstättenregelung in gewissen Fällen zu Doppelbesteuerungen führen, wie in folgendem Beispiel:

<sup>255</sup> ESTV, Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 8

Sowohl der Hauptsitz im Ausland als auch die inländische Niederlassung erbringen ausschliesslich unecht befreite Leistungen. Der Hauptsitz bezieht Dienstleistungen von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland und belastet diese der inländischen Niederlassung weiter. Der ausländische Hauptsitz kann auf dem Dienstleistungsbezug keinen Vorsteuerabzug vornehmen, da er nur von der Steuer unecht befreite Umsätze erbringt. Die inländische Niederlassung muss die vom Hauptsitz weiterbelasteten Leistungen als Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland versteuern. Auch sie erbringt nur unecht befreite Leistungen und kann infolgedessen ebenfalls keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Es resultiert eine Doppelbelastung.

## **6.8.2 Reformmöglichkeit: Einführung des Single-Entity-Prinzips**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Sämtliche Aufwendungen sind dem Hauptsitz zuzuordnen und nur im Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt, als diese Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen anfallen. Es ist insoweit auf den Gesamtumsatz der steuerpflichtigen Person abzustellen. Auf den Leistungen, die von der Steuer unecht befreit sind, oder allenfalls subventioniert oder durch Spenden gedeckt werden, darf der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig davon, wo die unecht befreite Leistung tatsächlich erbracht wird. Die Funktionsweise des Single-Entity-Konzepts wird anhand nachfolgender Beispiele erläutert:

1. Ein Unternehmen mit Sitz im Inland betreibt im Ausland eine Betriebsstätte, die ausschliesslich von der Steuer unecht befreite Umsätze erzielt. Die Umsätze werden gesamthaft in der MWST-Deklaration des Hauptsitzes widerspiegelt. Damit werden auch Fragen der Vorsteuerzurechnung hinfällig, denn es gibt nur ein gesamtes Steuersubjekt mit einer Vorsteuerabzugsquote.
2. Eine Betriebsstätte im Ausland bezieht von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland eine Dienstleistung. Die Verrechnung der dabei anfallenden Kosten an den Hauptsitz im Inland erfolgt auf dem Weg der Umlage, die keinen steuerbaren Leistungsaustausch darstellt, da es sich um einen Innenumsatz handelt. Der Vorsteuerabzug ist nur im Umfang der im In- und Ausland steuerbaren Umsätze möglich. Erzielt also das ganze Unternehmen 60 Prozent steuerbare und 40 Prozent von der Steuer unecht befreite Umsätze, dann können 60 Prozent der Vorsteuern geltend gemacht werden. Dabei spielt es keine Rolle, wo die unecht befreiten und wo die steuerbaren Umsätze erzielt werden.
3. Ein ausländischer Hauptsitz betreibt im Inland eine Betriebsstätte, welche ausschliesslich von der Steuer unecht befreite Umsätze erzielt. Die Vorsteuerabzugskürzung erfolgt in der MWST-Deklaration des Landes, in dem der Hauptsitz steuerlich erfasst ist.
4. Eine Betriebsstätte im Inland bezieht Dienstleistungen von einem Unternehmen mit Sitz im Inland. Die Rechnung des Leistungserbringers wird entweder an den Hauptsitz des Unternehmens im Ausland oder an die inländische Betriebsstätte gestellt. Die Vorsteuerabzugskürzung hat in dem Land zu erfolgen, in dem das Unternehmen seinen Hauptsitz begründet. Erfolgt die Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer mit Sitz im Inland an den Hauptsitz im Ausland, dann wird der Leistungserbringer keine Steuer belasten, sofern es sich um eine Dienstleistung handelt, für die das Empfängerortsprinzip zur Anwendung kommt. Im Ausland wird der Hauptsitz das Reverse Charge Verfahren anwenden

*und nur insoweit Vorsteuer aus dem Dienstleistungsbezug geltend machen können, als es seine allgemeine Vorsteuerabzugsquote zulässt. Stellt der Leistungserbringer eine steuerbare Leistung der Betriebsstätte im Inland in Rechnung, wird er die Steuer belasten. Der Leistungsempfänger, dessen Hauptsitz sich im Ausland befindet, kann gegebenenfalls eine Steuerrückerstattung beantragen.*

Es ist anzumerken, dass das Single-Entity-Prinzip nur dann zu einer Erleichterung führt und Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen vermeiden hilft, wenn möglichst alle Handelspartner der Schweiz, welche eine Umsatzsteuer kennen, dieses Prinzip ebenfalls anwenden.

**a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Hauptsitz und Betriebsstätte bilden juristisch gesehen eine Einheit. Eine inländische Betriebsstätte einer im Ausland ansässigen steuerpflichtigen Person bildet deshalb kein eigenständiges Unternehmen, sondern bleibt unselbständiger Unternehmensteil. Der Austausch zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz ist nicht zu fakturieren. Die Betriebsstätten müssen zwar - im Gegensatz zum Betriebsstättenkonzept - keine eigenen Buchhaltungen führen. Sie sind jedoch gleichwohl verpflichtet, Aufzeichnungen über Umsätze und Vorsteuern zu führen.

**b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Mit der Einführung des Single-Entity-Prinzips können in gewissen grenzüberschreitenden Fällen Doppelbesteuerungen verhindert werden. Insofern ist die Reformmöglichkeit volkswirtschaftlich positiv zu werten. Auch beim Single-Entity-Prinzip sind doppelte Nullbesteuerungen und damit Wettbewerbsverzerrungen mindestens so lange nicht ausgeschlossen, als nicht alle Handelspartner der Schweiz, die eine Umsatzsteuer kennen, dieses Konzept anwenden. Es ist allerdings zu bedenken, dass es sich nur um Einzelfälle handelt.

**c) Bedeutung für die Konsumenten**

Für die Konsumenten ist die Einführung des Single-Entity-Prinzips nicht von Bedeutung.

**d) Vergleich mit der EU**

Gleich wie heute in der Schweiz besteht in der 6. EG-Richtlinie keine ausdrückliche Gesetzesbestimmung zur Behandlung der Betriebsstätte als Steuersubjekt im internationalen Verhältnis. Die einzelnen EU-Staaten praktizieren in dieser Frage verschiedene Lösungen. Im kürzlich ergangenen Urteil des EuGH betreffend FCE-Bank<sup>256</sup> wurde festgestellt, dass ein Unternehmen immer als Einheit zu betrachten sei und deshalb die Kostenumlagen der englischen Bank an die italienische Betriebsstätte keine Leistung darstelle und damit die italienische Betriebsstätte auch keinen Dienstleistungsbezug abrechnen müsse.<sup>257</sup> Als Folge dieses Urteils wird die Tendenz ersichtlich, bei grenzüberschreitenden Kostenumlagen an Betriebsstätten von Banken und Versicherungen zwischen internen und externen Kosten zu unterschei-

<sup>256</sup> Urteil vom 23. März 2006 C-210/04 FCE Bank plc.

<sup>257</sup> Das italienische Finanzministerium hat mit der Resolution 81/E vom 16. Juni 2006 die Rechtsprechung des EuGH vollständig umgesetzt. Damit gelten Dienstleistungen zwischen italienischen Unternehmen und ihren ausländischen (EU und Drittstaaten) Betriebsstätten bzw. zwischen ausländischen (EU und Drittstaaten) Unternehmen und ihren italienischen Betriebsstätten als ausserhalb des Anwendungsbereichs der italienischen Mehrwertsteuer liegend.

den, um wenigstens auf den externen Kosten den Dienstleistungsbezug durchzusetzen. Damit entsteht ein administrativ extrem aufwändiges Verfahren.

Es ist zu erwarten, dass in der EU mittel- und längerfristig eine wesentliche Verkomplizierung der MWST-rechtlichen Behandlung von Geld- und Leistungsflüssen zwischen den Niederlassungen eines Unternehmens in verschiedenen Staaten entstehen wird.

#### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Es ist mit gewissen Mindereinnahmen für die Bundeskasse zu rechnen. Die Höhe derselben kann allerdings nicht geschätzt werden.

#### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Die Auswirkungen der Reformmöglichkeit auf die Verwaltung sind gering. Im Einzelfall kann es einen gewissen Mehraufwand gegenüber der heutigen Regelung geben. Dafür hat es die Verwaltung beim Single-Entity-Prinzip nur mit einem Steuersubjekt zu tun, und es ist auch mit weniger Erstattungsverfahren nach den Artikeln 28 ff. MWSTGV zu rechnen.

## **6.9 Margenbesteuerung**

### **6.9.1 Ausgangslage**

Die Margenbesteuerung (ursprünglich Differenzbesteuerung genannt) wurde mit dem Systemwechsel von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer eingeführt, um beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen die Nachteile, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer gegenüber Privatpersonen hat, auszugleichen. Die bisherige Regelung wurde als "Vorumsatzabzug" ausgestaltet, d. h. der steuerpflichtige Wiederverkäufer kann von seinem steuerbaren Ausgangsumsatz den Einkaufspreis (bis maximal zur Höhe des Verkaufspreises) in Abzug bringen. Damit wird sichergestellt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer maximal seine Wertschöpfung zu versteuern hat.

Mit dem "Vorumsatzabzug" wird die fiktive, bloss rechnerisch im Preis einer nichtsteuerpflichtigen Person enthaltene "Restmehrwertsteuer" im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung ausgeglichen. Dieser Ausgleich übersteigt allerdings insbesondere bei steigenden Mehrwertsteuersätzen in aller Regel die rechnerisch effektiv enthaltene Mehrwertsteuer. Durch den „Vorumsatzabzug“ wird nämlich immer die Steuer zu den aktuellen Sätzen angerechnet, während die ursprüngliche Mehrwertsteuerbelastung unter Umständen zu einem niedrigeren Satz erfolgte. Zu beachten ist auch, dass eine allfällige Wertschöpfung durch die nichtsteuerpflichtige Person nicht versteuert wird. Mit der Einführung des MWSTG im Jahre 2001 wurde die Anwendung der Margenbesteuerung, der Entwicklung in der EU entsprechend, auf sämtliche individualisierbare gebrauchte bewegliche Gegenstände ausgedehnt.

### **6.9.2 Vorschlag Spori für Neugestaltung der Margenbesteuerung**

*Im Rahmen der Arbeitsgruppe Spori wurde ein Systemwechsel bei der Margenbesteuerung angeregt. Die bisherige Regelung erweise sich als kompliziert und*

*schwierig, insbesondere auf Grund formeller Tatbestandsvoraussetzungen. Die Arbeitsgruppe Spori schlug deshalb vor, dass die Margenbesteuerung durch eine Ausweitung des Anspruchs auf den Vorsteuerabzug ersetzt werden solle. Beim Erwerb eines individualisierbaren Gegenstandes von einer nicht steuerpflichtigen Person für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, würde generell eine „fiktive“ Vorsteuer angerechnet. Konkret kann der steuerpflichtige Abnehmer auf dem vom nicht steuerpflichtigen Lieferanten in Rechnung gestellten Betrag<sup>258</sup> die Steuer berechnen und in seiner Abrechnung mit der ESTV als Vorsteuer in Abzug bringen.*

*Dieses Vorgehen soll nach Ansicht der Arbeitsgruppe Spori bei **allen** Gegenständen möglich sein, die von einer nicht steuerpflichtigen Person erworben werden, also auch bei neuen Gegenständen und bei solchen, die nicht für den Wiederverkauf bestimmt sind. Ein Vorsteuerabzug wäre also beispielsweise auch möglich, wenn eine steuerpflichtige Person:*

- ein nur mit WUST belastetes Gebäude kauft, ohne dass der Verkäufer für die Versteuerung optiert hat; allerdings wäre auch in diesem Fall ein Vorsteuerabzug auf dem Wert des Bodens ausgeschlossen (s. nachfolgendes Beispiel);*
- ein neuer Gegenstand von einer wegen geringem Umsatz nicht steuerpflichtigen Person bezogen wird (z. B. ein angestellter Polymechaniker hat eine private Drehbank und bearbeitet darauf Metallteile im Auftrag von steuerpflichtigen Unternehmen);*

*Es stellt sich sodann die Frage, ob aus Gründen der Gleichberechtigung ein solcher Vorsteuerabzug nicht auch beim Bezug von Dienstleistungen von einer nicht obligatorisch steuerpflichtigen Person (z. B. Beförderung im Taxi, Beratungsleistung durch pensionierten Anwalt) möglich sein soll.*

*Beispiel:*

<i>Pascal Keller besitzt ein im Jahr 1994 erbautes Bürogebäude in Biel, das ohne Option vermietet wird. Im Jahr 2012 verkauft er die seit dem Bau nicht mehr renovierte Liegenschaft für 1,5 Millionen Franken der steuerpflichtigen Uhren AG, welche sie für ihre Verwaltung nutzen will.</i>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Vorschlag Arbeitsgruppe Spori</b>
<i>Pascal Keller kann nicht nach Art. 18 Ziff. 20 MWSTG für den Verkauf optieren, da er für die Vermietung nicht optiert hat. Infolgedessen kann er keine Vorsteuern geltend machen.</i>	<i>Pascal Keller kann nicht für die Versteuerung des Verkaufs optieren.</i>
<i>Das Bürogebäude bleibt bei der Uhren AG mindestens teilweise mit der Warenumsatzsteuer belastet. Dies wäre im Übrigen auch der Fall, wenn die Uhren AG das Bürogebäude im Jahr 1994 selbst erstellt hätte.</i>	<i>Die Uhren AG kann auf dem Wert des Gebäudes, nicht aber auf dem Wert des Bodens, den Vorsteuerabzug vornehmen. Die sachgerechte Ausscheidung des Werts des Bodens kann höchstens schätzungsweise erfolgen und wird in</i>

<sup>258</sup> Dieser Betrag versteht sich inkl. MWST.

	<p>der Praxis zu grossen Problemen führen.</p> <p>Geht man davon aus, dass 1 Million Franken auf das Gebäude entfallen, beläuft sich der zulässige „fiktive“ Vorsteuerabzug auf Fr. 70'632.--, obwohl das Gebäude gar nicht mit Mehrwertsteuer belastet ist.</p>
<p>Der Bund erzielt keine MWST-Einnahmen, erleidet aber auch keinen Verlust</p>	<p>Der Bund erleidet einen MWST-Verlust von Fr. 70'632.--.</p>

Dieser vorstehenden Ausführungen zeigen auf, dass der Vorschlag der Arbeitsgruppe Spori über den eigentlichen Zweck der Margenbesteuerung hinausgeht und damit der Zielsetzung dieses Instituts widerspricht. Er führt zudem vor allem im Liegenschaftsbereich zu grossen Anwendungsproblemen und zu beachtlichen Steuerausfällen.

### 6.9.3 Alternative Reformmöglichkeit für Neugestaltung der Margenbesteuerung

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Die steuerpflichtige Person kann in Fällen, in denen sie von nicht steuerpflichtigen Personen einen individualisierbaren **gebrauchten beweglichen** Gegenstand für den **Wiederverkauf** erwirbt, einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug auf der Einkaufsrechnung in Abzug bringen. Der in Rechnung gestellte Betrag versteht sich dabei inkl. Steuer. Der Vorsteuerabzug erfolgt zum Satz, welcher bei der Weiterveräusserung des individualisierten Gegenstandes zur Anwendung gelangt. Diese Regelung führt insbesondere bei Weiterveräusserungen mit Verlust sowie bei grenzüberschreitenden Weiterveräusserungen (welche ja grundsätzlich steuerbefreit erfolgen) dazu, dass die steuerpflichtige Person Vorsteuerabzüge geltend machen kann und somit eine (bisher allenfalls bestehende) „taxe occulte“ verhindern kann. Bei der neuen Regelung handelt es sich nur noch „indirekt“ um eine Margenbesteuerung, ist doch immer das gesamte Verkaufsentgelt zu versteuern. Nachstehend wird anhand von 5 Beispielen dargelegt, wie sich das heutige System und die Reformmöglichkeit auf die Steuerbelastung des Gegenstandes und die Steuereinnahmen des Bundes auswirken:

Beispiel 1:

<p>Die steuerpflichtige Antiquitäten GmbH kauft von einer Privatperson einen seit 100 Jahre im Familienbesitz befindlichen Louis XIV- Fauteuil für Fr. 1'500.--. Sie verkauft diesen Fauteuil, ohne irgendwelche Instandstellungsarbeiten vorgenommen zu haben, für Fr. 2'500.-- an Anna Muster in Basel.</p>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Reformmöglichkeit</b>
<p>In der Rechnung an Anna Muster macht die Antiquitäten GmbH keinen Hinweis auf die MWST, sondern vermerkt ledig-</p>	<p>Die Antiquitäten GmbH stellt Anna Muster den Fauteuil inkl. 7,6 % MWST in Rechnung. Sie kann jedoch auf dem</p>

<p>lich „Margenbesteuer“. In der Abrechnung mit der ESTV hat die Antiquitäten GmbH ihre Marge von Fr. 1'000.-- zum Satz von 7,6 % zu deklarieren und Fr. 70.65 MWST abzuliefern.</p>	<p>Ankaufswert von Fr. 1500.-- einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug vornehmen. In der Abrechnung mit der ESTV hat sie somit Fr. 176.60 Steuer auf dem Umsatz abzüglich Fr. 105.95 Vorsteuer zu deklarieren. Per Saldo beträgt die Steuerzahllast der Antiquitäten GmbH also wie bei der aktuellen Regelung Fr. 70.65.</p>
<p>Der Sessel ist bei der Käuferin Anna Muster mit Fr. 70.65 <i>taxe occulte</i> belastet.</p>	<p>Der Sessel ist bei der Käuferin Anna Muster mit Fr. 176.60 MWST belastet.</p>
<p>Die MWST-Einnahmen des Bundes betragen Fr. 70.65.</p>	<p>Die MWST-Einnahmen des Bundes betragen Fr. 70.65.</p>

Beispiel 2:

<p>Walter Meier aus Zürich kauft einen in schlechtem Zustand befindlichen MG TD aus dem Jahr 1952 für Fr. 5'000.--. In seiner Freizeit restauriert er diesen Oldtimer grösstenteils selbst. Er bezieht hierfür Ersatzteile und Arbeiten im Betrag von Fr. 7'000.-- (inkl. 7,6 % MWST). Nach der Restauration verkauft er den MG TD für Fr. 30'000.-- an die Oldtimer AG in Winterthur. Diese verkauft das Fahrzeug für Fr. 38'000.-- an Karl Mustermann in München.</p>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Reformmöglichkeit</b>
<p>In der Rechnung an Karl Mustermann fakturiert die Oldtimer AG keine Steuer. Sie kann aber auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen.</p>	<p>Auch bei der Reformmöglichkeit fakturiert die Oldtimer AG in der Rechnung an Karl Mustermann keine Steuer. Sie kann jedoch auf den Fr. 30'000.-- einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug von Fr. 2'118.95 vornehmen.</p>
<p>Das exportierte Auto ist nicht vollumfänglich steuerbefreit. Die MWST auf den Ersatzteilen und Arbeiten von Fr. 494.40 wird als <i>taxe occulte</i> ins Ausland „exportiert“.</p>	<p>Damit auf dem ins Ausland verkauften MG keine <i>taxe occulte</i> mehr lastet, müsste der Vorsteuerabzug Fr. 494.40 betragen. Im vorliegenden Fall wird also eine um Fr. 1'624.55 zu hohe Entlastung erwirkt.</p>
<p>Der Bund erzielt keine MWST-Einnahmen und erleidet keinen Verlust.</p>	<p>Der Bund erleidet einen MWST-Verlust von Fr. 2'118.95.</p>

Beispiel 3:

<p>Walter Meier aus Zürich kauft einen in schlechtem Zustand befindlichen MG TD aus dem Jahr 1952 für Fr. 5'000.--. In seiner Freizeit restauriert er diesen Oldtimer grösstenteils selbst. Er bezieht hierfür Ersatzteile und Arbeiten im Betrag von Fr. 7'000.-- (inkl. 7,6 % MWST). Nach der Restauration verkauft er den MG TD für Fr. 30'000.-- an die Oldtimer AG in Winterthur. Diese verkauft das Fahrzeug für Fr. 38'000.-- an David Müller in Basel.</p>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Reformmöglichkeit</b>
<p>In der Rechnung an David Müller fakturiert die Oldtimer AG keine Steuer. Sie kann aber auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen.</p>	<p>Die Oldtimer AG stellt das Auto David Müller mit 7,6 % MWST (Fr. 2'684.--) in Rechnung. Sie kann jedoch auf den Fr. 30'000.-- einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug von Fr. 2'118.95 vornehmen, obwohl der MG bloss mit Fr. 494.40 MWST belastet war. Die Oldtimer AG hat also eine um Fr. 1'624.55 zu hohe Entlastung erwirkt.</p>
<p>Das Auto bleibt somit mit der MWST auf den Ersatzteilen und Arbeiten von Fr. 494.40 belastet.</p>	<p>Der MG ist beim Käufer David Müller mit Fr. 2'684.-- MWST belastet.</p>
<p>Der Bund erzielt MWST-Einnahmen von Fr. 565.05 (Marge von Fr. 8'000.-- : 107,6 % x 7,6 %).</p>	<p>Der Bund erzielt MWST-Einnahmen von Fr. 565.05 (Fr. 2'684.-- ./ Fr. 2'118.95)</p>

Beispiel 4:

<p>Philipp Schweizer verkauft seinen zweijährigen BMW 530d für Fr. 51'000.-- an die Automobil AG. Diese verkauft das Fahrzeug für Fr. 56'000.-- weiter an die Maschinen AG, welche den BMW als Direktionsfahrzeug verwendet.</p>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Reformmöglichkeit</b>
<p>Die Automobil AG kann auf dem Bezug des Fahrzeuges keinen Vorsteuerabzug machen. Für den Verkauf hat sie zwei Möglichkeiten.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>In der Rechnung an die Maschinen AG macht die Automobil AG keinen Hinweis auf die MWST, sondern vermerkt lediglich: „Margenbesteuert“. Die Maschinen AG hat dementsprechend kein Anrecht auf Vorsteuerabzug.</li> <li>Die Automobil AG fakturiert den Verkauf mit MWST. Die Maschinen AG kann darauf den Vorsteuerabzug vornehmen.</li> </ol>	<p>Die Automobil AG kann auf den Fr. 51'000.-- einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 3'602.20 vornehmen.</p> <p>Der Maschinen AG stellt sie den BMW inkl. 3'955.40 MWST in Rechnung und die Maschinen AG nimmt den entsprechenden Vorsteuerabzug vor.</p>
<p>1. Möglichkeit: Bei der Maschinen AG</p>	<p>Der BMW ist bei der Maschinen AG</p>

<i>ist der BMW mit Fr. 3'955.40 (Fr. 51'000.-- + Fr. 5'000.--) : 107,6 % x 7,6 %) taxte occulte belastet. 2. Möglichkeit: Bei der Maschinen AG ist der BMW mit Fr. 3'602.25 (Fr. 51'000.-- : 107,6 % x 7,6 %) taxte occulte belastet.</i>	<i>mit keiner taxte occulte mehr belastet.</i>
<i>Der Bund erzielt MWST-Einnahmen von Fr. 353.15 (Fr. 5'000.-- : 107,6 % x 7,6 %).</i>	<i>Der Bund erzielt nicht nur keine MWST-Einnahmen, sondern erleidet einen MWST-Verlust von Fr. 3'602.20.</i>

*Beispiel 5:*

<i>Philipp Schweizer verkauft seinen einjährigen Audi TT 3.2 quattro für Fr. 50'000.-- an die Automobil AG. Diese verkauft das Fahrzeug für Fr. 48'000.-- weiter an Fabienne Müller.</i>	
<b>Aktuelle Regelung</b>	<b>Reformmöglichkeit</b>
<i>In der Rechnung an Fabienne Müller macht die Automobil AG keinen Hinweis auf die MWST, sondern vermerkt lediglich „Margenbesteuert“.</i>	<i>Die Automobil AG kann auf den Fr. 50'000.-- einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 3'531.60 vornehmen. Sie stellt den Audi TT Fabienne Müller für Fr. 48'000.-- (inkl. 3'390.35 MWST) in Rechnung.</i>
<i>Der Audi TT bleibt mit Fr. 3'531.60 (Fr. 50'000.-- : 107,6 % x 7,6 %) taxte occulte belastet.</i>	<i>Der Audi TT ist bei der Käuferin Fabienne Müller mit Fr. 3'390.35 MWST belastet</i>
<i>Der Bund erzielt keine MWST-Einnahmen.</i>	<i>Der Bund erleidet einen MWST-Verlust von Fr. 141.25.</i>

**a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Mit der Gewährung des Vorsteuerabzugs auch auf Aufwendungen von nicht steuerpflichtigen Personen werden verdeckte Steuerbelastungen in diesem Bereich eliminiert. Insbesondere bei Weiterverkäufen von individualisierbaren Gegenständen mit Verlust oder bei grenzüberschreitenden Transaktionen kann die steuerpflichtige Person profitieren, denn sie kann mehr Vorsteuer abziehen als aus früheren Lieferungen im Gegenstand enthalten ist. Es wird zudem eine bei Kontrollen der ESTV festgestellte Fehlerquelle eliminiert, denn es sind keine Korrekturen wegen zu Unrecht ausgewiesener Steuer mehr vorzunehmen.

**b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Systemgerecht werden Vorbelastungen auf Aufwendungen, die für steuerbare Zwecke verwendet werden, beseitigt. Wettbewerbsnachteile können so vermindert werden. Allerdings erfolgt teilweise eine Überkompensation, d. h. es wird zu viel Steuer angerechnet, was Wettbewerbsnachteile für Anbieter von neuen Gegenständen zur Folge haben kann.

### c) Bedeutung für die Konsumenten

Wird die durch den „fiktiven“ Vorsteuerabzug erfolgte Steueranrechnung an den Kunden weitergegeben, so wird der nicht steuerpflichtige Abnehmer gleich stark belastet wie im aktuellen System. Wird die Steueranrechnung nicht oder nur teilweise weitergegeben, so ergibt sich eine Mehrbelastung. Insbesondere Konsumenten mit Sitz im Ausland profitieren von der Reformmöglichkeit, denn sie erhalten die Gegenstände neu gänzlich von der MWST befreit. In bestimmten Fällen ergibt sich gar eine Entlastung, die weit über die tatsächlich enthaltene MWST hinaus geht (s. Beispiel 2).

### d) Vergleich mit der EU

In der 6. EG-Richtlinie wird die Margenbesteuerung als Differenzbesteuerung bezeichnet und in Artikel 26a geregelt. Betroffen von Artikel 26a sind Lieferungen von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten (s. Anhang I der 6. EG-Richtlinie) sowie Gebrauchsgegenständen durch steuerpflichtige Wiederverkäufer. Edelmetalle und Edelsteine fallen nicht in den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung. Als „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ gilt, wer im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gegenstände der genannten Art kauft oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt (Art. 26a Teil A).

Der steuerpflichtige Wiederverkäufer kann die Differenzbesteuerung anwenden, wenn

- ihm die Gegenstände innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert werden; und
- er für den Erwerb der Gegenstände kein Vorsteuerabzugsrecht hat. Der steuerpflichtige Wiederverkäufer muss die fraglichen Gegenstände also von einem Nichtsteuerpflichtigen, einem unecht steuerbefreiten Unternehmer oder einem Wiederverkäufer erworben haben, der seinerseits die Differenzbesteuerung angewandt hat. Eine allfällig vom Wiederverkäufer geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer (z. B. Einfuhrsteuer) ist nicht abzugsfähig (Art. 26a Teil B Abs. 7).

Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ist die Differenz zwischen dem vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstandes. Die Mitgliedstaaten können davon abweichend vorsehen, dass der Wiederverkäufer die Bemessungsgrundlage statt nach der Einzeldifferenz auch nach der Gesamtdifferenz ermitteln kann (Art. 26a Teil B Abs. 3 ff.).

Steuerpflichtige Wiederverkäufer, welche von der Differenzbesteuerung Gebrauch machen, müssen – analog der Schweizer Regelung – über die normal besteuerten Umsätze einerseits und die differenzbesteuerten Umsätze andererseits getrennte Aufzeichnungen führen (Art. 26a Teil B Abs. 8). Zudem dürfen sie die Steuer auf Lieferungen von Gegenständen, auf die sie die Differenzbesteuerung anwenden, in der Rechnung nicht gesondert ausweisen (Art. 26a Teil B Abs. 9).

Die Mitgliedstaaten haben Artikel 26a der 6. EG-Richtlinie grundsätzlich richtlinienkonform umgesetzt. Eine Besonderheit des deutschen und österreichischen Umsatzsteuergesetzes besteht darin, dass in § 25a Abs. 1 D-UStG und § 24 Abs. 1 Ö-UStG nicht von „Gebrauchsgegenständen“, sondern lediglich von beweglichen körperlichen Gegenständen gesprochen wird. Dies erklärt sich damit, dass die unter die Sonderregelung fallenden Gegenstände nach der Verkehrsauffassung bereits „ge-

braucht“ sind (D-UStR Abschn. 276a). In Ausnahmefällen kann es jedoch vorkommen, dass auch ungebrauchte Gegenstände in den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung fallen (z. B. Verkauf eines Personenwagens, den eine Privatperson an einer Verlosung gewonnen hat).

Die Gemeinschaftsregelung entspricht also der in der Schweiz aktuell gültigen Margenbesteuerungsregelung. Die Reformmöglichkeit und erst recht der Vorschlag der Arbeitsgruppe Spori sind nicht euro-kompatibel.

#### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Wie die oben stehenden Fallbeispiele 2, 4 und 5 aufzeigen, führt die Neu-Regelung in Fällen von grenzüberschreitenden Transaktionen und Weiterverkäufen mit Verlust, aber auch dort, wo steuerpflichtige Abnehmer von margengebsteuerten Gegenständen den Vorsteuerabzug vornehmen können, zu Mindereinnahmen gegenüber der heutigen Regelung. Diese Mindereinnahmen werden auf jährlich voraussichtlich 30 bis 40 Millionen Franken geschätzt.

#### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Die Neuregelung bewirkt eher einen erhöhten als einen geringeren Verwaltungsaufwand. Neu soll der Vorsteuerabzug auch aufgrund von Belegen, die von nichtsteuerpflichtigen, nicht buchführungspflichtigen Personen erstellt worden sind, möglich sein.<sup>259</sup> Solche Belege müssen von den Belegen von steuerpflichtigen Personen unterschieden werden können, die ohne Steuer ausgestellt werden (z. B. unecht befreite Umsätze, Meldeverfahren usw.) und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dass nun Belege ohne Ausweis der Steuer in grossem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigen sollen, wird unweigerlich zu erheblichen Problemen führen. Die Nachteile der steuerpflichtigen Wiederverkäufer gebrauchter Waren gegenüber privaten Verkäufern von gebrauchten Gegenständen werden mit der bisherigen Ausgestaltung der Margenbesteuerung genügend kompensiert. Der Umstand, dass gewisse Gegenstände von nichtsteuerpflichtigen Unternehmern in den Wirtschaftskreis eingeführt werden können, ist auf das Vorhandensein von unecht befreiten Umsätzen und auf die Umsatzlimite bei der obligatorischen Steuerpflicht zurückzuführen. Die sich ergebenden Nachteile können in vielen Fällen durch die Option für die Steuerpflicht beseitigt werden.

## **6.10 Vorsteuerabzug bei Ausgaben für Verpflegung**

### **6.10.1 Ausgangslage**

Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände und Dienstleistungen für einen steuerbaren Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung mit der ESTV die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen in Rechnung gestellte Steuer, die von ihr für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarierte Steuer und die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen. Nicht abziehbar ist dagegen die Vorsteuer, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände und Dienstleistungen von

<sup>259</sup> Dies ist heute nur dort möglich, wo steuerpflichtige Personen Urprodukte bei nicht steuerpflichtigen Urproduzenten beziehen.

vornherein beispielsweise für ihren eigenen privaten Bedarf oder für eine nach Artikel 18 MWSTG von der Steuer unecht befreite Tätigkeit verwendet.

Von diesen Grundsätzen gibt es jedoch Ausnahmen. So sind Ausgaben für Verpflegung und Getränke nur zur Hälfte zum Vorsteuerabzug zugelassen, selbst wenn sie für ausschliesslich steuerbare Zwecke verwendet werden.

Beispiel:

Die Maschinen AG erbringt ausschliesslich steuerbare Leistungen. Sie lädt einen wichtigen Kunden im Anschluss an eine Besprechung ins Restaurant X ein. Auf der Rechnung über Fr. 410.-- lasten Fr. 28.96 Mehrwertsteuer. Die Maschinen AG kann davon in ihrer Abrechnung mit der ESTV nur 50 Prozent, d. h. Fr. 14.48 als Vorsteuer abziehen.

Der Grund für diesen teilweisen Ausschluss des Vorsteuerabzugs liegt darin, dass Ausgaben für Verpflegung und Getränke auch bei einer steuerpflichtigen Person zumindest teilweise als Endkonsum zu betrachten sind.

### **6.10.2 Reformmöglichkeit: Voller Vorsteuerabzug bei Ausgaben für Verpflegung**

Im Entwurf der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zum Mehrwertsteuergesetz<sup>260</sup> war vorgesehen, dass auf allen Leistungen, die für geschäftlich begründete Zwecke bezogen werden, der volle Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Eine Mehrheit in beiden Räten ging aber mit dem Bundesrat darin einig, dass Ausgaben für Verpflegung und Getränke mindestens teilweise Endkonsum-Charakter haben.

***Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Mit Blick auf die mit Hilfe dieser Vorlage angestrebten Vereinfachungen im Mehrwertsteuergesetz stellt der Bundesrat die Aufhebung dieser Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Diskussion. Auch für Ausgaben für Verpflegung und Getränke würden also die allgemeinen Grundsätze des Vorsteuerabzugs gelten. Eine Kürzung müsste nur noch dann vorgenommen werden, wenn der in Rede stehende Aufwand sowohl für steuerbare als auch für von der Steuer unecht befreite Zwecke verwendet wird.*

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die zur Diskussion gestellte Regelung stellt für die effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen eine Vereinfachung dar. Es wird zudem eine Fehlerquelle eliminiert, welche für viele steuerpflichtige Personen bei Kontrollen durch die ESTV zu Nachbelastungen führt.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Volkswirtschaftlich ist die Reformmöglichkeit einerseits positiv, andererseits negativ zu werten. Positiv wirkt sich aus, dass der Entrichtungsaufwand der steuerpflichtigen Personen abnimmt und die *taxe occulte* vermindert wird. Negativ zu werten ist hingegen, dass damit ein zusätzlicher Teil des Endkonsums nicht mehr besteuert wird, was dem Ziel einer umfassenden Konsumsteuer entgegenwirkt.

<sup>260</sup> Bericht vom 28. August 1996, BBl 1996 713 ff.

### c) **Bedeutung für die Konsumenten**

Auf die Konsumenten hat diese Neuregelung keine direkten Auswirkungen. Es besteht allerdings eine unterschiedliche Behandlung von Geschäfts- und Privatessen.

### d) **Vergleich mit der EU**

In der EU ist das Vorsteuerabzugsrecht in den Artikeln 17 - 20 der 6. EG-Richtlinie geregelt. Abziehbar sind Vorsteuern unter den in Artikel 17 Absatz 2 genannten allgemeinen und den in Artikel 17 Absatz 3 aufgezählten besonderen Voraussetzungen. Gemäss Artikel 17 Absatz 5 sind bei gemischter Verwendung die Vorsteuerbeträge pro rata aufzuteilen.

Artikel 17 Absatz 6 der 6. EG-Richtlinie sieht vor, dass vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach Inkrafttreten der Richtlinie festgelegt wird, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Insbesondere Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sein. Darunter fallen insbesondere Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten dieser Bestimmungen können die EU-Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie im innerstaatlichen Recht vorgesehen sind. Aufgrund von Meinungsverschiedenheiten zwischen den EU-Mitgliedstaaten konnte der Richtlinienvorschlag, der den vollständigen Ausschluss vom Vorsteuerabzug auf bestimmte Ausgaben vorsieht, bisher nicht verabschiedet werden.

Vor diesem Hintergrund erklärt sich, dass zwischen den nationalen Gesetzgebungen nach wie vor grosse Unterschiede bestehen, da die Mitgliedstaaten gestützt auf Artikel 17 Absatz 6 der 6. EG-Richtlinie die in ihrem Recht vorgesehenen Beschränkungen bzw. Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beibehalten haben. In mehreren Mitgliedstaaten ist das Recht auf Vorsteuerabzug auf Verpflegung und Getränke beschränkt oder ganz ausgeschlossen. Nur wenige Mitgliedstaaten sehen für solche Ausgaben den vollen Vorsteuerabzug vor.

Den **vollen Vorsteuerabzug** auf solche Ausgaben gewähren zum Beispiel Estland, Frankreich, Spanien und Deutschland. Das deutsche Umsatzsteuergesetz sieht allerdings die Besteuerung dieser Ausgaben als Eigenverbrauch vor, soweit sie nach den Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes nicht abgezogen werden können. Das gilt nicht für 20 Prozent der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen, die bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen werden.

**Eingeschränkt** wird das Recht auf Vorsteuerabzug auf Verpflegung und Getränke beispielsweise in Dänemark, Lettland, Österreich und Schweden. Gemäss dänischem Recht berechtigen Verpflegungs- und Bewirtungsaufwand für den Unternehmer und die Mitarbeiter grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug. Bei Leistungen des Hotel- und Gaststättengewerbes für rein gewerbliche Zwecke hingegen sind 25 Prozent der Vorsteuer abziehbar.

Zu den Ländern, die das Recht auf Vorsteuerabzug auf Verpflegung und Getränke grundsätzlich **ausschliessen**, gehören beispielsweise Griechenland, Irland, Polen, Slowenien und Ungarn.

### e) **Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Die jährlichen Mindereinnahmen belaufen sich bei den heutigen Steuersätzen auf rund 60 bis 80 Millionen Franken. Werden allerdings, wie in Artikel 22 E-MWSTG des Moduls „2 Sätze“ die gastgewerblichen Leistungen dem reduzierten Steuersatz

unterstellt, sind die finanziellen Auswirkungen deutlich geringer und betragen zwischen 20 bis 30 Millionen Franken.

#### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Sowohl im Bereich der externen Kontrollen als auch bei internen Revisionen ergibt sich ein gewisser Minderaufwand.

## **6.11 Änderung der Besteuerung von Elektrizität und Gas**

### **6.11.1 Ausgangslage**

Nach heutigem Recht gelten Gas und Elektrizität als Gegenstände (Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 73 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG). Verkäufe von Gas und Elektrizität fallen deshalb nicht unter den Begriff der Dienstleistung, sondern sind Lieferungen. Der Ort der Lieferungen von Gas und Elektrizität bestimmt sich auch dann nach den Regeln über den Ort der Lieferung (Artikel 13 MWSTG), wenn solche Umsätze grenzüberschreitend erbracht werden. Soweit es sich um grenzüberschreitend getätigte Lieferungen von Elektrizität handelt, sieht die Praxis heute für die Besteuerung solcher Umsätze eine Sonderregelung vor (vgl. Merkblatt Nr. 22 der ESTV betreffend Import, Export sowie Transit von elektrischer Energie [Strom]). Dienstleistungen im Bereich der Verteilung von Gas und Elektrizität gelten als dort erbracht, wo der Empfänger der Dienstleistung seinen Sitz hat (Empfängerortsprinzip).

### **6.11.2 Reformmöglichkeit**

***Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Mit Richtlinie 2003/92/EG hat der Rat der Europäischen Union am 7. Oktober 2003 die 6. EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Umsatzsteuern hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität geändert.<sup>261</sup> In Anbetracht dieser Rechtslage könnten auch im Mehrwertsteuergesetz diejenigen Revisionen vorgenommen werden, welche die Änderungsrichtlinie zur 6. EG-Richtlinie in Bezug auf die Lieferungen von Gas und Elektrizität den Mitgliedstaaten aufträgt.*

Bei den in der 6. EG-Richtlinie vorgenommenen Änderungen geht es vorab um die nachfolgend dargestellten Bereiche:

#### **6.11.2.1 Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität**

Umsätze von Gas und Elektrizität bleiben zwar Lieferungen von Gegenständen. Für die Bestimmung des Ortes solcher Lieferungen wäre jedoch entsprechend dem geänderten EG-Richtlinienrecht im Mehrwertsteuergesetz festzuhalten, dass die Besteuerung der Umsätze von Gas und Elektrizität am Ort des Empfängers der Leistung erfolgt (sog. Empfängerortsprinzip, vgl. Art. 5 Abs. 1 E-MWSTG). Ist der Empfänger von Lieferungen der in Frage stehenden Energieträger im Ausland ansässig, handelt es sich damit um einen Auslandumsatz, welcher nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegt.

<sup>261</sup> ABl.EU Nr. L 260 vom 11. Oktober 2003, S. 8 f.

### **6.11.2.2 Dienstleistungen im Bereich der Verteilung von Gas und Elektrizität**

Die Lieferung von Gas und Elektrizität erfolgt über Verteilungsnetze, zu denen Netzbetreiber Zugang gewähren. Zur Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen wären die Bestimmungen über den Ort der Erbringung von Übertragungs- und Fernleitungsdienstleistungen mit der erwähnten Änderungsrichtlinie der EG vom 7. Oktober 2003 zu harmonisieren. Entsprechend der Ergänzung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der 6. EG-Richtlinie müsste die Gewährung des Zugangs zu diesen Verteilnetzen ebenfalls dem Empfängerortsprinzip unterstellt werden. Nach dem vorliegenden Entwurf und in Übereinstimmung mit der heute noch geltenden Regelung werden diese Dienstleistungen am Ort besteuert, an dem der Erbringer seinen Sitz hat.

### **6.11.2.3 Einfuhr von Gas und Elektrizität**

Sollte neu die Einfuhr von Gas und Elektrizität nicht mehr als Einfuhr von Gegenständen, für deren Besteuerung grundsätzlich die EZV zuständig ist, sondern über die Regeln erfasst werden, die für grenzüberschreitend erbrachte Dienstleistungen gelten, müsste im Artikel 39 E-MWSTG eine neue Ziffer eingefügt werden, welche die Einfuhr von Gas und Elektrizität von der Steuer befreit.

Heute wird Gas von der EZV bei der Einfuhr ohne grossen Aufwand besteuert und statistisch erfasst. Die EZV hat dazu ein Kompetenzzentrum bei einem Zollamt eingerichtet. Sieht das Abgabenrecht eine VOC-Lenkungsabgabe auf Gas vor, würde diese bei der Einfuhr ebenfalls von der EZV erhoben.

Demgegenüber erhebt die ESTV die Steuer auf eingeführter Elektrizität. Das vom Parlament verabschiedete revidierte Zollgesetz, welches voraussichtlich auf den 1. Mai 2007 in Kraft treten wird, sieht jedoch in Artikel 46 vor, dass der Bundesrat das Zollveranlagungsverfahren für elektrische Energie zu regeln hat. Die EZV erhält mit dieser Bestimmung ein Instrument, die Elektrizität bei der Einfuhr zu besteuern. Ziel ist es, für elektrische Energie ebenfalls ein möglichst einfaches Zollveranlagungsverfahren zu schaffen (analog Gas).

Grundsätzlich wird auch der elektrische Strom als Ware betrachtet (vgl. Tarifnummer 2716.0000 sowie Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 73 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG). Elektrischer Strom ist auch in den internationalen Richtlinien der UNO als Ware definiert (International Merchandise Trade Statistics, Concepts and Definitions, Series M, No. 52, Ref. 2, New York 1998); er soll auch in der schweizerischen Handelsstatistik als Ware erfasst werden.

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Von der Änderung der Besteuerung der grenzüberschreitend erbrachten Lieferung von Gas über Pipelines und Elektrizität über das Leitungsnetz wären zur Zeit weniger als 100 steuerpflichtige Personen betroffen. Sie hätten die von einem im Ausland ansässigen Unternehmen bezogenen Lieferungen von Gas und Strom analog des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland in der periodischen Abrechnung mit der ESTV zu deklarieren. Sollte der Gas- und Elektrizitätsmarkt liberalisiert werden, wird die Anzahl der betroffenen steuerpflichtigen Personen zunehmen; die ausländischen Anbieter werden sich im Inland als steuerpflichtig

ge Personen eintragen lassen müssen, wenn sie im Inland Gas oder Elektrizität an einen Nichtsteuerpflichtigen liefern.

**b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Die Änderung der Besteuerung der grenzüberschreitenden Lieferungen von Gas über Pipelines und Elektrizität über das Leitungsnetz hat keine volkswirtschaftlichen Auswirkungen, wenn der Inlandkonsum dieser Gegenstände vollumfänglich versteuert wird.

**c) Bedeutung für die Konsumenten**

Wird der Gas- und Elektrizitätsmarkt liberalisiert, kann jeder Abnehmer seinen Lieferanten selbst bestimmen. Wird auch bei diesem Szenario sichergestellt, dass der Verbrauch von Gas- und Elektrizität im Inland der Besteuerung im Inland unterliegt, hat die Änderung keine Auswirkung auf die Konsumenten. Die Besteuerung kann bei Lieferungen von Gas und Elektrizität an inländische steuerpflichtige Personen erreicht werden, indem sie diese in der periodischen Abrechnung mit der ESTV deklarieren müssen (Lieferungen Business-to-Business, B2B). Dagegen wird eine Besteuerung bei nichtsteuerpflichtigen Abnehmern nicht erreicht, wenn sie die Lieferungen von Gas oder Elektrizität wie den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland zu deklarieren haben (Lieferungen Business-to-Consumer, B2C). Denn die Mindestgrenze von 10'000 Franken pro Jahr dürfte der private Endabnehmer kaum je erreichen.

Um eine vollumfängliche Besteuerung der Gas- und Elektrizitätslieferungen sicherzustellen, müsste der Wechsel zum Empfängerortsprinzip analog der Telekommunikationsdienstleistungen erfolgen, d. h. die ausländischen Lieferanten von Gas oder Elektrizität müssten sich im Inland als steuerpflichtige Personen eintragen lassen. Eine Eintragung des ausländischen Lieferanten wäre jedoch nur für jene Fälle vorgesehen, bei denen er einen nichtsteuerpflichtigen (inländischen) Abnehmer mit Gas oder Elektrizität beliefert und der Ort des Verbrauchs im Inland liegt. Ebenfalls müsste die Nutzung der Verteilungsnetze geregelt werden, um dem Empfängerortsprinzip vollständig gerecht zu werden.

**d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Wird der Konsum im Inland vollständig besteuert, sind keine Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes zu erwarten.

**e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Der mit der Besteuerung der Einfuhren von Gas anfallende Aufwand bei der EZV wird wegfallen. Der Minderaufwand dürfte jedoch eher gering sein, da Gas (auch ohne dass die MWST erhoben wird) ohnehin zur Einfuhr deklariert werden muss und im Zuge der Einfuhrabfertigung weitere Abgaben geschuldet sind.

Gelangt heute Gas über Pipelines ins Inland, ist dieses periodisch zur Einfuhrverzollung anzumelden. Die Menge des eingeführten Gases wird an den diversen Messstationen festgehalten. Im Rahmen der Einfuhrverzollung erhebt die EZV auch die Steuer.

Die in Leitungen eingeführte Elektrizität ist von den in dieser Branche tätigen Unternehmen monatlich dem Bundesamt für Energie und der Etrans AG, 5080 Laufenburg, zu melden. Aufgrund dieser Meldungen haben sie die auf der Einfuhr geschuldete Steuer selbst zu berechnen und als Bezug von Dienstleistungen von Unterneh-

men mit Sitz im Ausland in der periodischen Abrechnung mit der ESTV zu deklarieren.

Insgesamt dürfte sich die Neuregelung in Bezug auf die Erhebungswirtschaftlichkeit neutral verhalten.

## 6.12 Anpassung des Lieferungsbegriffs

### 6.12.1 Ausgangslage

Nach Artikel 6 Absatz 1 MWSTG liegt dann eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Absatz 2 dieser Bestimmung qualifiziert darüber hinaus als Lieferungen

- die Ablieferung von Gegenständen, an denen zum Beispiel auf Grund eines Werkvertrages Arbeiten besorgt worden sind (namentlich Unterhalts- und Reparaturarbeiten, auch blosser Prüfungen und Funktionskontrollen);
- die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Gegenständen (also insbesondere Miete und Pacht).

Der vorliegende Entwurf für ein revidiertes Mehrwertsteuergesetz ändert an dieser Qualifizierung grundsätzlich nichts (Art. 3 Bst. d E-MWSTG).

Bei Begriff der Leistung unterscheidet sich das schweizerische Mehrwertsteuerrecht vom Recht der 6. EG-Richtlinie. Die Frage, ob die im Artikel 6 Absatz 2 MWSTG normierten Umsätze als Lieferungen oder aber als Dienstleistungen gelten sollen, ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil der Ort dieser Umsatzarten unterschiedlich geregelt ist. Es stellt sich deshalb die Frage, ob der Lieferungs-begriff im MWSTG zwecks Harmonisierung mit den Lieferungstatbeständen im europäischen Recht demjenigen der 6. EG-Richtlinie angeglichen werden soll.

### 6.12.2 Reformmöglichkeit

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Der Begriff der Lieferung, wie er heute gemäss Artikel 6 MWSTG gilt, wird an die Bestimmungen von Artikel 5 Absatz 4 der 6. EG-Richtlinie angepasst. Der neue Artikel könnte etwa wie folgt lauten:*

*„Als Lieferung gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen. Ebenfalls als Lieferung gilt die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird. Ebenfalls als Lieferung gilt die Übertragung eines Gegenstandes zwischen Kommittent und Kommissionär (resp. umgekehrt bei der Einkaufskommission) aufgrund eines Kommissionsgeschäfts.“*

Eine Anpassung des Begriffs der Lieferung an das Gemeinschaftsrecht setzt begrifflich voraus, dass es einen einheitlichen Lieferbegriff im Recht der EG, namentlich im Recht der 6. EG-Richtlinie gibt. Trotz der Bestrebungen auf der Ebene der EG, bestimmte Begrifflichkeiten zu harmonisieren, bestehen gerade im Bereich der Qualifikation bestimmter Umsätze als Lieferung oder Dienstleistung in den Mitgliedstaaten aufgrund ihrer nationalstaatlichen Regelungen grosse Unterschiede. Ein jün-

geres Beispiel einer Umsatzform, die zu nicht lösbaren Wertungswidersprüchen innerhalb der EG führen kann, sind die so genannten Leasingleistungen im Cross-Border-Bereich. Während einige Mitgliedstaaten diese Umsätze als Dienstleistungen qualifizieren, betrachten sie andere als Lieferungen.<sup>262</sup>

Die EU-Kommission ist - mangels Erfolgsaussicht dieses Ansinnens - nicht bestrebt, definitorische Vorgaben für die Zuordnung eines Umsatzes als Lieferung oder Dienstleistung zu machen; sie beschränkt sich vielmehr darauf, klare Zuordnungen von unstrittigeren Umsätzen vorzunehmen oder aber die Rechtsfolgen darzustellen, wie der Umsatz zu qualifizieren ist, soweit er vom betreffenden Mitgliedstaat nach seinen nationalstaatlichen Regelungen als Dienstleistung oder Lieferung beurteilt worden ist. Auch der Richtlinien-Entwurf enthält daher keine Definitionen, welcher Umsatz als Lieferung oder Dienstleistung zu behandeln ist.

Gemeinschaftsrechtlich gelten nach wie vor für die Abgrenzung Dienstleistung/Lieferung die vom EuGH entwickelten Grundsätze.<sup>263</sup> Entscheidend ist hier das - im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu ermittelnde Wesen des Umsatzes. Dienstleistungen können auch kleinere Lieferungen von Gegenständen erfordern. Wenn die Lieferung nur einen Teil des Umsatzes darstellt, die Dienstleistung aber überwiegt, ist der Umsatz als Dienstleistung zu beurteilen.

Nachfolgend werden vier konkrete Bereiche dargestellt, in denen die heutige schweizerische Lösung vom Gemeinschaftsrecht abweicht und aufgezeigt, wie eine Anpassung zu erfolgen hätte.<sup>264</sup>

#### **6.12.2.1 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Werklieferung**

Der in Deutschland und Österreich verwendete Begriff der Werklieferung findet im Gemeinschaftsrecht keine Parallele. Gleiches gilt für die Begriffe, die sich als Auslegungshilfen entwickelt haben (Begriff der Materialbestellung - echte oder unechte - Materialgstellung).

Der Sache nach enthalten die Umsatzsteuergesetze dieser beiden Länder eine Anweisung, wie bei einer einheitlichen Leistung mit Lieferungs- und Dienstleistungselementen abzugrenzen sei. Die 6. EG-Richtlinie enthält keine vergleichbare Regelung. Artikel 15 Absatz 3 der 6. EG-Richtlinie-neu ermächtigt die Mitgliedstaaten lediglich, die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferung zu qualifizieren. Hieraus kann keine allgemeine Regelung für Werklieferungen abgeleitet werden.

<sup>262</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen unter Ziffer 6.12.2.3.

<sup>263</sup> EuGH v. 2.5.1996, Rs. C-231/94, Rn 12, Faaborg-Gelting Linien, EuGHE 1996, I-2395; EuGH v. 17.5.2001, Rs. C-322/99 und C-323/99 Rn 62, Fischer und Brandenstein; EuGH v. 25.2.1999 Rs. C-349/96 Card Protection Plan.

<sup>264</sup> Die Kommission hat im Juli 2003 Bestrebungen, die 6. EG-Richtlinie neu zu fassen, eingeleitet und einen entsprechenden Richtlinienvorschlag vom 15. April 2004 präsentiert (KOM (2004) 246 endgültig). Auch wenn derzeit nicht abzusehen ist, wann diese von der Kommission beschlossene Neufassung in Kraft treten wird, würde eine Ausserachtlassung der sich in den betreffenden Art. 15 ff. und 25 ff. zum Begriff der Lieferung und Dienstleistung enthaltenen Wertungen und Präzisierungen kein vollständiges Bild ergeben. Es wird daher im Folgenden - soweit möglich - auch auf die Neufassung der 6. EG-Richtlinie (6. EG-Richtlinie-neu) der gültigen 6. EG-Richtlinie verwiesen, soweit erstere ausführlicher und präziser als der derzeitige Wortlaut der 6. EG-Richtlinie ist, weil sie u. a. die bestehende EuGH-Rechtsprechung berücksichtigt.

Zum einen betrifft Artikel 15 Absatz 3 der 6. EG-Richtlinie-neu nur den Sonderfall von Bauleistungen, zum anderen sind damit ausschliesslich Werkleistungen gemeint, die von den Mitgliedstaaten aus Gründen der Wettbewerbsneutralität als Lieferungen qualifiziert werden können.

Der Ort der Besteuerung dieser Lieferung liegt gemäss Artikel 34 Absatz 1 der 6. EG-Richtlinie-neu im Bestimmungsland. Die vorgelagerte Warenbewegung der Hauptstoffe zur Herstellung der Werklieferung wird als nicht steuerbare innergemeinschaftliche Verbringung beurteilt (Art. 18 Abs. 2 Bst. f 6. EG-Richtlinie-neu).

Soweit eine reine Bearbeitung eines körperlichen Gegenstandes erfolgt, wird diese als Dienstleistung qualifiziert, die am Tätigkeitsort zu besteuern ist. Allenfalls bei werkvertraglichen Leistungen, bei denen ein Gegenstand („movable property“) bearbeitet wird und dieser so hergestellte oder reparierte Gegenstand den Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht worden ist, wieder verlässt, besteht zwischen den Mitgliedstaaten eine einheitliche Regelung, dass der Ort der Besteuerung durch Verwendung einer anderen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einen anderen Mitgliedstaat verlagert werden kann. Diese Regelung würde auch bei der Neufassung des Ortes der Dienstleistungen beibehalten.

Soweit jedoch für die Errichtung eines Werkes Werkstoffe durch den Auftragnehmer in einen Mitgliedstaat transportiert werden und dort nach Errichtung des vertraglich geschuldeten Werkes eine Abnahme durch den Auftraggeber erfolgt (z. B. Anlagenbau), ist die steuerliche Behandlung zwischen den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich. In einigen Mitgliedstaaten muss sich der ausländische Auftragnehmer steuerlich erfassen lassen; in anderen Mitgliedstaaten wird die Steuerschuld so weit wie möglich auf den regelmässig inländischen Auftraggeber übertragen (Reverse Charge).

#### *Bestehende Regelung in der Schweiz*

Für ausländische Auftragnehmer ist die derzeitige Regelung, wie sie im MWST-Info-Blatt Nr. 05 „Einfuhr von Gegenständen im Zusammenhang mit einer werkvertraglichen Lieferung“ niedergelegt und mit der Praxisänderung ab 1. Januar 2005 wesentlich vereinfacht worden ist,<sup>265</sup> übersichtlicher als die europäische Regelung. Die derzeitige Praxis ermöglicht es dem ausländischen Auftragnehmer unter bestimmten Voraussetzungen sogar ein Wahlrecht auszuüben und sich im Inland nicht steuerlich registrieren zu lassen. Eine solche Option besteht im Gemeinschaftsrecht nicht.

Soweit der ausländische Auftragnehmer eine steuerliche Registrierung anstrebt, löst allenfalls die Verpflichtung, einen inländischen Fiskalvertreter benennen zu müssen, administrativem Aufwand und damit Kosten aus, die jedoch bei sorgfältiger Planung vermieden werden können. Das Erfordernis einer steuerlichen sorgfältigen Planung ergibt sich insoweit bereits aus der Tatsache, dass eine zollrechtliche Behandlung der Waren an den jeweiligen Landesgrenzen beim Export aus der EG und beim Import in die Schweiz erforderlich ist. Dieser Umstand ist unabhängig davon zu berücksichtigen, ob die Leistung als Lieferung oder Dienstleistung eingestuft wird. Ihr ausschliesslicher Grund liegt in dem Grenzübergang der Waren.

<sup>265</sup> vgl. Ausführungen in der Praxisänderung unter Ziff. 2.3.2.

Auch kann die derzeitige Regelung in der Schweiz nicht zu einer Doppelbesteuerung führen, da aus Sicht des Gemeinschaftsrechts der Ort der Leistung immer am Tätigkeitsort und damit in der Schweiz liegt.

Eine Umqualifikation der werkvertraglichen Lieferung in eine Dienstleistung würde die Erweiterung des Rechtsinstituts des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland (derzeitiger Art. 10 MWSTG) erforderlich machen.

Insbesondere wäre dann die Frage zu klären, wie die Leistungen, die durch einen ausländischen Auftragnehmer (ausländischer Küchenbauer oder Dachdecker) an nichtsteuerpflichtige Empfänger (natürliche Personen oder Vereine) erbracht würden, der Besteuerung zugeführt werden könnten. Soweit eine Verlagerung der Steuerschuld in allen Fällen auf den Empfänger angestrebt würde, müsste sich der private Auftraggeber ab einer bestimmten Umsatzgrenze steuerlich erfassen lassen, was zu einer nicht gewünschten Ausweitung des Anwendungsbereiches des derzeitigen Artikel 24 MWSTG führen würde. Soweit die Umsatzgrenze vom inländischen Auftraggeber unterschritten würde, was bei natürlichen Personen oder Vereinen typischerweise der Fall sein dürfte, wären diese Leistungen nicht als Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern. Die Leistungsempfänger kämen damit in den Genuss unversteuerter Leistungen. Ein inländischer Auftragnehmer hätte hingegen derartige Umsätze zu versteuern, so dass sie im Wettbewerb benachteiligt wären.

Sollte bei Leistungen an private Auftraggeber eine Verlagerung der Steuerschuld nicht gewünscht sein, müsste sich der ausländische Auftragnehmer für diese Fälle ohnehin im Inland steuerlich erfassen lassen, damit eine Besteuerung seiner Leistungen sichergestellt ist. Dies würde dann zu zwei parallel möglichen mehrwertsteuerlichen Verfahren führen, je nach dem, ob der Vertragspartner ein steuerpflichtiges Subjekt ist (Verlagerung möglich) oder nicht. Diese Parallelität läuft dem Bestreben, die mehrwertsteuerlichen Regelungen und Verfahrensgrundsätze zu vereinfachen, zuwider.

### **6.12.2.2 Grundstückslieferungen**

Bei Grundstückslieferungen unterscheidet das geltende Gemeinschaftsrecht sowie der Richtlinienentwurf zwischen:

- unbebauten, unerschlossenen Grundstücken. Sie sind von der Steuer befreit;
- unbebauten, erschlossenen Grundstücken. Diese Lieferungen sind steuerpflichtig. Die Mitgliedstaaten können diese Lieferungen während der Übergangszeit weiterhin befreien, aber auch das Recht auf Option für eine Besteuerung einräumen (Art. 28 Abs. 3 Bst. b der 6. EG-Richtlinie i.V.m. Art. 4 Abs. 3 Bst. b 6. EG-Richtlinie);
- bebauten Grundstücken. Die erste Lieferung vor dem Erstbezug von Gebäuden und Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden unterliegt der MWST. Auch diese kann bei Bedarf durch die Mitgliedstaaten von der Steuer befreit werden oder mit einem Recht der Option für eine Besteuerung versehen werden. Die späteren Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden sind von der Steuer befreit, wobei auch hier die Mitgliedstaaten ihren steuerpflichtigen Personen das Recht auf Option für eine Besteuerung einräumen können. Aus dem Wortlaut des Artikels 4 Ab-

satz 3 der 6. EG-Richtlinie ergibt sich, dass Gebäude oder Gebäudeteile und der dazugehörige Grund und Boden für die Zwecke der MWST nicht voneinander getrennt behandelt werden können.<sup>266</sup>

Die miet- oder pachtweise Zurverfügungstellung eines Grundstückes für einen bestimmten Zeitraum mit der späteren Option des Besitzers, dieses käuflich erwerben zu können, ist im Gemeinschaftsrecht kompliziert geregelt und überlässt den Mitgliedstaaten grösseren Spielraum für eine umsatzsteuerliche Qualifikation. Den Hintergrund dürfte insbesondere der stark sachenrechtlich geprägte Einschlag dieser Umsätze bilden.

#### *Bestehende Regelung in der Schweiz*

In der Schweiz sind die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken sowie die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen generell von der Mehrwertsteuer unecht befreit (Art. 18 Ziff. 20 und 21 MWSTG). Auch der vorliegende Gesetzesentwurf befreit Leistungen auf diesem Gebiet weiterhin unecht von der Mehrwertsteuer (Art. 18 Abs. 1 Ziff. 13 - 15 E-MWSTG). Neu soll hingegen die freiwillige Versteuerung (Option) von geschäftlich genutzten Liegenschaften uneingeschränkt zugelassen werden (Art. 15 Abs. 1 Bst. b E-MWSTG).

Gesamthaft sind Anpassungen an das Gemeinschaftsrecht bei Umsätzen im Zusammenhang mit der Übertragung oder Zurverfügungstellung von Grundstücken schwierig, zumal es in diesem Zusammenhang kein einheitliches Gemeinschaftsrecht gibt. Bei diesen Transaktionen ist derzeit auch von jeder steuerpflichtigen Person eine gründliche Abklärung der direkt- und indirektsteuerlichen Gegebenheiten des betreffenden Mitgliedstaates, in dem das Grundstück belegen ist, vorzunehmen (so genannte Outbound-Transaktionen). Soweit es sich um ein Grundstück in der Schweiz handelt (so genannte Inbound-Transaktionen), kann der ausländischen steuerpflichtigen Person derselbe Aufwand zugemutet werden.

#### **6.12.2.3 Miete und mietähnliche Verträge (Leasing)**

Das Gemeinschaftsrecht nimmt gemäss Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe B der 6. EG-Richtlinie im Falle der Vermietung (nur dann) eine Lieferung mit Übergabe des Gegenstandes an, wenn das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird. Diese Regelung erweitert den Begriff der Lieferung auf all diejenigen Fälle, wo das Recht zum Besitz letztendlich in eine Eigentumsübertragung mündet und stellt damit die intensivste Form der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht dar; auch wenn diese erst zu einem späteren, aber bereits zwischen den Parteien vereinbarten, Zeitpunkt erfolgt.

Obwohl der Umkehrschluss nahe liegt, dass zum Beispiel ein Leasingverhältnis dann als Dienstleistung zu qualifizieren wäre, bei dem nicht „automatisch“ am Ende der Vertragslaufzeit das Eigentum erworben wird, werden Leasingverhältnisse in den verschiedenen Mitgliedstaaten nicht einheitlich qualifiziert. Beispielhaft sei hier auf die in der jüngeren deutschen Umsatzsteuerliteratur dargestellte umsatzsteuerliche Situation in Deutschland und Ungarn verwiesen.<sup>267</sup> Im deutschen Umsatzsteuer-

<sup>266</sup> EuGH vom 8.6.2000 Rs.C-400/98 - Breitsohl, EuGHE 2000, I-4352, UR 2000, 329.

<sup>267</sup> Cross-Border-Leasing „Lieferung oder sonstige Leistung?“, Dr. Matthias Winter/Carsten Höink in UR 2006, 326

recht wird in Anlehnung an das Ertragssteuerrecht eine Lieferung der Leasinggegenstände angenommen, wenn der Leasinggegenstand einkommenssteuerrechtlich dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Nach dem derzeitigen ungarischen Recht ist für die Qualifikation als Vermietung (Dienstleistung) oder Verkauf (Lieferung) entscheidend, ob das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut nach dem Ende der Mietlaufzeit automatisch in das Eigentum des Mieters übergeht oder nicht. Im ersteren Fall handelt es sich um eine Lieferung, die bereits im Zeitpunkt der Übergabe des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer fingiert wird. Im anderen Fall liegt nur eine Dienstleistung vor. Dies gilt auch für den Fall, in dem der Mieter nur eine Erwerbsoption eingeräumt erhält.

Aufgrund dieser unterschiedlichen Anknüpfungspunkte bei der Zuordnung des Vertragsverhältnisses als Lieferung oder Dienstleistung sind bei grenzüberschreitenden Leasingverhältnissen Qualifikationskonflikte unvermeidbar. Nur über eine EU-weite Qualifikation der Leasingleistungen liessen sich derartige Konflikte vermeiden. Es wird nach wie vor bei der nationalstaatlichen Autonomie bleiben, die Miet- oder Leasingverhältnisse aufgrund unterschiedlichster Kriterien als Lieferung oder Dienstleistung zu qualifizieren, was im Cross-Border-Leasing zu Qualifikationskonflikten innerhalb der EG führen kann. Diese können eine Doppel- oder Nichtbesteuerung zur Folge haben. Im erwähnten Fall führen sie zu einer Doppelbesteuerung.

Nach dem Richtlinien-Entwurf ist geplant, dass bei der Vermietung von anderen Gegenständen als Beförderungsmitteln zukünftig zu unterscheiden sein wird zwischen der kurz- und langfristigen Vermietung sowie der Vermietung an steuerpflichtige Personen und an oder an nicht steuerpflichtige Personen. Die geplante Regelung im Gemeinschaftsrecht sieht derzeit für Vermietungsleistungen von anderen Gegenständen als Beförderungsmitteln wie folgt aus:<sup>268</sup>

Vermietung von anderen Gegenständen als Beförderungsmitteln	Art des Vertragspartners	Ort der Besteuerung
Kurzfristig (= bis 30 Tage)	B2B	Erbringerortsprinzip unter den Voraussetzungen von Art. 9 d Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie, sonst Empfängerortsprinzip (Grundregel)
	B2C	Erbringerortsprinzip
Langfristig (= ab 31 Tage)	B2B	Empfängerortsprinzip
	B2C	Erbringerortsprinzip

Die Schweiz kennt bisher die Unterscheidung von Dienstleistungen in solche, die an steuerpflichtige Unternehmen und solche, die an Endkonsumenten geliefert werden, nicht. Eine Anpassung des Lieferungsbegriffs würde auch die Übernahme dieser komplizierten Unterscheidung nötig machen.

Da derzeit noch ungewiss ist, wann die geplanten Änderungen des Gemeinschaftsrechts in Kraft treten werden und die Regelungen möglicherweise noch weitere Än-

<sup>268</sup> Stand 2. Juni 2006, 9913/2/06 REV 2.

derungen erfahren, müssen die Entwicklungen im Europäischen Gemeinschaftsrecht im Hinblick auf die Änderung bezüglich des Ortes der Dienstleistung auf jeden Fall sorgfältig im Auge behalten werden.

Um auf das Potenzial der geplanten Regelungen, eine Kollision mit dem Schweizer Mehrwertsteuersystem zu verursachen, angemessen reagieren zu können, sieht Artikel 6 E-MWSTG vor, dass der Bundesrat die Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen sowie den Ort der Leistungserbringung auf dem Verordnungswege schnell und wirtschaftsfreundlich anpassen kann. Eine Übernahme des Leistungsbegriffs der 6. EG-Richtlinie allein aus diesem Grund ist deshalb nicht erforderlich.

#### **6.12.2.4 Einfuhr**

Die Einfuhr eines Gegenstandes liegt gemeinschaftsrechtlich vor, wenn eine Nichtgemeinschaftsware oder eine Ware, die sich nicht im freien Verkehr befindet, aus Drittländern oder nicht zum Zollgebiet der EG gehörenden Gebieten in die EG verbracht wird (Art. 31 der 6. EG-Richtlinie-neu).

Die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt regelmässig in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand befindet, wenn er in das Gemeinschaftsgebiet verbracht wird (Ort der ersten Einfuhr, Art. 60 der 6. EG-Richtlinie-neu).

Damit stellt die Einfuhr - anders als nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht - einen die Steuerpflicht begründenden Tatbestand dar. Die Einfuhr, wer als Einführer zu betrachten ist und unter welchen Voraussetzungen bei welcher Person die Einfuhrsteuerschuld entsteht, richtet sich grundsätzlich nach den anwendbaren Zollvorschriften. Folglich verweist typischerweise auch jedes nationale Mehrwertsteuerrecht in diesem Zusammenhang auf das anwendbare Zollrecht der EG.<sup>269</sup>

Wird der Gegenstand der Lieferung von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und ist der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so gilt - abweichend von Artikel 31 der 6. EG-Richtlinie-neu - der Einfuhrmitgliedstaat als Ort für die Beförderungs- und Versandungslieferung und für die nachfolgenden Lieferungen (Art. 33 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie-neu). Gerade diese Verlagerung der Lieferung, die die Einfuhr bewirkt, ins Inland, stellt eine wesentliche Abweichung zum MWSTG der Schweiz dar und führt damit in vielen Fällen zur Begründung der Steuerpflicht des ausländischen Lieferers im Einfuhrmitgliedstaat.

#### *Bestehende Regelung in der Schweiz*

Unter dem geltenden Recht kann ein ausländischer Lieferant für eine freiwillige Steuerpflicht optieren, indem er seine Lieferungen im Ausland (Art. 13 MWSTG), die für das Inland bestimmt sind, freiwillig versteuert. Mit der gleichzeitig zu beantragenden Unterstellungserklärung wird er auf Antrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund der Unterstellungserklärung ist der Bewilligungsinhaber verpflichtet, sämtliche Einfuhren nach dem bewilligten Verfahren zu behandeln und der Inlandsteuer zu unterstellen.

<sup>269</sup> Zollkodex - Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 1992, Nr. L 302; Zollkodex-DurchführungsVO (ZK-DVO).

Dem ausländischen Lieferanten steht damit ein Wahlrecht zu, das das Gemeinschaftsrecht ebenfalls nicht kennt.

Nach einer Anpassung an das Gemeinschaftsrecht wäre jeder ausländische Lieferant, der importieren möchte, gezwungen, sich steuerlich im Inland erfassen zu lassen. Soweit die obligatorische Steuerpflicht durch den Import ausgelöst würde, wäre zudem das Konzept der Umsatzgrenze für die obligatorische Steuerpflicht zu überprüfen. Sonst könnte der ausländische Lieferant Importe bis zum Erreichen der Umsatzgrenze tätigen, ohne steuerpflichtig zu werden, um anschliessend nach Erreichen der Steuerpflicht seine Umsätze versteuern zu müssen. Hier wäre zudem die Frage zu klären, ob es sich bei der Umsatzgrenze um einen Freibetrag handelt.

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Ausser den bereits erwähnten Auswirkungen ist auf Wettbewerbsverzerrungen hinzuweisen, die eine Angleichung des Lieferungsbegriffs an das Gemeinschaftsrecht zur Folge hätte:

Wenn die Miete als Dienstleistung gilt, hat der inländische Mieter die Steuer auf den Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland mit der ESTV abzurechnen (Art. 10 und 24 MWSTG). Voraussetzung ist jedoch, dass der Mieter jährlich für mehr als 10'000 Franken solche Leistungen aus dem Ausland bezieht. Diese Limite dürfte in der Regel unterschritten werden, wenn der Mieter eine natürliche Person oder ein Verein (Sportverein, Theaterverein usw.) ist. Diese hätten somit die Gegenstände nicht als Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland bei der ESTV zu versteuern. Sie kämen somit in den Genuss unverteuerter Gegenstände. Die inländischen Anbieter dagegen hätten alle derartigen Umsätze zu versteuern und wären deshalb diesbezüglich im Wettbewerb benachteiligt.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Sollte der Lieferbegriff grundlegend geändert werden, wären die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen gering. Auch bei einer Anpassung des Lieferbegriffs an die EG bzw. an bestimmte EG-Mitgliedstaaten, können Doppelbesteuerungen nicht gänzlich vermieden werden, weshalb auch in diesen Fällen (punktuell) mit Standortnachteilen zu rechnen ist.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Für die Konsumenten sind durch eine allfällige Anpassung des Lieferungsbegriffs keine Auswirkungen zu erwarten.

#### **d) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Auch hier sind keine Auswirkungen zu erwarten.

#### **e) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Anpassungen bei den aufgeführten Leistungen an das Gemeinschaftsrecht würden die Erhebungswirtschaftlichkeit eher verschlechtern. Was die Vermietung von Gegenständen anbelangt, ist beispielsweise auf Folgendes hinzuweisen:

Liegt der Einfuhr eines Gegenstands in die EU ein Mietvertrag zugrunde, wird die Einfuhrsteuer fällig, obwohl es sich bei dieser Art von Geschäft um eine Dienstleistung handelt. Auch die Schweiz könnte eine analoge Regelung vorsehen. Bei der Einfuhrsteuer müsste dafür jedoch ein entsprechendes Steuerobjekt und im Inland ein entsprechender Befreiungstatbestand geschaffen werden. Denn nur so liessen sich Doppelbesteuerungen und Steuerlücken vermindern. Qualifiziert sich die Miete

oder das Leasing nicht mehr einheitlich als Lieferung, hätte die EZV bei jedem derartigen Vertrag abzuklären, ob tatsächlich eine Dienstleistung oder allenfalls eine Lieferung vorliegt. Denn nach heutigem Recht obliegt es der EZV nicht, Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland zu besteuern.

## **6.13 Alkoholische Getränke zum reduzierten Satz**

### **6.13.1 Ausgangslage**

Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 MWSTG hält fest, dass der für Ess- und Trinkwaren geltende reduzierte Steuersatz auf alkoholischen Getränken nicht anwendbar ist. Alkoholische Getränke sind also immer zum Normalsatz zu versteuern.

### **6.13.2 Reformmöglichkeit: Unterstellung der alkoholischen Getränke unter den reduzierten Steuersatz**

Der Gesetzesentwurf (s. vorstehende Ziff. 2.3) sieht im Modul „2 Sätze“ vor, dass aus Gründen der Wettbewerbsneutralität für gastgewerbliche Leistungen (ohne alkoholische Getränke) neu der reduzierte Steuersatz zur Anwendung kommen soll. Damit werden verschiedene Abgrenzungsprobleme im Mehrwertsteuersystem eliminiert. Gleichzeitig werden aber neue Abgrenzungsschwierigkeiten verursacht. Wirte, die gemäss geltendem Recht in der Regel nur Leistungen zum Normalsatz erzielen, müssen nun zwei Steuersätze anwenden. Dies verkompliziert die MWST-Abrechnung. Ausserdem stellt sich beispielsweise die Frage, welcher Steuersatz für einen „Kaffee fertig“ oder ein „Sorbet Wodka“ gilt.

***Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Will man auch diese Abgrenzungsprobleme ausschalten, muss die Abgabe von alkoholhaltigen Getränken im Gastgewerbe dem reduzierten Satz unterstellt werden. Es ist nun jedoch kaum denkbar, alkoholische Getränke im Gastgewerbe zu einem niedrigeren Satz zu besteuern als im Gross- oder Detailhandel. Deshalb kommt nur eine generelle Unterstellung alkoholischer Getränke zum reduzierten Steuersatz in Frage. Es soll also keine Rolle spielen, wo die Abgabe erfolgt, ob im Gast- und Beherbergungsgewerbe oder im Gross- und Detailhandel.*

*Sowohl aus finanzpolitischen als auch aus gesundheitspolitischen Gründen kommt eine Reduktion der Besteuerung alkoholischer Getränke nicht in Frage. Die Senkung der Mehrwertsteuer auf alkoholischen Getränken muss deshalb durch die gleichzeitige Anhebung bestehender (Bier<sup>270</sup>, Alcopops und gebrannte Wasser<sup>271</sup>) resp. Einführung neuer (Wein, Obstwein) Sondersteuern vollumfänglich kompensiert werden. Diese Steuern setzen beim Hersteller resp. Importeur an. Während die Mehrwertsteuer am Wert der Leistung ansetzt, ist beispielsweise für die Steuerveranlagung der gebrannten Wasser das Volumen oder die Masse und die Alkoholgradstärke massgebend.*

<sup>270</sup> SR 641.411; vgl. auch das vom Parlament verabschiedete neue Biergesetz, BBl 2006 8403.  
<sup>271</sup> SR 680.

### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Es muss eine neue Sondersteuer auf Wein und anderen gegorenen Getränken eingeführt werden. Dies hat für die Betroffenen - also die selbst kelternden Winzer und die Mostereien - einen zusätzlichen administrativen Aufwand zur Folge. Administrativ entlastet werden insbesondere die Gastwirte und der Getränkehandel, da alle Getränke und Esswaren steuerlich gleich behandelt werden können.

### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Insgesamt bleibt die steuerliche Belastung der alkoholischen Getränke unverändert. Von der Neuregelung profitieren einerseits die Anbieter qualitativ hochstehender Produkte zulasten der Anbieter im Billigpreissegment und andererseits das Gastgewerbe zulasten des Detailhandels (s. das Beispiel unter nachstehendem Abschnitt c).

Zu beachten ist zudem, dass sich die Konkurrenzsituation grenznaher Anbieter von alkoholischen Getränken gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten verschlechtert. Zum einen steigt - wie erwähnt - die steuerliche Belastung der alkoholischen Getränke im Detailhandel. Zum anderen können im Ausland wohnhafte Personen beim Verlassen der Schweiz weniger Steuern auf alkoholischen Getränken zurückfordern als bisher. Erstattet wird nämlich nur die - nunmehr deutlich niedrigere - Mehrwertsteuer<sup>272</sup>, nicht jedoch die Sondersteuer.

### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Die MWST setzt am Preis der Ware an. Kauft der Konsument eine Flasche Wein für Fr. 20.-- im Detailhandel, so sind im Preis Fr. 1,41 MWST enthalten. Konsumiert er die gleiche Flasche für Fr. 60.-- im Restaurant, bezahlt er drei mal mehr Mehrwertsteuer, nämlich Fr. 4,24. Wird nun zur Kompensation der reduzierten MWST eine Weinststeuer eingeführt, so zahlt der Konsument voraussichtlich pro Liter Wein immer gleich viel Franken und Rappen Steuer.

Die prozentuale Steuerbelastung der alkoholischen Getränke ist also im Vergleich zur heutigen Situation bei billigen Produkten höher und bei teuren niedriger. Sowohl im Detailhandel als auch im Gastgewerbe ist folglich mit einer Verlagerung der Nachfrage von günstigen zu teuren alkoholischen Getränken zu rechnen. Es ist zudem zu erwarten, dass die Nachfrage nach alkoholischen Getränken im Gastgewerbe zu- und im Detailhandel insgesamt abnimmt.

### **d) Vergleich mit der EU**

Anhang H, 1. Kategorie der 6. EG-Richtlinie enthält die Gegenstände und Dienstleistungen, die einem ermässigten Satz unterstellt werden können. Alkoholische Getränke sind darin nicht aufgeführt. Die Reformmöglichkeit erweist sich somit als nicht euro-kompatibel. Allerdings besteuert Luxemburg dank einer Ausnahmebestimmung alkoholische Getränke mit einem MWST-Satz von lediglich 3 Prozent.

### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Aus der Unterstellung aller alkoholischen Getränke unter den reduzierten Satz von 3,4 Prozent resultieren insgesamt Mindereinnahmen von jährlich rund 205 Millionen Franken (90 Millionen auf Käufen im Detailhandel und bei Produzenten von alkoholischen Getränken sowie 115 Millionen im Gastgewerbe). Dieser Steuererminderertrag ist durch die Erhöhung der bestehenden Sondersteuern auf Bier und gebrannten

<sup>272</sup> Voraussetzung für solche steuerfreien Inlandlieferungen von Privatgegenständen im Reiseverkehr ist, dass der Wert der Waren 400 Franken übersteigt.

Wassern und die Einführung einer Sondersteuer auf Wein und Obstwein vollumfänglich zu kompensieren.

Die Neuregelung hat zumindest vorläufig keine Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes. Im Gegensatz zu den Einnahmen aus der Mehrwertsteuer, welche der Teuerungsentwicklung folgen, hängen die Erträge aus den Sondersteuern vom Verbrauch ab. Mittel- und längerfristig ist deshalb mit Mindereinnahmen zu rechnen. Diesem Effekt kann allerdings mit Anpassungen der Sondersteuersätze an die Teuerung entgegen gewirkt werden.

**f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Einerseits ergeben sich bei der Mehrwertsteuer geringfügige Erleichterungen, da mit dieser Regelung ein Anwendungsproblem eliminiert wird. Andererseits gilt es, die neue Sondersteuer auf Wein und Obstwein zu handhaben, was einen spürbaren Mehraufwand für die Verwaltung nach sich zieht.

## 7 Weitere Reformmöglichkeiten, Teil Veranlagung und Verfahrensrecht

### 7.1 Veranlagung durch die Steuerverwaltung

#### 7.1.1 Ausgangslage

Die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sowie die zuständigen Behörden sind in den Artikeln 43 ff. MWSTG geregelt. Die Mehrwertsteuer wird heute nach dem System der Selbstveranlagung erhoben. Die steuerpflichtigen Personen haben danach gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode mit Hilfe des vorgeschriebenen amtlichen Formulars abzurechnen und die geschuldete Steuer einzuzahlen. Die ESTV überprüft diese Abrechnungen in einem ersten Schritt einerseits auf allfällige Rechenfehler und andererseits auf ihre Plausibilität. Die steuerpflichtige Person trägt dabei die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige mehrwertsteuerliche Behandlung der in ihrem Unternehmen vorkommenden Geschäftsfälle.

Innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren können die steuerpflichtige Person und die ESTV grundsätzlich Korrekturen an den deklarierten Umsätzen und Vorsteuern vornehmen. Die ESTV kann innerhalb dieser Frist zudem auf von ihr mittels Ergänzungsabrechnung oder Gutschriftsanzeige geltend gemachten Berichtigungen zurückkommen, sofern diese nicht durch einen Entscheid ohne Kontrollvorbehalt in Rechtskraft erwachsen sind. Von Seiten der ESTV erfolgen solche Korrekturen zugunsten und zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person sowohl intern als auch im Zusammenhang mit Kontrollen vor Ort, d. h. bei der steuerpflichtigen Person oder dem von ihr bezeichneten Vertreter.

#### 7.1.2 Reformmöglichkeit: Einführung des gemischten Veranlagungsverfahrens

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Von einem gemischten Veranlagungssystem spricht man dann, wenn die steuerpflichtige Person ihre Umsätze sowie die angefallene Vorsteuer periodisch deklarieren muss und die Verwaltung für jedes Geschäftsjahr eine definitive Veranlagungsanzeige eröffnet. Ein solches gemischtes Veranlagungssystem könnte beispielsweise wie folgt aussehen:

- Alle steuerpflichtigen Personen müssen ein Geschäftsjahr haben, das grundsätzlich 12 Monate umfasst (Übernahme der Regelung von Art. 79 DBG).
- Spätestens 60 Tage nach Ende der vierteljährlichen Abrechnungsperiode<sup>273</sup> hat die steuerpflichtige Person eine (provisorische) Abrechnung auf einem amtlichen Formular einzureichen. Als Abrechnungsperiode gilt das Kalendervierteljahr oder allenfalls eine Dreimonatsperiode, welche vom Geschäftsjahr abhängt.<sup>274</sup> Ebenfalls innerhalb dieser 60 Tage ist die geschuldete Steuer einzuzahlen. Die deklarierten Umsätze müssen grundsätzlich den erzielten Umsätzen

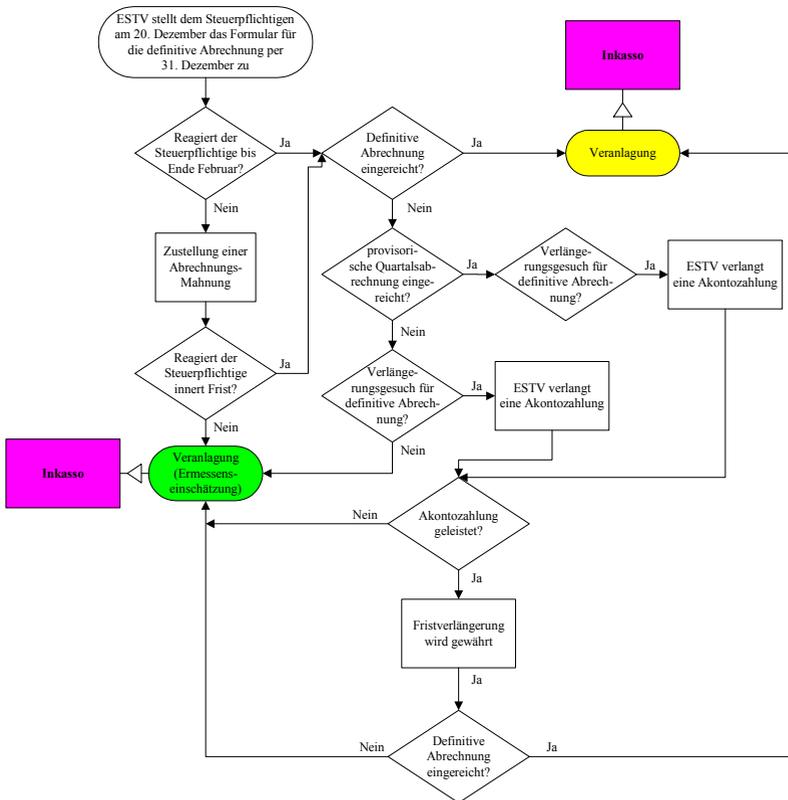
<sup>273</sup> Bei Abrechnung mit Saldosteuersätzen gilt unverändert das Halbjahr als Abrechnungsperiode und steuerpflichtige Personen mit regelmässigen Vorsteuerüberschüssen können eine monatliche Abrechnungsperiode beantragen.

<sup>274</sup> Endet beispielsweise das Geschäftsjahr am 30. April, dann würden folgende Abrechnungsperioden gelten: 1. Mai bis 31. Juli, 1. August bis 31. Oktober, 1. November bis 31. Januar und 1. Februar bis 30. April).

*entsprechen. Eine grössere Abweichung davon wird als Missbrauch verfolgt und geahndet, soweit die steuerpflichtige Person daraus einen namhaften Finanzierungsvorteil erlangt.*

- *Spätestens 60 Tage nach Ablauf des Geschäftsjahrs muss entweder die definitive Abrechnung (Beilagen: Bilanz, Erfolgsrechnung, Umsatzabstimmung und evtl. noch weitere Unterlagen) oder aber eine weitere provisorische vierteljährliche Abrechnung eingereicht werden.*
- *Wird innerhalb dieser 60 Tage keine definitive Abrechnung eingereicht, so muss die steuerpflichtige Person ein Gesuch um Verlängerung der Einreichungsfrist für die definitive Abrechnung stellen. Dies gilt auch dann, wenn sie eine (freiwillige) provisorische vierte 3-Monats-Abrechnung eingereicht hat. Stellt sie kein Fristverlängerungsgesuch oder reicht sie dieses nach Ablauf der 60 Tage ein, so nimmt die Verwaltung eine Ermessenseinschätzung vor (= Veranlagung).*
- *Die Gewährung einer solchen Fristerstreckung wird - aus Steuersicherungsgründen - von der Leistung einer Akontozahlung abhängig gemacht und davon, dass die steuerpflichtige Person die neu anfallenden provisorischen Abrechnungen fristgerecht einreicht und den provisorischen Steuerbetrag einzahlt. Die Akontozahlung wäre von der Verwaltung auf den ungefähren Betrag der Jahressteuer (abzüglich bereits geleisteter vierteljährlicher Zahlungen) anzusetzen.*
- *Nach Ablauf der verlängerten Frist erfolgt die Veranlagung, und zwar entweder gestützt auf die definitive Steuerabrechnung (inkl. Bilanz, Erfolgsrechnung, Umsatzabstimmung und evtl. weiteren Unterlagen) für das abgeschlossene Geschäftsjahr oder aber nach Ermessen (wenn keine oder mangelhafte Unterlagen eingereicht werden). Die Überprüfung der definitiven Steuerabrechnung kann in vielen Fällen – wie schon heute – die Einreichung weiterer Unterlagen bedingen.*
- *Die Veranlagung erwächst in Rechtskraft. Eine Änderung ist nur in den vom Gesetz umschriebenen Verfahren möglich, insbesondere durch eine Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person), durch ein Nachsteuerverfahren (zuungunsten der steuerpflichtigen Person).*

Grafisch lässt sich der mögliche Verfahrensablauf bei definitiver Abrechnung per Geschäftsjahresabschluss 31. Dezember wie folgt darstellen:



### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Ein gemischtes Veranlagungsverfahren reduziert wesentlich das Risiko der Unternehmen, nach längerer Zeit noch mit Steuernachbelastungen konfrontiert zu werden, die nicht mehr auf die Abnehmer überwältzt werden können. Zudem wird die Abstimmung der Buchhaltung mit der Steuerabrechnung erleichtert, da die definitive Steuerabrechnung für die Steuerperiode erst nach Vorliegen des Geschäftsabschlusses erfolgen muss. Ein gemischtes Veranlagungssystem führt aber andererseits zu einer administrativen Mehrbelastung der Unternehmen. Sie müssen nämlich eventuell bereits bei den provisorischen vierteljährlichen Abrechnungen, mindestens aber bei der definitiven Abrechnung, die nach der Erstellung des Geschäftsabschlusses einzureichen ist, nebst dem Abrechnungsformular weitergehende Angaben machen. Zudem ist zu beachten, dass eine nachträgliche Korrektur von fehlerhaften Abrechnungen in der Regel nicht mehr möglich ist, wenn die Veranlagungsverfügung Rechtskraft erlangt hat. Dies kann sich negativ (z. B. wenn in der Abrechnung

fälschlicherweise ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht wurde) oder positiv für die steuerpflichtigen Personen auswirken.

**b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

In volkswirtschaftlicher Hinsicht wirkt sich ein gemischtes Veranlagungssystem per Saldo negativ aus. Der Grund hierfür liegt im grösseren Entrichtungsaufwand der steuerpflichtigen Personen und dem höheren Erhebungsaufwand der Verwaltung. Dieser erhöhte Aufwand wird durch die verbesserte Sicherheit der steuerpflichtigen Personen, welche vor allem weniger Rückstellungen für Steuerrisiken notwendig macht, nicht aufgewogen.

**c) Bedeutung für die Konsumenten**

Weil es sich um verfahrensrechtliche Bestimmungen handelt, sind keine Auswirkungen auf die Konsumenten zu erwarten.

**d) Vergleich mit der EU**

Nach Artikel 22 Absatz 4 der 6. EG-Richtlinie hat jede steuerpflichtige Person innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten. Diese Möglichkeiten werden von den Mitgliedsländern individuell umgesetzt. Artikel 22 Absatz 5 der 6. EG-Richtlinie bestimmt, dass jede steuerpflichtige Person bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten hat. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder vorläufige Vorauszahlungen erheben. Nach Artikel 22 Absatz 6 der 6. EG-Richtlinie können die Mitgliedstaaten von der steuerpflichtigen Person verlangen, dass sie eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres mit allen Angaben nach Absatz 4 abgibt. Diese Erklärung muss auch alle Angaben enthalten, die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind.

**Deutschland:**

Abrechnungsperiode ist das Kalendervierteljahr resp. der Monat (wenn die jährlich geschuldete Steuer € 6'136.-- übersteigt), und das Unternehmen hat bis zum 10. Tag nach Ablauf jeder Abrechnungsperiode eine Abrechnung (Voranmeldung) abzugeben, in der es die Steuer für die Abrechnungsperiode selbst zu berechnen hat. Die Zahlung ist am 10. Tag nach Ablauf der Abrechnungsperiode fällig (§ 18 Abs. 1 D-UStG). Ebenso ist vom Unternehmen am Ende des Kalenderjahres eine abschliessende Steuererklärung (Zusammenfassung der Voranmeldungen) abzugeben, in der es die Steuer oder den Überschuss selbst zu berechnen hat (§ 18 Abs. 3 D-UStG). Das Unternehmen wird somit nicht zur Steuer „veranlagt“. Eine formelle Festsetzung der Steuer mittels Verfügung nach § 167 D-AO erfolgt nur dann, wenn die Festsetzung zu einer gegenüber der Steueranmeldung abweichenden Steuer führt oder die Abrechnung nicht eingereicht wurde. Die von den steuerpflichtigen Personen eingereichten Abrechnungen werden den Verfügungen gleichgestellt und gelten daher als Vollstreckungstitel.

**Österreich:**

Abrechnungsperiode ist grundsätzlich der Kalendermonat (resp. das Quartal, wenn der Jahresumsatz € 22'000.-- nicht übersteigt). Die steuerpflichtige Person ist zur

Abgabe einer Abrechnung (Vor Anmeldung) spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats verpflichtet. In dieser Steuererklärung muss sie die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den drauf entfallenden Überschuss selber berechnen. Sie muss eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag entrichten. Unterlässt die steuerpflichtige Person die Einreichung der Voranmeldung, oder ist diese unvollständig oder die Steuerberechnung unrichtig, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen (§ 21 Abs. 3 Ö-UStG). Nach Ablauf des Kalenderjahres hat die steuerpflichtige Person eine zusammenfassende Jahressteuererklärung abzugeben. Aufgrund der Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung erlässt das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid, durch den die Steuerfestsetzung erfolgt.

### **Frankreich:**

Die Abrechnungsperiode umfasst in der Regel den Kalendermonat, teilweise aber auch das Quartal. Die Steuerbehörde erlässt nur dann eine Verfügung, wenn sie im Rahmen von (internen oder externen) Kontrollen Abweichungen von den eingereichten Abrechnungen feststellt oder generelle Uneinigkeit zwischen der Steuerbehörde und der steuerpflichtigen Person besteht sowie wenn keine Abrechnung eingereicht wurde.

### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Die ESTV wird im Vergleich zum Status quo die einzelnen (Jahres-) Abrechnungen viel genauer anschauen müssen und folglich mehr Fehler entdecken als dies heute der Fall ist, was einen Steuermehrertrag zur Folge haben wird. Auf der anderen Seite wird die ESTV nicht mehr rückwirkend innerhalb der Verjährungsfrist Nachbelastungen und Gutschriften erstellen (ausser in Nachsteuer- und Revisionsverfahren). Dies hat einen Steuerminderertrag zur Folge. Ausserdem müsste durch entsprechende Gesetzesbestimmungen gewährleistet sein, dass die provisorischen vierteljährlichen (resp. halbjährlichen oder monatlichen) Abrechnungen inkassofähig sind, so dass die entsprechenden Ansprüche auch durchgesetzt werden können. Die Einführung eines gemischten Veranlagungssystems hätte für die Bundesfinanzen vor allem im Einführungsjahr negative Folgen, denn es ist damit zu rechnen, dass die provisorischen Abrechnungen weniger genau den in diesen Perioden tatsächlich erzielten Umsätzen entsprechen würden als dies heute der Fall ist. Quantifiziert werden können diese Auswirkungen indes nicht.

### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Für die ESTV ist ein gemischtes Veranlagungsverfahren mit einem erheblich höheren Aufwand verbunden. Der Personalbestand müsste entsprechend erhöht werden, wobei der Mehrbedarf heute nicht abschliessend quantifiziert werden kann, weil noch etliche Fragen zur Ausgestaltung des Verfahrens offen sind.

## **7.2 Bezugsprovision**

### **7.2.1 Ausgangslage**

Die Handhabung der Mehrwertsteuer bringt für jede steuerpflichtige Unternehmung einen administrativen Aufwand mit sich. Sie muss einerseits die Vorschriften (MWSTG, MWSTGV, Wegleitung, Broschüren) beachten und andererseits die Steuer beim Kunden einziehen und an die ESTV weiterleiten. Dieser Aufwand ist

von Unternehmen zu Unternehmen sehr verschieden. Wie beispielsweise bei der Quellensteuer bestünde die Möglichkeit, die steuerpflichtigen Personen für diese Arbeiten zu entschädigen. Das aktuelle MWSTG gibt dem Bund allerdings keine Handhabe zur Ausrichtung einer Bezugsprovision.

Der Schweizerische Gewerbeverband hat bezüglich der KMU im Jahr 2003 einen Bericht veröffentlicht.<sup>275</sup> Darin wird eine Studie von Christoph A. Müller<sup>276</sup> aus dem Jahr 1998 zitiert, wonach das durchschnittliche KMU im Jahr 1998 4,1 Stunden pro Monat für administrative Arbeiten aufgrund der MWST aufwenden musste. Diese Studie wird auch in einem Bericht des Bundesrates<sup>277</sup> zitiert. Aus Tabelle 1 dieses Berichts ist ersichtlich, dass die Stunden für Zoll und Mehrwertsteurrückerstattung ebenso wenig enthalten sind wie der Aufwand für Rechnungslegung und Archivierung. Ebenfalls nicht berücksichtigt sind die Kosten, die durch den Beizug eines Treuhänders oder Steuerberaters entstehen. Die effektive MWST-induzierte administrative Belastung der KMU dürfte somit etwas höher liegen als die 4,1 Stunden pro Monat. Dieser Ansicht ist auch der Gewerbeverband (S. 41 des SGV-Berichts).

Entrichtungskosten der KMU (Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten) <sup>1)</sup>		
Aufwand pro Monat in Stunden <sup>2)</sup>		5
Aufwand pro Jahr in Stunden		60
Stundenansatz (Buchhalterlohn inkl. Overhead-Kosten)	SFr.	70
Jährliche Entrichtungskosten pro KMU	SFr.	4'200
Anzahl KMU (99,6% aller Unternehmen) <sup>3)</sup>		308'800
Total jährliche Entrichtungskosten der KMU	SFr.	1'296'960'000
MWST-Einnahmen 2005	SFr.	18'119'000'000
		7.2%
		100%

Entrichtungskosten der Grossunternehmen (= alle Nicht-KMU)		
Anzahl Grossunternehmen		1'200
Entrichtungskosten pro Jahr und Unternehmen <sup>4)</sup>	SFr.	200'000
Total Entrichtungskosten der Grossunternehmen	SFr.	240'000'000
		1.3%

Entrichtungskosten der KMU und der Grossunternehmen		
Total Entrichtungskosten	SFr.	1'536'960'000
MWST-Einnahmen 2005	SFr.	18'119'000'000
		8.5%
		100%

<sup>1)</sup> Gemäss Definition des Bundesamtes für Statistik

<sup>2)</sup> 4,1 Stunden gemäss Studie Ch. Müller, aber es sind nicht alle MWST-induzierten Kosten enthalten

<sup>3)</sup> Gemäss Betriebszählung 2001 sind es 99,6% aller Unternehmen (Stat. Jahrbuch der Schweiz 2005, S. 302)

<sup>4)</sup> Grobe Schätzung

Obige Schätzung kommt zu ähnlichen Ergebnissen wie eine Studie über die Entrichtungskosten der britischen Mehrwertsteuer<sup>278</sup>. Darin wurden die Entrichtungskosten für die Jahre 1986 - 1987 auf 3,7 Prozent der Steuerträge geschätzt. Da die Steuer-

<sup>275</sup> Schweizerischer Gewerbeverband, Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, September 2003.

<sup>276</sup> Christoph, A. Müller (1998), Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Bundesamt für Wirtschaft und Arbeit, Bern.

<sup>277</sup> Bericht des Bundesrates über Massnahmen des Bundes zur administrativen Entlastung in den Unternehmen, vom 16. Juni 2003.

<sup>278</sup> Sandford Cedric, Goldwin Michael und Hardwick Peter, Administrative and compliance costs of taxation, Bath, Fiscal Publications 1989.

sätze in Grossbritannien gut doppelt so hoch sind wie in der Schweiz, entspricht dies umgerechnet Entrichtungskosten von gut 8 Prozent.

Demgegenüber beziffert eine im Jahr 2006 durchgeführte und veröffentlichte Studie der Weltbank und PricewaterhouseCoopers LLP den durchschnittlichen Entrichtungsaufwand für die Mehrwertsteuer in der Schweiz auf nur gerade 8 Stunden pro Jahr.<sup>279</sup> Damit liegt die Schweiz beispielsweise deutlich unter den EU-Ländern, bei welchen der jährliche Stundenaufwand zwischen 16 Stunden (Italien) und 360 Stunden (Tschechien) liegt. Für die übrigen EU-Nachbarländer der Schweiz wird der Aufwand mit 40 (Deutschland), 28 (Frankreich) und 96 Stunden (Österreich) ausgewiesen.

## 7.2.2 Reformmöglichkeit: Ausrichtung einer Bezugsprovision

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Zur Deckung der unter vorstehender Ziffer dargelegten Entrichtungskosten der steuerpflichtigen Personen zahlt der Bund jeder steuerpflichtigen Person einen Betrag aus. Über die Schwierigkeiten, eine Bemessungsgrundlage zu finden, gibt nachstehender Absatz f) Auskunft. Ausserdem müsste diese Bezugsprovision finanziert werden, und zwar im Rahmen des Mehrwertsteuersystems.*

*Pro 0,1 Prozentpunkt Einheitssatz erzielt der Bund Einnahmen von ungefähr 300 Millionen Franken. Würde man also die rund 1,5 Milliarden Franken Entrichtungskosten gemäss vorstehender Tabelle entschädigen, dann müsste der MWST-Satz um 0,5 Prozentpunkte angehoben werden.*

*Als Alternative wäre aber auch eine lediglich symbolische Entschädigung von beispielsweise pauschal 300 Franken pro steuerpflichtige Person und Jahr denkbar. Dies wäre mit Kosten von rund 100 Millionen Franken verbunden und voraussichtlich ohne Steuererhöhung finanzierbar und hätte auch keine spürbaren Auswirkungen für die Volkswirtschaft und die Konsumenten.*

### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Die Entrichtungskosten sind von Branche, Grösse, Abrechnungsmethode u.dgl. abhängig und weder für den einzelnen Betrieb noch die Gesamtheit der Unternehmen bekannt. Die Bezugsprovision wirkt sich in einem ersten Schritt positiv auf die Unternehmen aus, denn sie ermöglicht entweder eine Ausweitung der Marge und des Gewinns oder aber eine Senkung der Preise. Da aber alle steuerpflichtigen Personen in den Genuss einer Bezugsprovision kommen, können lediglich Unternehmen, die Leistungen ins Ausland oder im Ausland erbringen, kurzfristig einen geringen Wettbewerbsvorteil gegenüber den ausländischen Konkurrenten erzielen. Dieser Wettbewerbsvorteil kapitalisiert sich jedoch im Wechselkurs, der sich in Höhe der Kostenersparnis aufwertet. Obwohl die gesamten Mehreinnahmen aus der um 0,5 Prozentpunkte erhöhten Mehrwertsteuer als Bezugsprovisionen ausgeschüttet werden, kompensieren die gesunkenen Kosten die gestiegene Steuer auf Leistungen an Endverbraucher im Inland nur teilweise. Eine Bezugsprovision erhalten nämlich auch diejenigen steuerpflichtigen Personen, die ausschliesslich Leistungen an steuerpflichtige Personen erbringen oder Export- und Ausland-Ausland-Umsätze erzie-

<sup>279</sup> World Bank and PricewaterhouseCoopers LLB, Paying Taxes, The global picture, Appendix 2 (abrufbar auf Englisch im Internet unter: <http://rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381>).

len. Ob die zusätzliche Steuer aus der MWST-Erhöhung überwälzt werden kann, hängt von Angebot und Nachfrage auf dem entsprechenden Markt ab.

Psychologisch kann die steuerpflichtige Person zur Beauftragten der Verwaltung werden, was die Akzeptanz der Steuer positiv beeinflussen würde.

### b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Werden den Unternehmen die durch die Mehrwertsteuer verursachten administrativen Kosten vom Bund bezahlt, sinken entweder die Preise der Leistungen (die Kostensenkung wird also an die Abnehmer weiter gegeben) oder es steigt die Marge und damit der Gewinn, womit auch die Investitionskapazität zunimmt. Wie bereits erwähnt, würden alle im Register der steuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragenen Unternehmen einen Entrichtungsbeitrag erhalten. Wird bei Leistungen ins oder im Ausland die Bezugsprovision überwälzt, kommt dies den ausländischen Abnehmern zugute. Die Bezugsprovision verbessert damit kurzfristig die Stellung der Exportwirtschaft gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten. Allerdings wird dieser Vorteil durch die Anpassung der Wechselkurse wieder neutralisiert.

### c) Bedeutung für die Konsumenten

Die direkte **Steuerbelastung** der Konsumenten steigt infolge der Ausrichtung einer Bezugsprovision. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die administrativen Kosten der Unternehmen im Umfang der vom Bund bezahlten Bezugsprovision zurückgehen, was eine Senkung der Preise um eben diesen Betrag erlaubt und die MWST-Erhöhung teilweise kompensiert. Diese Entrichtungsbeiträge kommen allen im Register der MWST eingetragenen Unternehmen zugute, also auch denjenigen, die ihre Leistungen im oder ins Ausland erbringen. Schätzungsweise 60 Prozent der durch den Entrichtungsbeitrag verursachten Kostenreduktion dürfte den inländischen Konsumenten zugute kommen. Nachfolgend werden die Auswirkungen einer durch 0,5 Prozentpunkte erhöhten Einheitssatz finanzierten Bezugsprovision dargestellt:

Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 und mehr
Haushaltseinkommen in Franken pro Monat	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
MWST-Belastung durch 0.1% Einheitssatz pro Monat	4.73	2.36	3.55	4.50	5.40	7.93
MWST-Belastung durch 0.5% Einheitssatz pro Monat	23.65	11.78	17.74	22.50	26.98	39.65
MWST-Belastung durch 0.5% Einheitssatz pro Jahr	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Minderbelastung infolge Preissenkungen	170.31	84.79	127.71	161.99	194.25	285.50
<b>Effektive Mehrbelastung in Franken pro Jahr</b>	<b>113.54</b>	<b>56.53</b>	<b>85.14</b>	<b>107.99</b>	<b>129.50</b>	<b>190.34</b>
<b>Differenz in % des Haushaltseinkommens</b>	<b>0.11%</b>	<b>0.15%</b>	<b>0.12%</b>	<b>0.12%</b>	<b>0.11%</b>	<b>0.10%</b>

Berechnet mit Hilfe der Einkommens- und Verbrauchserhebungen 2000 - 2002 des Bundesamtes für Statistik

Die Haushalte mit niedrigen Einkommen sind prozentual stärker betroffen als diejenigen mit hohen Einkommen. Bei einer Erhöhung des Einheitssatzes um 0,5 Prozent beträgt die Mehrbelastung unter den getroffenen Annahmen für das Fünftel der Haushalte mit den niedrigsten Einkommen 0,17 Prozent des Einkommens und für das Fünftel mit den höchsten Einkommen 0,10 Prozent.<sup>280</sup>

<sup>280</sup> Die Einkommens- und Verbrauchserhebung des Bundesamtes für Statistik enthält nicht alle Ausgaben der Haushalte. Nicht enthalten sind beispielsweise die Wohnbauinvestitionen,

#### d) Vergleich mit der EU

In der EU gibt es keine gesetzliche Grundlage zur Ausrichtung einer Bezugsprovision. Der Status quo der Schweiz ist demnach europa-kompatibel.

#### e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes

Die Ausrichtung der Bezugsprovision erhöht die Ausgaben des Bundes um rund 1,5 Milliarden Franken. Diese Ausgaben müssten durch Anhebung des Steuersatzes finanziert werden. Um die 1,5 Milliarden Franken zu kompensieren, wäre eine Erhöhung des Satzes um 0,5 Prozentpunkte notwendig. Erfolgt keine Kompensation innerhalb des MWST-Systems, muss der Bund entweder andere Steuern erhöhen oder die Ausgaben kürzen. Es ist ferner darauf hinzuweisen, dass die Bezugsprovision nur für Steuerpflichtige im Inland vorgesehen ist. Auch bei der Einfuhr von Gegenständen ziehen die mit der Zollveranlagung Beauftragten vielfach die Mehrwertsteuer beim Importeur ein und liefern sie der EZV ab. Auch diese Unternehmen machen somit das Inkasso für den Fiskus. Anschlussbegehren aus diesen Kreisen und damit noch höhere Kosten sind somit nicht auszuschliessen.

#### f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)

Es lässt sich **keine Bemessungsgrundlage** finden, die einerseits mit einigemmassen vernünftigen Aufwand zu handhaben ist und andererseits die Aufwendungen der steuerpflichtigen Personen annähernd korrekt ausgleicht. So wäre ein Abstellen auf den deklarierten Umsatz nicht geeignet, weil beispielsweise im Grosshandel teilweise mit wenig Aufwand sehr viel Umsatz erzielt werden kann, während bei Herstellungs- und Reparaturarbeiten der Umsatz pro eingesetzte Arbeitskraft verhältnismässig gering ist. Ausserdem sind noch von der Steuer unecht befreite Umsätze enthalten, für welche es keine Bezugsprovision geben darf. Ausserdem hätte die Ausrichtung einer solchen Bezugsprovision einen namhaften Mehraufwand für die Verwaltung zur Folge, der sich insbesondere in einem Mehrbedarf von 15 - 20 Stellen und zusätzlichen Personalkosten von rund 3 Millionen Franken manifestiert.

### 7.3 Ausbau des Meldeverfahrens zwischen steuerpflichtigen Personen

#### 7.3.1 Ausgangslage

Nach der heutigen Regelung hat eine steuerpflichtige Person sowohl bei Leistungen an steuerpflichtige Personen wie auch an nicht steuerpflichtige Personen gleich vorzugehen: sie fakturiert den Rechnungsbetrag mit Mehrwertsteuer. Der steuerpflichtige Leistungsabnehmer kann diese Steuer, sofern er die Leistung für einen steuerbaren Zweck verwendet und sie auch nicht durch Subventionen u. Ä. finanziert, als Vorsteuer in Abzug bringen.

Von dieser Regelung wird im heutigen System nur dann abgewichen, wenn es sich um die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere steuerpflichtige Person handelt, welche im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung erfolgt (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTG). Diesfalls ist zwingend das sogenannte **Meldeverfahren** anzu-

welche infolge Einführung des Einheitssatzes deutlich weniger stark mit MWST belastet sind. Siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 3.2.4.

wenden. Dabei fakturiert der Leistungserbringer seinem Abnehmer keine Mehrwertsteuer und deklariert den erzielten Umsatz nicht in seiner Steuerabrechnung. Seine diesbezügliche Steuerpflicht erfüllt er nicht durch Zahlung der Steuer, sondern durch schriftliche Meldung der Vermögensübertragung an die ESTV mittels speziellem Formular. Auf der Rechnung darf er nicht auf die Steuer hinweisen und der Leistungsempfänger darf infolgedessen auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

### 7.3.2 Reformmöglichkeit: Ausbau des Meldeverfahrens

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** Heute kann man die Frage aufwerfen, ob dieses Meldeverfahren nicht über seinen bisherigen, eingeschränkten Anwendungsbereich hinaus allgemein zur Anwendung gelangen könnte. Zur Diskussion angeregt werden soll deshalb die Einführung eines allgemeinen Meldesystems (mit sog. Reverse-Check oder R-Check) für sämtliche Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen. Es handelt sich dabei nicht um eine sektorielle Rückkehr zum Einphasenmodell der früheren Warenumsatzsteuer und auch nicht um eine Übernahme des in Deutschland erwogenen Reverse-Charge-Modells<sup>281</sup>. Vielmehr bleibt es bei einer Netto-Allphasensteuer und der Steuerpflicht beim Leistungserbringer, nur dass die Steuer bei Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen neu durch Meldung - anstatt wie bisher durch Zahlung - erfüllt werden könnte/müsste. Die erforderliche Meldung müsste als so genannten R-Check ausgestaltet werden. Die ESTV hätte eine entsprechende Online-Datenbank aufzubauen, über die einerseits die Meldung registriert und andererseits dem Leistungserbringer auf Anfrage bestätigt würde, dass sein Empfänger seinerseits für das Meldeverfahren qualifiziert ist.

Ein solches System von steuerfreien Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen, ergänzt durch ein allgemeines Meldesystem mit R-Check, könnte theoretisch zwar **obligatorisch** für sämtliche Leistungen von einer steuerpflichtigen an eine andere steuerpflichtige Person ausgestaltet werden. Realistischerweise müsste aber eine **Mindest-Rechnungsbetragsgrenze** (Bagatellgrenze) für die Anwendbarkeit eines derartigen Meldesystems gelten. Alternativ stellt sich indessen auch die Frage nach einer bloss **fakultativen** Ausgestaltung des vorgeschlagenen Meldesystems.

#### a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

In einem System von steuerfreien Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen würden insgesamt weniger liquide Mittel benötigt, wodurch sich ein gewisser **Liquiditätsvorteil** einstellen würde. Ein steuerpflichtiger Abnehmer hätte so den Vorteil einer verbesserten Liquidität, da er dem Leistungserbringer die Steuer auf der bezogenen Vorleistung gar nicht erst bezahlen müsste. Für den steuerpflichtigen Leistungserbringer würde sich demgegenüber neu aber auch kein kurzfristiger Liquiditätsvorteil mehr ergeben (indem er den Rechnungsbetrag vereinnahmt, bevor er seine Steuerschuld bei der ESTV begleicht), weil er dem steuerpflichtigen Abnehmer keine Steuer mehr in Rechnung stellen könnte. Der Effekt der verbesserten Liquidität infolge der nicht zu bezahlenden Vorsteuern dürfte aber überwiegen.

Die Unternehmen hätten jedoch **beachtliche Einführungskosten** zu veranschlagen, denn natürlich müssten sie Zugang zu der neu zu errichtenden Online-Datenbank

<sup>281</sup> Dem Reverse-Charge-Modell ist eine Verlagerung der Steuerschuld für Umsätze zwischen steuerpflichtigen Personen vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger eigen.

haben. Sodann würden die zu erstattenden Meldungen sowie das allfällige Einholen von Bestätigungen über das Vorliegen einer Eintragung eines Abnehmers nach wie vor mit administrativem Aufwand und entsprechenden Kosten verbunden sein. Zudem könnten unvorhergesehene technische Pannen grosse Auswirkungen auf die tägliche Geschäftsabwicklung dieser Unternehmen haben.

Von grosser Bedeutung und besonders zu erwähnen ist, dass ein Ausbau des heutigen Meldeverfahrens auch zu Problemen mit den **Saldosteuersätzen**<sup>282</sup> führen würde, denn ein allgemeines Meldesystem wäre nicht kompatibel mit der Steuerabrechnung nach Saldosteuersätzen (welche stets eine pauschale Vorsteuer mitberücksichtigen). Beides nebeneinander geht nicht, sie sind nicht kompatibel. Würde das vorgeschlagene Meldesystem obligatorisch zur Anwendung gelangen, wären die Saldosteuersätze sozusagen obsolet, denn es gäbe - abgesehen von der Einfuhrsteuer und der selbst zu deklarierenden Steuer auf dem Bezug von Dienstleistungen - keine Vorsteuer mehr, die pauschal angerechnet werden könnte. Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode wäre demzufolge nicht mehr möglich. Demgegenüber könnte im Fall einer fakultativen Ausgestaltung des vorgeschlagenen Meldesystems die Saldosteuersatzmethode als solche zwar beibehalten werden, jedoch dürften mit Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Personen weder als Leistungserbringer noch als Leistungsempfänger ins Meldesystem integriert werden. Dieser Umstand hätte wiederum Auswirkungen auf die Ausgestaltung der Datenbank. Siehe dazu auch die Ausführungen unter nachstehendem Buchstaben g).

Schliesslich könnte der Systemwechsel unter dem Strich gar zu einem **administrativen Mehraufwand** für die Unternehmen führen. Es bestünden nämlich zwei Systeme welche von den Unternehmen parallel nebeneinander angewendet werden müssten: das Meldeverfahren mit R-Check für Leistungen zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen einerseits und das normale System (Ausweis der Steuer und Abzug der Vorsteuer) für Leistungen unterhalb der Mindest-Rechnungsbetragsgrenze zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen sowie für Leistungen gegenüber nicht steuerpflichtigen Personen und solchen, die nach Saldosteuersätzen abrechnen, andererseits. Anders als heute, müssten die Leistungserbringer also den Status ihres jeweiligen Abnehmers kennen und es könnte nicht mehr bedingungslos bei jedem Umsatz die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden. Das Unternehmen müsste bei jedem einzelnen Umsatz überprüfen und entscheiden, welches System es anzuwenden hat und ob es eine Netto- oder Brutto-rechnung ausstellen muss. Diese Parallelität in der Anwendung beider Systeme hätte für die Unternehmen demzufolge erhöhte administrative Aufwendungen zur Folge.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Insbesondere für reine Zulieferbranchen (Vorleistungsstufen), reine Grosshändler und Dienstleistungsunternehmen mit Firmenkunden, welche einen überschaubaren und stabilen Kundenkreis haben, könnte das neue Meldesystem Vereinfachungen mit sich bringen. Im Extremfall (nur steuerpflichtige Abnehmer, nur steuerpflichtige Lieferanten) könnte ein Unternehmen seine Abrechnungspflicht sogar einzig durch die Erstattung der „Meldungen“ erfüllen. Andererseits würden gesamtwirtschaftlich einmalige Umstellungs- und Einführungskosten entstehen. Ähnlich wie bei einer

<sup>282</sup> Gleiches wie für die Saldosteuersätze gilt jeweils auch für die Pauschalsteuersätze, die im Gemeinwesen und verwandten Bereiche sowie bei Vereinen und Stiftungen zur Anwendung kommen.

Steuersatzanpassung müssten Anpassungen in Dokumenten und der Software erfolgen. Gewisse wiederkehrende administrative Aufwendungen würden für Unternehmen auch weiterhin bestehen bleiben. Auch die Verwaltung müsste die Systemführung finanzieren und ihre Revisionstätigkeit anpassen, was ebenfalls mit Kosten verbunden wäre. Insgesamt müssten sowohl die Verwaltung wie auch die Unternehmen erhebliche Anstrengungen unternehmen. Die dabei gesamthaft anfallenden Kosten sind zum heutigen Zeitpunkt noch nicht abschätzbar.

### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Die Konsumenten wären von einer solchen Regelung nicht direkt betroffen. Als Endabnehmer würden sie auch bei einem Systemwechsel weiterhin die Steuer tragen. Sie könnten allerdings in Versuchung geraten, Leistungen in betrügerischer Absicht (Vortäuschung der Steuerpflicht) über das neue Meldesystem steuerfrei zu beschaffen. Mit entsprechenden Kontrollen und Auflagen an die Anwender (beispielsweise betreffend detaillierter Prüfung, ob ein Leistungsempfänger steuerpflichtig ist und allenfalls ob er die Leistung für einen steuerbaren Zweck verwendet) müsste derartige Ansinnen entgegengewirkt werden.

### **d) Vergleich mit der EU**

Eine Steuerbefreiung besteht für so genannt innergemeinschaftliche Lieferungen im Rahmen der von der EU auf den 1. Januar 1993 eingeführten Binnenmarktregelung, das heisst für bestimmte Lieferungen von Gegenständen, die eine steuerpflichtige Person im Mitgliedstaat A an einen steuerpflichtigen Käufer im Mitgliedstaat B tätigt.<sup>283</sup> Der Leistungserbringer kann wählen, ob er die Regelung anwenden will oder nicht. Zur Vornahme solcher steuerbefreiter Lieferungen zwischen steuerpflichtigen Personen in der EU benötigt er eine Umsatzsteueridentifikationsnummer.<sup>284</sup> Sie wird den steuerpflichtigen Personen vom Finanzamt grundsätzlich automatisch zugeteilt (sofern sie nicht unter eine Ausnahmeregelung fallen wie beispielsweise die steuerpflichtigen Personen, für welche die Kleinunternehmerregelung gilt). Sie ist ein Indiz für die Unternehmereigenschaft des Inhabers. Die Verifikation der UID-Nummern erfolgt im sogenannten Bestätigungsverfahren. Dabei kann beim CLO (Central Liaison Office) kostenlos überprüft werden, ob die UID-Nummer, welche von beiden Parteien bekannt zu geben ist, gültig ist. Nach erfolgreicher Überprüfung kann sich der Leistungserbringer alsdann auf den Vertrauensgrundsatz berufen.

In keinem Land der EU besteht ein allgemeines Meldesystem für sämtliche Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen, wie es hier vorgeschlagen wird. Insbesondere in Deutschland wurden aber in den letzten Jahren verschiedene andere Steuererhebungsformen und Abrechnungsmöglichkeiten besprochen (z. B. das Reverse-Charge-Modell mit R-Check und die generelle Ist-Versteuerung mit dem Kontrollverfahren des sog. Cross-Checks). Das Reverse-Charge-Modell mit R-Check (welchem der Vorzug gegeben wird) sieht die Verlagerung der Steuerschuld für zwischenunternehmerische Umsätze auf den Leistungsempfänger vor, und zwar ab einem Rechnungsbetrag von 5'000 Euro (sogenannte Bagatellgrenze). Damit würde auf die Besteuerung des Umsatzes beim Leistungserbringer verzichtet. Die Berech-

<sup>283</sup> vgl. dazu Art. 28a ff. der 6. EG-Richtlinie sowie § 4 Nr. 1 Bst. b, § 14a Abs. 3 und § 18a ff. D-UStG sowie insbes. Art. 21 Abs. 3 und Art. 28 des Anhangs Binnenmarkt zum Ö-UStG.

<sup>284</sup> UID-Nummer, vgl. Art. 22 Abs. 1 Bst. c bis e in der Fassung von Art. 28h der 6. EG-Richtlinie.

tigung zur Teilnahme an diesem Modell würde den (steuerpflichtigen) Unternehmen durch die Finanzverwaltung mittels Zuteilung einer sogenannten R-Nummer erteilt. Diese müssten berechnete Unternehmer beim Bezug einer Leistung gegenüber dem Leistungserbringer verwenden. Dieser soll die betreffenden R-Nummern mit Hilfe einer durch die Finanzverwaltung betriebenen Online-Datenbank auf ihre Richtigkeit prüfen. Über die Umsätze im Reverse-Charge-Verfahren hätte der Leistungserbringer ferner elektronisch Einzelumsatzmeldungen abzugeben. Weiter müssten derartige Umsätze (R-Umsätze) in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen als gesonderte Summen (Eingangs-/Ausgangsumsätze) ausgewiesen werden. Mit Entscheid vom 19. Juli 2006 hat jedoch die EU-Kommission den Antrag Deutschlands auf Ermächtigung zur Einführung eines derartigen „Reverse-Charge-Verfahrens“ (i.S. einer Sondermassnahme) abgelehnt.

Solche neuen Vorschläge im EU-Raum gehen stets einher mit der Absicht, das Betrugsrisiko senken zu können. Vereinfachungsgedanken spielen dabei – wenn überhaupt – nur subsidiär eine Rolle. Auch wenn eine Neuregelung in der Art des hier vorgeschlagenen allgemeinen Meldesystems in den EU-Staaten wegen der erforderlichen Einstimmigkeit aller Finanzminister wenig realisierbar erscheint, wäre dies in der Schweiz - aufgrund der Tatsache, dass sie gerade nicht der EU angehört - durchaus möglich.

#### **e) Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Der vorgeschlagene Systemwechsel hin zum allgemeinen Meldesystem sollte gegenüber der heutigen Regelung (Ausweis der Steuer und Abzug der Vorsteuer) an sich keine Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes haben. Da aber bereits das bisherige Meldeverfahren in einem gewissen Umfang zur Verhinderung von Steuerausfällen (Verhinderung der Auszahlung von Vorsteuerguthaben, welchen kein entsprechender Umsatzsteuerertrag gegenübersteht) geführt hat, kann davon ausgegangen werden, dass bei einer Erweiterung des Meldeverfahrens dieser Effekt ebenfalls spielt und somit gewisse Mehreinnahmen beim Bund zu erwarten sind. Unklar ist zudem, welche Ausfälle dem Bund im Gegenzug umsatzseitig durch eine missbräuchliche Anwendung des Verfahrens neu entstehen könnten.

#### **f) Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Der vorgeschlagene Systemwechsel würde die Implementierung einer mit hohen Kosten verbundenen Informatikinfrastruktur sowie eine Anpassung der personellen Ressourcen zur Betreuung der vorgesehenen Online-Datenbank mit sich bringen. Zum heutigen Zeitpunkt kann noch nicht abgeschätzt werden, ob das Betreiben eines solchen neuen Systems mehr oder weniger personelle Ressourcen erfordern würde, als die damit vergleichbaren heutigen Revisionstätigkeiten. Angesichts des Umstandes, dass die für die Inlandsteuer zuständige Verwaltung örtlich zentralisiert ist und bereits jetzt über umfangreiche Stammdaten der steuerpflichtigen Personen verfügt, wären immerhin bereits gewisse Grundvoraussetzungen vorhanden, um die für dieses Modell erforderliche IT-Infrastruktur aufzubauen.

Die Einführung eines allgemeinen Meldesystems hätte insbesondere auch Auswirkungen auf die Steuersystematik, denn ein solches System wäre - wie bereits unter Buchstaben a) erwähnt - nicht kompatibel mit der Steuerabrechnung nach Saldosteuerätzen (welche eine pauschale Vorsteuer mitberücksichtigt). Würde nämlich eine nach Saldosteuerätzen abrechnende steuerpflichtige Person als Leistungs-

empfängerin einen Teil ihrer Vorleistungen im Meldesystem - und damit steuerentlastet - von einem effektiv abrechnenden Leistungserbringer beziehen, würde ihr zu viel Vorsteuer pauschal angerechnet. Würde sie demgegenüber einen Teil ihrer Leistungen im Meldesystem mit der ESTV abwickeln, dann würde ihr mit der Versteuerung der übrigen Umsätze zum Saldosteuersatz nicht mehr die ganze angefallene Vorsteuer pauschal angerechnet, womit die Leistung entsprechend mit taxae occultae belastet übertragen, dem effektiv abrechnenden Leistungsempfänger jedoch nicht auch ein entsprechender Vorsteuerabzug offen stehen würde. Im Ergebnis resultiert aus der parallelen Anwendung von Saldosteuersatzmethode und Meldesystem also in beiden Konstellationen eine Abweichung gegenüber dem Zustand, wie er ohne Meldesystem bestünde. Deshalb dürften nach Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Personen weder als Leistungserbringer noch als Leistungsempfänger ins Meldesystem integriert werden.

Natürlich könnte man ins Auge fassen, ob und wie sich besagte Abweichungen mittels eines entsprechenden Korrekturmechanismus ausgleichen liessen. Allenfalls könnten entsprechende Korrekturen im Deklarationsverfahren vorgenommen werden, indem der nach Saldosteuersätzen abrechnende Leistungsempfänger seinen steuerentlasteten Bezug (analog einem Dienstleistungsbezug aus dem Ausland) zu versteuern hätte. Auf diese Weise könnten mit Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Personen als Empfänger von Leistungen ins Meldesystem integriert werden. Kein Korrektiv ist jedoch ersichtlich, welches einen Einbezug als Erbringer von Leistungen ermöglichen würde. Durch die Einführung und Umsetzung derartiger Korrekturmechanismen würde jedoch die durch ein allgemeines Meldesystem angestrebte Vereinfachung in wesentlichem Masse rückgängig gemacht. Ausserdem würde die Abrechnung nach Saldosteuersätzen erschwert. Viel einfacher erscheint es da, Steuerpflichtige, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen, gar nicht erst ins Meldesystem zu integrieren, d. h. das vorgeschlagene Meldesystem in solchen Fällen nicht zur Anwendung zuzulassen.

Da es auch nach der in dieser Vorlage vorgeschlagenen Gesetzesreform weiterhin von der Steuer unecht befreite Bereiche geben wird, steht überdies fest, dass auch unter dem neuen Meldesystem Korrekturen notwendig sind, wenn der Empfänger der Leistung diese ganz oder teilweise für einen steuerbaren Zweck verwendet. Der Empfänger hat auf dieser Leistung die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten. Alternativ könnte das Meldeverfahren in solchen Fällen auch verwehrt werden. Diesfalls wäre das Meldeverfahren an die Auflage zu koppeln, dass der steuerpflichtige Leistungsempfänger die Lieferung zu einem steuerbaren Zweck verwendet. Die entsprechende Kontrolle hätte durch den Leistungserbringer zu erfolgen.

Im Fall der Einführung eines allgemeinen Meldeverfahrens würde sich das bestehende Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) erübrigen bzw. müsste in dem Sinne umformuliert werden, dass davon nur noch das steuerliche Vorgehen bei der unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens erfasst wird.

Der grosse Vorteil des vorgeschlagenen Systemwechsel liegt darin, dass die Vorsteuerbetrugsrisiken des heutigen Systems erheblich reduziert werden könnten.

Offen ist allerdings, ob der Systemwechsel nicht wiederum neue Risiken in sich bergen würde: So würde die Wahrscheinlichkeit eines Steuerbetrugs bei Umsätzen mit Endverbrauchern sicherlich ansteigen, weil die weggefallene Vorsteuerbelastung die Gewinnmarge bei Nichtablieferung der Mehrwertsteuer drastisch erhöhen würde.

Neben eigens für den Betrug gegründeten Firmen könnten die Anreize insbesondere für Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten erheblich sein. Zudem könnten nicht steuerpflichtige Endabnehmer versucht sein, Leistungen von steuerpflichtigen Personen steuerfrei zu erlangen, indem das neue Meldeverfahren fiktiv in Gang gebracht würde. Die Kontrolle der heutigen Vorsteuerbelege müsste sich deshalb auf die „Umsatzbelege“ der Leistungserbringer verlagern. Es müsste überprüft werden, an welche Abnehmer eine Lieferung erfolgt und ob diese überhaupt eine Berechtigung für den steuerfreien Bezug hatten. Das gesamte Ausfallrisiko bzw. das Risiko im Bereich des Steuerinkassos würde schliesslich auf eine einzige - nämlich die letzte - Umsatzstufe konzentriert.

### **7.3.3 Reformmöglichkeit: Freiwilliges Meldeverfahren für Grosstransaktionen**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Als Alternative könnte vorgesehen werden, dass neben dem bestehenden obligatorischen Meldeverfahren für alle möglichen Formen von Umstrukturierungen das Meldeverfahren für Leistungen zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen freiwillig möglich sein soll. Allerdings müssen die erbrachten Leistungen beispielsweise mindestens 100'000 Franken pro Transaktion betragen. Mit der ESTV abzuwickeln wären solche Meldeverfahrenstransaktionen mittels separatem Formular zur ordentlichen Steuerabrechnung des Leistenden.*

## **7.4 Verkürzung der Verjährungsfrist**

### **7.4.1 Ausgangslage**

Die Verjährung ist heute in Artikel 49 MWSTG geregelt. Eine Steuerforderung verjährt danach fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. In den Absätzen 2 und 3 von Artikel 49 MWSTG sind die Unterbrechung und der Stillstand der Verjährung geregelt. Absatz 4 von Artikel 49 MWSTG hält fest, dass die absolute Verjährung 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist, eintritt.

### **7.4.2 Reformmöglichkeit: Verkürzung der relativen Verjährungsfrist auf 3 Jahre**

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *In ihrer Motion 05.3799 vom 14. Dezember 2005 verlangt die christlich-demokratische Fraktion eine Herabsetzung der relativen Verjährungsfrist von fünf auf drei Jahre. Zur Begründung der Motion wird dargelegt, dass mit der Verkürzung der Verjährungsdauer das Risiko für den Unternehmer, aufgrund ihm nicht bekannter Regelungen nicht überwälzbare Steuernachzahlen zu müssen, verkleinert werden könne und seine Rechtssicherheit grösser werde. Das potenziell höhere Betrugsrisiko wegen der kürzeren Verjährungsdauer sei in Kauf zu nehmen und könne durch zahlreichere, effizientere und risikoorientierte Kontrollen gemindert werden. In seiner Antwort weist der Bundesrat darauf hin, dass es sein erklärtes Ziel sei, die Rechtssicherheit im Rahmen der Totalrevision des*

*Mehrwertsteuergesetzes durch weitgehende Verbesserungen zu erhöhen. Er hat deshalb die Annahme der Motion beantragt.*

In den anderen Bundessteuergesetzen ist die Veranlagungsverjährung generell auf 5 Jahre festgesetzt.<sup>285</sup>

Im vorliegenden Gesetzesentwurf ist vorgesehen, die absolute Verjährungsfrist von bisher 15 auf 10 Jahre herabzusetzen (Art. 31 Abs. 4 und 33 Abs. 3 E-MWSTG). Ausserdem soll die relative Verjährungsfrist, welche weiterhin fünf Jahre beträgt, nicht mehr unterbrochen werden können, sondern bloss noch still stehen, wenn die ESTV eine Kontrolle oder ein Veranlagungsverfahren durchführt oder wenn ein Rechtsmittelverfahren läuft.

#### **a) Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen**

Die Verkürzung der Veranlagungsverjährung auf drei Jahre bringt den steuerpflichtigen Personen keine Vereinfachungen und Zeiteinsparungen. Sie führt jedoch früher zu Rechtssicherheit als die heutige Regelung. Da eine Kontrolle nur rückwirkend für die letzten drei Jahre möglich wäre, ergibt sich in Fällen von Steuernachbelastungen ein reduzierter Betrag. Dies kann zu einer Liquiditätsverbesserung bei der betroffenen Unternehmung führen. Die Verkürzung der Verjährungsfrist kann sich jedoch auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Personen auswirken, da Korrekturen (z. B. ein vergessener Vorsteuerabzug) nur noch innerhalb der kürzeren Verjährungsfrist geltend gemacht werden können.

#### **b) Volkswirtschaftliche Auswirkungen**

Es sind keine spürbaren volkswirtschaftlichen Auswirkungen ersichtlich.

#### **c) Bedeutung für die Konsumenten**

Weil es sich um verfahrensrechtliche Bestimmungen handelt, sind keine Auswirkungen auf die Konsumenten zu erwarten.

#### **d) Vergleich mit der EU**

Die 6. EG-Richtlinie äussert sich nicht zu Verfahrensfragen, sondern überlässt dies den Umsatzsteuergesetzen der einzelnen Mitgliedsländern.

In **Deutschland** wird unterschieden zwischen der Festsetzungs- und der Zahlungsverjährung. Die Festsetzungsfrist beträgt für die Umsatzsteuer vier Jahre (§ 169 Abs. 2 D-AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 D-AO), sie kann jedoch durch die Anlaufhemmung gemäss § 170 Abs. 2 D-AO und die Ablaufhemmung gemäss § 171 D-AO verlängert werden. So läuft beispielsweise bei einem Steuerbescheid, der mit Einspruch oder Klage angefochten wird, die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist, selbst dann, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird (§ 171 Abs. 3a D-AO).

Die Zahlungsverjährung für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis beträgt fünf Jahre (§ 228 D-AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Sie beginnt jedoch nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Festsetzung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, ihre Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist, aus der sich der Anspruch ergibt. Die Zahlungsverjährung kann durch schriftliche Geltendmachung des An-

<sup>285</sup> Art. 120 Abs. 11 DBG, Art. 30 Abs. 1 StG, Art. 7 Abs. 1 ZBstG, Art. 17 Abs. 1 VStG.

spruchs, durch Zahlungsaufschub, durch Stundung, Vollstreckungsmassnahmen usw. unterbrochen werden. Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat, beginnt eine erneute Verjährungsfrist zu laufen (§ 231 Abs. 3 D-AO). Eine absolute Verjährungsfrist fehlt im deutschen Recht.

In **Österreich** beträgt die Festsetzungsfrist bei der Umsatzsteuer fünf Jahre (§ 207 Ö-BAO). Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabebehörde unternommene, nach aussen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt jedoch spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruches (§ 209 Abs. 1 und 3 Ö-BAO). Die Zahlungsverjährung verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe (§ 238 Abs. 1 Ö-BAO. Eine Unterbrechung der Verjährung ist möglich (§ 238 Abs. 2 Ö-BAO).

#### e) **Auswirkungen auf die Steuererträge des Bundes**

Im Jahr 2005 wurden insgesamt Ergänzungsabrechnungen in der Höhe von 1'128 Millionen Franken verbucht. Davon wurden 518 Millionen Franken anlässlich der rund 9'000 externen Kontrollen ausgestellt. Im selben Zeitraum wurden Gutschriften von 442 Millionen Franken verbucht, wobei rund 56 Millionen Franken anlässlich externer Kontrollen ausgestellt wurden. Im Jahr 2006 (Stand: Ende August) liegen die Werte der Ergänzungsabrechnungen und Gutschriftenanzeigen aus externen Kontrollen deutlich niedriger (178 Millionen resp. 30 Millionen Franken).

Hierbei ist zu beachten, dass – mit Ausnahme der 518 Mio. Nachbelastungen anlässlich von Kontrollen an Ort und Stelle – ein Grossteil der Belastungen das laufende oder das Vorjahr betroffen haben. Die Belastungen aus den externen Kontrollen verteilen sich dagegen mehr oder weniger regelmässig auf die 5 kontrollierten Jahre.

Eine Verkürzung der Verjährungsfrist auf drei Jahre hätte Mindereinnahmen bei externen Kontrollen zur Folge, wobei der Betrag von Jahr zu Jahr stark schwankt. Stützt man sich auf die Zahlen aus den im Jahr 2005 getätigten Kontrollen, so hätte die Verkürzung der Verjährungsfrist auf drei Jahre Mindereinnahmen von jährlich 150 - 200 Millionen Franken verursacht. Die Mindereinnahmen bei den intern ausgestellten Ergänzungsabrechnungen dürften knapp im zweistelligen Millionenbereich liegen. Auf der anderen Seite würden anlässlich der externen Kontrollen auch weniger Gutschriften ausgestellt, was sich positiv auf die Steuererträge des Bundes auswirkt.

#### f) **Erhebungswirtschaftlichkeit (Verwaltung)**

Durchschnittlich werden zur Zeit ca. 3,5 Tage für eine externe Kontrolle aufgewendet (inkl. Vorbereitung und Nachbearbeitung). Bei der internen Prüfung der Abrechnungen durch die Abteilung Erhebung werden aktuell vor allem Punkte aus dem laufenden oder allenfalls aus dem Vorjahr aufgegriffen und korrigiert. Werden Fehler festgestellt, die über den gesamten Zeitraum gemacht wurden, wird der ganze Zeitraum kontrolliert und korrigiert.

Eine Verkürzung der Verjährungsfrist auf drei Jahre würde die durchschnittliche Kontrollzeit nur wenig verringern. Meistens werden Fehler von den steuerpflichtigen Personen nämlich systematisch über alle Jahre gemacht und die Ermittlung der Korrektur ist, einmal festgestellt, nicht aufwändig. Ausserdem werden bei gewissen

Punkten Umlagen vorgenommen, dabei bringt eine Verkürzung der Verjährungsfrist auch keine Zeitersparnis. Bei der Erfassung des Zahlenmaterials – drei statt fünf Jahre – würde etwas Zeit eingespart. Bei der Abteilung Erhebung wird die Verkürzung der Verjährungsdauer zu keinem Zeitgewinn führen. Sie wird aber auch keinen Mehraufwand verursachen.

## 7.5 Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen

### 7.5.1 Ausgangslage

Artikel 58 Absatz 2 des geltenden MWSTG hält fest: „Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren. Artikel 962 Absatz 2 des Obligationenrechts bleibt vorenthalten. Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind indessen während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung.“

Weil in Artikel 42 Absatz 3 MWSTG festgelegt wird, dass sich die abziehbare Vorsteuer im Rahmen der Einlageentsteuerung bei unbeweglichen Gegenständen unter bestimmten Voraussetzungen pro Jahr um einen Zwanzigstel vermindert, muss für diese Fälle die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen auf 20 Jahre ausgedehnt werden. Im Übrigen kann sich die Frist für die Aufbewahrung von Unterlagen, die noch zur Überprüfung und Geltendmachung einer bestimmten Steuerforderung herangezogen werden können, solange verlängern, bis die Steuerforderung selber verjährt ist (bis maximal 15 Jahre).

Im Entwurf für das neue Mehrwertsteuergesetz ist nunmehr vorgesehen, dass die absolute Verjährungsfrist von 15 auf 10 Jahre reduziert wird (Art. 30 Abs. 6 und Art. 32 Abs. 4 E-MWSTG). Entsprechend wurde in Artikel 58 Absatz 2 E-MWSTG die Aufbewahrungsfrist an die absolute Verjährungsfrist gekoppelt. Einzig für Unterlagen, die im Zusammenhang mit der Berechnung des Eigenverbrauchs und der Einlageentsteuerung von unbeweglichen Gegenständen benötigt werden, verlängert sich die Aufbewahrungsfrist um die entsprechende Abschreibungsdauer (Art. 58 Abs. 3 E-MWSTG). Da gemäss Artikel 26 Absatz 2 und Artikel 27 Absatz 3 E-MWSTG für die Bestimmung des Zeitwertes von unbeweglichen Gegenständen für jedes vergangene Jahr  $1/20$  in Abzug gebracht wird, verlängert sich die Aufbewahrungsdauer in diesen Fällen auf maximal 20 Jahre.

### 7.5.2 Reformmöglichkeit: Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Verkaufsbelege

**Beschreibung der Reformmöglichkeit:** *Die Swiss Retail Federation, die Vereinigung der grossen und mittleren Unternehmen des Schweizer Detailhandels, hat im Rahmen einer Aussprache mit Bundesrat Hans-Rudolf Merz und der ESTV am 29. Mai 2006 gefordert, dass die Aufbewahrungsfrist für Verkaufsbelege, d. h. Kassarollen u. dgl., von heute 10 auf 5 Jahre gesenkt wird. In Inspektionen würden sie*

*kaum je eingesehen und namentlich grössere Betriebe würden durch diese Verkürzung entlastet.*<sup>286</sup>

Die Forderung wird unter dem Titel „Verbesserungen in der Mehrwertsteuer“ gestellt. Gemäss Artikel 962 Absatz 1 OR gilt jedoch für alle Unternehmen, welche gemäss Artikel 957 OR zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, eine allgemeine Frist von 10 Jahren für die Aufbewahrung der Geschäftsbücher, der Buchungsbelege und der Geschäftskorrespondenz. Die Forderung nach einer Herabsetzung der Aufbewahrungsfrist für Verkaufsbelege wäre somit im Rahmen einer Revision des OR zu stellen. Allerdings ist zu erwähnen, dass die aktuellen Bestimmungen des OR zur kaufmännischen Buchführung erst seit dem 1. Juni 2002 in Kraft sind. Nur wenn die Aufbewahrungsfrist im OR auf 5 Jahre reduziert würde, könnte sie auch im MWSTG entsprechend herabgesetzt werden.

Obwohl eine Revision des OR zum jetzigen Zeitpunkt nicht in Frage kommt, stellt der Bundesrat diese Reformmöglichkeit im Rahmen der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage zur Diskussion.

<sup>286</sup> Swiss Retail Federation, Medienmitteilung vom 30.5.2006, „Der Detailhandel verlangt Verbesserungen in der Mehrwertsteuer“.

## 8 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist im Bericht über die Legislaturplanung 2003 – 2007<sup>287</sup> nicht enthalten. Gestützt auf das Postulat von alt Nationalrat Hansueli Raggenbass (03.3087) hat der Bundesrat am 26. Januar 2005 den Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ verabschiedet.<sup>288</sup> Der Bericht enthält zahlreiche Vorschläge für Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes. Gestützt auf das Ergebnis dieses Berichts sowie die zahlreichen parlamentarischen Vorstösse<sup>289</sup> zur Mehrwertsteuer hat der Bundesrat beschlossen, noch in der laufenden Legislaturperiode die Reform der Mehrwertsteuer voranzutreiben.

<sup>287</sup> BBl 2004 1149.

<sup>288</sup> vgl. Ziff. 1.1.3 .

<sup>289</sup> vgl. Ziff. 1.1.5.

## Abkürzungsverzeichnis

### a) Abkürzungen:

ABl.EU/EG	Amtsblatt der EU/EG
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
Amtl. Bull.	amtliches Bulletin der Bundesversammlung
Art.	Artikel
B2B	Lieferungen Business-to-Business (Dienstleistungen zwischen Steuerpflichtigen)
B2C	Lieferungen Business-to-Consumer (Dienstleistungen von Steuerpflichtigen an Nicht-Steuerpflichtige)
BBl	Bundesblatt
BFS	Bundesamt für Statistik
BGE	Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts
BIP	Bruttoinlandprodukt
Bst.	Buchstabe
CLO	Central Liaison Office
EA	Ergänzungsabrechnung
EFD	Eidg. Finanzdepartement
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation / European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaft
Eidg.	Eidgenössische(s/n)
EL	Ergänzungsleistung
ESTV	Eidg. Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EVD	Eidg. Volkswirtschaftsdepartement
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EZV	Eidg. Zollverwaltung
f., ff.	folgende Seite, folgende Seiten
FinöV	Bau und Finanzierung von Infrastrukturvorhaben des öffentlichen Verkehrs

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GS	Gutschriftenanzeige
IPV	Individuelle Prämienverbilligung
IV	Invalidenversicherung
i.V.m.	in Verbindung mit
KMU	Kleine(s) und mittlere(s) Unternehmen
lit.	litera (Buchstabe)
Mio.	Million(en)
MWST	Mehrwertsteuer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PaIv	Parlamentarische Initiative
S.	Seite(n)
SGV	Schweizerischer Gewerbeverband
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRK	Steuerrekurskommission
SUVA	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
UID	Umsatzsteueridentifikationsnummer für Anwendung der Binnenmarktregelung in der EU
UNO	United Nations
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
VO	Verordnung
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
WAK-N	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates
WUST	Warenumsatzsteuer

## **b) Abkürzungen von Gesetzen und Verordnungen**

6. EG-Richtlinie	Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) (ABL.EG L 145 vom 13. Juni 1977, S.1)
6. EG-Richtlinie-neu	Vorschlag der EU-Kommission vom 15. April 2004 zur Neufassung der 6. EG-Richtlinie
AHVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
AFG	Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Anlagefonds

(Anlagefondsgesetz) (SR 951.31)

BAO	Österreichische Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961
BGG	Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (SR 173.110)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40)
CDI	Code général des impôts (Frankreich)
D-AO	Deutsche Abgabenordnung vom 1. Oktober 2002
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
dStGB	Deutsches Strafgesetzbuch
D-UStG	Deutsches Umsatzsteuergesetz vom 21. Februar 2005
D-UStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien) (Deutschland)
E-MWSTG	Entwurf für ein revidiertes Mehrwertsteuergesetz
FHG	Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den Eidgenössischen Finanzhaushalt (SR 611.0)
FHV	Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006 (SR 611.01)
FusG	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (SR 221.301)
GeBüV	Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (Geschäftsbücherverordnung) (SR 221.431)
KVG	Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (SR 832.10)
LMG	Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (Lebensmittelgesetz) (SR 817.0)
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWSTV	Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer
nZG	Neues Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR ..., noch nicht in Kraft)
nZV	Neue Zollverordnung
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)

Ö-UStG	Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994
RVOG	Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (SR 172.010)
SBG	Bundesgesetz vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz) (SR 935.52)
SchKG	Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1)
StG	Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (SR 641.10)
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0)
VGG	Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (SR 173.32)
VOC-Lenkungsabgabe	Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VO SR 814.018)
VStG	Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21)
VwVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021)
ZBstG	Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (SR 641.91)
ZG	Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (SR 631.0)
ZV	Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz (SR 631.01)

## Steuersätze und Steuerbefreiungsgrenzen für Kleinunternehmer in der EU

Mitgliedstaaten	Steuerbefreiungsgrenze für Kleinunternehmer		Normal-satz	Ermäs-sigter Satz <sup>1</sup>	Null-satz <sup>2</sup>
	Euro	Franken <sup>3</sup>			
Belgien	5'580	8'869	21	6 / 12	ja
Tschechische Republik	35'000	55'630	19	5	nein
Dänemark	6'667	10'596	25	-	ja
Deutschland	17'500	27'815	19	7	nein
Estland	16'000	25'430	18	5	nein
Griechenland	9'000 / 4'000	14'304 / 6'357	19	4,5 / 9	nein
Spanien	-	-	16	4 / 7	nein
Frankreich	76'300 / 27'000	121'274 / 42'914	19,6	2,1 / 5,5	nein
Irland	55'000 / 27'500	87'418 / 43'709	21	4,4/13,5	ja
Italien	-	-	20	4 / 10	ja
Zypern	15'600	24'795	15	5 / 8	ja
Lettland	17'200	27'338	18	5	nein
Litauen	29'000	46'093	18	5 / 9	nein
Luxemburg	10'000	15'894	15	3/6/12	nein
Ungarn	35'000	55'630	20	5	nein
Malta	37'000 / 24'300 / 14'600	58'808 / 38'623 / 23'205	18	5	ja
Niederlande	-	-	19	6	nein
Österreich	22'000	34'967	20	10 / 12	nein
Polen	10'000	15'894	22	3 / 7	ja
Portugal	9'976 / 12'470	15'856 / 19'820	21	5 / 12	nein
Slowenien	25'000	39'735	20	8,5	nein
Slowakische Republik	35'000	55'630	19	-	nein
Finnland	8'500	13'510	22	8 / 17	ja
Schweden	-	-	25	6 / 12	ja
Vereinigtes Königreich	86'112	136'869	17,5	5	ja
Bulgarien			20	7	
Rumänien			19	9	
<b>Schweiz</b>	<b>47'188</b>	<b>75'000<sup>4</sup></b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>ja</b>

Stand 1. September 2006

Quellen: - Steuersätze: Europäische Kommission; DOK/1829/2006-DE.

- Schwellenwerte: Europäische Kommission;

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm).

<sup>1</sup> Dem ermässigten Satz dürfen nur Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang H zur 6. EG-Richtlinie unterstellt werden. Dies können namentlich sein: Nahrungs- und Futtermittel, Lieferungen von Wasser, Arzneimittel, Lieferung von Büchern, Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen, Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen.

<sup>2</sup> Nullsatz bedeutet, dass gewisse Leistungen im Inland nicht besteuert werden, aber trotzdem der volle Vorsteuerabzug gewährt wird (echte Befreiung). Nicht umfasst sind hier die in der Regel ebenfalls echt befreiten Exporte. Übergangsrechtlich dürfen die Staaten, welche Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang H der 6. EG-Richtlinie bereits am 1. Januar 1991 einem Nullsatz unterstellt haben, diesen auch weiterhin anwenden (Art. 28 Abs. 2 Bst. a 6. EG-Richtlinie).

<sup>3</sup> Wechselkurs vom 24. Oktober 2006: 1 Euro entspricht 1,59 Franken.

<sup>4</sup> oder 250'000 Franken, sofern die Steuerzahllast nicht mehr als 4'000 Franken im Jahr beträgt.

## Konkordanztabelle Mehrwertsteuergesetzentwurf „Modul Steuergesetz“ / Mehrwertsteuergesetz 1999

\* keine entsprechende Bestimmung im MWSTG bzw. im E-MWSTG

\*\* neu / ergänzt

E-MWSTG			MWSTG 1999	
Art.	Abs.	Sachtitel	Art.	Abs.
1		Gegenstand und Grundsätze	1	
2		Verhältnis zum kantonalen Recht	2	
3	Bst. a	Begriffe	**+3	1+3
3	Bst. b		6 73	3 2
3	Bst. c		*	
3	Bst. d		6	1+2
3	Bst. e		**+7	
3	Bst. f		21	1
3	Bst. g		**+33	2
3	Bst. h		**+33	6 Bst. a
3	Bst. i-n		*	
4		Ort der Lieferung	13	
5		Ort der Dienstleistung	**+14	
6		Abweichungen von den allgemeinen Bestimmungen	12+16	
7		Nachweis	**+20	
8		Indexierung	4	
9	1	Steuerpflicht	**+21	1
9	2		**+21	3
9	3		25	1 Bst. c
9	4		*	
10	1	Freiwillige Steuerpflicht	27	1
10	2		*	
11	1	Autonome Dienststellen	23	1 Satz 1
11	2		23	3
11	3		23	4
12		Gruppenbesteuerung	22	1
13	1	Beginn und Ende der Steuerpflicht	28	1+2
13	2+4		29	
13	3		**+27 56	2 letzter Satz 3
13	5		*	
14		Obligatorisch steuerbare Leistungen	5	Bst. a-c

15	1	Option für die Versteuerung unecht befreiter Leistungen	26	1+4
15	2		*	
15	3		26	3
15	4		26	5
15	5		*	
16	1+2	Mehrere zusammenhängende Leistungen	*	
16	3+4		36	4+5
17		Stellvertretung	***+11	
18	1	Unecht befreite Leistungen	***+18 23 23 25	1 Satz 2 2 1 Bst. b
18	2		*	
19		Echt befreite Leistungen	**+19	2-4
20	1-6	Bemessungsgrundlage	33	1-5
20	7+8		44	2+3
21		Margenbesteuerung	35	
22		Steuersätze	36	1-3
23	1-3	Abziehbare Vorsteuern	19 38	1 1-3
23	4		38	6
24	1	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	38	4+5
24	2		39	1
25	1	Kürzung des Vorsteuerabzugs	41	1
25	2		33 38	6 Bst. b-d 8
25	3		*	
25	4		40	
25	5		41 43	2 5
26	1	Einlageentsteuerung	42	1
26	2		42	3
26	3		*	
27	1	Eigenverbrauch	*	
27	2		9	1+3+4
27	3		34	1+2+5
27	4		34	3
27	5		15	
28	1+2	Entstehung der Steuerforderung	43	1
28	3		43	2
28	4		43	4
29		Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug	38	7
30		Verjährung der Steuerforderung	***+49	
31		Verjährung des Steuerbezugs	*	
32		Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und Steuerrückerstattung	***+50	

33	1	Steuerpflicht (Bezügersteuer)	10 73	3
33	2		24 28	4
34		Steuerbemessung und Steuersätze	*	
35	1	Entstehung und Verjährung der Steuerforderung	43	1 Bst. b 3
35	2		45	1 Bst. c
35	3		*	
36	1	Anwendbares Recht und zuständige Behörde	72	
36	2+3		82	
37		Steuersubjekt	75	
38	1	Steuerobjekt	73	1
38	2		73	3
38	3		*	
39		Steuerbefreite Einfuhren	74	
40		Berechnung der Steuer	76	
41		Steuersätze	77	
42	1-3	Entstehung und Verjährung der Steuerforderung	78	
42	4		79	
43		Verzugszins	*	
44		Ausnahmen von der Verzugszinspflicht	*	
45		Verjährung des Rechts auf Steerrückerstattung	80	
46		Rückerstattung wegen Wiederausfuhr	81	
47		Vergütungszins	*	
48		Verlagerung der Steuerentrichtung	83	
49		Erläss	84	
50	1+2	Grundsätze	52	
50	3+4		*	
51	1+2	An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person	56	1+2
51	3		56	4
52		Selbstveranlagung	46	
53		Korrektur von Mängeln in der Abrechnung	*	
54	1+2	Abrechnungsmethode	*	
54	3+4		**+59	1+2
54	5		*	
54	6		59	3
55	1	Abrechnungsart	44	1
55	2		44	4
55	3		*	
55	4		44	5
56	1	Steuer- und Abrechnungsperiode	*	
56	2+3		45	
57		Meldeverfahren	47	3
57	2		*	
58		Buchführung	58	

59	1	Form der Rechnung	37	1
59	2		37	2
59	3		*	
59	4		37	5
60	1	Hinweis auf die Steuer	37	4
60	2		*	
61	1	Entrichtung der Steuer	47	1
61	2		**+47	2
61	3		*	
62		Zahlungserleichterungen	*	
63		Rückerstattung der Steuer	**+48	
64		Erlass der Steuer	**+51	
65		Auskunftspflicht	57	
66		Auskunftsrecht	*	
67		Steuernachfolge	30	
68	1	Mithaftung	**+32	1
68	2-4		32	2-4
68	5		*	
69		Auskunftspflicht Dritter	61	
70		Amtshilfe	**+54	
71	1	Zivilgerichte und Steuerüberwälzung	*	
71	2		37	6
72	1-3	Automatisierte Verarbeitung und Aufbewahrung	53	
72	4		*	
73		Geheimhaltung	**+55	
74		Überprüfung	**+62	
75	1	Ermessenseinschätzung	60	
75	2+3		*	
76	1+2	Entscheide der Eidg. Steuerverwaltung	**+63	
76	3+4		*	
77		Einsprache	64	
78		Revision, Erläuterung und Berichtigung	67	
79		Kosten und Entschädigung	68	
80		Betreibung	**+69	
81	1-4	Sicherstellung	70	1-3
81	5+6		**+70	6+7
82		Andere Sicherstellungsmassnahmen	**+71	
83		Steuerhinterziehung	**+85	
84		Verletzung von Verfahrenspflichten	**+86	
85		Steuerhehlerei	*	
86		Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben	87	
87		Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz	88	
88		Konkurrenz	89	
89		Selbstanzeige	*	
90		Ausführungsbestimmungen	**+90	
91		Konsultativgremium	*	
92		Aufhebung bisherigen Rechts	91	

93		Änderung bisherigen Rechts	92	
94		Anwendung bisherigen Rechts	93	
95		Anwendung des neuen Rechts	94	
96		Änderung der Steuersätze	95	
97		Fristen	96	
98		Anwendbarkeit neuer Bestimmungen	*	
99		Referendum und Inkrafttreten	97	

<b>MWSTG 1999</b>		<b>E-MWSTG</b>
-------------------	--	----------------

Art.	Abs.	Sachtitel	Art.	Abs.
1		Gegenstand und Grundsätze	1	
2		Verhältnis zum kantonalen Recht	2	
3	1+3	Begriff des Inlandes und des Auslandes	3	Bst. a
3	2		*	
4		Indexierung	8	
5	Bst. a-c	Steuerbare Umsätze, Grundsatz	14	
5	Bst. d		33	1 Bst. a
6	1+2	Lieferung von Gegenständen	3	Bst. d
6	3		3	Bst. b
6	4		*	
7		Dienstleistungen	3	Bst. e
8		Leistungen von Gesetzes wegen	*	
9	1+3+4	Eigenverbrauch	27	2
9	2+5		*	
10	Bst. a	Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland	33	1
10	Bst. b		*	
11		Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung	17	
12		Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung	6	
13		Ort der Lieferung	4	
14		Ort der Dienstleistung	5	
15		Ort des Eigenverbrauchs	27	5
16		Abweichungen vom Ort des steuerbaren Umsatzes	6	
17		Grundsatz	*	
18		Liste der Steuerausnahmen	18	2
19	1	Liste der Steuerbefreiungen	23	
19	2-4		19	
20		Nachweis	7	

21	1	Steuerpflicht, Grundsatz	9 3	1 Bst. f
21	2		*	
21	3 Bst. a		9	2
21	3 Bst. b		*	
22	1	Gruppenbesteuerung	12	
22	2+3		*	
22	4		13	5
23	1 Satz 1	Gemeinwesen	11	1
23	1 Satz 2		18	2
23	2		18	2
23	3		11	2
23	4		11	3
24		Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland	33	2
25	1 Bst. a+d	Ausnahmen	*	
25	1 Bst. b		18	2
25	1 Bst. c		9	3
25	2		*	
26	1+3-5	Optionen für die Versteuerung ausgenommener Umsätze	15	
26	2		*	
27	1	Optionen für die Steuerpflicht	10	1
27	2 2 letzter Satz		* 13	3
28	1+2	Beginn der Steuerpflicht	13	1
28	3		*	
28	4		33	2
29		Ende der Steuerpflicht	13	2+4
30		Steuernachfolge	67	
31		Steuervertretung	*	
32	1	Mithaftung	68	1
32	2-4		68	2-4
33	1	Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und Dienstleistungen	20	1
33	2		3	Bst. g
33	2 letzter Satz		20	2
33	3-5		20	3-6
33	6 Bst. a		3	Bst. h
33	6 Bst. b-d		25	2
34	1+2+5	Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch	27	3
34	3		27	4
34	4		*	
35		Margenbesteuerung	21	

36	1-3	Steuersätze	22	
36	4+5		16	3+4
37	1	Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer	59	1
37	2		59	2
37	3		*	
37	4		60	1
37	5		59	4
37	6		71	2
38	1-3	Vorsteuerabzug	23	1-3
38	4+5		24	1
38	6		23	4
38	7		29	
38	8		25	2
39	1	Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in besonderen Fällen	24	2
39	2		21	1
40		Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei Entgeltsminderungen	25	4
41	1	Gemischte Verwendung	25	1
41	2		25	5
42	1	Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	26	1
42	2		*	
42	3		26	2
43	1 Bst. a	Entstehung der Steuerforderung	28	1
43	1 Bst. b		28	2
			35	1
43	2		28	3
43	3		35	1
43	4		28	4
43	5		25	5
44	1	Abrechnungsart	55	1
44	2		20	7
44	3		20	8
44	4		55	2
44	5		55	4
45	1	Abrechnungsperiode	56	2
45	2		56	3
46		Selbstveranlagung	52	
47		Entrichtung der Steuer	61	1+2
48		Rückerstattung von Steuern	63	
49		Verjährung der Steuerforderung	30	
50		Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	32	
51		Erlass der Steuer	64	
52		Behörden, Eidg. Steuerverwaltung	50	
53		Automatisierte Registratur und Dokumentation	72	
54		Amtshilfe	70	

55		Geheimhaltung	73	
56	1+2	An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person	52	1+2
56	3		13	3
56	4		51	3
57		Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person	65	
58		Buchführung	58	
59	1	Saldosteuersatzmethode	54	3
59	2		54	4
59	3		54	6
60		Ermessenseinschätzung	75	1
61		Auskunftspflicht Dritter	69	
62		Überprüfung	74	
63		Entscheide der Eidg. Steuerverwaltung	76	
64		Einsprache	77	
65		Beschwerde	*	
66		Verwaltungsgerichtsbeschwerde	*	
67	1	Revision und Erläuterung	78	
67	2		*	
68		Kosten und Entschädigungen	79	
69		Betreibung	80	
70	1-3	Sicherstellung	81	1-4
70	4		*	
70	5		*	
70	6		81	5
70	7		81	6
71		Andere Sicherungsmassnahmen	82	
72		Anwendbares Recht	36	1
73	1+3	Steuerobjekt	38	1+2
73	2		3	Bst. b
74		Steuerbefreite Einführen	39	
75		Steuerpflicht	37	
76		Steuerbemessungsgrundlage	40	
77		Steuersätze	41	
78		Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruchs	42	1-3
79		Verjährung der Steuerforderung	42	4
80		Verjährung von Rückvergütungsansprüchen	45	
81		Rückerstattung wegen Wiederausfuhr	46	
82		Behörde	36	2+3
83		Verlagerung der Steuerentrichtung	48	
84		Erlass	49	
85		Strafbestimmungen	83	
86	1	Steuergefährdung	84	
86	2		*	
87		Wiederhandlungen in Geschäftsbetrieben	86	
88		Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz	87	
89		Zusammentreffen von Strafbestimmungen	88	
90		Ausführungsbestimmungen	90	

91		Aufhebung und Änderung bisherigen Rechts	92	
92		Änderung bisherigen Rechts	93	
93		Übergangsbestimmungen, Anwendung des bisherigen Rechts	94	
94		Anwendung des neuen Rechts	95	
95		Änderung der Steuersätze	96	
96		Fristen	97	
97		Referendum und Inkrafttreten	99	

## **Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes**

vom

---

*Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,  
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...<sup>1</sup>  
beschliesst:*

### I

Die Bundesverfassung<sup>2</sup> wird wie folgt geändert:

Art. 130 Abs. 3 Mehrwertsteuer

<sup>3</sup> 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 0,5 Prozentpunkt erhöht werden.

### II

<sup>1</sup> Dieser Beschluss untersteht der Abstimmung des Volkes und der Stände.

<sup>2</sup> Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Ständerat, ....

Nationalrat, ...

Der Präsident:

Der Präsident:

Der Protokollführer:

Der Protokollführer:

---

SR .....

<sup>1</sup> BBl ...

<sup>2</sup> SR 101

## **Bundesbeschluss über die Revision des Mehrwertsteuergesetzes**

vom

---

*Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,  
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...<sup>1</sup>  
beschliesst:*

I

Die Bundesverfassung<sup>2</sup> wird wie folgt geändert:

Art. 130 Mehrwertsteuer

<sup>1</sup> Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer mit einem Höchstsatz von 5,1 Prozent erheben.

<sup>2</sup> Aufgehoben

<sup>3</sup> Ist wegen der Entwicklung des Altersaufbaus die Finanzierung der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung nicht mehr gewährleistet, so kann in der Form eines Bundesgesetzes der Satz der Mehrwertsteuer um höchstens 0,8 Prozentpunkte erhöht werden.

<sup>4</sup> 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.

Art. 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. e

<sup>2</sup> Der Bundesrat kann zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte:

e. den in Artikel 130 Absatz 1 festgelegten Satz der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkt erhöhen;

---

SR .....

<sup>1</sup> BBl ...

<sup>2</sup> SR 101

Art. 196 Ziff. 14

14. Übergangsbestimmung zu Art. 130 (Mehrwertsteuer)

<sup>1</sup> Zur Finanzierung der Einlageentsteuerung wird der in Artikel 130 Absatz 1 festgelegte Satz der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkt erhöht. Die Erhöhung ist befristet bis die durch die Einlageentsteuerung entstandenen einmaligen Steuerausfälle des Bundes vollständig gedeckt sind, längstens jedoch bis Ende 2018.

<sup>2</sup> Zur Finanzierung der Entlastung einkommenschwächerer Personen und Haushalte von den Folgen der Einführung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes wird der in Artikel 130 Absatz 1 festgelegte Satz der Mehrwertsteuer um 0,1 Prozentpunkt erhöht. Die Erhöhung unterliegt der Befristung gemäss Absatz 1. Das Gesetz regelt die Einzelheiten.

<sup>3</sup> Die Befugnis zur Erhebung der Mehrwertsteuer ist bis Ende 2020 befristet.

II

<sup>1</sup> Dieser Beschluss untersteht der Abstimmung des Volkes und der Stände.

<sup>2</sup> Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Ständerat, ....

Nationalrat, ...

Der Präsident:

Der Präsident:

Der Protokollführer:

Der Protokollführer: