

08.053

Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer

vom 25. Juni 2008

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit der vorliegenden Sammelbotschaft:

Teil A

- den Entwurf einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes zur Entlastung der Unternehmen

Teil B

- den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Vereinfachung der Mehrwertsteuer
- den Entwurf einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes zur Förderung der Wirtschaft und des Wachstums,

mit dem Antrag auf Zustimmung.

Gleichzeitig beantragen wir Ihnen, die folgenden parlamentarischen Vorstösse abzuschreiben:

2001	M	00.3154	Mehrwertsteuer. Jährliche Abrechnung (N 13.12.00, Lustenberger; S 7.6.01)
2003	P	02.3663	Mehrwertsteuer. Reduzierter Satz für die elektronische Information im Wissenschaftsbereich (S 5.3.03, Berger)
2005	M	03.3481	Bankgeheimnis für Effekthändler (S 2.3.04, [Merz]-Büttiker; N 17.3.05)
2005	M	04.3495	Revision des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (N 17.12.04, Fraktion CVP; S 5.10.05)
2006	M	05.3465	Befristung der Ausnahmen von der Mehrwertsteuer auf fünf Jahre (S 5.10.05, WAK-SR; N 8.3.06)
2006	M	05.3466	Vereinfachung der Mehrwertsteuer und Vereinheitlichung der Sätze (S 5.10.05, WAK-SR; N 8.3.06)
2006	P	06.3376	Mehrwertsteuer beeinträchtigt Gesundheitsvorsorge (N 20.12.06, Gutzwiller)

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

25. Juni 2008

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Pascal Couchepin

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Mit dieser Vorlage unterbreitet der Bundesrat eine Mehrwertsteuerreform in zwei Teilen: Teil A enthält den Entwurf eines totalrevidierten Mehrwertsteuergesetzes, das zahlreiche Vereinfachungen vorsieht und generell anwenderfreundlich ist. Durch über 50 Einzelmassnahmen sollen die Unternehmen administrativ entlastet und ihr Entrichtungsaufwand gesenkt werden. Teil B enthält alle Vereinfachungen von Teil A und sieht darüber hinaus einen einheitlichen Steuersatz von 6,1 Prozent sowie eine deutliche Verringerung der Steuerausnahmen vor. Der Entrichtungsaufwand für die Unternehmen wird damit noch stärker gesenkt als in Teil A. Zu Teil B gehört auch ein sozialpolitisches Korrektiv, mit dem die finanziellen Auswirkungen des Einheitssatzes auf die einkommensschwächeren Haushalte kompensiert werden.

1995 hat die Schweiz die Mehrwertsteuer (MWST) eingeführt. Seither hat sich diese Steuer als wichtigste Einnahmequelle des Bundes etabliert: Mit Einnahmen von 19,7 Milliarden Franken finanzierte sie im Jahr 2007 über einen Drittel der Bundesausgaben von 54 Milliarden Franken.

In seinem Bericht «10 Jahre MWST» stellte der Bundesrat 2005 grundsätzlichen Reformbedarf bei der MWST fest. Er hat daher das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) beauftragt, eine Vorlage zur Reform der MWST zu unterbreiten. Ziel dieser Reform sind die deutliche Vereinfachung des Systems, die Gewährung grösstmöglicher Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen, die Erhöhung der Transparenz sowie eine verstärkte Kundenorientierung der Verwaltung.

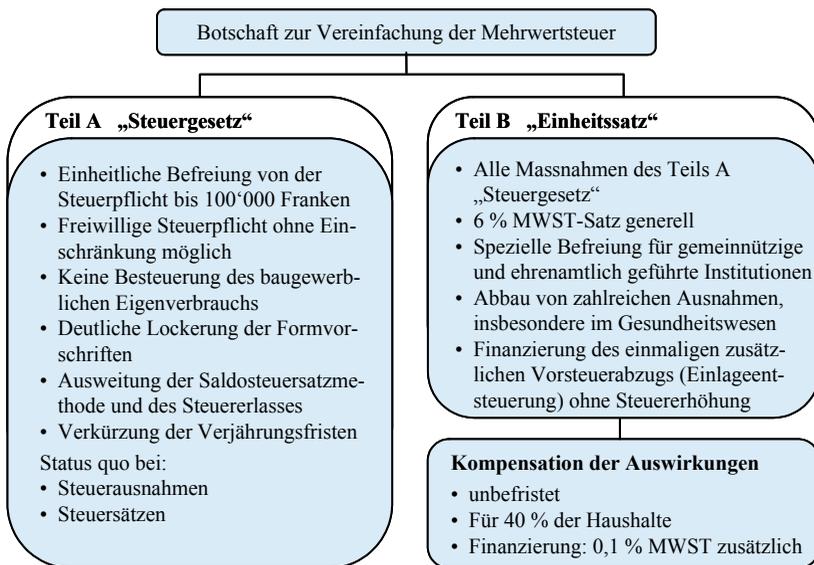
Die Revision des Mehrwertsteuergesetzes ist die dritte Etappe im umfassenden Programm des Bundesrates zur Verbesserung und Vereinfachung der MWST. Zum einen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bereits 2005, sowie in einem weiteren Schritt anfangs dieses Jahres, zahlreiche Praxisänderungen und -vereinfachungen umgesetzt. Auf den 1. Juli 2006 hat der Bundesrat zum anderen die geänderte Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz in Kraft gesetzt. Mit dieser Änderung wurde insbesondere erreicht, dass aus rein formellen Gründen keine Steueranmeldungen mehr erfolgen, sofern dem Bund bei Vorliegen solcher Formmängel keine Steuer entgangen ist.

Die im Februar 2007 eröffnete Vernehmlassung zur Reform der MWST hat gezeigt, dass praktisch alle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen den Reformbedarf bei der MWST als gegeben erachten und die Reformbestrebungen des Bundesrates begrüssen. Die grosse Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen spricht sich ferner deutlich für eine umfassende Totalrevision anstelle einzelner punktueller Eingriffe in das bestehende Gesetz aus. Gesamthaft zeigen die eingegangenen Vernehmlassungen, dass die Umsetzung der vorgesehenen technischen Gesetzesänderungen allgemein als wichtig, richtig und vordringlich erachtet wird. Die weitergehende tiefgreifendere Reform mit einer Vereinheitlichung der Steuersätze und der Abschaffung von Ausnahmen findet zwar ebenfalls prominente Unterstützung. Es wird aber darauf hingewiesen, dass die dringenden techni-

schen Änderungen nicht durch stärker politisch zu diskutierende Satz- und Ausnahmefragen verzögert werden sollten.

Die konsequente Vereinfachung des Mehrwertsteuergesetzes ist auch ein wichtiger Bestandteil der Wachstumspolitik des Bundesrates, wie er sie im Bericht «Wachstumspolitik 2008–2011» dargelegt hat.

Aufgrund dieser Ergebnisse unterbreitet der Bundesrat in der Form der Sammelbotschaft eine Mehrwertsteuerreform in zwei Teilen:



1. Teil A (Ziff. 1–5 der Botschaft) 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 MWST» und «Expertengruppe Spori» werden in diesem Teil berücksichtigt. Eine neue Gesetzesystematik erlaubt es, die einschlägigen Bestimmungen einfacher zu finden und eine sachgerechte Auslegung zu erleichtern. Materielle Änderungen in über 50 Punkten führen zu einer einfacheren Handhabung der MWST und einer spürbaren administrativen Entlastung der Unternehmen. Es wird ein erhöhtes Mass an Rechtssicherheit erreicht, indem beispielsweise die Rechtskraft der Steuerforderung klar geregelt wird, anlässlich von Steuerkontrollen eine Veranlagung der Steuer durch die ESTV zu erfolgen hat, 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, bis zu welcher ein Unternehmen von der Steuerpflicht befreit ist, auf 100 000 Franken vereinheitlicht wird, der freiwillige Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht an keine Mindestumsatzgrenze mehr gebunden wird, die einfache Abrechnung nach Saldosteuerätzen 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 die Erlassmöglichkeiten bei der Inlandsteuer erweitert werden, dass die Aufgaben und Risiken der Steuererhebung vermehrt von den Steuerpflichtigen zur Verwaltung verlagert werden, dass der ESTV mehr Informations- und Veranlagungspflichten übertragen werden oder dass generell die Verwaltung zu höherer Transparenz und besserer Kommunikation verpflichtet wird. Teil A trägt dadurch wesentlich zum Abbau des oft gerügten Formalismus bei.

Für die steuerpflichtigen Unternehmen werden mit der Umsetzung der in Teil A vorgesehenen Massnahmen die administrativen Kosten im Durchschnitt um über 10 Prozent abnehmen, dafür kommt der ESTV gegenüber heute ein Mehraufwand zu. Die administrative Entlastung der Unternehmen wirkt sich günstig auf die Volkswirtschaft aus. Für den Bund ergeben sich grundsätzlich keine Auswirkungen, da die Reform haushaltsneutral erfolgen soll. Aufgrund der grossen Anzahl an Massnahmen und der schwierigen Schätzbarkeit ihrer Auswirkungen im Detail können gewisse Mindereinnahmen nicht ausgeschlossen werden. Diese dürften im Teil A der Botschaft 80 bis 130 Millionen Franken betragen. Dazu kommt der Mehraufwand bei der Erhebung der Steuer, zu dessen Bewältigung schätzungsweise 30 zusätzliche Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen erforderlich sind. Bei einem gegenwärtigen Steueraufkommen von fast 20 Milliarden Franken kann das als haushaltsneutral bezeichnet werden.

2. Teil B (Ziff. 6–12 der Botschaft) geht über den 50-Massnahmen-Plan hinaus, indem er die Vereinfachung der MWST konsequent weiterführt. Der einheitliche Steuersatz von 6,1 Prozent sowie die Abschaffung der meisten 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 kann der Entrichtungsaufwand für die Steuerpflichtigen fast dreimal stärker gesenkt werden als in Teil A (rund 30 Prozent Einsparungen). Auch für die Verwaltung ist eine Abnahme des Erhebungsaufwandes gegenüber heute im Umfang von ca. 30 Vollzeitstellen zu erwarten. Zudem wird die Transparenz über die Steuerbelastung erhöht, indem die bestehende Schattensteuer (taxe occulte) deutlich abgebaut wird. Die Reformmassnahmen in diesem Teil haben auch spürbare Auswirkungen auf die Konsumenten und Konsumentinnen und die Volkswirtschaft. Zum einen ist durch die Änderung des Steuersatzes und die Ausweitung der Steuerbemessungsgrundlage kurzfristig eine geringe Mehrbelastung der Haushalte zu erwarten. Zum anderen wird diese Reform längerfristig zu einem zusätzlichen Wachstum der Volkswirtschaft im Umfang

von zwischen 0,3 und 0,8 Prozent des Bruttoinlandproduktes und damit auch zu höheren Haushaltseinkommen führen. Die Zunahme der realen verfügbaren Haushaltseinkommen dürfte zwischen 0,1–0,7 Prozent betragen.

Der Steuersatz von 6,1 Prozent und die Aufhebung der Ausnahmen führen für den Konsumenten und die Konsumentin in vielen Bereichen wie Wohnen, Bekleidung, Verkehr oder Elektronikgeräten zu einer Steuerersenkung. Bei den heute reduziert besteuerten oder von der Steuer ausgenommenen Gütern namentlich des Nahrungsmittel- und des Gesundheitsbereichs ergibt sich hingegen eine Mehrbelastung. Diese Mehrbelastung hält sich indessen in Grenzen. Für die einkommensschwächeren zwei Fünftel der Haushalte ist mit einer Mehrbelastung von etwas mehr als 16 Franken pro Haushalt und Monat zu rechnen. Mit der Aufhebung des reduzierten Satzes kann ausserdem eine sozialpolitisch unerwünschte Wirkung vermieden werden. Denn heute profitieren obere Einkommensschichten im Vergleich zu tieferen Einkommensschichten, absolut betrachtet, viel stärker von reduzierten Steuersätzen: 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 zwei Franken.

Die vorgesehene Vereinheitlichung der verschiedenen Steuersätze erfordert eine Änderung der massgebenden Verfassungsbestimmung. Der Bundesrat nutzt diese Gelegenheit, um eine Neufassung von Artikel 130 der Schweizerischen Bundesverfassung zu unterbreiten, welche die für die MWST wichtigen Grundsätze der Wettbewerbsneutralität und der Wirtschaftlichkeit bereits auf Verfassungsstufe festschreibt.

Obwohl die Einführung eines Einheitssatzes nur geringe Auswirkungen auf die Ausgaben der einkommensschwächeren Haushalte hat, sieht der Bundesrat eine Kompensation dieser Auswirkungen ausserhalb des Mehrwertsteuersystems vor. Das entsprechende sozialpolitische Korrektiv ist so ausgelegt, dass 40 Prozent der Haushalte keinerlei Mehrbelastung erfahren werden. Für dieses Korrektiv werden 0,1 Mehrwertsteuerprozentpunkt oder rund 380 Millionen Franken jährlich zur Verfügung gestellt. Im Weiteren werden die einmaligen Kosten für den Eintritt in die Steuerpflicht für Branchen, in denen heute Steuerausnahmen gelten, durch den Anspruch auf Einlagesteuerung aufgefangen.

Auch die in Teil B vorgesehenen Massnahmen sollen keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes haben. Eine strikte Haushaltsneutralität ist allerdings nicht realisierbar. Zum einen wird der Einheitssatz auf eine Stelle nach dem Komma gerundet festgesetzt. Zum anderen kann sich die schweizerische Volkswirtschaft zwischen der Berechnung des Satzes und dem Zeitpunkt der Einführung der Reform aufgrund struktureller oder konjunktureller Entwicklungen verändern. Es gibt deshalb – wie bei allen Steuerreformen – eine Bandbreite der Schätzung.

Beide Teile der Botschaft führen in der MWST zu wesentlichen Vereinfachungen, mehr Rechtssicherheit und Transparenz sowie stärkerer Kundenorientierung. Nach Ansicht des Bundesrats wird die Anwendung der MWST mit dem Einheitssatz und der Aufhebung von Ausnahmen am einfachsten. Die Sammelbotschaft ist so aufgebaut, dass beide Teile nacheinander oder aber direkt Teil B, welcher auch die Reformmassnahmen des Teils A umfasst, behandelt werden können. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der in Teil A als auch der in Teil B enthaltenen Reformen an.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	6887
Abkürzungsverzeichnis	6896
Teil A	6900
1 Grundzüge der Vorlage	6900
1.1 Ausgangslage	6900
1.1.1 Allgemeines	6900
1.1.2 Entwicklung der Umsatzsteuer	6901
1.1.2.1 Rechtliche Entwicklung	6901
1.1.2.2 Entwicklung der Mehrwertsteuererträge	6902
1.1.3 Bericht «10 Jahre MWST»	6904
1.1.4 Bericht Spori	6904
1.1.5 Wachstumspolitik des Bundesrates	6905
1.1.6 Parlamentarische Vorstösse und Initiativen	6906
1.1.7 Untersuchungen von dritter Seite zur MWST	6907
1.1.8 Verbesserungen ausserhalb des Gesetzes	6908
1.2 Problemstellung	6909
1.3 Die beantragte Neuregelung/Ziele der Reform	6910
1.3.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST	6910
1.3.2 Neue Konzeption der MWST	6910
1.3.3 Konkrete Gesetzesänderungen	6913
1.4 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten	6916
1.5 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung/Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens	6917
1.5.1 Vernehmlassung zur Reform des Mehrwertsteuergesetz	6917
1.5.2 Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse	6918
1.5.3 Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	6920
1.6 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen	6920
1.7 Rechtsvergleich und Verhältnis zum europäischen Recht	6921
1.7.1 OECD-Länder	6921
1.7.2 EU – Allgemeines	6923
1.7.3 Steuersubjekt	6925
1.7.3.1 Umsatzgrenzen	6925
1.7.3.2 Gruppenbesteuerung	6926
1.7.4 Steuerobjekt	6926
1.7.4.1 Lieferungen	6926
1.7.4.2 Dienstleistungen	6928
1.7.4.3 Eigenverbrauch	6928
1.7.4.4 Ort der Leistung	6929
1.7.4.5 Steuerausnahmen	6930
1.7.4.6 Steuerbefreiungen	6931
1.7.5 Bemessung der Steuer und Steuersatz	6932
1.7.5.1 Entgelt	6932
1.7.5.2 Subventionen	6932
1.7.5.3 Steuersätze	6933

1.7.6 Vorsteuerabzug	6933
1.7.7 Besteuerungsverfahren	6934
1.7.7.1 Im Allgemeinen	6934
1.7.7.2 Rechnungsstellung	6934
1.7.7.3 Saldosteuersätze	6935
1.7.8 Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland	6935
1.7.9 Einfuhr	6935
1.7.9.1 Der innergemeinschaftliche Erwerb	6936
1.7.9.2 Die Einfuhr aus einem Drittland	6936
1.7.10 Strafrecht	6936
1.8 Erledigung parlamentarischer Vorstösse	6937
2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	6938
3 Auswirkungen	7028
3.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	7028
3.2 Auswirkungen auf den Bund	7030
3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	7032
3.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte	7032
3.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	7032
4 Verhältnis zur Legislaturplanung	7033
5 Rechtliche Aspekte	7034
5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	7034
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen	7034
5.3 Erlassform	7035
5.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	7035
5.5 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	7036
5.5.1 An den Bundesrat	7036
5.5.2 An das Eidgenössische Finanzdepartement	7037
5.5.3 An die Verwaltungseinheiten	7037
Teil B	7038
6 Grundzüge der Vorlage	7038
6.1 Ausgangslage	7038
6.2 Die beantragte Neuregelung/Ziele der Reform	7038
6.2.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST	7038
6.2.2 Neue Konzeption der MWST	7038
6.2.3 Konkrete Gesetzesänderungen	7039
6.2.4 Warum Abbau der Steuerausnahmen?	7039
6.2.4.1 Fiskalische Konsequenzen der Steuerausnahmen	7039
6.2.4.2 Volkswirtschaftliche Nachteile der Steuerausnahmen	7040
6.2.4.3 Rechtfertigung der Steuerausnahmen in bestimmten Fällen	7043
6.2.4.4 Ausnahmen, die nicht aufgehoben werden können	7045
6.2.5 Warum ein Einheitssatz?	7049
6.2.5.1 Verteilung	7049
6.2.5.2 Volkswirtschaftliche Effizienz	7053

6.2.5.3 Erhebungs- und Entrichtungskosten	7054
6.2.5.4 Polit-ökonomische Aspekte	7054
6.2.5.5 Fazit: Einheitssatz	7054
6.2.6 Alternative zu Satzdifferenzierungen	7055
6.3 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten	7055
6.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung/Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens	7055
6.4.1 Vernehmlassung zur Reform des Mehrwertsteuergesetzes	7055
6.4.2 Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse	7056
6.4.3 Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	7058
6.5 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen	7060
6.6 Rechtsvergleich und Verhältnis zum europäischen Recht	7061
6.6.1 Steuersatz	7061
6.6.2 Steuerausnahmen	7061
6.7 Erledigung parlamentarischer Vorstösse	7062
7 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln	7063
7.1 Erläuterungen zu den Verfassungsbestimmungen	7063
7.2 Erläuterungen zu den Gesetzesbestimmungen	7064
8 Auswirkungen	7072
8.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	7073
8.1.1 Administrative Entlastung	7073
8.1.2 Senkung der Steuerlast für den Grossteil der Betriebe	7075
8.1.3 Senkung der Risiken	7077
8.1.4 Auswirkungen auf die neuen Steuerpflichtigen	7078
8.1.4.1 Auswirkungen auf das Gesundheitswesen	7078
8.1.4.2 Auswirkungen auf Bildung und Forschung	7082
8.1.4.3 Auswirkungen auf den Kulturbereich	7083
8.1.4.4 Auswirkungen auf den Sport	7087
8.1.4.5 Auswirkungen der übrigen aufgehobenen Ausnahmen	7089
8.2 Auswirkungen auf den Bund	7089
8.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	7093
8.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte	7093
8.4.1 Überwälzungsmechanismen	7093
8.4.2 Kurzfristige Auswirkungen auf die Belastung der Haushalte	7094
8.4.3 Auswirkungen auf den Landesindex der Konsumentenpreise	7099
8.4.4 Langfristige Auswirkungen auf die privaten Haushalte	7100
8.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	7101
9 Verhältnis zur Legislaturplanung	7103
10 Rechtliche Aspekte	7103
10.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	7103
10.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen	7104
10.3 Erlassform	7105
10.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	7105

10.5 Vereinbarkeit mit dem Subventionsgesetz	7105
10.6 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	7106
11 Sozialpolitisches Korrektiv	7106
11.1 Grundzüge der Massnahme	7106
11.1.1 Ausgangslage	7106
11.1.2 Vorgeschlagene Lösung	7106
11.1.2.1 Grundsatz	7106
11.1.2.2 Höhe und Finanzierung des Korrektivs	7107
11.1.2.3 Verteilung des Korrektivs	7107
11.1.3 Geprüfte Varianten für das sozialpolitische Korrektiv	7108
11.1.3.1 Prüfkriterien	7108
11.1.3.2 Anlehnung an bestehende Sozialleistungen	7108
11.1.3.3 Abstützung auf das Steuersystem	7112
11.1.3.4 Schlussfolgerungen zu den geprüften Varianten	7113
11.1.4 Beurteilung der vorgeschlagenen Lösung	7113
11.2 Gesetzliche Regelung	7113
11.3 Auswirkungen	7114
11.3.1 Auswirkungen auf den Bund	7114
11.3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	7114
11.3.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen	7114
12 Subventionen	7115
12.1 Status quo	7115
12.2 Postulat Gutzwiller (06.3376)	7115
12.3 Vernehmlassung zur Frage eines Systemwechsels	7119
12.4 Auswirkungen eines Systemwechsels	7119
12.5 Kompensationsmöglichkeiten bei Systemwechsel	7122
12.6 Fazit	7124
Anhänge:	
1 Steuersätze und Steuerbefreiungsgrenzen für Kleinunternehmer in der EU	7125
2 Besteuerung von ausgewählten Leistungen in der EU	7126
3 Studienverzeichnis	7127
4 Tabellenverzeichnis	7129
5 Abbildungsverzeichnis	7131
Teil A: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) (Entwurf)	7133
Teil B: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) (Entwurf)	7185
Bundesbeschluss über die Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Entwurf)	7235

Abkürzungsverzeichnis

a. Abkürzungen:

ABl.	Amtsblatt der EU
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
B2B	Lieferungen business to business (Dienstleistungen zwischen Steuerpflichtigen)
B2C	Lieferungen business to consumer (Dienstleistungen von Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige)
BBl	Bundesblatt
BFS	Bundesamt für Statistik
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BIP	Bruttoinlandprodukt
CVP	Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz
EA	Ergänzungsabrechnung
EDU	Eidgenössisch-Demokratische Union
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFK	Eidgenössische Finanzkontrolle
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation/European Free Trade Association
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
EG	Europäische Gemeinschaft
EL	Ergänzungsleistung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EVP	Evangelische Volkspartei der Schweiz
EW	Elektrizitätswerk
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren
FDP	Freisinnig-Demokratische Partei der Schweiz
FinöV	Bau und Finanzierung von Infrastrukturvorhaben des öffentlichen Verkehrs
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GS	Gutschriftsanzeige
IP	Informationspflicht
IPV	Individuelle Prämienverbilligung
IV	Invalidenversicherung
KMU	Kleine(s) und mittlere(s) Unternehmen
Mo	Motion

MWST	Mehrwertsteuer
NFA	Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development)
Po	Postulat
SBB	Schweizerische Bundesbahnen
SECO	Staatssekretariat für Wirtschaft
SP	Sozialdemokratische Partei der Schweiz
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Suva	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
SVP	Schweizerische Volkspartei
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
WAK-SR	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates
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. L 145 vom 13. 6.1977, S.1), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG (ABl. L 221 vom 12.8.2006, S.9)
AFG	Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Anlagefonds, Anlagefondsgesetz; SR <i>951.31</i>
AHVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung; SR <i>831.10</i>
AO	Deutsche Abgabenordnung vom 1. Oktober 2002
AVIG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung, Arbeitslosenversicherungsgesetz; SR <i>837.0</i>
BGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, Bundesgerichtsgesetz; SR <i>173.110</i>
BV	Bundesverfassung; SR <i>101</i>
CGI	Code général des impôts (Frankreich)
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; SR <i>642.11</i>
D-USStG	Deutsches Umsatzsteuergesetz vom 21. Februar 2005
E-MWSTG	Entwurf für ein revidiertes Mehrwertsteuergesetz
FHG	Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzaushalt; SR <i>611.0</i>
FHV	Finanzaushaltverordnung vom 5. April 2006; SR <i>611.01</i>
FKG	Bundesgesetz vom 28. Juni 1967 über die Eidgenössische Finanzkontrolle, Finanzkontrollgesetz; SR <i>614.0</i>

FusG	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögenübertragung, Fusionsgesetz; SR 221.301
GeBüV	Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher, Geschäftsbücherverordnung; SR 221.431
HFKG	Bundesgesetz über die Förderung der Hochschulen und die Koordination im schweizerischen Hochschulbereich (noch nicht in Kraft)
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
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie)
MWSTV	Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220
ParlG	Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung, Parlamentsgesetz; SR 171.10
PG	Postgesetz vom 30. April 1997; SR 783.0
RVOG	Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997; SR 172.010
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	Strafgesetzbuch; SR 311.0
SuG	Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen, Subventionsgesetz; SR 616.1
UStDV	Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (Deutschland)
VGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht, Verwaltungsgerichtsgesetz; SR 173.32
VOCV	Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen; SR 814.018
VPG	Postverordnung vom 26. November 2003; SR 783.01
VStG	Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer; SR 642.21
VStrR	Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht; SR 313.0
VwVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren; SR 172.021

ZBstG	Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, Zinsbesteuerungsgesetz; SR <i>641.91</i>
ZG	Zollgesetz vom 18. März 2005; SR <i>631.0</i>
ZGB	Zivilgesetzbuch; SR <i>210</i>
ZV	Zollverordnung vom 1. November 2006; SR <i>631.01</i>

Botschaft

Teil A

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Allgemeines

Die Mehrwertsteuer (MWST) bildet zusammen mit der direkten Bundessteuer die Haupteinnahmequelle des Bundes. Gut 35 Prozent des Finanzbedarfs des Bundes werden dabei allein von der MWST gedeckt. Im Jahr 2007 betragen die Mehrwertsteuererträge 19,7 Milliarden Franken.

Artikel 130 Absatz 1 der Bundesverfassung¹ räumt dem Bund die Kompetenz ein, auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine MWST mit einem Höchstsatz von 6,5 Prozent zu erheben. Seit dem 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz² und die dazugehörige Verordnung³ in Kraft. Dabei löste das Mehrwertsteuergesetz die bundesrätliche Verordnung vom 22. Juni 1994 über die MWST ab, welche am 1. Januar 1995 in Kraft getreten war.

Die Bundesverfassung sieht ferner Erhöhungen der Steuersätze zur Finanzierung der AHV sowie der Eisenbahngrossprojekte vor.⁴ Daher betragen die Mehrwertsteuersätze gegenwärtig 7,6 Prozent (Normalsatz), 2,4 Prozent (ermässigten Satz) und 3,6 Prozent (Sondersatz für Beherbergungsleistungen).

In der Volksabstimmung vom 28. November 2004 haben Volk und Stände den Bundesbeschluss vom 19. März 2004⁵ 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 MWST zu erheben.

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

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

² Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20).

³ Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201).

⁴ Art. 130 Abs. 3 und 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. e BV

⁵ BBl 2004 1363

⁶ Vgl. nachstehend Ziffern 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 sogenannte Warenumsatzsteuer (WUST). Die Pflicht zur Steuerleistung war grundsätzlich dem letzten an der Umsatzkette beteiligten Grossisten auferlegt. Der Detailhandel und der Konsument oder die Konsumentin 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».⁷

Anfangs der 1970er-Jahre erlebte die MWST auf europäischer Ebene ihren grossen Durchbruch dank der ersten EG-Umsatzsteuer-Harmonisierungsrichtlinie vom 11. April 1967⁸, 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 MWST 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 Rechtsetzungsverfahren war es möglich, bereits auf den 1. Januar 1995, also nur 13 Monate nach der Volksabstimmung, von der WUST auf die MWST umzustellen. Die Mehrwertsteuerverordnung sollte die rechtliche Grundlage bilden für die Umsatzbesteuerung in der Schweiz von 1995–2000.

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.

⁷ Fünfter Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die aufgrund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen vom 4. November 1941 (BBl 1941 I 896).

⁸ ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1301–1303

1.1.2.2 Entwicklung der Mehrwertsteuererträge

Die in der Staatsrechnung des Bundes ausgewiesenen Mehrwertsteuereinnahmen fielen in den Jahren 1995 bis 2007 wie folgt aus:⁹

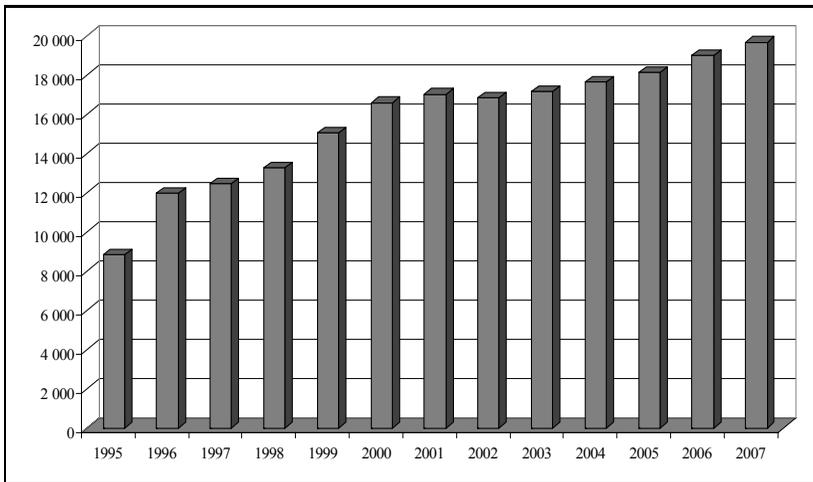
Tabelle 1

Entwicklung der MWST-Einnahmen (in Mio. Franken)

Jahr	MWST Einnahmen	Jahr	MWST Einnahmen
1995	8 857,0	2002	16 856,8
1996	11 958,3	2003	17 156,3
1997	12 476,6	2004	17 666,2
1998	13 254,5	2005	18 119,3
1999	15 060,3	2006	19 018,1
2000	16 593,8	2007	19 684,5
2001	17 033,1		

Abbildung 1

Entwicklung der MWST-Einnahmen (in Mio. Franken)



Die Einnahmen aus der WUST beliefen sich anfangs der Neunzigerjahre auf 9–10 Milliarden Franken pro Jahr. 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 und per 1. Januar 2001. Die beiden Steuer-

⁹ Diese Einnahmen entsprechen bis und mit dem Jahr 2006 den nach dem Kassaprinzip verbuchten Zahlungseingängen in den jeweiligen Kalenderjahren. Ab 2007 und der Einführung des neuen Rechnungsmodells entsprechen die Einnahmen den Bruttoforderungen vor Abzug der Debitorenverluste.

satzerhöhungen zeigen sich in (vor allem im Jahr 1999) sprunghaften Anstiegen der Einnahmen in den entsprechenden Jahren.

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 der Mehrwertsteuereinnahmen ist deshalb die prognostizierte Zuwachsrate des Bruttoinlandproduktes (BIP) ein geeigneter Indikator.

Die Mehrwertsteuereinnahmen sind nicht nur wegen ihres gewichtigen Anteils an den gesamten Fiskaleinnahmen des Bundes, sondern auch wegen ihrer Stetigkeit bzw. des relativ gut voraussagbaren Einnahmenverlaufs eine sehr wichtige Einnahmenquelle des Bundes:

Tabelle 2

Entwicklung von BIP und MWST-Forderungen

Jahr	Zuwachsrate des BIP nominal zum Vorjahr in Prozent ¹⁰	Zuwachsrate der MWST-Forderungen ¹¹ zum Vorjahr in Prozent	MWST- Forderungen in Prozent des BIP	Anteil der MWST an den Fiskaleinnahmen des Bundes in Prozent
1997	1,9	2,1	3,73	35,8
1998	2,9	4,0	3,77	36,7
1999	1,9	4,5	3,87	38,6
2000	4,8	4,6	3,86	35,7
2001	2,0	2,5	3,88	39,7
2002	0,9	-0,4	3,83	39,3
2003	0,8	1,2	3,85	39,6
2004	3,1	3,3	3,86	39,5
2005	2,7	1,7	3,82	38,1
2006	4,9	3,8	3,81	37,4
2007	4,5	3,5	3,78	36,9

Über den Anteil der MWST-Einnahmen, welcher für die AHV vorbestimmt ist, konnten der AHV von 1999 bis Ende 2007 mehr als 17 Milliarden Franken zugewiesen werden.¹² Damit deckten diese MWST-Einnahmen in den letzten Jahren durchschnittlich rund 8 Prozent der jährlichen Ausgaben der AHV.

Seit 2001 ist auch ein Teil der MWST Einnahmen für die Finanzierung von Infrastrukturvorhaben des öffentlichen Verkehrs (FinöV) zweckgebunden (Art. 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. e BV). Dadurch flossen bis Ende 2007 insgesamt 1,6 Milliarden Franken MWST-Einnahmen an den öffentlichen Verkehr.

¹⁰ Zahlen 1997–2006 gemäss Bundesamt für Statistik, wobei der Wert für 2006 nur provisorisch ist; Zahl für 2007 gemäss Pressemitteilung SECO vom 4. März 2008.

¹¹ Im Unterschied zu den in Tabelle 1 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. Vgl. dazu auch Studie ESTV 2004, Kapitel 3.

¹² Art. 130 Abs. 3 BV in Verbindung mit Art. 1 des Bundesbeschlusses über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV (SR 641.203).

1.1.3 Bericht «10 Jahre MWST»

In Erfüllung eines parlamentarischen Auftrages legte der Bundesrat im Januar 2005 den Bericht «10 Jahre MWST» vor, der die Ergebnisse einer Vernehmlassung bei Vertretern und Vertreterinnen der Wirtschaft, der Wissenschaft und der Steuerpraktiker und -praktikerinnen wiedergibt.¹³ 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. Von «taxe occulte» oder «Schattensteuer» spricht man, wenn ein Unternehmen die bezahlte Vorsteuer nicht oder nur teilweise abziehen kann. Davon betroffen sind insbesondere Erbringer und Erbringerinnen 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.

1.1.4 Bericht Spori

Im Mai 2006 legte der Beauftragte für die Mehrwertsteuerreform, Fürsprecher Peter Spori, seinen Schlussbericht zu den Bedürfnissen und Möglichkeiten einer umfassenden Reform der MWST vor. Der Bericht unterstreicht die Dringlichkeit und Wichtigkeit einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes. Er enthält Empfehlungen zu möglichen Reformen im System, zur Aufhebung der Ausnahmen, zur Satzfrage und zu weiteren Reformen materiell- und verfahrensrechtlicher Natur.

¹³ Postulat 03.3087 (Raggenbass) vom 19. März 2003.

Die Änderungsvorschläge gehen wesentlich über diejenigen im Bericht «10 Jahre MWST» hinaus. 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 Vermieterinnen sowie der Verkäufer und Verkäuferinnen von Liegenschaften 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 von der Steuer ausgenommenen 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 Potenzial für eine massive Verbesserung der MWST (eine «optimale» MWST) durchaus gegeben ist. Es geht um grundlegende Möglichkeiten wie einen neu konzipierten Vorsteuerabzug (wobei beispielsweise Subventionen nicht mehr zu einer Kürzung desselben führen), eine Öffnung des Verzichts auf die Befreiung von der Steuerpflicht, eine Erweiterung der Saldoesteuersatzmethode 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 Wachstumspolitik des Bundesrates

Am 18. Februar 2004 fasste der Bundesrat 17 Massnahmen zur Überwindung der Wachstumsschwäche der Schweiz zu einem Gesamtpaket zusammen. Eine dieser Massnahmen war die Prüfung der Revision des Mehrwertsteuergesetzes im Rahmen der Antwort auf das Postulat Raggenbass (03.2087) sowie im Rahmen des Projektes ZUWACHS. Mit dem Bericht «10 Jahre MWST» (vgl. 1.1.3) wurde der erste Teil dieser Massnahme umgesetzt. Das Projekt ZUWACHS hingegen ist noch nicht abgeschlossen.

Die MWST-Reform ist auch ein wichtiger Bestandteil der aktuellen Wachstumspolitik des Bundesrates, wie er sie im Bericht «Wachstumspolitik 2008–2011»¹⁴ dargelegt hat. Namhafte Wachstumswirkungen ergeben sich allerdings nur bei konsequenter Vereinfachung der MWST mit Aufhebung möglichst vieler Steuerausnahmen und Einführung eines Einheitssatzes, wie sie im Teil B dieser Botschaft dargestellt wird.

¹⁴ Wachstumspolitik 2008–2011: Massnahmen zur weiteren Stärkung des Schweizer Wirtschaftswachstums, Bericht des Bundesrates vom 2. April 2008, S. 68–71.

1.1.6

Parlamentarische Vorstösse und Initiativen

Neben den bereits überwiesenen Vorstössen, welche in Ziffer 1.8 behandelt werden, ist eine ganze Reihe weiterer Vorstösse und Initiativen im Zusammenhang mit der Thematik der MWST im Parlament noch hängig:

- Parlamentarische Initiative Triponez (02.413): Berufsunfallverhütungsmassnahmen. Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht;
- Parlamentarische Initiative Kunz (03.439): Haushaltsneutrale Förderung erneuerbarer Energien;
- Parlamentarische Initiative Chevrier (04.478): Aufhebung der Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen der öffentlichen Hand. Streichung von Artikel 38 Absatz 8 2. Satz MWSTG;
- Standesinitiative Kanton Zürich (06.306): Entlastung (Reduktion) des administrativen Aufwandes der Mehrwertsteuer;
- Motion Triponez (03.3622): Verringerung der administrativen Belastung durch die Mehrwertsteuer mittels Förderung der Saldosteuersatzmethode;
- Motion Schluer (04.3338): Reduktion des Mehrwertsteueraufwands durch Vereinfachung der Mehrwertsteuer;
- Motion Hess (04.3655): Änderung von Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 MWSTG, sodass 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 62^{bis} 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 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 Mehrwertsteuergesetz;

- Motion der Christlichdemokratischen Fraktion (05.3798): Änderung des Artikels 52 Absatz 2 MWSTG, sodass die Eidgenössische 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, sodass 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;
- Motion Imfeld (06.3733): Vorsteuerabzug auf längerfristigen Investitionen;
- Motion Imfeld (06.3734): Vorsteuerabzug für Start-Up-Unternehmen;
- Motion Darbellay (06.3873): Vereinfachung der Mehrwertsteuer.

1.1.7 Untersuchungen von dritter Seite zur MWST

Die Schweizer Wirtschaft ist sehr direkt von der MWST betroffen. Während diesem Umstand anfänglich eher wenig Aufmerksamkeit geschenkt wurde, beziehen heute die Unternehmen mehr und mehr auch Fragen der MWST 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 MWST erschienen sind¹⁵:

- 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 MWST» (Studie SGV 2003). Gefragt wurde dabei nach den Gesamtkosten aller administrativen Arbeiten, die ein KMU (oder eine Drittperson – z.B. eine Treuhänderin – in seinem Namen) ausführen muss, um dem Mehrwertsteuergesetz gerecht zu werden.

¹⁵ Weitere Studien sowie die Internet-Links aller Studien befinden sich in Anhang 3.

- Eine weitere Umfrage führte die Firma PricewaterhouseCoopers durch. Sie publizierte deren Ergebnisse im April 2004 unter dem Titel «Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?» (Studie PWC 2004). 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 MWST-Management ausgestaltet ist (Studie KPMG und IRC Uni ZH). 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. Unter Ziffer 8.1.3 wird auf diese Studie näher eingegangen.
- Die Weltbank und PricewaterhouseCoopers veröffentlichten Steuerreporte, welche sich unter anderem auch mit dem Entrichtungsaufwand der MWST – gemessen in Stunden pro Jahr – beschäftigen (Studien PWC 2007 und PWC 2008).

Auch die Treuhand-Kammer beschäftigt sich intensiv mit der MWST. 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 Dezember 2006 veröffentlicht.¹⁶

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

1.1.8 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 Teil – wenn auch sehr wichtiger Teil – im umfassenden Programm des Bundesrates zur Verbesserung und Vereinfachung der MWST. Zum einen hat die ESTV bereits 2005 sowie in einem weiteren Schritt anfangs 2008 zahlreiche Praxisänderungen umgesetzt.¹⁷ Auf den 1. Juli 2006 hat der Bundesrat zum anderen 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

¹⁶ www.mwst.com

¹⁷ www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

von Praxisänderungen bewirkt, welche die ESTV ebenfalls mittels einer Praxismitteilung publiziert hat.¹⁸

Mit diesen 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 die elektronische Abrechnung der MWST ermöglichen.

1.2 Problemstellung

Die MWST ist eine nach dem Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug indirekt erhobene Konsumsteuer. Diese Konzeption, welche sich weitgehend nach dem europäischen Vorbild richtet, birgt systemimmanente Komplikationen. Für die Schweiz kommt hinzu, dass die Steuer nach dem sogenannten Selbstveranlagungsprinzip erhoben wird. Die durchgeführten Untersuchungen und Befragungen (vgl. Ziff. 1.1.3 bis 1.1.7) machen deutlich, dass die Probleme mit dem heutigen Mehrwertsteuerrecht komplex und vielschichtig sind. Zusammenfassend lassen sich folgende Kernprobleme isolieren:

- a. *Komplexität des Gesetzes*: Die Anwendung der an sich bereits komplexen MWST wird durch Systembrüche, wie sie die zahlreichen Ausnahmen und verschiedenen Steuersätze darstellen, zusätzlich erschwert. Der Aufbau des Gesetzes ist unübersichtlich und schwer lesbar. Begriffe werden teilweise unklar verwendet und sind nicht definiert.
- b. *Mangelhafte Umsetzung des Besteuerungsziels*: Die in Buchstabe a genannten Systembrüche, teilweise aber auch die Gesetzesauslegung durch Verwaltung und Gerichte führen dazu, dass die MWST nur zu rund zwei Dritteln direkt und transparent auf die Konsumenten und Konsumentinnen überwälzt wird. Rund ein Drittel der Steuererträge fallen bei den steuerpflichtigen Unternehmen an, indem letztere die Vorsteuer nicht oder nur teilweise abziehen können (Schattensteuer). Diese Steuer ist dann irgendwo im Preis enthalten und wird intransparent auf die Konsumenten und Konsumentinnen überwälzt.
- c. *Hoher administrativer Aufwand für die steuerpflichtigen Personen*: Die Abklärung der Steuerpflicht, die richtige Abrechnung über die Steuer und die Aufbewahrung der relevanten Unterlagen sind für die steuerpflichtigen Unternehmen mit hohem Aufwand verbunden. Durch das in der MWST geltende Selbstveranlagungsprinzip fällt ein Grossteil des administrativen Aufwands bei den steuerpflichtigen Personen an.
- d. *Rechtsunsicherheit*: Das vom Gesetz vorgesehene Selbstveranlagungsprinzip, die langen Verjährungsfristen sowie die fehlende Rechtskraft von Steuerabrechnungen sind für die steuerpflichtigen Personen mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden.

¹⁸ www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/praxis/index.htm

- e. *Ungleiche Risikoverteilung*: Im Normalfall trägt die Konsumentin als Endverbraucherin die MWST. Im Fall jedoch, dass die Steuer nicht überwältigt wurde, konzentrieren sich die Folgen bei der steuerpflichtigen Person. Diese muss die geschuldete Steuer entrichten, auch wenn sie sie tatsächlich nicht erhoben hat. Eine nachträgliche Steuerüberwälzung ist – vor allem aus zivilrechtlichen Gründen – vielfach ausgeschlossen. Das Mehrwertsteuergesetz sieht eine zwingende Überwälzung der Steuer auf den Konsumenten oder die Konsumentin nicht vor. Die Verwaltung trägt mit dem bereits genannten Selbstveranlagungsprinzip kein Risiko. Sie kontrolliert einzig, dass die Steuer im vollen Umfang dem Bund entrichtet wird.

1.3 Die beantragte Neuregelung/Ziele der Reform

1.3.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST

Idealerweise belastet eine MWST ausschliesslich den inländischen Konsum. Insbesondere belastet sie weder den Export noch die Unternehmen. Eine solche ideale MWST in die Praxis umzusetzen, ist aus verschiedenen Gründen nicht möglich (vgl. Ziff. 1.1.4). Die heutige schweizerische MWST 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.¹⁹ Es müssen deshalb Lösungen gesucht werden, die dem Ideal möglichst nahe kommen.

1.3.2 Neue Konzeption der MWST

Mit der Reform der MWST verfolgt der Bundesrat eine Vereinfachung der Steuer bei gleichzeitiger Erhaltung des Steueraufkommens. In einem systemimmanent komplizierten System kann dies nur erreicht werden, wenn die Grundsätze, namentlich die Zielsetzung der Steuer, klar definiert werden, und diese Zielsetzung bei der Rechtsanwendung immer als Massstab herangezogen wird. In der heute geltenden Ordnung besteht teilweise die Tendenz, Besteuerungsregeln aus der Konzeption und nicht aus der eigentlichen Zielsetzung abzuleiten. Dies führt zu Verzerrungen und stellt einen Teil der berechtigten Kritik am heutigen System dar. Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf verfolgt der Bundesrat folgende Zielsetzungen:

Besteuerungsziel

Besteuerungsziel der MWST ist die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke. Die Besteuerung einer Privatperson kann grundsätzlich auf drei Ebenen ansetzen:

- auf der Einkommenserzielung (Vermögensaufbau)
- auf dem Vermögensbestand
- auf der Einkommens- und Vermögensverwendung.

¹⁹ Der Bericht «10 Jahre MWST» erläutert auf den S. 44 ff. ausführlich das Wesen einer idealen MWST und zeigt auf, in welchen Punkten die Schweizer MWST davon abweicht.

Die Einkommenserzielung und der Vermögensbestand werden in der Schweiz mit der Einkommens- bzw. der Vermögenssteuer erfasst. Hierbei handelt es sich um direkte Steuern, das heisst, die Person, welche ein Einkommen realisiert bzw. über ein Vermögen verfügt, ist dafür auch steuerpflichtig. Demgegenüber zielt die MWST auf die Einkommens- und Vermögensverwendung der Privatperson ab. Sie beschlägt jedoch nicht alle Ausgaben der Privatperson, sondern bloss diejenigen, für welche die Privatperson einen verbrauchsfähigen Gegenwert erhält. Deshalb wird die MWST auch als Konsum- oder Verbrauchssteuer bezeichnet. Das Besteuerungsziel der MWST ist somit die Einkommens- und Vermögensverwendung zum Zweck des Konsums. Dies bedeutet, dass nicht sämtliche Ausgaben einer Privatperson besteuert werden.

Indirekte Erhebung

Gegenüber den Einkommens- und Vermögenssteuern ist die Konzeption der MWST insofern speziell, als sie indirekt erhoben wird. Steuerpflichtig sind nicht die Konsumenten und Konsumentinnen, sondern die Unternehmen. Die indirekte Erhebung führt dazu, dass das Besteuerungsziel (Einkommens- und Vermögensverwendung der Privatperson für Konsumzwecke) und das Steuerobjekt (Erzielung eines Entgelts aufgrund der Erbringung einer Leistung) auseinander fallen.

Trotz der indirekten Erhebung muss bei der Ausgestaltung des Gesetzes und bei der Rechtsanwendung jedoch das eigentliche Besteuerungsziel im Auge behalten werden: Da nicht sämtliche Ausgaben der Konsumenten und Konsumentinnen vom Besteuerungsziel erfasst werden, ergibt es sich automatisch, dass nicht alle Einnahmen der Unternehmen der Steuer unterliegen. Die Einnahmen ausserhalb des Steuerobjektes werden als «Nicht-Entgelte» bezeichnet und dürfen, sofern man auf das eigentliche Besteuerungsziel abstellt, bei den Unternehmen zu keinerlei Steuerfolgen führen. Ganz generell soll durch die MWST auf Stufe des Unternehmens jegliche definitive Steuerbelastung vermieden werden. Von diesem Grundsatz sieht das Gesetz explizit zwei Abweichungen vor: die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der ausgenommenen Umsätze und die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Vereinnahmung von Subventionen und Spenden. Diese sind zwar an sich nicht systemkonform, sind aber aus fiskalischen Gründen so gewollt.

Überwälzung

Indirekte Steuern qualifizieren sich – gemäss der finanzwissenschaftlichen Literatur – als Steuern, die überwälzt werden (können). Im Gegensatz zur Verrechnungssteuer, die gestützt auf Artikel 14 VStG²⁰ zwingend zu überwälzen ist, wird bei der MWST bloss von der Überwälzbarkeit ausgegangen.²¹ Die steuerpflichtige Person hat somit das Recht, nicht aber die Pflicht zu überwälzen. Dieser Grundsatz soll beibehalten werden. Auf der anderen Seite muss anerkannt werden, dass erst die Überwälzbarkeit dafür sorgt, dass das Besteuerungsziel, die Erfassung der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung, erreicht wird. Bei der Rechtssetzung und der Rechtsanwendung ist somit darauf zu achten, dass die steuerpflichtige Person die Möglichkeit zur Überwälzung hat. Dies setzt eine Vorhersehbarkeit der Steuerbelastung voraus, was einfache und leicht verständliche Rechtsregeln erfordert.

²⁰ Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21).

²¹ Zur Überwälzung als rein wirtschaftliche Erscheinung: Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage 2002, § 6 VI, S. 84 f.

Spannungsfeld Verbrauchssteuer – Wirtschaftsverkehrssteuer

Die schweizerische MWST ist eine indirekt erhobene Verbrauchssteuer. Gleichzeitig wird sie unter die Wirtschaftsverkehrssteuern eingeordnet. Daraus entsteht zunächst kein Widerspruch. Der Begriff der Verbrauchssteuer bezieht sich auf das Steuergut, derjenige der Wirtschaftsverkehrssteuer auf das Steuerobjekt. Dennoch stellt sich bei der Ausgestaltung dieser Steuer die Frage, welchem Aspekt grösseres Gewicht beigemessen werden soll. Anders gesprochen geht es darum zu entscheiden, ob die MWST auf einem bestimmten Vorgang erhoben wird, weil er einen Verkehrsakt (Austausch von Leistung gegen Entgelt) darstellt oder weil über diesen Vorgang (auf indirektem Weg) die private Einkommens- und Vermögensverwendung erfasst werden kann.²²

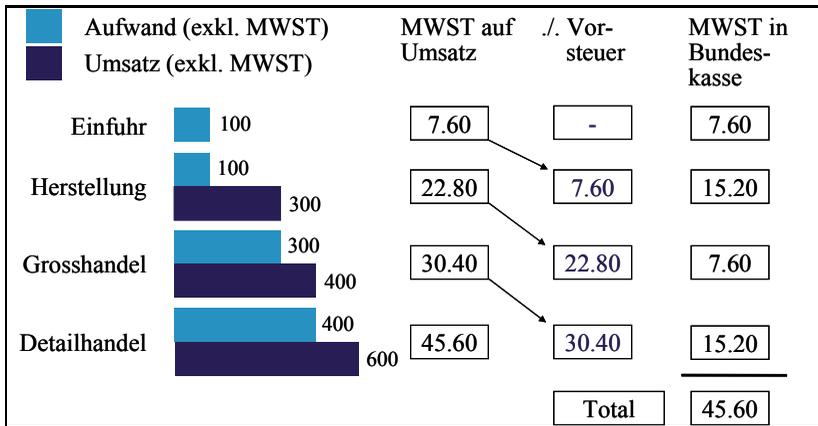
Der Bundesrat ist der Auffassung, dass primär dem Besteuerungsziel zu folgen ist und damit der Verbrauchs- gegenüber dem Verkehrssteueraspekt zu priorisieren ist. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass der Gehalt des Vorgangs höher zu gewichten ist als seine blosse Form. Dadurch unterscheidet sich die MWST auch von der WUST; bei dieser wurde der Verkehrssteueraspekt stärker betont, weil bei ihrer Konzeption das Besteuerungsziel weniger im Vordergrund stand.

Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug

Die MWST kommt – dem europäischen Vorbild folgend – nicht bloss auf der letzten Stufe, das heisst im Verhältnis zwischen dem «letzten» Unternehmen und dem Endkonsumenten oder der Endkonsumentin, sondern auf der gesamten Wertschöpfungskette zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die MWST auch bei entgeltlichen Leistungen zwischen Unternehmen erhoben wird. Um das eigentliche Besteuerungsziel zu erreichen, erhalten die Unternehmen das Recht, die entrichtete MWST als Vorsteuer abzuziehen. Somit ist die schweizerische MWST nach dem Prinzip einer «Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug» ausgestaltet. Aus dieser Konzeption ergibt sich auch die Bezeichnung «Mehrwertsteuer», da damit faktisch die Steuer bloss auf dem in der entsprechenden Wertschöpfungsstufe realisierten «Mehrwert» entrichtet wird. Die Bezeichnung ändert aber nichts am Steuerobjekt: Nicht die Realisation eines «Mehrwerts», sondern die Erzielung eines Entgeltes aufgrund einer Leistungserbringung führt zur Besteuerung. Ebenso wenig kann aus dem Begriff «Umsatzsteuer» abgeleitet werden, dass der Umsatz des Unternehmens als solcher Grundlage der Besteuerung ist.

²² Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage 1996, S. 552, § 13 Rz. 1.

Funktionsweise der MWST



Selbstveranlagungssteuer

Die MWST ist als sogenannte Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet. Dies ist aus Sicht des Staates sehr effizient, weil die eigentliche Verantwortung für die Steuerabrechnung und den Steuerbezug weitgehend an die Unternehmen delegiert wird. Dies erlaubt es, die Verwaltung schlank zu halten.

Die Erfahrungen haben aber gezeigt, dass die einseitige Risikoverteilung, welche aus diesem Prinzip resultiert, auf Seiten der Wirtschaft auf Unverständnis stösst. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, dieses Prinzip so zu konkretisieren, dass mehr Verfahrensfairness und damit eine bessere Akzeptanz resultieren.

1.3.3 Konkrete Gesetzesänderungen

Konkret umgesetzt wird die in Ziffer 1.3.2 dargestellte Konzeption mit einem vollständig neu aufgebauten Gesetz und mit materiellen Änderungen in über 50 Bereichen gegenüber dem bestehenden Mehrwertsteuergesetz.

Änderungen	E-MWSTG	MWSTG
Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit sowie Besteuerungsziel der MWST als Grundsatz des Gesetzes erwähnt	Art. 1	Art. 1 Abs. 2 (Erhebungswirtschaftlichkeit)
Definition von für das Mehrwertsteuerrecht wichtigen Begriffen	Art. 3	-
Empfängerortprinzip als neue Auffangregel bei Dienstleistungen	Art. 8 Abs. 1	Art. 14 Abs. 1 (Erbringerortprinzip)
Einheitliche Umsatzgrenze von 100 000 Franken, bis zu welcher eine Befreiung von der Steuerpflicht gegeben ist (Kleinunternehmerregelung)	Art. 10 Abs. 2	Art. 21 Abs. 1 und Art. 25

Anderungen	E-MWSTG	MWSTG
Für die Umsatzlimite sind neu die vereinbarten statt die vereinnahmten Entgelte massgebend	Art. 10 Abs. 2	Art. 21 Abs. 3 Bst. a
Jedes Unternehmen kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht ohne Mindestumsatzgrenzen verzichten	Art. 11	Art. 27 (Option)
Vereinfachung der Steuerpflichtsregelung für Gemeinwesen	Art. 12	Art. 23
Erleichterte und flexiblere Gestaltung der Gruppenbesteuerung	Art. 13	Art. 22
Einschränkung der Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung	Art. 15 Abs. 1 Bst. c	Art. 32 Abs. 1 Bst. e
Subsidiäre Mithaftung des Zessionars für die Steuerschuld des Zedenten	Art. 15 Abs. 4	–
Klare Definition der «Nicht-Entgelte», die nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen	Art. 18 Abs. 2	Art. 33 Abs. 6
Zu einem Gesamtpreis erbrachte Leistungskombinationen können nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn deren Anteil am Gesamtentgelt mindestens 70 Prozent beträgt	Art. 19 Abs. 2	–
Neuregelung der Zuordnung von Leistungen	Art. 20	Art. 11
Regelung der Ausnahme für die Urproduktion, der Bekanntmachungsleistungen, der Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens sowie der Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit als objektive Steuerausnahmen	Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26–29	Art. 25 Abs. 1 Bst. b, Art. 33a, Art. 23 Abs. 1
Generelle Loslösung des Leistungsbegriffs im Ausnahmekatalog vom Leistungsempfänger oder von der Leistungsempfängerin (Bsp.: Die Betreuung von Drogenabhängigen soll immer von der Steuer ausgenommen sein, auch wenn die Tätigkeit durch eine Drittperson ausgeübt wird und diese hierfür dem Gemeinwesen Rechnung stellt.)	Art. 21 Abs. 3 und 4	Art. 4a MWSTGV (eingeschränkt auf Umsätze im Sinne der Art. 8 und 9 MWSTG)
Ausweitung des Optionsrechts zur Versteuerung von ausgenommenen Leistungen	Art. 22	Art. 26
Option für die Umsätze aus Verkauf und Vermietung/Verpachtung von allen nicht für private Zwecke genutzten Immobilien uneingeschränkt möglich	Art. 22 Abs. 3	Art. 26 Abs. 1 Bst. b
Jede Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Gegenständen, die überwiegend im Ausland genutzt werden, ist von der Steuer befreit	Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2	Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 (nur Schienen- und Luftfahrzeuge)
Ausweitung der Befreiung für Reisebüros auf Organisatoren von Veranstaltungen	Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10	Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9
Bei Reihengeschäften erstreckt sich die direkte Ausfuhr auf alle Lieferanten und Lieferantinnen	Art. 23 Abs. 3	Art. 19 Abs. 4
Möglichkeit zur Steuerbefreiung des grenzüberschreitenden Busverkehrs	Art. 23 Abs. 4	Art. 19 Abs. 3 (Luft- und Eisenbahnverkehr)
Vollständige Neugestaltung des Vorsteuerabzugs. Lockerung des Verknüpfungsgrundsatzes: Im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit besteht grundsätzlich Anspruch auf Abzug der Vorsteuern	Art. 29 Abs. 1	Art. 38
Keine Formvorschriften für Vorsteuerabzug mehr im Gesetz	Art. 29 Abs. 4	Art. 38 Abs. 1

Anderungen	E-MWSTG	MWSTG
Die Abgabe von Werbegeschenken zwecks Erzielung steuerbarer oder von der Steuer befreiter Umsätze berechtigt uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug, ebenso Geschenke bis 500 Franken	Art. 32 Abs. 2 Bst. c	Art. 38 Abs. 2 Bst. d
Aufhebung des Steuertatbestandes des baugewerblichen Eigenverbrauchs	–	Art. 9 Abs. 2
Einführung und klare Unterscheidung von Steuer- und Abrechnungsperiode	Art. 35 und 36	Art. 42 Abs. 1 und 45
Festlegung der Steuerforderung als Differenz zwischen der geschuldeten Steuer und dem Vorsteuerguthaben	Art. 37 Abs. 2	–
Ausweitung des Anwendungsbereiches der Saldosteuer-satzmethode durch Erhöhung der Umsatz- und Steuer-zahllastlimite sowie schnellere Wechselmöglichkeiten	Art. 38	Art. 59
Die Angemessenheit der von der ESTV festgesetzten Saldosteuersätze wird von dritter Seite überprüft	Art. 38 Abs. 2	–
Straffung des Veranlagungsverfahrens durch Verkürzung der relativen und der absoluten Verjährungsfristen	Art. 42	Art. 49
Explizite Regelung der Rechtskraft der Steuerforderung	Art. 43	–
Der Bezugsteuer unterliegen nur noch Dienstleistungen, welche dem Empfängerortprinzip unterstehen	Art. 44 Abs. 1	Art. 10
ESTV veröffentlicht alle ihre Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug	Art. 64 Abs. 3	Geltende Praxis
Sämtliche Verwaltungshandlungen sind beförderlich zu vollziehen	Art. 64 Abs. 4	Geltende Praxis
Steuerpflichtige dürfen durch die Steuerentrichtung nur soweit belastet werden, als es für die Durchsetzung des Gesetzes zwingend erforderlich ist (Grundsatz der schonenden Behandlung)	Art. 64 Abs. 5	–
Regelung des Anspruchs der steuerpflichtigen Personen auf rechtsverbindliche Auskunft durch die ESTV	Art. 68	–
Nachträgliche Korrektur von Abrechnungsfehlern wird ermöglicht. Die steuerpflichtige Person muss aber innerhalb der Verjährungsfrist auch Abrechnungsmängel korrigieren, die sich zu seinen Gunsten ausgewirkt haben	Art. 71	–
Bei schwierig ermittelbaren systematischen Fehlern kann die ESTV der steuerpflichtigen Person Vereinfachungen gemäss Artikel 80 E-MWSTG gewähren	Art. 71 Abs. 4	Art. 58 Abs. 3
Der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens wird präziser umschrieben und die Anwendung flexibler gestaltet	Art. 72	Art. 47 Abs. 3
Kontrolle auf Verlangen der steuerpflichtigen Person	Art. 78 Abs. 4	–
Abschliessende Wirkung von Steuerkontrollen für kontrollierte Periode. Beschränkung der Maximaldauer der Kontrolle auf 360 Tage	Art. 78 Abs. 5	Art. 62
Wahrung des Berufsgeheimnisses der Effektenhändler	Art. 78 Abs. 6	Art. 62 Abs. 3
Bei Vornahme einer Schätzung muss die ESTV auch die Vorsteuer schätzen	Art. 79	Art. 60
Art. 2 Abs. 1 VwVG gilt im E-MWSTG nicht. Die ESTV ist verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen, angebotene Beweise abzunehmen und diese frei zu würdigen. Nachweise dürfen nicht vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden	Art. 81	Art. 63

Änderungen	E-MWSTG	MWSTG
Anspruch der steuerpflichtigen Person auf Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht	Art. 83 Abs. 4	Art. 64 Abs. 2
Es wird eine Rechtsgrundlage für den Verzicht auf die Durchführung einer Betreuung geschaffen	Art. 88 Abs. 7	–
Es wird eine Rechtsgrundlage für die Gewährung von Zahlungserleichterungen geschaffen	Art. 89	–
Explizite Regelung der Verjährung des Steuerbezugs	Art. 90	Art. 49
Deutliche Erweiterung der Erlassmöglichkeiten bei der Inlandsteuer mit Rekursmöglichkeit	Art. 91	Art. 51
Steuerpflichtige Personen können zu Unrecht bezahlte Steuern zurückfordern, sofern sie nicht rechtskräftig sind	Art. 93	–
Klare und abschliessende Regelung der möglichen Sicherheitsleistungen	Art. 95 Abs. 5	Art. 70 Abs. 6 und 71 Abs. 2
Massnahmen zur Verbesserung des Steuereinzugs	Art. 11 Abs. 2, 15 Abs. 4, 22 Abs. 6, 86, 88 und 95–97	Art. 26 Abs. 2, 32, 47, 60 und 69–71
Klare und konzise Regelung des Strafrechts	Art. 98–105	Art. 85–89
Regelung der straflosen Selbstanzeige der steuerpflichtigen Person	Art. 103	–
Sicherstellung der Marktkonformität der Verzugs- und Vergütungszinsen	Art. 107 Bst. a	Art. 90 Abs. 3 Bst. b
Das MWST-Konsultativgremium ist neu gesetzlich geregelt	Art. 108	–

1.4 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

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 und -teilnehmerinnen forderten eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch einzelne, rasch umsetzbare Verbesserungsmassnahmen, insbesondere im Bereich des Vollzugs. Andere Antworten verlangten eine weitergehende, radikale Vereinfachung.²³

Der Bundesrat ist überzeugt, dass die zahlreichen Probleme gesamthaft angegangen werden müssen, um eine optimale Lösung zu finden. Nur eine signifikante Änderung des Mehrwertsteuerrechts bringt umfassende und dauerhafte Vereinfachungen und Erleichterungen. Zu diesen Änderungen gehören die Abschaffung möglichst aller Ausnahmen sowie auch ein einheitlicher Steuersatz. Letztere Massnahmen sind aber gleichzeitig auch politisch am umstrittensten, wie die Ergebnisse der Vernehmlassung zeigen (vgl. Ziff. 1.5.2 und 6.4.2). Deshalb wird die Reform der MWST in zwei Teilen unterbreitet:

- *Teil B* der Botschaft enthält einen solchermassen optimierten Vorschlag. Für die Umsetzung dieses Teils bedarf es des geschlossenen politischen Willens, die MWST nachhaltig zu vereinfachen und ihrem Ideal näher zu bringen. Sachfremde Anliegen dürfen bei diesem Teil nicht berücksichtigt werden,

²³ Bericht «10 Jahre MWST», S. 34 ff.

denn jeder Kompromiss und jegliches Abweichen vom angestrebten Ziel führen unweigerlich zu neuen Verzerrungen und Abgrenzungsschwierigkeiten, haben damit ihren Preis und laufen damit den angestrebten Vereinfachungszielen diametral entgegen.

- *Teil A* hingegen beschränkt sich hauptsächlich auf die Änderung «technischer» Punkte. 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 wird 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.

Eine Vereinigung beider Teile und damit deren gleichzeitige Behandlung birgt die Gefahr, dass Massnahmen, die einzig die Steuerpflichtigen betreffen, mit Massnahmen vermischt werden, die auch die Volkswirtschaft stärken und Auswirkungen auf die Konsumenten und Konsumentinnen haben. Ferner wäre denkbar, dass die politisch umstritteneren Massnahmen die rasche Umsetzung der eher technischen Massnahmen verzögern oder gar blockieren könnten.

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

Der vorliegende Gesetzesentwurf enthält 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 Gesetzssystematik 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.

1.5 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung/Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

1.5.1 Vernehmlassung zur Reform des Mehrwertsteuergesetz

Mit Beschluss vom 14. Februar 2007 hat der Bundesrat das EFD beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Gemeinden, Städte und Berggebiete, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Wirtschaft und den interessierten Kreisen ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen. Die Vernehmlassung dauerte bis zum 31. Juli 2007.

Zur Vernehmlassung eingeladen wurden insgesamt 170 Kantone, Parteien, Verbände und Institutionen. Davon haben 111 eine Stellungnahme eingereicht. Darüber hinaus gingen 424 Stellungnahmen von nicht angeschriebenen Interessenten und

Interessentinnen ein, wobei diese vor allem aus dem Sport- und Sozialbereich stammen.

Den Vernehmlassungsteilnehmern und -teilnehmerinnen wurden drei Reformmodule vorgelegt:

- Die Grundlage bildete ein in über 50 Punkten total überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz, das Modul «*Steuergesetz*».
- Im Modul «*Einheitssatz*» wurden darüber hinaus ein einheitlicher Steuersatz von 6 Prozent sowie die Abschaffung von 20 der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen vorgesehen, wobei in einer Variante dazu auf die Aufhebung der Ausnahme für das Gesundheitswesen verzichtet wurde.
- Als Alternative zu einem Einheitssatz sah das Modul «*2 Sätze*» eine Satzendifferenzierung zwischen dem Normalsatz von 7,6 Prozent und dem reduzierten Satz von 3,4 Prozent auf Produkten und Dienstleistungen in den Bereichen Nahrungsmittel, Kultur, Sport, Bildung, Gastgewerbe, Beherbergung und Gesundheitswesen vor. Auch in diesem Modul wurden 20 der 25 heutigen Steuerausnahmen aufgehoben. Die aufgehobenen Ausnahmen wurden hier aus sozialpolitischen Überlegungen dem reduzierten Satz unterstellt.

Ausserhalb dieser Module wurden sodann zahlreiche weitere Reformmöglichkeiten in die Vernehmlassung gegeben. Zur Abschwächung der finanziellen Mehrbelastung der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen durch die Aufhebung eines Grossteils der Ausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes wurde zusätzlich ein befristetes sozialpolitisches Korrektiv zur Diskussion gestellt.

Die Ergebnisse der Vernehmlassung sind im Bericht der ESTV vom Dezember 2007 ausführlich dargestellt und veröffentlicht worden.²⁴

1.5.2 Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse

Praktisch alle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, so auch die Kantone und sämtliche Bundesratsparteien, erachten den Reformbedarf bei der MWST als gegeben und begrüssen die Reformbestrebungen des Bundesrates. Unisono werden die unzureichende Rechtsicherheit, die bisweilen sehr formalistische Gesetzesinterpretation durch Steuerverwaltung und Gerichte, die mangelnde Kundenorientierung der ESTV, die übermässige administrative Belastung der KMU sowie die anfallende Schattensteuer (taxe occulte) bemängelt. Die Kantone behaupten ausserdem, dass mit Einführung der MWST ihre finanzielle Belastung zugunsten des Bundes um ca. 2–4 Mrd. Franken zugenommen habe, was rechtsstaatlich problematisch sei.²⁵

Einzig die Grüne Partei und die Partei der Arbeit sehen keine Notwendigkeit für eine Reform der MWST. Einzelne weitere Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, insbesondere aus dem sozialen Bereich, wenden sich zwar nicht gegen eine Reform des Gesetzes, betonen aber, dass das Malaise im Vollzug der MWST kein

²⁴ www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf

²⁵ Diese Aussage ist nicht korrekt, da die Kantone bereits vor Einführung der MWST in bedeutendem Masse durch die WUST belastet waren. Die effektive Zusatzbelastung dürfe unter einer Milliarde Franken liegen.

Problem des Gesetzes sei, sondern mittels einer besseren und klareren Praxis behoben werden müsste.

Die grosse Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, namentlich sämtliche Kantone, die Wirtschaftsverbände sowie Stimmen aus Industrie, Handel und Gewerbe, aus der Finanz- und Versicherungsbranche, der Immobilien- und der Medienbranche, haben eine klare Präferenz für eine umfassende Totalrevision anstelle einzelner punktueller Eingriffe in das bestehende Gesetz.

Anderer Ansicht sind hier diverse Treuhandverbände und -unternehmen (nicht aber die Schweizerische Treuhandkammer) sowie Konsumenten- und Arbeitnehmer-Organisationen. Sie unterstützen die Bemühungen des EFD, die MWST-Erhebung zu vereinfachen, zwar ebenfalls, sind aber der Meinung, dass punktuelle Anpassungen des Gesetzes genügen, zumal mit den diversen Praxisänderungen sowie der im Jahr 2006 erfolgten Verordnungsänderung viele Reibungspunkte entschärft werden konnten. Die vorgesehene Totalrevision laufe Gefahr, zu einer langfristigen und umstrittenen Übung zu werden, während der die Steuerpflichtigen weiterhin mit dem heutigen, unbefriedigenden Gesetz vorlieb nehmen müssten. Es wird auch darauf hingewiesen, dass eine umfassende Reform zu einem Verlust von Rechtssicherheit führen kann, vor allem in Bezug auf die Verwaltungspraxis, welche von Grund auf erneuert werden muss.

Die Reformvorlage wird grundsätzlich als gute Grundlage für die Totalrevision der MWST angesehen. Die Befürworter und Befürworterinnen versprechen sich davon eine spürbare Entlastung der steuerpflichtigen Unternehmen, mehr Rechtssicherheit, eine erhöhte Verfahrensgerechtigkeit zwischen den Unternehmen und der ESTV, eine Verbesserung der Beziehung zwischen den Unternehmen und der Steuerverwaltung sowie die Steigerung der Entrichtungswirtschaftlichkeit. Diese Verbesserungen bewirkten eine nachhaltige Attraktivitätssteigerung des Wirtschaftsstandortes Schweiz. Die Aufkommensneutralität (keine Steuermehreinnahmen), die Wettbewerbsneutralität und die Standortattraktivität seien die Eckwerte der Reform. Einige Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen wie die EDU und die FDP betonen ausdrücklich, dass die Reform haushaltsneutral zu erfolgen hat, das heisst ohne nicht gegenfinanzierte Mehrwertsteuerertragsausfälle zu Lasten des Bundeshaushaltes.

Gesamthaft zeigen die eingegangenen Vernehmlassungen, dass die Umsetzung des Moduls «Steuergesetz» allgemein als wichtig, richtig und vordringlich erachtet wird. Trotzdem besteht für zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen noch Verbesserungs- bzw. Änderungsbedarf, wie die zahlreichen Bemerkungen zu den einzelnen Artikeln des Entwurfs zeigen.

Ein von Fachleuten aus dem Treuhandbereich ausgearbeiteter und veröffentlichter MWST-Gesetzesentwurf (vgl. Ziff. 1.1.7) wurde verschiedentlich als Vergleichsmassstab zur Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates herangezogen. Einige namhafte Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, insbesondere aus Wirtschaftskreisen (z.B. Economiesuisse, Hotelleriesuisse, Swiss Holdings), aber auch die FDP und weitere Parteien sowie einige Kantone, fordern eine möglichst weitgehende Übernahme der in diesem Entwurf enthaltenen Vorschläge. Von den Bundesratsparteien gehen nur der SP die im Modul «Steuergesetz» vorgesehenen Reformmassnahmen bereits zu weit. Sie erkennt neue grosse Steuerschlupflöcher sowie neue bürokratische Aufblähungen und Komplizierungen, zum Beispiel durch zusätzliche Wahlmöglichkeiten.

Die Stellungnahmen zum in die Vernehmlassung gegebenen Modul «Einheitssatz» werden im Teil B der Botschaft wiedergegeben (vgl. Ziff. 6.4.2). Das Modul «2 Sätze» findet ausser bei der SVP sowie im Gastro- und Hotelleriebereich praktisch keine Unterstützung. Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen fordern jedoch, der Sondersatz für Beherbergungsleistungen sei aufzuheben und solche Leistungen seien entweder zum Normal- oder zum reduzierten Satz zu besteuern. Aufgrund dieser überwiegend negativen Stellungnahmen verfolgt der Bundesrat eine MWST mit zwei Sätzen nicht weiter.

1.5.3 Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Die vom Bundesrat am 14. Februar 2007 beschlossene Stossrichtung für eine vereinfachte MWST wurde von den Vernehmlassungsteilnehmern und -teilnehmerinnen im Allgemeinen bestätigt. Im Einzelnen wird das Vorhaben einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes genauso unterstützt wie das Modul «Steuergesetz».

Der vorliegende Gesetzesentwurf (Teil A) entspricht in Bezug auf Inhalt und Umfang dem in die Vernehmlassung gegebenen Modul «Steuergesetz». Inhaltlich hat zum Modul «Steuergesetz» nur eine Minderheit der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen Stellung genommen. Diese sprechen sich mehrheitlich für eine weitere Angleichung des Gesetzesentwurfes an den von Fachleuten aus dem Treuhandbereich ausgearbeiteten Entwurf aus. Da diese Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen entweder in Vertretung steuerpflichtiger Unternehmen handeln oder als MWST-Spezialisten und MWST-Spezialistinnen aus der Beratung stammen und damit sehr direkt vom Mehrwertsteuergesetz betroffen sind, misst der Bundesrat ihrer Meinung ein grosses Gewicht bei. Der vorliegende Gesetzesentwurf wurde daher anhand des Entwurfes der Treuhandkammer materiell ergänzt und überarbeitet.

Die Stellungnahmen der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen sind nach Möglichkeit berücksichtigt worden. Die konkrete Umsetzung der Stellungnahmen der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen wird bei der Kommentierung der jeweiligen Gesetzesartikel dargestellt.

1.6 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 MWST. Die überwiegende Mehrheit der in der Schweiz tätigen Unternehmen ist mehrwertsteuerpflichtig. Im Jahr 2004 zählte die Schweiz 339 266 aktive Unternehmen.²⁶ Im selben Jahr betrug die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen 316 892.²⁷

Aber auch die Bevölkerung ist direkt von der Steuer betroffen, wird doch praktisch auf jeder Konsumation die MWST erhoben. Ein modernes und gut funktionierendes Mehrwertsteuersystem ist deshalb unerlässlich, um die schweizerische Wirtschaft so wenig wie möglich zu belasten. Das heutige System entspricht diesen Anforderungen.

²⁶ www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html

²⁷ ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2004–2005, S. 22.

gen nicht mehr. Die Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes ist deshalb dringend notwendig.

Der Aufwand, der den Unternehmen durch die Totalrevision des Gesetzes entsteht, ist in erster Linie bedingt durch nötige Anpassungen der betrieblichen Prozesse. Die Änderungen gemäss Teil A der Botschaft ergeben für die Gesamtheit der steuerpflichtigen Personen einmalige Umstellungskosten im zweistelligen Millionenbereich. Die Effizienzgewinne durch das revidierte Gesetz lassen aber auf der anderen Seite spürbare Kosteneinsparungen zu, welche die Mehrkosten des Übergangs sehr rasch wettmachen.

Die Finanzen des Bundes werden durch die vorgesehene Revision grundsätzlich nicht belastet, da die Reform, wie bereits erwähnt, die Ertragsneutralität anstrebt (vgl. Ziff. 3.2). Durch die geplante Revision entstehen dem Bund auch keine neuen Aufgaben.

1.7 Rechtsvergleich und Verhältnis zum europäischen Recht

1.7.1 OECD-Länder²⁸

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

Über die Jahre hat die MWST in den OECD-Ländern stetig an Bedeutung gewonnen. Seit 1965 hat sich der Anteil der MWST im Durchschnitt der OECD-Länder, ausgedrückt in Prozent des Bruttoinlandprodukts (BIP), von 3,8 Prozent auf 6,9 Prozent beinahe verdoppelt.²⁹ Es zeichnet sich sodann eine klare 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 MWST 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 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, MwStSystRL)³⁰ eine einheitliche gesetzliche Grundlage für die Erhebung der MWST 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 Däne-

²⁸ 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.

²⁹ OECD Revenue Statistics 1965–2004, Ausgabe 2005

³⁰ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1

mark, 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.³¹

Die OECD-Mitgliedstaaten haben erkannt, dass eine einheitliche, klar strukturierte und abgestimmte MWST für eine gut funktionierende Wirtschaft und den internationalen Handel sehr wichtig ist. Die OECD entwickelt deshalb die sogenannten «International VAT/GST Guidelines», welche dereinst ähnlich einem Musterabkommen den interessierten Ländern Hilfe bieten sollen bei der Ausgestaltung ihrer MWST. Die OECD sieht denn auch folgende Faktoren als unerlässlich an für eine effiziente und kostengünstige MWST sowohl für die Steuerpflichtigen wie auch für die Steuerbehörden:³²

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

Tabelle 3

Besteuerung des Konsums in ausgewählten OECD-Ländern

Ausgewählte OECD-Länder	Normalsatz	Ermässigtger Satz	Nullsatz ³³
USA	keine MWST ³⁴		
Kanada ³⁵	5 %	–	ja
Norwegen	25 %	8 % / 14 %	ja
Australien	10 %	–	ja
Japan	5 %	–	nein
Mexiko	15 %	10 %	ja
Südkorea	10 %	–	nein
Schweiz	7,6 %	2,4 % / 3,6 %	ja

Quelle: Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates, IBFD, International VAT Monitor, March/April 2008.

³¹ Consumption Tax Trends, OECD 2006, S. 39

³² Consumption Tax Trends, OECD 2006, S. 24

³³ Nullsatz bedeutet, dass gewisse Leistungen im Inland nicht besteuert werden, aber trotzdem der volle Vorsteuerabzug gewährt wird (echte Befreiung). Nicht erfasst sind hier die in der Regel ebenfalls echt befreiten Exporte.

³⁴ Einzelne Gliedstaaten erheben sogenannte «sales taxes» (Verkaufssteuern), die unterschiedlich hoch sind.

³⁵ Gewisse Provinzen Kanadas wenden eine Provinzsteuer zwischen 7 % und 10,5 % auf gewissen Lieferungen und Dienstleistungen an, welche zusätzlich zu der staatlichen Umsatzsteuer von 5 % zu entrichten ist.

1.7.2

EU – Allgemeines

Mittels zweier Richtlinien vom 11. April 1967³⁶ 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 (sogenannte MWST) als für die Gemeinschaft verbindliche Umsatzsteuerart bezeichnet wurde.

Mit dem Erlass der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977³⁷ zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) leitete der Rat der Europäischen Gemeinschaft die zweite Phase der Umsatzsteuerharmonisierung ein. Diese 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 EG-Einnahmen zu bewirken und Abweichungen im Verteilungsschlüssel zu verhindern. Zwar ist die Richtlinie – wie Richtlinien überhaupt – für die Mitgliedstaaten nach Inkrafttreten nur im Hinblick auf das zu erreichende Ziel verbindlich, sodass 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 eingeeengt. Die 6. EG-Richtlinie ist wie ein Steuergesetz aufgebaut. Sie wurde denn bisweilen auch als Mustergesetz für die Umsatzsteuer bzw. als «Umsatzsteuerkodex» bezeichnet.

Die 6. EG-Richtlinie und die Nebenrichtlinien wurden schliesslich in der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006³⁸ über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem («Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie», auch «MwStSystRL» abgekürzt) ohne inhaltliche Änderungen in einem Regelungswerk zusammengefasst. Die MwStSystRL bietet eine klarere Übersicht über das derzeit geltende gemeinschaftliche Mehrwertsteuerrecht und ist seit dem 1. Januar 2007 in Kraft. Am Ende enthält sie eine Entsprechungstabelle, die die Verbindung zwischen den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie und denen der neuen Richtlinie aufzeigt.

Als in der Schweiz Überlegungen angestellt wurden, von der WUST ebenfalls zur MWST überzugehen, lag es nahe, sich an dieser 6. EG-Richtlinie zu orientieren. Bereits die vom Bundesrat erlassene Verordnung über die MWST 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 MWST in einigen wichtigen Punkten von der EG-Regelung ab, so zum Beispiel bei der Definition des Begriffs der

³⁶ Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1301 ff. und zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1303 ff.

³⁷ ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG (AbL. L 221 vom 12.8.2006, S. 9).

³⁸ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1

«Lieferung», der Behandlung von Spenden und Subventionen oder hinsichtlich der Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch.

Auch heute besteht grundsätzlich Einhelligkeit, dass die Kompatibilität mit dem Mehrwertsteuersystem der EU 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 EU mögen damit in Kauf genommen werden. Der vorliegende Gesetzesentwurf enthält in gewissen Punkten denn auch bewusst Abweichungen von der EU-Regelung, wo dies dem Erreichen der unter Ziffer 1.3 definierten Ziele dient. Allerdings sind diesen Abweichungen natürliche Grenzen gesetzt:

1. Vorerst ist sicherzustellen, dass im grenzüberschreitenden Verkehr die Schweizer Exportwirtschaft gleich lange Spiesse hat wie die ausländische Konkurrenz.
2. Zudem ist zu vermeiden, dass auf dem Schweizer Markt die ausländischen Anbieter und Anbieterinnen 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 EU-Recht wichtig und notwendig ist. Zu vermeiden sind im grenzüberschreitenden Verhältnis auf jeden Fall Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen.

Inwieweit die einzelnen Bestimmungen des vorliegenden Entwurfs zu einem Bundesgesetz über die MWST mit dem europäischen Recht, insbesondere der MwStSystRL, in Einklang stehen bzw. davon abweichen, wird in den nachfolgenden Ziffern dargelegt.

Tabelle 4 orientiert über die in den EU-Nachbarländern der Schweiz geltenden Steuersätze (Stand: 1. Januar 2008). Eine Übersicht über die Steuersätze in allen EU-Staaten ist in Anhang 1 enthalten.

MWST-Sätze in EU-Nachbarländern

Land	Normalsatz	Ermässigtter Satz ³⁹	Nullsatz ⁴⁰
Deutschland	19	7	nein
Frankreich	19,6	2,1 / 5,5	nein
Italien	20	4 / 10	ja
Österreich	20	10 / 12	nein
Schweiz	7,6	2,4 / 3,6	ja

Quelle: Europäische Kommission, Steuern und Zollunion, 1.1.2008, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft⁴¹

1.7.3 Steuersubjekt**1.7.3.1 Umsatzgrenzen**

Wer eine auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit selbstständig ausübt und somit ein Unternehmen betreibt, ist gemäss Artikel 10 Absatz 1 E-MWSTG grundsätzlich steuerpflichtig. Von der Steuerpflicht befreit ist gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG, wer Umsätze von weniger als 100 000 Franken pro Jahr erzielt. In diesem Fall besteht gemäss Artikel 11 E-MWSTG das Recht, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten.

In der EU werden grundsätzlich alle Personen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausüben, steuerpflichtig. Deshalb kennt das Gemeinschaftsrecht die Option für die subjektive Steuerpflicht nicht. Nach den Artikeln 281 ff. MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten aber das Recht, für Kleinunternehmen eine Steuerbefreiung vorzusehen, sofern deren Jahresumsatz 5000 Euro nicht übersteigt und die normale Besteuerung der Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stossen würde. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht zudem die Möglichkeit, diese Umsatzgrenze nach oben zu verlegen.

Die Regelung der Steuerpflicht wurde der europäischen Konzeption angeglichen. Die Umsatzgrenze für die Steuerfreiheit ist mit 100 000 Franken im europäischen Vergleich eher hoch angesetzt. Eine Ausnahme bilden Frankreich, England und Irland, deren Mindestumsatzgrenzen von 125 132 Franken, 142 841 Franken bzw. 114 800 Franken deutlich über der vorgeschlagenen Umsatzgrenze von 100 000 Franken liegen. § 19 Absatz 1 D-UStG sieht einen Verzicht auf die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmen nur dann vor, wenn der Umsatz zuzüglich der

³⁹ Dem ermässigten Satz dürfen nur Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang III der MwStSystRL 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.

⁴⁰ 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.

⁴¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf

darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.⁴²

1.7.3.2 Gruppenbesteuerung

Gestützt auf Artikel 13 E-MWSTG können sich Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers 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 MwStSystRL schreibt den Mitgliedstaaten die Einführung der Gruppenbesteuerung (= Organschaft) nicht vor. Sie räumt ihnen lediglich die Möglichkeit ein – vorbehaltlich der Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses –, 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. 11 MwStSystRL). Von den EU-Mitgliedstaaten kennen u.a. Deutschland, Grossbritannien, Italien, die Niederlande und Österreich eine solche Zusammenfassung von rechtlich selbstständigen 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 unselbstständig anzusehen. Unternehmer ist der Organträger (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 D-UStG).

1.7.4 Steuerobjekt

1.7.4.1 Lieferungen

Nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht liegt eine Lieferung u.a. vor, wenn einem anderen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 E-MWSTG). Diese Bestimmung stimmt weitgehend mit Artikel 14 MwStSystRL überein (vgl. auch § 3 Abs. 1 D-UStG; art. 256 I ch. 1 du Code Général des Impôts, CGI (F)).

Weitgehend 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 fremden Gegenstandes, an dem für fremde Rechnung Arbeiten besorgt worden sind, als Lieferung, selbst wenn das Unternehmen kein eigenes Material aufwenden musste. Im Unterschied zum schweizerischen Recht verlangt der EuGH⁴³ jedoch, dass durch die Bearbeitung ein neuer Gegenstand entsteht. Reine Reparatur- und Instandstellungsarbeiten, bei denen die Identität des Gegenstandes unverändert bleibt, stellen somit bloss nach schweizerischer Auffassung ebenfalls Lieferungen dar.

⁴² Vgl. hierzu auch die Übersicht in Anhang I.

⁴³ EuGH-Urteil vom 14.5.1985, Van Dijk's Boekhuis BV g. Staatssecretaris van Financiën, Rs. 139/84, Slg. 1985, S. 1405, Rz. 21–24.

Gemäss Artikel 14 Absatz 3 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten bestimmte Bauleistungen als Lieferung von Gegenständen betrachten. 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 Lieferungsbezug vom Gemeinschaftsrecht ab. Nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht gilt nämlich auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch, welche beispielsweise auf einem Miet-, Leasing- oder Pachtvertrag beruht, als Lieferung. Mangels einer entsprechenden Bestimmung in der MwStSystRL gelten Leasing, 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. 14 Abs. 2 Bst. b MwStSystRL; vgl. auch art. 256 II ch. 3 let. c CGI).

Die Qualifikation von Vermietung und Leasing als Lieferung oder Dienstleistung wirkt sich in erster Linie auf den Ort der Besteuerung aus. Im einen wie im anderen Fall muss jedoch bei internationalen Sachverhalten die Besteuerungshoheit der beteiligten Staaten gegeneinander abgegrenzt werden (Grenzausgleich), um Doppelbesteuerungen und somit Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Bei Lieferungen erfolgt der Grenzausgleich in der Regel durch Steuerbefreiung bei der physischen Ausfuhr eines Gegenstandes und Besteuerung bei dessen Einfuhr, bei Dienstleistungen wird der Grenzausgleich regelmässig durch Verlegung des Leistungsortes an den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung erreicht (Art. 58 MwStSystRL). Davon hat beispielsweise Deutschland Gebrauch gemacht und stellt bei der Vermietung oder dem Leasing von Beförderungsmitteln auf den Ort des Leistungsschwerpunktes ab (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStDV). Diese Regelung ist mit erheblichen Nachweisschwierigkeiten behaftet und führt unter anderem zu steuerlich motivierten Entscheidungen über den Einsatz von Beförderungsmitteln. Der Grenzausgleich erfolgt zudem nur annäherungsweise, da auf den Ort der *überwiegenden* Nutzung abgestellt wird. Statt der einmaligen Besteuerung als Lieferung bei der Einfuhr muss beim Grenzüberschritt des vermieteten oder verleasten Gegenstandes einerseits ein Miet- oder Leasingvertrag rechtsgenügend nachgewiesen werden können, damit keine Einfuhrsteuer erhoben wird. Andererseits muss der Mieter oder die Mieterin bzw. der Leasingnehmer oder die Leasingnehmerin bei überwiegender Nutzung des Gegenstandes im Inland den Bezug der Dienstleistung mittels der Bezugssteuer abrechnen. Somit hat sich die Situation nicht nur für den Zoll, sondern vor allem für die steuerpflichtige Person erheblich verkompliziert.

Ab 2010 treten in der EU die neuen Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung in Kraft⁴⁴, welche konsequent zwischen Leistungen an Steuerpflichtige und an Nichtsteuerpflichtige unterscheiden und bei Vermietung und Leasing von Beförderungsmitteln zusätzlich zwischen kurz- und langfristigen Vermietungen und Leasing

⁴⁴ Richtlinie des Rates 2008/8/EG vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 vom 20.2.2008, S. 11.

unterscheiden. Um Doppelbesteuerungen wirksam auszuschliessen, müssten somit sämtliche Unterscheidungen, welche das europäische Recht vorsieht, ebenfalls in das Schweizer Mehrwertsteuersystem aufgenommen werden. Dies läuft dem Ziel einer Vereinfachung der Steuer entgegen. Auch würde dies nicht vor unterschiedlichen nationalen Besteuerungen, wie sie im Rahmen der MwStSystRL zulässig sind, und damit verbundenen Doppelbesteuerungsrisiken schützen.

Auch bei der Erhebung der Steuer auf Miete und Leasing als Dienstleistung ergäben sich neue Schwierigkeiten. Würde der Gegenstand von einer im Inland wohnhaften Privatperson im Ausland gemietet oder geleast, so würde diese erst steuerpflichtig, wenn das Entgelt jährlich mehr als 10 000 Franken betrüge. In Anbetracht dessen, dass über die Hälfte der Fahrzeuge im Inland geleast sind und auch das übrige Konsumgüterleasing an Bedeutung gewinnt, könnte dies zu einer erheblichen Abwanderung entsprechender Geschäfte zu ausländischen Anbietern und Anbieterinnen und damit beträchtlichen inländischen Wettbewerbsnachteilen führen. Denn gerade beim privaten Konsumgüterleasing wird die jährliche Umsatzschwelle von 10 000 Franken wohl mehrheitlich nicht überschritten. Mittels Unterstellung der ausländischen Anbieter und Anbieterinnen unter die subjektive Steuerpflicht in der Schweiz könnte mangels ausreichender Überprüfungsmöglichkeit dem Problem ebenfalls nur ungenügend entgegengewirkt werden.

Durch die Qualifikation von Miete und Leasing als Dienstleistungen können somit einerseits die heute bestehenden Fälle der Doppelbesteuerung nicht ausreichend behoben werden und andererseits würden bei der Grenzüberquerung gemieteter und geleaster Gegenstände neue Probleme entstehen. Unter dem Strich ist nicht von einer Verbesserung der heutigen Situation auszugehen, sondern – wenn nicht sogar von einer Verschlechterung – lediglich von einer Problemverlagerung, weshalb am heutigen schweizerischen Lieferungs begriff festzuhalten ist.

1.7.4.2 Dienstleistungen

Wie gemäss Artikel 24 MwStSystRL sind auch gemäss Artikel 3 Buchstabe e E-MWSTG alle Leistungen, welche keine Lieferungen sind, Dienstleistungen, weshalb jede Leistung der Steuer unterliegt. Sollen Leistungen von der Steuer befreit werden, sind diese im Gesetz explizit zu nennen. Aufgrund dieser Komplementarität der beiden Leistungskategorien ist der Umfang des Dienstleistungsbegriffes wegen des gemäss schweizerischem Recht weiter gefassten Lieferungs begriffes entsprechend enger als der Dienstleistungsbegriff gemäss MwStSystRL (vgl. Ziff. 1.7.4.1).

1.7.4.3 Eigenverbrauch

Der Korrekturmechanismus des Entnahmeeigenverbrauchs soll verhindern, dass steuerpflichtige Unternehmen, die Gegenstände für nicht unternehmerische Zwecke verwenden, gegenüber Nichtsteuerpflichtigen steuerlich bevorzugt werden (Art. 32 Abs. 2 E-MWSTG). Die MwStSystRL kennt den Korrekturmechanismus des Eigenverbrauchs nicht. Der Eigenverbrauch wird vielmehr einer Lieferung oder einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, selbst wenn – wie beim Einzelunter-

nehmen – nur eine Person beteiligt ist (Art. 16 bzw. Art. 26 MwStSystRL). In diesem Fall wird eine Leistung an sich selbst fingiert.

Der Eigenverbrauch von Dienstleistungen, welcher in der EU gemäss Artikel 26 MwStSystRL grundsätzlich steuerbar ist, ist gemäss Artikel 32 E-MWSTG neu ebenfalls zu versteuern, wenn es sich um Dienstleistungen handelt, welche von Dritten bezogen wurden. Weiterhin nicht steuerbar sind gemäss dem Entwurf aber Dienstleistungen, die die steuerpflichtige Person selbst für seinen privaten Bedarf erbringt.

1.7.4.4 Ort der Leistung

Soweit der gelieferte Gegenstand vom Lieferer oder der Liefererin weder befördert noch versandt wird, gilt als Lieferort derjenige Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Übergabe zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 7 Abs. 1 Bst. a E-MWSTG). In den Fällen von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b E-MWSTG, in denen der Gegenstand der Lieferung von der liefernden Person selbst oder von einer von ihr beauftragten Drittperson befördert oder versandt wird, gilt als Lieferort derjenige Ort, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder der Abnehmerin (oder in seinem oder ihrem Auftrag zu einer Drittperson) beginnt. Die Bestimmungen über den Ort der Lieferung stimmen inhaltlich mit den Artikeln 31 und 32 MwStSystRL überein.

Bei Dienstleistungen gilt gemäss Artikel 8 Absatz 1 E-MWSTG neu als Auffangtatbestand das Empfängerortprinzip. Das heisst, sofern das Gesetz nicht explizit etwas anderes regelt, gelten Dienstleistungen als an demjenigen Ort erbracht, an dem der Empfänger oder die Empfängerin den Sitz oder eine Betriebsstätte hat, oder, wenn er oder sie keinen Sitz und keine Betriebsstätte hat, den Wohnort oder den Ort, von dem aus er oder sie tätig ist. Damit wird das Erbringerortprinzip, welches bisher als Grundregel diente, zurückgedrängt. Dadurch unterscheidet sich der Gesetzesentwurf zwar vom geltenden Gemeinschaftsrecht, welches in Artikel 43 MwStSystRL das Erbringerortprinzip als Grundregel nennt, trägt aber bereits den in der EU ab dem Jahre 2010 schrittweise in Kraft tretenden neuen Regelungen⁴⁵ zum Ort der Dienstleistungen Rechnung: Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen (B2B, business to business) werden in der EU künftig grundsätzlich am Empfängerort zu versteuern sein, wohingegen bei Dienstleistungen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen (B2C, business to consumer) nach wie vor das Erbringerortprinzip als Auffangtatbestand beibehalten wird. Die EU hat diese Unterscheidung unter anderem getroffen, um zu verhindern, dass Unternehmen, welche Dienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft erbringen, in jedem einzelnen EU-Staat eines Leistungsempfängers oder einer Leistungsempfängerin bloss deswegen steuerpflichtig werden. Diese Fragen und Probleme stellen sich innerhalb der Schweiz nicht, weshalb die Übernahme der Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Empfängern und Empfängerinnen hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung nicht sinnvoll ist, zumal sie auch zu einer erheblichen Komplizierung des Systems führt. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, ist es aber notwendig, Dienstleistungen im Ergeb-

⁴⁵ Richtlinie des Rates 2008/8/EG vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 vom 20.2.2008, S. 11.

nis weitgehend am gleichen Ort wie die EU zu besteuern. Dies wird durch die abstrakte Umschreibung der Dienstleistungen, welche am Erbringerort steuerbar sind, sichergestellt. Erst wenn eine Dienstleistung diese Tatbestandsmerkmale nicht aufweist, fällt diese unter den Auffangtatbestand des Empfängerorts gemäss Artikel 8 Absatz 1 E-MWSTG. Dies betrifft weitgehend die Dienstleistungen, welche in der EU gegenüber Steuerpflichtigen ebenfalls als am Empfängerort erbracht gelten (z.B. Werbungs- und Beratungsleistungen). Werden diese Dienstleistungen hingegen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen erbracht, so sind diese nur innerhalb der EU und bei deren Import in die EU am Erbringerort zu versteuern. Beim Export in ein Drittland wird ebenfalls das Empfängerortprinzip angewendet, weshalb in diesem Fall keine Doppelbesteuerung im Verhältnis Schweiz – EU auftritt.

Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe b E-MWSTG bestimmt, dass Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen ebenfalls am Erbringerort zu versteuern sind. Diese Regelung entspricht geltendem EU-Recht, wo diese Dienstleistungen unter Artikel 43 MwStSystRL fallen. Ab dem Jahre 2010 werden diese Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen in der EU jedoch am Empfängerort zu versteuern sein. Eine potenzielle Doppelbesteuerungsfahr kann hier nicht vermieden werden, wenn auf eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen verzichtet wird.

Die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c–g E-MWSTG einzeln genannten Leistungen sind am selben Ort steuerbar, wie dies gemäss geltendem EU-Recht der Fall ist. Abweichungen ergeben sich dort, wo das E-MWSTG bereits an die ab 2010 in der EU geltenden Dienstleistungsorte angepasst wurde. Dies betrifft einerseits die gastgewerblichen Leistungen, für welche künftig der Tätigkeitsort und nicht mehr der Erbringerort massgeblich sein wird, und andererseits die Beherbergungsleistungen, welche analog zur künftigen Regelung der EU ebenfalls am Lageort des Grundstückes besteuert werden.

Beibehalten wurde ebenfalls die Besteuerung von Leistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe am Bestimmungsort (Art. 8 Abs. 2 Bst. h E-MWSTG). In der EU sind gemäss Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe c MwStSystRL lediglich Lieferungen an zugelassene Körperschaften von der Steuer befreit, welche diese im Rahmen ihrer karitativen, humanitären oder erzieherischen Tätigkeit nach Orten ausserhalb der Gemeinschaft ausführen. Dienstleistungen an die entsprechenden Körperschaften werden nicht besonders behandelt.

1.7.4.5 Steuerausnahmen

Der Katalog der Steuerausnahmen in Artikel 21 E-MWSTG entspricht inhaltlich im Wesentlichen der in den Artikeln 132 und 135 MwStSystRL enthaltenen Aufzählung, wo zwischen Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten (Art. 132) und sonstigen Steuerbefreiungen (Art. 135) ohne Vorsteuerabzug unterschieden wird.

Wie bereits unter heutigem Recht ergeben sich nennenswerte Abweichungen vom europäischen Recht durch eine umfassendere Anwendung der Steuerausnahmen vor allem im Bereich der Erziehung und der Bildung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 E-MWSTG).

Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 14 E-MWSTG bestimmt, dass eine Vielzahl kultureller Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind, 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. 132 Abs. 1 Bst. n MwStSystRL). Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung für nicht öffentlich-rechtliche Einrichtungen von bestimmten, in Artikel 133 MwStSystRL aufgeführten Bedingungen wie beispielsweise ehrenamtliche Führung oder Nicht-gewinnstrebigkeit abhängig machen.⁴⁶

Eine Bestimmung, wonach die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter, von der Steuer ausgenommen wären (Art. 132 Abs. 1 Bst. q MwStSystRL), kennen das MWSTG und auch der vorliegende Gesetzesentwurf nicht.

Auf Antrag können steuerpflichtige Personen grundsätzlich für die freiwillige Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen optieren. Eine Ausnahme bilden zum Beispiel Finanzdienstleistungen und Versicherungsdienstleistungen (Art. 22 E-MWSTG). Damit wurde eine Regelung getroffen, die weit über die MwStSystRL hinausgeht. In Bezug auf die Option für von der Steuer ausgenommene Leistungen haben die Mitgliedstaaten nach Artikel 137 MwStSystRL nur für eine beschränkte Zahl von Umsätzen die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen ein Optionsrecht einzuräumen. Dabei handelt es sich um Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Bst. a), um die Lieferung von Gebäuden und Gebäudeteilen und des zugehörigen Bodens mit Ausnahme von Neubauten vor dem Erstbezug (Bst. b), um Lieferungen unbebauter Grundstücke, welche nicht als Bauland ausgeschrieben sind (Bst. c), sowie um Umsätze im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Bst. d). Den Mitgliedstaaten ist es jedoch freigestellt, 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).

1.7.4.6 Steuerbefreiungen

Die Bestimmungen über die sogenannte echte Steuerbefreiung (Art. 23 E-MWSTG) dienen insbesondere der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips. In der MwStSystRL finden sich die entsprechenden Vorschriften in den Artikeln 138–166. In Übereinstimmung mit Artikel 146 Nummer 1 Buchstabe a MwStSystRL werden Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins EU-Ausland befördert oder versandt werden, von der Steuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 E-MWSTG). Eine Steuerbefreiung greift ferner Platz, sofern bewegliche Gegenstände und insbesondere Beför-

⁴⁶ Beispielsweise sind Eintritte zu kulturellen und Sportveranstaltungen in vielen EU-Ländern steuerbar; vgl. Anhang 2.

derungsmittel überwiegend zum Gebrauch oder zur Nutzung im Ausland überlassen werden.

1.7.5 Bemessung der Steuer und Steuersatz

1.7.5.1 Entgelt

Bemessungsgrundlage für die Steuer bildet grundsätzlich das tatsächlich entrichtete Entgelt (Art. 24 Abs. 1 und Art. 3 Bst. f E-MWSTG). Zum Entgelt gehört der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson 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. 24 Abs. 2 E-MWSTG). Diese Bestimmung ist – von den Bemerkungen unter Ziffer 1.7.5.2 abgesehen – eurokompatibel und bedarf deshalb keiner weiteren Ausführungen (Art. 72 ff. MwStSystRL).

1.7.5.2 Subventionen

Gemäss Artikel 34 Absatz 2 E-MWSTG führen Subventionen und Spenden bei der steuerpflichtigen Person 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. 73 MwStSystRL). In der Folge unterscheidet das deutsche Umsatzsteuerrecht zwischen sogenannten unechten und echten Zuschüssen. Ein unechter, umsatzsteuerbarer Zuschuss liegt vor, wenn zwischen der Leistung des leistenden Unternehmens (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 einer Drittperson handelt, das heisst 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 oder der Empfängerin die Leistung zu verschaffen, die er oder sie zum Beispiel zur Erfüllung von im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben benötigt. Zu den echten Zuschüssen gehören auch Zuwendungen, die gewährt werden, um den Zahlungsempfänger oder die Zahlungsempfängerin ganz allgemein in die Lage zu versetzen, überhaupt unternehmerisch tätig zu werden oder seine oder ihre 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. 174 MwStSystRL). 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)(vgl. Ziff. 12).

1.7.5.3

Steuersätze

Eine nennenswerte Abweichung vom Gemeinschaftsrecht besteht auch in Bezug auf die Steuersätze. In diesem Teil der Botschaft werden der Normalsatz von 7,6 Prozent, der reduzierte Satz von 2,4 Prozent und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3,6 Prozent unverändert beibehalten.

In der EU sind die Steuersätze, das heisst die Zahl und die 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. 97 MwStSystRL). Neben diesem Normalsatz enthält Anhang III der MwStSystRL 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. 94 Abs. 2 MwStSystRL). 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. Einzig Dänemark kennt einen einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent. Die Slowakische Republik hat ihren vormaligen Einheitsatz von 19 Prozent per 1. Januar 2007 um einen reduzierten Satz von 10 Prozent für bestimmte Pharmazeutika und Hilfsmittel für behinderte Personen ergänzt.⁴⁷

1.7.6

Vorsteuerabzug

Gemäss Artikel 29 Absatz 1 E-MWSTG hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich Anspruch auf den Abzug sämtlicher Vorsteuern auf Leistungen, welche in Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit stehen, wenn nicht eine explizite gesetzliche Ausnahme dies verbietet. Damit wird eine Angleichung an das europäische Recht und an die Rechtsprechung des EuGH⁴⁸ bewirkt, wonach den Steuerpflichtigen das Vorsteuerabzugsrecht in weiterem Umfang zusteht, als dies gemäss der geltenden Praxis in der Schweiz der Fall ist.

⁴⁷ Vgl. die Übersicht über die Mehrwertsteuersätze in der Europäischen Union in Anhang 1.

⁴⁸ Vgl. EuGH-Urteil vom 27.9.2001, *Cibo Participations*, Rs. C-16/00, Slg. 2001, S. I-6663, Rz. 27–35, wonach ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der bezogenen Leistung mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der steuerpflichtigen Person ausreicht, um die Vorsteuern in Abzug zu bringen. Folglich ist kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze erforderlich.

1.7.7 Besteuerungsverfahren

1.7.7.1 Im Allgemeinen

Gemäss Artikel 36 Absatz 1 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. 36 Abs. 2 E-MWSTG). Die Abrechnung ist der ESTV innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert einzureichen und die geschuldete Steuer zu entrichten (Art. 70 Abs. 1 E-MWSTG). Einmal jährlich hat die steuerpflichtige Person eine Umsatzabstimmung vorzunehmen und innerhalb von 180 Tagen nach Ende des Geschäftsjahres eine für die ganze, jährige Steuerperiode korrekte Abrechnung einzureichen (Art. 71 Abs. 1 E-MWSTG).

Diese Bestimmungen über das Besteuerungsverfahren stehen im Einklang mit der MwStSystRL (Art. 250 ff. MwStSystRL), welche den Mitgliedstaaten diesbezüglich einen relativ grossen Gestaltungsspielraum belässt, da das Verfahrensrecht grundsätzlich in die Kompetenz der Mitgliedstaaten fällt und nur punktuell in der MwStSystRL eine Regelung erfahren hat. 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 sogenannte 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 nachzuentrichten bzw. von diesem zurückzuzahlen. Die Neuregelung im Gesetzesentwurf nähert sich damit einer provisorischen Abrechnung an, wie sie beispielsweise das deutsche Recht kennt.

1.7.7.2 Rechnungsstellung

Die Anforderungen an die in Rechnungen enthaltenen Angaben regelt Artikel 27 Absatz 2 E-MWSTG. Im Unterschied zu Artikel 226 MwStSystRL wird auch künftig namentlich auf die fortlaufende Nummerierung jeder Rechnung, auf die Nennung der Mehrwertsteuernummer des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin und auf den Verweis auf die gesetzlichen Grundlagen für steuerfreie Leistungen verzichtet, was die Fehleranfälligkeit bei der Rechnungsstellung erheblich vermindert.

Im Unterschied zu den umfassenden Formvorschriften für die Rechnungsstellung im 3. Kapitel der MwStSystRL (Art. 217–240 MwStSystRL), welche gemäss Artikel 178 MwStSystRL Gültigkeitsvoraussetzung für die Vornahme des Vorsteuerabzugs sind, wird gemäss Artikel 29 Absatz 4 E-MWSTG das Recht auf Vorsteuerabzug einzig an den Nachweis der korrekten Bezahlung der Vorsteuer durch den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin an den Leistungserbringer oder die

Leistungserbringerin geknüpft. Das Vorliegen einer Rechnung ist somit nicht mehr unabdingbare Voraussetzung, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

1.7.7.3 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 38 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. 281 MwStSystRL).

1.7.8 Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

Artikel 44 Absatz 1 Buchstabe a E-MWSTG bestimmt, dass beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland ausnahmsweise nicht der Erbringer oder die Erbringerin, sondern der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung die Steuer zu entrichten hat.

Auch die MwStSystRL sieht im innergemeinschaftlichen Anwendungsbereich vor, dass in Bezug auf bestimmte Dienstleistungen, die von einer in einem anderen EU-Staat ansässigen steuerpflichtigen Person erbracht werden, der Empfänger oder die Empfängerin die MWST schuldet (Art. 196 MwStSystRL). Allerdings muss der Empfänger oder die Empfängerin im Unterschied zur schweizerischen Regelung im Inland für Zwecke der MWST erfasst sein. Ist der Empfänger oder die Empfängerin nicht steuerpflichtig, so hat grundsätzlich der Dienstleistungserbringer oder die Dienstleistungserbringerin die Steuer am Erbringerort im Sitzstaat zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können zudem vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer oder die Dienstleistungserbringerin die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Von dieser Möglichkeit hat beispielsweise Frankreich Gebrauch gemacht (art. 283 ch. 2 CGI).

1.7.9 Einfuhr

Der Steuer unterliegt schliesslich die Einfuhr von Gegenständen (Art. 49–63 E-MWSTG), das heisst die blosser Bewegung eines Gegenstandes über die schweizerische Zollgrenze. Demgegenüber unterscheidet das Gemeinschaftsrecht zwischen dem sogenannten innergemeinschaftlichen Erwerb (Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten) und der Einfuhr (Verhältnis zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat).

1.7.9.1 Der innergemeinschaftliche Erwerb

Mit dem Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen wurde der Steuertatbestand der Einfuhr durch denjenigen des innergemeinschaftlichen Erwerbs ersetzt. Erfolgt eine Lieferung von einem EU-Land in ein anderes und ist der Abnehmer oder die Abnehmerin der Lieferung ein Unternehmen oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, so hat der Abnehmer oder die Abnehmerin die Steuer auf dem Erwerb zu bezahlen und kann diese als Vorsteuer entsprechend seiner Vorsteuerabzugsberechtigung wieder in Abzug bringen. Nur bei Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige ist die Steuer grundsätzlich vom Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin zu entrichten. Mittels der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer weist sich der Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin gegenüber dem Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin als steuerpflichtige Person aus, welche gestützt auf diese Tatsache die Lieferung steuerfrei ausführt.

1.7.9.2 Die Einfuhr aus einem Drittland

Weiterhin den zollrechtlichen Bestimmungen und bei der Einfuhr der MWST unterliegen hingegen Gegenstände, die aus Drittländern eingeführt werden. In Drittländer ausgeführte Waren sind von der MWST befreit.

1.7.10 Strafrecht

Im E-MWSTG sind drei Straftatbestände enthalten: die Steuerhinterziehung (Art. 98 E-MWSTG), die Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 99 E-MWSTG), welche beide auch fahrlässig begangen werden können, und die Steuerhehlerei (Art. 100 E-MWSTG). Das Gemeinschaftsrecht sieht keine Harmonisierung der Straftatbestände vor; das Strafrecht ist Sache der Mitgliedstaaten. Um die Informationspflichten gegenüber den übrigen Mitgliedstaaten besser gewährleisten zu können, stellt Deutschland in § 26a D-UStG die Verletzung von Verfahrensvorschriften unter Busse sowie in den § 26b und § 26c das Nichtabliefern von in Rechnung gestellten und erklärten Steuern. Wird die Steuer weder abgeliefert noch deklariert, handelt es sich um eine Steuerhinterziehung gemäss § 370 der Abgabenordnung AO. Neben weiteren Straftatbeständen der Abgabenordnung ist ebenfalls die Steuerhehlerei strafbar (§ 374 AO).

Auf europäischer Ebene beschränken sich die Massnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs auf die Verbesserung der Kontrollmechanismen. Zu europäischen Mehrwertsteuerausfällen im geschätzten dreistelligen Milliardenbereich führen vor allem die fehlenden Kontrollen darüber, ob ein ausbezahltes Vorsteuerguthaben auch tatsächlich von der steuerpflichtigen Person an den Fiskus abgeliefert worden ist. Diesbezüglich finden auf europäischer Ebene vielfältige Bestrebungen

für einen weiteren Ausbau der Informationssysteme und einer Intensivierung der Behördenzusammenarbeit statt.⁴⁹

1.8 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Neben zahlreichen hängigen parlamentarischen Vorstössen (vgl. Ziff. 1.1.6) sind sieben Vorstösse überwiesen und werden mit der vorliegenden Botschaft ganz oder teilweise umgesetzt. Die Motion [Merz]-Büttiker⁵⁰ betrifft das Bankgeheimnis für Effektenhändler. Der Bundesrat erachtet es als sachgerecht und nach den Prinzipien der Rechtsgleichheit als geboten, das Mehrwertsteuergesetz in dem Sinne zu erweitern, dass auch die Effektenhändler einen mit dem Bankgeheimnis der Banken und Sparkassen vergleichbaren Schutz ihres Berufsgeheimnisses geniessen. Entsprechend ist die Umsetzung der Motion in Artikel 78 Absatz 6 E-MWSTG vorgesehen. Die Motion Fraktion CVP⁵¹ verlangt eine Revision des Mehrwertsteuergesetzes, welche im Wesentlichen die Vereinfachung der MWST und damit eine bessere Verständlichkeit für die Anwender, eine systematische und konsistente Regelung und Umsetzung der MWST sowie den Abbau des bürokratischen Aufwands zum Ziele hat. Mit den über 50 in dieser Botschaft vorgesehenen Massnahmen werden diese beiden Motionen erfüllt (vgl. Ziff. 1.3.3).

Die Motion Lustenberger⁵² fordert die Einführung der Möglichkeit einer jährlichen Abrechnung, um die kleinen und mittleren Unternehmen von den administrativen Pflichten zu entlasten. Der Bundesrat führte im Jahre 2004 eine Vernehmlassung bei den interessierten Kreisen durch. Sie zeigte, dass eine jährliche Abrechnung nicht die erhofften Vereinfachungen bringt, weil der administrative Aufwand nicht im Ausfüllen der Abrechnungsformulare, sondern in der Komplexität des Mehrwertsteuersystems begründet ist. Mit der vorliegenden Botschaft wird eine umfassende Vereinfachung der MWST erreicht. Darüber hinaus geht der Vorschlag des Bundesrates, die Quartalsabrechnungen einmal jährlich zu «finalisieren», und verschiedene Rechtsfolgen nicht mehr auf die Quartalsabrechnung, sondern nur noch auf die Jahresabrechnung abzustützen, in die vom Motionär gewünschte Richtung (Art. 71 E-MWSTG). Der Bundesrat erachtet aus diesen Gründen die Motion als erfüllt.

Vier weitere Vorstösse werden mit den in Teil B der Botschaft vorgesehenen Gesetzesänderungen erfüllt (vgl. Ziff. 6.7).

⁴⁹ Vgl. dazu die Vorschläge vom 17.3.2008 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, und für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, KOM (2008) 147 endg.

⁵⁰ 03.3481 Mo [Merz]-Büttiker: Bankgeheimnis für Effektenhändler

⁵¹ 04.3495 Mo Fraktion CVP: Revision des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer

⁵² 00.3154 Mo Lustenberger: Jährliche Abrechnung

1. Titel: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Gegenstand und Grundsätze

Absatz 1 führt aus, was aus Artikel 130 BV hervorgeht. Die MWST ist primär eine allgemeine Verbrauchsteuer und erst sekundär eine Wirtschaftsverkehrssteuer. Das Ziel der Besteuerung liegt demnach in der Belastung der Mittelverwendung des Endverbrauchers oder der Endverbraucherin (inländischer Konsum von Gegenständen und Dienstleistungen), was als Besteuerungszweck neu ausdrücklich genannt wird. Aus Gründen der Praktikabilität werden die Verbraucher und Verbraucherinnen nicht direkt erfasst, sondern die Steuer knüpft an die Lieferungen und Dienstleistungen der Unternehmen an, welchen aber offen steht, die Steuer zu überwälzen. Die auf steuerpflichtige Unternehmen 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 und -verbraucherinnen besteuert werden und keine Steuer bei den Unternehmen hängen bleibt (vgl. dazu auch Ziff. 1.3.2).

Absatz 2: Um den Anwendungsbereich der MWST klar und umfassend einzugrenzen, werden neu alle Steuertatbestände abschliessend einzeln genannt. Steuerobjekt der Inlandsteuer ist eine im Inland durch ein steuerpflichtiges Unternehmen erbrachte Leistung gegen Entgelt. Der Begriff der Leistung umfasst sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen. Die Bezugsteuer ist ein eigener Steuertatbestand, da dieser die Steuerpflicht von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland auf den inländischen Bezüger von Dienstleistungen, deren Leistungsort ebenfalls im Inland liegt, übergehen lässt, um die Besteuerung sicherzustellen. Der Eigenverbrauch stellt keinen Steuertatbestand mehr dar, weil auf die Besteuerung des baugewerblichen Herstellungseigenverbrauchs verzichtet wird. Der Begriff Eigenverbrauch wird ausschliesslich noch für die nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs (Art. 32 E-MWSTG) verwendet.

Absatz 3 wurde neu formuliert. Explizit wird neu die Entrichtungswirtschaftlichkeit erwähnt. Damit soll deutlich werden, dass bei der Erhebung der MWST 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 dar und dienen der Auslegung. Unmittelbare subjektive Rechte der Steuerpflichtigen lassen sich daraus nicht 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 auseinander

laufenden 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 MWST ergibt und explizit in Absatz 1 genannt ist.

Art. 2 Verhältnis zum kantonalen Recht

Auf die deklaratorische Wiedergabe des Regelungsgehalts von Artikel 134 BV wird verzichtet. Aus Gründen der Rechtssicherheit und in Fortführung der bundesgerichtlichen Praxis zum geltenden Recht wird ausdrücklich festgehalten, dass namentlich kantonale Billett- und Handänderungssteuern nicht unter den Anwendungsbereich von Artikel 134 BV fallen. Billett- und Handänderungssteuern dürfen unter der Voraussetzung erhoben werden, dass sie nicht die MWST in ihre Bemessungsgrundlage einbeziehen. Um zu vermeiden, dass eine Steuer auf der Steuer erhoben wird, sieht das Gesetz umgekehrt vor, dass auf diesen Steuern keine MWST erhoben wird, dass diese Steuern also nicht in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der MWST fallen; dies geschieht in Artikel 24 Absatz 6 Buchstabe a 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 definiert den Begriff des *Inlandes* im Sinne der MWST. Um eine einheitliche Praxis zwischen MWST- und dem Zollrecht sicherzustellen, wird dabei auf die Umschreibung im Zollgesetz⁵³ abgestellt. Inhaltlich deckt sich diese Definition mit Artikel 3 Absätze 1 und 2 MWSTG.

Buchstabe b fasst die heute in den Artikeln 6 Absatz 3 und 73 Absatz 2 MWSTG vorhandenen Definitionen von Gegenständen zusammen. Diese Definition entspricht dem schweizerischen Sachbegriff des Sachenrechts, welcher ebenfalls immaterielle Werte und Rechte vom Begriff der Sache ausschliesst, jedoch die Naturkräfte, welche der rechtlichen Herrschaft unterworfen werden können, den Sachen gleichstellt (Art. 713 ZGB). Da eine Lieferung ausschliesslich in Zusammenhang mit Gegenständen erfolgen kann, dient diese Definition der Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen.

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

Die Leistung ist – neben dem Entgelt – das zentrale Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts der Inland- und der Bezugsteuer. 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:

⁵³ Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0).

- *Die Einräumung ... an eine Drittperson* soll zum Ausdruck bringen, dass der wirtschaftliche Wert vom Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin an den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin oder in dessen oder deren Auftrag einer Drittperson 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 ein Einräumen. Bei der gesetzlichen Nachfolge im Rahmen einer Erbschaft liegt beispielsweise aus Sicht der MWST keine Leistung vor.
- *eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes* umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient. Neben Warenlieferungen und herkömmlichen Dienstleistungen fallen auch die Übertragung von abstrakten Gütern wie Goodwill und Know-how unter den Begriff des wirtschaftlichen Wertes. Ebenfalls einen wirtschaftlichen Wert hat die Verpflichtung zur Duldung oder zur Unterlassung. Der wirtschaftliche Vorteil muss nicht einen Vermögensvorteil zur Folge haben. Beispielsweise ist Inhalt des Auftragsverhältnisses gemäss Artikel 394 ff. des Obligationenrechts⁵⁴ das blossе Tätigwerden im Interesse des Auftraggebers oder der Auftraggeberin. Auch wenn *lege artis* vorgegangen worden ist, kann dies durchaus eine Verminderung des Vermögens nach sich ziehen (Niederlage in einem Forderungsprozess), trotzdem enthält die Tätigkeit des Beauftragten oder der Beauftragten einen wirtschaftlichen Wert. Das Kriterium der Verbrauchsfähigkeit ist in weitem Sinne zu verstehen. Als nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten der Boden und Geld.⁵⁵ Beide Güter erleiden durch deren Nutzung keine Reduktion der Substanz. Selbst beispielsweise Kunstwerke und Kunstschätze, deren monetärer Wert mit Ablauf der Zeit häufig zunimmt, erleiden durch den Alterungsprozess eine Substanzreduktion und müssen von Zeit zu Zeit restauriert werden. Darin zeigt sich ihre Verbrauchsfähigkeit. Als wirtschaftlich ist ein Wert dann zu bezeichnen, wenn sich dieser in irgendeiner Form in Geld ausdrücken lässt. Durch die Aufnahme der Entgeltserwartung in die Definition der Leistung wird das Kriterium der Wirtschaftlichkeit des Wertes jedoch von ersterer überlagert: die blossе Entgeltserwartung macht einen Wert zu einem wirtschaftlichen.
- *in Erwartung eines Entgelts*: Die Entgeltlichkeit ist das zentrale Merkmal der Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Unstrittig ist die Leistung Steuerobjekt der MWST. Diese Aussage ist allerdings nur unter der Bedingung richtig, dass es sich um eine entgeltliche Leistung handelt – unentgeltliche Leistungen unterliegen nicht der Steuer. Somit ist es begrifflich nicht denkbar, eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne ohne das Merkmal der Entgeltlichkeit zu definieren. Wollte man das tun, wäre der Begriff der Leistung nicht mehr ein mehrwertsteuerspezifischer, und er wäre seines Erklärungsgehaltes entleert. Allenfalls könnte eine mehrwertsteuerspezifische Definition darin gesehen werden, dass vom Begriff der Leistung, wie er dem Obligationenrecht zugrunde liegt, die Zahlungsmittel ausgenommen

⁵⁴ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR; SR 220).

⁵⁵ Vgl. zum Zusammenhang von Grundeigentum und Geld auch: Heinsohn/Steiger, Eigentum, Zins und Geld, Marburg 2006.

würden, da diese als Entgelt nicht als eigene Leistung betrachtet werden, sondern die Bemessungsgrundlage darstellen. Aufgrund des tatsächlichen Auseinanderfallens von Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage bei der MWST muss die Definition der mehrwertsteuerlichen Leistung diese Einheit gerade herstellen, um die Leistung begrifflich zum Gegenstand der Steuer machen zu können. Daraus folgt, dass nicht jedes intendierte Einräumen eines wirtschaftlichen Vorteils eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellen kann. Bei der Beurteilung, ob eine Leistung entgeltlich ist oder nicht, ist jedoch unerheblich, ob dafür im Einzelfall tatsächlich ein Entgelt vereinnahmt werden konnte oder nicht. Als entgeltlich und somit als Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten alle Leistungen, welche in Erwartung eines Entgeltes erbracht wurden. Nur wo die Entgeltserwartung von vornherein wegfällt, handelt es sich um eine unentgeltliche Leistung und somit nicht um eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Die Abgabe einer Gratiszeitung ist deshalb zum Beispiel keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn an die Leser und Leserinnen, weil von ihnen kein Entgelt dafür erwartet wird. Es handelt sich dabei um eine (Teil-)Leistung an die Werbekunden und -kundinnen. Der Versand von «Gratis»-Karten oder die Aufführung eines Theaters mit anschliessender Kollekte stellen jedoch mindestens in gewissem Umfang Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn dar, da die Leistung in Erwartung eines Entgeltes erbracht wird. Andernfalls ginge die Leistungserbringung voll zu Lasten des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin, was wohl mehrheitlich den sofortigen Verzicht auf diese Tätigkeit nach sich ziehen würde.

Buchstabe d definiert den Begriff der *Lieferung* und übernimmt dazu den bereits heute in Artikel 6 Absätze 1 und 2 MWSTG niedergelegten Wortlaut. An der Qualifikation der Gebrauchsüberlassung (Miete, Leasing und Pacht) als Lieferungen wird festgehalten (vgl. Ziff. 1.7.4.1).

Buchstabe e: Um die lückenlose Besteuerung sämtlicher Leistungen sicherzustellen, muss der Begriff der *Dienstleistung* komplementär zum Begriff der *Lieferung* definiert sein. Inhaltlich entspricht diese Bestimmung Artikel 7 MWSTG. In Ziffer 1 wurde einzig der Konzessiv-Nebensatz weggelassen. Da die fehlende Verbriefung der überlassenen Rechte keinen Zusammenhang mit der Qualifikation als Dienstleistung hat, verursacht diese Einräumung lediglich Unsicherheiten.

Buchstabe f beschränkt sich auf die Definition der qualitativen Seite des *Entgelts* als Vermögenswert, der für den Erhalt einer Leistung aufgewendet wird. Das Entgelt kann sowohl vom Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin als auch *an seiner oder ihrer Stelle* von einer Drittperson herrühren. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass Zahlungen von Drittpersonen ausschliesslich dann zum Entgelt zu rechnen sind, wenn sie eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zur empfangenen Leistung aufweisen. Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung ist dann gegeben, wenn die Zahlungen von Drittpersonen im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin ausgerichtet werden. Das Interesse des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin ist überwiegend, wenn er oder sie eine bestimmte Art einer Leistung zu einem generell günstigeren Preis beziehen kann oder überhaupt eine bestimmte Art einer Leistung dadurch erst angeboten werden kann. Hingegen ist das Interesse des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin an der Zahlung überwiegend, wenn er oder sie dadurch erst in die Lage versetzt wird, eine bestimmte Art einer Leistung zu marktfähigen Preisen anzubie-

ten, welche der Verbraucher oder die Verbraucherin aber grundsätzlich zu denselben Marktpreisen anderweitig auch ohne die Zahlungen der Drittperson erhalten hätte. In diesem Fall fehlt es an der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung der Zahlung mit einem konkreten Leistungsaustauschverhältnis, weshalb es sich gemäss vorliegender Definition nicht um Entgelte, sondern um Subventionen oder Spenden handelt und diese folglich auch nicht Teil der Bemessungsgrundlage sein können. Unerheblich für die Beurteilung des Vorhandenseins einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung ist, ob die Zahlungen der Drittperson an den Leistungserbringer/die Leistungserbringerin oder an den Leistungsempfänger/die Leistungsempfängerin ausgerichtet werden.⁵⁶

Die quantitative Definition des Entgelts, welche den Umfang der Bemessungsgrundlage bestimmt, ist in Artikel 24 E-MWSTG geregelt.

Dass Spenden dem Entgelt gleichzustellen sind, wenn sie unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers oder der Empfängerin 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 «Spender» oder die «Spenderin» die Spende erkennbar um Erlangung der Leistung willen erbringt, kann – und muss – von Entgelt gesprochen werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C.506/2007, Air-Glacières SA). Dann handelt es sich definitionsgemäss aber gerade nicht um eine Spende. Steuerbares Entgelt sind unter diesen Umständen zum Beispiel Zuschüsse von Sponsoren für Werbeleistungen. Eine Spende charakterisiert sich grundsätzlich dadurch, dass der Spender oder die Spenderin im Gegenzug zur Spende keine Gegenleistung *erwartet*, dass beim Spender oder der Spenderin ein sogenannter *animus donandi* (Schenkungs-wille) der Grund für die Spende ist.

Buchstabe g definiert die *hoheitlichen Tätigkeiten* negativ als jene Tätigkeiten der Gemeinwesen, welche nicht unternehmerischer bzw. nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht marktfähiger Natur sind. Aufgrund ihrer Natur fallen alle diese Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich der MWST. Es handelt sich bei diesen Tätigkeiten weder um Leistungen im Sinne der MWST, noch handelt es sich bei damit allenfalls in Zusammenhang stehenden Beiträgen, Abgaben oder Gebühren um Entgelte im Sinne einer Gegenleistung. Auf den Aufwendungen, welche den Gemeinwesen zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Tätigkeit erwachsen, ist somit auch kein Vorsteuerabzug möglich.

Eine positive Umschreibung der als hoheitlich geltenden Tätigkeiten oder Tätigkeitsbereiche gestaltet sich aufgrund deren Vielfalt und des sich laufend verändernden Staatsverständnisses als äusserst schwierig. Zudem muss, was die Tätigkeiten der Gemeinwesen betrifft, der Begriff komplementär zu den steuerbaren unternehmerischen Tätigkeiten sein, will man nicht eine zusätzliche Kategorie von Tätigkeiten der Gemeinwesen schaffen. Die in Artikel 23 MWSTG enthaltene nicht abschliessende Aufzählung von Tätigkeiten der Gemeinwesen, welche als nicht hoheitlich, sondern unternehmerisch gelten, wird ergänzt durch die aktuellsten Praxisänderungen in die Verordnung überführt.

⁵⁶ Vgl. zur gesamten Problematik der Abgrenzung von Entgelt und Nichtentgelt: J. Streng, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Köln 1999.

Bei dieser Begriffsdefinition handelt es sich um eine mehrwertsteuerspezifische Definition hoheitlicher Tätigkeit, welche namentlich mit den Begriffen der hoheitlichen Tätigkeit im Privatrecht und im öffentlichen Recht nicht identisch ist. Beispielsweise sind Tätigkeiten, welche aufgrund eines Monopols ausgeübt werden, mehrwertsteuerlich als nicht hoheitliche Tätigkeiten zu betrachten, wenn diese unternehmerischer Natur sind. Neu wurde die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit bei den objektiven Steuerausnahmen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 29 E-MWSTG) geregelt, da es sich bei der Schiedsgerichtsbarkeit um eine rein zivilrechtliche Angelegenheiten handelt und keinerlei Bezug zu hoheitlicher Tätigkeit ersichtlich ist.

Buchstabe h definiert den Begriff der nahestehenden Personen im Sinne der MWST, welcher – die liierten Unternehmen betreffend – vom Begriff bei den direkten Steuern abweicht. Hierbei handelt es sich um die Festschreibung geltender Praxis im Gesetz. Künftig gelten jedoch nicht bloss die Inhaber und Inhaberinnen von Beteiligungsrechten, sondern ebenfalls die ihnen nahestehenden Personen als dem Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin nahestehend.

Art. 4 Samnaun und Sampuoir

Dieser Artikel entspricht Artikel 3 Absatz 3 MWSTG und ist inhaltlich unverändert. Der Einschluss von «Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes» ist nicht erforderlich, weil diese generell als Dienstleistungen gelten. Der dritte Absatz wurde sprachlich verbessert.

Art. 5 Indexierung

Dieser Artikel entspricht im Wesentlichen dem heutigen Artikel 4 MWSTG. Die Fundstellen der zu indizierenden Beträge im Gesetz werden explizit aufgeführt. Mit dieser Anpassung wird verhindert, dass sich die durch die Frankenbeträge zum Ausdruck gebrachten Schwellenwerte kaufkraftmässig völlig von den heutigen Werten entfernen. Die Anpassung erfolgt beispielsweise nicht für die Umsatzlimite von 100 000 Franken in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG, mit deren Überschreiten die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht endet. 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.

Art. 6 Steuerüberwälzung

Die Überwälzung der Steuer fällt in den Bereich der Privatautonomie und wird nicht mehr bei der Rechnungsstellung geregelt, sondern unter den allgemeinen Bestimmungen.

Absatz 1 ist neu. Die Änderung wurde in Übernahme der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowie der Praxis eingefügt und gibt damit geltende Praxis und Rechtsprechung wieder (Urteil des Bundesgerichts 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 und Praxismitteilung der ESTV vom 30. Januar 2004).

Absatz 2 entspricht dem bisherigen Artikel 37 Absatz 6 MWSTG.

Art. 7 Ort der Lieferung

Die Bestimmungen des Leistungsortes in den Artikeln 7 und 8 E-MWSTG dienen der territorialen Abgrenzung des Geltungsbereichs des Mehrwertsteuergesetzes und begrenzen somit die Steuerhoheit. Sie gehören deshalb zu den allgemeinen Bestimmungen. Der Ort der Lieferung von Gegenständen entspricht vollumfänglich Artikel 13 MWSTG.

Art. 8 Ort der Dienstleistung

Absatz 1: Im Unterschied zum geltenden Recht gilt neu als Grundregel (sogenannte Auffangregel) das Empfängerortprinzip. Dienstleistungen, die im Gesetz nicht ausdrücklich anders geregelt werden, gelten daher als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger oder die Empfängerin den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder, wenn er oder sie keinen solchen Sitz oder keine solche Betriebsstätte hat, den Wohnort oder den Ort, von dem aus er oder sie tätig wird. In dieser Frage findet im Mehrwertsteuerrecht ein eigentlicher Entwicklungsprozess statt, der auf einen sukzessiven Rückzug des Erbringerortprinzips (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 Empfängerortprinzip unterstellt worden.⁵⁷ Gemäss Praxisänderung vom 1. Januar 2007 sind neu zudem Analyseleistungen am Empfängerort steuerbar.⁵⁸ Gefordert wird dies auch für Leistungen der Flugsicherung.⁵⁹ Ab 2010 gilt in der EU für Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen ebenfalls das Empfängerortprinzip als Auffangtatbestand. 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 dem Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Bestimmungslandprinzip besser umgesetzt und damit letztlich eine Versteuerung am Ort des Verbrauchs erreicht wird.

Absatz 2 Buchstabe a: Da der Empfängerort künftig als Auffangtatbestand dient, müssen neu die Dienstleistungen bestimmt werden, welche am Erbringerort besteuert werden. Buchstabe a umschreibt diese Dienstleistungen abstrakt als Dienstleistungen, die *typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden*. Auszugehen ist von der Feststellung, dass bestimmte Dienstleistungen (z.B. Haare schneiden, Pflegeleistungen) ausschliesslich in Anwesenheit von natürlichen Personen erbracht werden können, welche die Dienstleistung entgegennehmen. Der Verbrauch der Dienstleistung erfolgt somit am Ort, wo der

⁵⁷ Art. 1a MWSTGV, in Kraft seit dem 1. Juli 2006.

⁵⁸ Praxisänderungen vom 1. Januar 2007, Ziffer 3.

⁵⁹ Vgl. dazu schon der Bericht «10 Jahre MWST», Ziff. 5.2.2.4, 5.2.2.7 und 5.2.2.8.

Dienstleistende tätig wird. Aufgrund des Prinzips der Besteuerung am Ort des Verbrauchs ist somit die Dienstleistung am Ort, wo diese ausgeführt wird, steuerbar. Damit Dienstleistungen gleichen Gehalts am gleichen Ort steuerbar sind, bedarf es einer gewissen Schematisierung. Diese Schematisierung wird durch den Zusatz *typischerweise* und dem Konzessivsatz *auch wenn solche Dienstleistungen ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden* zum Ausdruck gebracht. Nicht die im Einzelfall einem bestimmten Leistungsempfänger oder einer bestimmten Leistungsempfängerin gegenüber konkret erbrachte Dienstleistung bedarf zu ihrer Erbringung notwendigerweise der Anwesenheit des Empfängers oder der Empfängerin, sondern Dienstleistungen, welche typischerweise, das heisst im idealtypischen Fall, die Anwesenheit des Empfängers oder der Empfängerin erfordern, fallen unter diese Bestimmung, und zwar gerade auch dann, wenn sie im Einzelfall aus der Ferne erbracht worden sind. Dem Abgrenzungskriterium der erforderlichen Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers oder der Dienstleistungsempfängerin wird dadurch zwar teilweise seine Abgrenzungsschärfe genommen, jedoch mit dem Ergebnis einer örtlichen Anknüpfung unabhängig von der Art und Weise der Dienstleistungserbringung.

Eine weitere Schwierigkeit kann sich daraus ergeben, dass der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle an seinem oder ihrem Sitz oder Wohnsitz tätig wird, und nur gelegentlich die Dienstleistung auch mobil an einem anderen Ort gegenüber dem dort anwesenden Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin erbringt. Zu denken ist hierbei zum Beispiel an einen Arzt, welcher sporadisch Hausbesuche durchführt. Diesem Problem wird dadurch begegnet, dass die Dienstleistung nicht am Ort der jeweiligen tatsächlichen Ausführung, sondern schematisiert am Sitz oder Wohnsitz des Erbringers oder der Erbringerin zu versteuern ist.

Aus Gründen der Rechtssicherheit und Klarheit werden verschiedene Dienstleistungskategorien aufgelistet, welche als idealtypische Dienstleistungen regelmässig die Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers oder der Dienstleistungsempfängerin erfordern. Auf eine abschliessende Aufzählung wird verzichtet, weil andernfalls die Gefahr bestünde, dass Dienstleistungen, welche gemessen am Kriterium der Besteuerung am Ort ihres Verbrauchs offensichtlich nicht am Empfängerort zu besteuern wären, nur aufgrund des Auffangtatbestandscharakters des Empfängerorts dort anzuknüpfen wären. Unter umgekehrten Vorzeichen hat sich diese Problematik im geltenden Recht namentlich betreffend Aircraftmanagement-Leistungen, Analyseleistungen und Flugsicherungsleistungen gezeigt, wobei mit Ausnahme der Flugsicherungsleistungen diese Leistungen auf dem Verordnungsweg bzw. mittels Praxisänderung dem Empfängerort unterstellt wurden.

Damit fallen Dienstleistungen erst unter den Auffangtatbestand von Absatz 1, wenn sie unter keinen Buchstaben von Absatz 2 subsumiert werden können.

Absatz 2 Buchstabe b: Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen sind für ihre eigenen Dienstleistungen und für bezogene Leistungen Dritter im Inland am Erbringerort steuerbar, können aber Leistungen Dritter, welche von diesen im Ausland bewirkt werden, auch in eigenem Namen unsteuerbar ihren Kunden und Kundinnen in Rechnung stellen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 E-MWSTG). Dies entspricht der bisherigen gesetzlichen Regelung. Zudem wird die Praxis der ESTV gesetzlich verankert, wonach die Reisebüroregelung auch beim Organisator von Veranstaltungen angewendet wird. Weil es sich bei diesen Dienstleistungen nicht um Leistungen handelt, welche idealtypisch die Anwesenheit des Dienstleis-

tungsempfängers oder der Dienstleistungsempfängerin erfordern, konnten diese nicht in Buchstaben a angefügt werden, sondern erhielten einen eigenen Buchstaben.

Die übrigen Leistungsorte erfahren gegenüber dem heutigen Gesetz nur wenige Änderungen: *Absatz 2 Buchstaben c–h* entsprechen weitgehend Artikel 14 Absatz 2 Buchstaben a–e MWSTG.

Absatz 2 Buchstabe c: Angefügt wurde das Gebiet der Kultur (grammatikalische Ergänzung). Wissenschaftliche Leistungen unterliegen neu der Grundregel (Empfängerortprinzip), damit hier keine Abgrenzungsprobleme zu Beratung und Analyse entstehen. Die ab 2010 in der EU in Kraft tretende neue Regelung des Ortes der Dienstleistung sieht im Verkehr zwischen Steuerpflichtigen ebenfalls das Empfängerortprinzip vor. Unterrichtsleistungen sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen. Wenn für ihre Versteuerung optiert wird, unterstehen sie wie bisher der Besteuerung an dem Ort, an dem der oder die Leistende tätig wird (Tätigkeitsortsprinzip). Eine Ausnahme hiervon bildet der Fernunterricht. In Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht gilt dieser künftig als am Ort des Sitzes des Empfängers oder der Empfängerin erbracht. Da es sich dabei um eine elektronische Dienstleistung handelt, fällt diese auch ohne explizite Ausnahme unter den Auffangtatbestand des Empfängerortprinzips.

Absatz 2 Buchstabe d: Ab 2010 wird die EU gastgewerbliche Leistungen ebenfalls am Tätigkeitsort und nicht mehr am Erbringerort besteuern. Dies hat vor allem Auswirkungen auf die mobile Gastronomie (Partyservice, Catering etc.), wo der Erbringerort und der Tätigkeitsort regelmässig auseinander fallen. Um bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen potenzielle Doppelbesteuerungen zu vermeiden, wurde dieser Anknüpfungspunkt des künftigen EU-Rechts übernommen.

Absatz 2 Buchstabe e: Für die Umschreibung des Ortes für Beförderungsleistungen wurde weitgehend der Wortlaut von Artikel 46 MwStSystRL übernommen. 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.

Absatz 2 Buchstabe f: Die Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes 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 sogenannte «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.

Absatz 2 Buchstabe g wurde um die 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 Bauaufsichtsleistungen explizit genannt. Dies entspricht der heutigen Praxis. Neu werden allerdings Überwachungsleistungen von Gebäuden und Grundstücken sowie Beherbergungsleistungen ebenfalls am Belegenheitsort besteuert. Die Anknüpfung der Beherbergungsleistung an das Grundstück stellt eine

Angleichung an die in der EU ab 2010 geltenden Änderungen des Dienstleistungs-orts dar und hat kaum Auswirkungen auf die Praxis.

Art. 9 Abweichungen von 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.

2. Titel: Inlandsteuer

1. Kapitel: Steuersubjekt

Art. 10 Grundsatz

Absatz 1: Steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer ein Unternehmen betreibt. Die Steuerpflicht knüpft nicht am Unternehmen, sondern an seinem Rechtsträger, dem Unternehmer oder der Unternehmerin, 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. Somit können namentlich die im geltenden Recht in Artikel 21 Absatz 2 MWSTG genannten Personen (natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit) steuerpflichtig werden.

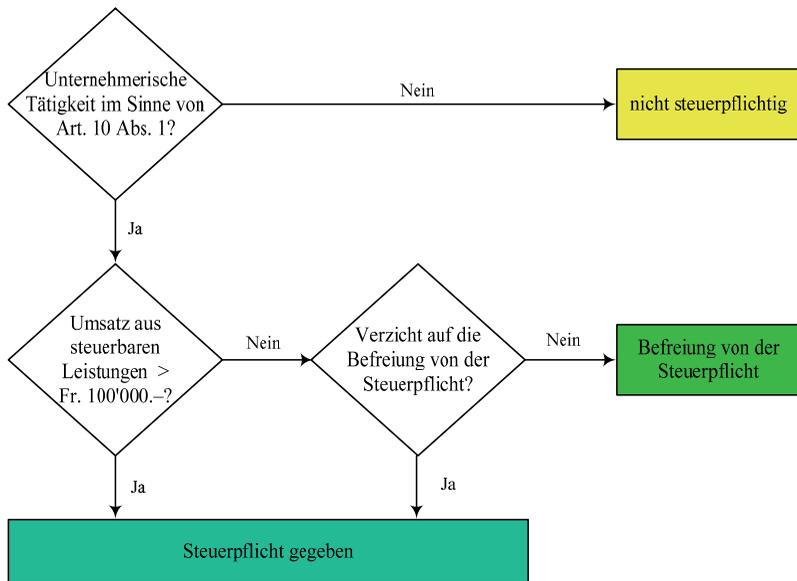
Unternehmer oder Unternehmerin ist, wer ein Unternehmen betreibt, das heisst, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Für den Begriff des Unternehmens spielt 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 der Artikel 27 Absatz 2 und 29^{bis} MWSTG überflüssig. Die Tätigkeit des Unternehmers oder der Unternehmerin muss einerseits nachhaltig sein, das heisst darauf ausgerichtet sein, über eine gewisse Dauer durch planmässiges Vorgehen Einnahmen aus Leistungen zu erzielen, und andererseits beruflicher oder gewerblicher Natur sein. So stellt die Veräusserung eines Autos durch eine Privatperson keine unternehmerische Tätigkeit dar, da dieser einmalige Verkauf nicht eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit darstellt und nicht beruflicher oder gewerblicher Natur ist, wie auch alle übrigen Tätigkeiten im privaten Bereich (Hobbys, private Vermögensverwaltung etc.). Um eine unternehmerische Tätigkeit handelt es sich jedoch, wenn ein ausländisches Unternehmen in der Schweiz ebenfalls bloss einmalig eine steuerbare Leistung erbringt. Keine auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit beruflicher oder gewerblicher Natur stellt gemäss (deutscher) Lehre und Rechtsprechung das blosses Halten, Kaufen und Verkaufen von Beteiligungen an anderen Gesell-

schaften dar.⁶⁰ Es muss sich sodann um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln, also um die Produktion von oder den Handel mit Gütern oder das Erbringen von Dienstleistungen, die für den Austausch auf dem Markt oder für den persönlichen Konsum bestimmt sind. Die Tätigkeit muss ausserdem selbstständig ausgeübt werden. Lohn- und Gehaltsempfänger und -empfängerinnen, 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 MWST. 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. Vorstehende Ausführungen lassen erkennen, dass der Unternehmer- bzw. Unternehmensbegriff im Mehrwertsteuerrecht weiter ist als im gemeinen Sprachgebrauch. Auch die betriebswirtschaftliche Definition des Unternehmens bzw. des Unternehmers/der Unternehmerin ist enger gefasst als bei der MWST.

Absatz 2 Buchstabe a: Von der Steuerpflicht befreit ist, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als 100 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Gemäss dieser von verschiedenen namhaften Vernehmlassungsteilnehmern und -teilnehmerinnen vorgeschlagenen Konzeption begründet nicht mehr das Überschreiten der Limite die Steuerpflicht, sondern das Unterschreiten der Limite befreit von der Steuerpflicht. Die von der Steuerpflicht befreite Person darf aber keinesfalls mit der nicht steuerpflichtigen Person gleichgesetzt werden. Wer nicht steuerpflichtig ist, betreibt – im Unterschied zu der von der Steuerpflicht befreiten Person – kein Unternehmen. Die Umsatzlimite verfolgt den Zweck, kleinere Unternehmen von der administrativen Belastung der MWST zu befreien und auf Seiten der Verwaltung die Erhebungswirtschaftlichkeit zu verbessern. Sie verstösst aber gegen den zentralen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Dies insbesondere in Branchen, in welchen überwiegend Klein- und Kleinstunternehmen tätig sind, wie der Coiffeur- oder der Taxibranche. Eine Übersicht über die in der EU geltenden Umsatzgrenzen gibt Anhang I.

⁶⁰ Vgl. Städele in Rau/Dürnwächter, D-UStG, § 2 Anm. 57, 205 ff., 235, 263 ff.

Steuerpflicht



Anstelle der drei Umsatzlimite im geltenden Recht kennt Buchstabe a nur noch eine Limite von 100 000 Franken, bis zu der eine Befreiung von der Steuerpflicht gilt. 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 sogenannten 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 Befreiung von der Steuerpflicht Vereinfachungen zu erzielen und Rechtssicherheit zu gewährleisten, wird deshalb diese erhöhte Mindestumsatzgrenze, die mit der Steuerzahllastgrenze gekoppelt ist, abgeschafft. Zur Kompensation und zur grösstmöglichen Entlastung der kleinen Unternehmen, deren administrative Aufwendungen überproportional hoch sind, wird im Gegenzug die Limite, bis zu welcher die Befreiung von der Steuerpflicht Platz greift, auf 100 000 Franken Umsatz angehoben. Rund 13 000 Kleinunternehmen, welche heute steuerpflichtig sind, werden durch die Erhöhung der Umsatzlimite von der Steuerpflicht befreit und aus dem Register der Steuerpflichtigen gelöscht, womit diese Kleinunternehmen maximal von einer administrativen Erleichterung und Vereinfachung profitieren können.

Der Wegfall der höheren Mindest-Umsatzlimite für Sportvereine und für 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 Steuerpflicht somit zu rund 1000 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.

Im Gegensatz zur heutigen Regelung soll neu auf die vereinbarten und nicht mehr auf die vereinnahmten Entgelte abgestellt werden. Massgebend für die Bemessung der Umsatzlimite sind demnach die für inländische steuerbare Leistungen in Rechnung gestellten Entgelte ohne die darauf erhobene MWST. Bereits heute werden teilweise für die Berechnung 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 Spezialbroschüre 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 – in aller Regel – nicht um vereinnahmte Entgelte.

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 soll die ESTV jedoch bei Bar- bzw. Kreditgeschäften auch künftig auf eine Mischform im Sinne von Buchstabe a abstellen können.

Absatz 2 Buchstabe b enthält eine notwendige Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Leistungen eines Unternehmens mit Sitz im Ausland, die der Bezugsteuer unterliegen. Ob der Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin hinsichtlich der Bezugsteuer steuerpflichtig ist (Erreichung der Limite von 10 000 Franken) und ob er oder sie die Steuer gegebenenfalls auch tatsächlich deklariert, spielt für die Steuerpflicht des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin keine Rolle. Für das Ende der Befreiung von der Steuerpflicht eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz zählen die Leistungen, welche dem Empfängerortprinzip und damit der Bezugsteuer (Art. 44 ff. E-MWSTG) unterliegen, nicht mit. Erbringt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland daher ausschliesslich solche Dienstleistungen, bleibt es im Inland von der Steuerpflicht befreit. Erbringt das ausländische Unternehmen dagegen Lieferungen im Inland oder Dienstleistungen gemäss Artikel 8 Absatz 2 E-MWSTG, endet die Befreiung von der Steuerpflicht, wenn dadurch die Umsatzgrenze von 100 000 Franken überschritten wird. In diesem Fall hat es auch die von Buchstaben b umfassten Leistungen zu versteuern.

Für ausländische Anbieter und Anbieterinnen von Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen gilt diese Ausnahme nicht. Dies entspricht inhaltlich genau der heutigen bewährten Regelung (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Absatz 3: Hinsichtlich der Behandlung von (grenzüberschreitenden) Leistungen zwischen dem (Haupt)Sitz und den Betriebsstätten bestehen bei der MWST verschiedene Lösungsansätze. Zur Klärung dieser Frage hält Absatz 3 fest, dass der inländische Sitz sowie alle inländischen Betriebsstätten eines Unternehmens ein Steuersubjekt bilden. Damit wird die notwendige Gesetzesgrundlage für die bereits heute geübte Praxis geschaffen. E contrario stellen beispielsweise ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens ein anderes Steuersubjekt dar, sodass über den Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Unternehmenseinheiten abzurechnen ist.

Art. 11 Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht

Die «freiwillige Steuerpflicht», heute geregelt in Artikel 27 MWSTG, wurde grundlegend umgestaltet und vereinfacht. Grundsätzlich soll jede Person, die unternehmerisch tätig ist, die Möglichkeit haben, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten. Dadurch wird sie so wenig wie möglich durch die *taxe occulte* belastet und kann Wettbewerbsnachteile eliminieren. Deshalb wird auf eine Mindestumsatzgrenze vollständig verzichtet. Der Verzicht auf die Befreiung ist bereits dann möglich, wenn noch überhaupt keine Umsätze getätigt werden. Dies kann insbesondere bei sogenannten «Start-Up-Unternehmen» der Fall sein, neu gegründeten 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 lediglich, dass ein Unternehmen eine auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen gerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Die Neuregelung ermöglicht auch, dass inländische Unternehmen während ihrer Liquidationsphase beliebig lange auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten können. Damit wird die Sonderregelung für Kernanlagen gemäss Artikel 29^{bis} MWSTG auch anderen Unternehmen zugänglich gemacht (was der bisher geübten Praxis entspricht) und die Sonderregelung selbst überflüssig.

Absatz 2: Die Liberalisierung des Verzichts auf die Befreiung von der Steuerpflicht stellt eine grosse Vereinfachung für die Unternehmen dar. Sie erweitert aber auch die Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass beim Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht teilweise und manchmal über mehrere Jahre hinweg hohe Vorsteuerüberschüsse (z.B. aufgrund der Einlagesteuerung) an die Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. Stellt sich nachträglich heraus, dass die geltend gemachten Vorsteuerüberschüsse nicht gerechtfertigt waren, ist eine nachträgliche Rückforderung der Steuern kaum mehr möglich. Deshalb soll die ESTV den Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen können. Da Unternehmen auch in zahlreichen anderen Fällen Sicherheiten leisten müssen (z.B. zum Erhalt von Bankkrediten), ist dies den Unternehmen auch im Bereich der «freiwilligen Steuerpflicht» zumutbar.

Absatz 3: Während mindestens eines Jahres muss der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht beibehalten werden, das heisst, eine Abmeldung ist auf Ende jeder

kommenden Steuerperiode möglich. Dies stellt eine erhebliche Flexibilisierung gegenüber der heutigen Praxis dar, wonach die «freiwillige Steuerpflicht» während mindestens fünf Jahren beibehalten werden muss. Verzichtet ein Unternehmen nicht bereits mit Aufnahme seiner Tätigkeit auf die Befreiung von der Steuerpflicht, kann es nach Überschreiten der Umsatzlimite für die Befreiung von der Steuerpflicht die auf seinen Investitionen und seinem Warenlager lastende MWST über die Einlage-entsteuerung (Art. 33 E-MWSTG) geltend machen und dadurch eine *taxe occulte* vermeiden. Bei Ende des Verzichts auf Befreiung liegt allenfalls ein Eigenverbrauch vor, was zu einer nachträglichen Korrektur der geltend gemachten Vorsteuern führt.

Art. 12 Gemeinwesen

Absatz 1: Wie im geltenden Recht sind nicht der Bund, die Kantone und die Gemeinden als öffentlich-rechtliche Körperschaften grundsätzlich Steuersubjekte, sondern deren einzelne Dienststellen. Dies erleichtert die Steuerabrechnung erheblich. Andererseits wird dadurch der Grundsatz der Einheit des Unternehmens, welcher für alle übrigen steuerpflichtigen Personen gilt, durchbrochen, weshalb für die Gemeinwesen besondere Regelungen nötig sind. Nicht weiter in Dienststellen unterteilt werden jedoch die rechtlich unselbstständigen Anstalten von Bund, Kantonen und Gemeinden (z.B. Gemeindewerke, städtische Verkehrsbetriebe, industrielle Betriebe) sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z.B. rechtlich selbstständige Anstalten oder Stiftungen, Zweckverbände). Die folgenden Absätze finden jedoch ebenso auf diese unter den Begriff der Gemeinwesen fallenden Einheiten Anwendung, soweit dazu nicht die Unterteilung in kleinere Einheiten (z.B. Dienststellen) vorausgesetzt wird.

Absatz 2: Bund, Kantone und Gemeinden haben die Möglichkeit, verschiedene Dienststellen zu einzelnen Steuersubjekten zusammenzuschliessen, um die Abrechnung zu vereinfachen und namentlich die Besteuerung der Innenumsätze zu vermeiden. Eine bestimmte Dienststelle kann lediglich einem Steuersubjekt angehören. Auch Dienststellen, welche einen Vorsteuerüberschuss ausweisen, können in ein Steuersubjekt aufgenommen werden. Einzige Bedingung ist, dass dieser Vorsteuerüberschuss aus unternehmerischer Tätigkeit der Dienststelle stammt und nicht aus hoheitlichen Tätigkeiten, da letztere nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen und der Vorsteuerabzug deshalb ausgeschlossen ist. Im Gegensatz zum heutigen Gesetzeswortlaut wird im Gesetz auf das Wort «Gruppe» verzichtet, um diese Wahlmöglichkeit klar von der Gruppenbesteuerung gemäss Artikel 13 E-MWSTG abzugrenzen.

Absatz 3: Gemäss Artikel 23 MWSTG sind heute beim Vorliegen von bestimmten Bedingungen Leistungen innerhalb und unter den Gemeinwesen mangels subjektiver Steuerpflicht von der Steuer ausgenommen. Die Steuerpflicht einer Einheit eines Gemeinwesens ist einerseits an die Bedingung geknüpft, dass mehr als 25 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen und dass zusätzlich der steuerbare Gesamtumsatz jeder fraglichen Einheit eines Gemeinwesens die Umsatzgrenzen gemäss den Artikeln 21 und 25 MWSTG überschreitet. Ist dies der Fall, so sind die Leistungen an Nichtgemeinwesen und die diesen entsprechenden gleichartigen Leistungen an andere Gemeinwesen und übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z.B. Zweckverbände) zu versteuern. Die entsprechenden gleichartigen Leistungen an andere Einheiten des eigenen Gemeinwesens sind hingegen

ausschliesslich dann zu versteuern, wenn die fragliche Einheit die entsprechende gleichartige Leistung zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbringt.⁶¹ Diese sehr differenzierte und entsprechend komplizierte Regelung wurde im Vernehmlassungsverfahren mehrheitlich als unkalkulierbares Steuerrisiko für die Gemeinden kritisiert.

Absatz 3 knüpft die Befreiung von der Steuerpflicht wie bisher einerseits an die Bedingung, dass nicht mehr als 25 000 Franken Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen und andererseits, dass der Gesamtumsatz des fraglichen Steuersubjektes die Umsatzgrenze von 100 000 Franken nicht überschreitet. Neu wird allerdings zur Bestimmung des Gesamtumsatzes lediglich auf diejenigen Umsätze abgestellt, welche aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen stammen. Keinen Einfluss mehr auf den Gesamtumsatz und somit auf das Erreichen der Umsatzlimite haben folglich alle Umsätze, welche die fragliche Einheit eines Gemeinwesens innerhalb ihrer öffentlich-rechtlichen Körperschaft erzielt. Weil bei den Gemeinwesen durch die Steuerpflicht einzelner Einheiten im Unterschied zu allen anderen steuerpflichtigen Personen der Grundsatz der Einheit des Unternehmens durchbrochen wurde, welcher die Besteuerung der Innenumsätze verhindert, kann folglich mit diesem Korrekturmechanismus die Nichtbesteuerung der Innenumsätze bei den einzelnen Gemeinwesen herbeigeführt werden. Die tiefere Limite von 25 000 Franken rechtfertigt sich dadurch, dass Gemeinwesen andere Kostenstrukturen haben als zum Beispiel ein Kleinunternehmen, für welches die Grenze von 100 000 Franken gilt.

Absatz 4 delegiert die Auflistung von Tätigkeiten der Gemeinwesen, welche als unternehmerisch gelten, auf Verordnungsstufe. Die heute in Artikel 23 aufgezählten unternehmerischen, steuerbaren Tätigkeiten werden unverändert in die Verordnung aufgenommen und durch die nach geltender Praxis zusätzlich als unternehmerisch geltenden Tätigkeiten ergänzt.

Art. 13 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. 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, das heisst entweder beteiligungsrechtlich (kapital- oder vor allem auch stimmrechtsmässig) oder mittels Beherrschungsvertrag vom Inhaber oder der Inhaberin 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, da sie in der Regel autonom handeln. In sehr engen Grenzen dürfte die Teilnahme natürlicher Personen und weiterer Rechtsträger – wie heute – unter diesem Gesichtspunkt möglich sein. Vorstellbar ist der Einbezug zum Beispiel eines

⁶¹ Beispiel: Das Elektrizitätswerk EW als Steuersubjekt eines Gemeinwesens erbringt überwiegend Stromlieferungen an Nichtgemeinwesen. Somit sind auch die Stromlieferungen an die anderen Einheiten des eigenen Gemeinwesens zu versteuern. Ein Werkhof als Steuersubjekt erbringt Schneeräumungsarbeiten der eigenen Gemeinde, den umliegenden Gemeinden und vereinzelt auf Privatstrassen auch an Nichtgemeinwesen. Die gegenüber Nichtgemeinwesen erbrachten gleichartigen Leistungen (Schneeräumen) sind nicht überwiegend. Somit sind die gegenüber der eigenen Gemeinde erbrachten Schneeräumungsarbeiten nicht steuerbar.

für eine Versicherung tätigen Generalagenten oder einer Pensionskasse in die Gruppe. Der Inhaber oder die Inhaberin der einheitlichen Leitung braucht weder ein Unternehmen zu führen 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 Formulierung schon zu, Konzerngesellschaften nicht in eine Gruppe integrieren zu müssen. Dieser Absatz wurde nicht in den vorliegenden Entwurf übernommen. 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. Weiter reduzieren sich erhebliche Schwierigkeiten der Berechnung von Vorsteuerabzugskürzungen 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 MWST gleich wie eine inländische Betriebsstätte kein eigenes Subjekt. Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung ist neu die Behandlung sämtlicher Gruppen-gesellschaften als *ein* Steuersubjekt.

Indem sich Unternehmen zu einer Gruppe zusammenschliessen und ein Unternehmen mit dem Sitz und allfälligen inländischen Betriebsstätten eine MWST-rechtlich zwingende Einheit bildet, 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 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 ergibt sich zwingend, weil der Hauptsitz nicht in der Schweiz liegt und somit ein Einbezug in die Gruppe gemäss Absatz 1 nicht möglich ist.

Art. 14 Beginn und Ende der Steuerpflicht und der Befreiung von der Steuerpflicht

Durch die generelle Neuausgestaltung der subjektiven Steuerpflicht konnten auch deren Beginn und Ende einfacher und übersichtlicher geregelt werden. Die Arti-

kel 28, 29 und 56 Absatz 3 MWSTG sind im neuen Artikel 14 E-MWSTG zusammengefasst.

Absatz 1 geht, wie Artikel 10 Absatz 1 E-MWSTG, davon aus, dass grundsätzlich steuerpflichtig ist, wer ein Unternehmen betreibt, weshalb der Beginn der Steuerpflicht mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit zusammenfällt. Ist die Geschäftstätigkeit einmal aufgenommen, greift allenfalls bei Unterschreiten der Umsatzlimite gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG die Befreiung von der Steuerpflicht, wenn nicht auf diese Befreiung gemäss Artikel 11 verzichtet wird. An diesen Verzicht dürfen keine Bedingungen geknüpft werden, namentlich sind weder zusätzliche tiefere Umsatzschwellen noch Anforderungen an eine künftige Umsatzentwicklung zu stellen.

Absatz 2 knüpft entsprechend Absatz 1 das Ende der Steuerpflicht an die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit. Bei der Vermögensliquidation endet diese erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens, was Buchstabe b klarstellt.

Absatz 3: Das Ende der Befreiung von der Steuerpflicht bedarf einer eigenen Regelung. Für die Befreiung von der Steuerpflicht ist das Vorhandensein der Steuerpflicht und somit das Betreiben eines Unternehmens Voraussetzung. Dies unterscheidet die von der Steuerpflicht befreite Person von der nicht steuerpflichtigen Person. Sind die Befreiungsgründe gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a beziehungsweise Artikel 12 Absatz 3 E-MWSTG nicht mehr gegeben, endet die Befreiung von der Steuerpflicht. Im Unterschied zu Artikel 28 Absatz 1 MWSTG endet die Befreiung von der Steuerpflicht nicht mehr nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Umsatzschwelle überschritten wurde, sondern nach Ablauf des entsprechenden Geschäftsjahres. Aus der jährlich für den Geschäftsabschluss erstellten Erfolgsrechnung sollte ermittelbar sein, ob die Umsatzlimite gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG überschritten worden ist, ohne dass die Umsätze jeweils auf ein Kalenderjahr umgerechnet werden müssen. Wurde gemäss Geschäftsabschluss die Umsatzlimite überschritten, so muss sich die steuerpflichtige Person gemäss Artikel 65 E-MWSTG unaufgefordert binnen 30 Tagen bei der ESTV als steuerpflichtige Person schriftlich anmelden. Keine Befreiung von der Steuerpflicht tritt ein, wenn bei Aufnahme oder Ausweitung bzw. Erweiterung der Geschäftstätigkeit absehbar ist, dass innerhalb von 12 Monaten nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit die Umsatzgrenze von Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG überschritten wird.

Absatz 4: Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann frühestens auf Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden. Damit ist eine sinn- und massvolle rückwirkende Eintragung möglich. Eine weitergehende rückwirkende Eintragungsmöglichkeit ist nicht vorzusehen. Sie führte zu Wettbewerbsverzerrungen und Ungleichbehandlungen mit Unternehmen, welche von Anfang an auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichteten und ist auch steuerdogmatisch falsch.

Absatz 5: Wird die massgebende Umsatzlimite nicht mehr überschritten und ist zu erwarten, dass diese Limite auch künftig nicht mehr überschritten wird, muss sich die steuerpflichtige Person abmelden, um von der Steuerpflicht befreit zu sein. Dies entspricht der heutigen Regelung. Die Befreiung von der Steuerpflicht tritt bei Unterschreiten der Umsatzlimite nicht von Gesetzes wegen ein, sondern erfordert die Abmeldung durch die steuerpflichtige Person, weswegen die Nichtabmeldung als freiwilliger Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gilt. Um den lückenlosen Fortbestand der Steuerpflicht zu gewährleisten, beginnt der Verzicht auf die

Befreiung von der Steuerpflicht mit Beginn der Steuerperiode, in welcher die Voraussetzungen für die Steuerpflicht weggefallen sind. Dies entspricht der heute geltenden Regelung.

Art. 15 Mithaftung

Absatz 1 Buchstaben a, b, e und f entsprechen dem bisherigen Artikel 32 Absatz 1 Buchstaben a–d MWSTG.

Absatz 1 Buchstabe c 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 selbstständigen Besteuerung angefallen wären. Diese Änderung wurde bereits im Bericht «10 Jahre MWST» aufgenommen und entspricht einem ausgewiesenen Bedürfnis der Steuerpflichtigen.⁶² Es soll dadurch insbesondere die Übernahme einer Gesellschaft aus einer Gruppe erleichtert und damit generell die Attraktivität des Instituts der Gruppenbesteuerung gesteigert werden (Art. 13 E-MWSTG).

Absatz 1 Buchstabe d ist neu. Es wurde der letzte Satz von Artikel 30 Absatz 2 MWSTG aufgenommen. Im Zusammenhang mit der Einführung des Fusionsgesetzes⁶³ 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 Mehrwertsteuergesetz überführt.

Die *Absätze 2, 3 und 5* entsprechen dem bisherigen Artikel 32 Absätze 2, 3 und 4 MWSTG. Im Verhältnis zur Vernehmlassungsvorlage wurde deren Reihenfolge systematisch besser geordnet.

Absatz 4 ist neu. Die Steuerpflichtigen haben bezüglich der MWST eine treuhänderische Funktion und leiten Geld weiter, welches im Zeitpunkt der Fälligkeit direkt und ausschliesslich dem Bund zusteht (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002). Die Finanzierung insbesondere von KMU erfolgt heute häufig durch Forderungsabtretung (sogenanntes Factoring). Die Steuerpflichtigen zedieren zur Kreditsicherung ihre gesamten Forderungen (Globalzession), die sie gegenüber ihren Kunden und Kundinnen aus von ihnen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen haben, an eine Drittperson (in der Regel ein Finanzierungsinstitut). In diesen Forderungen ist auch die MWST enthalten, welche an sich nicht abtretbar ist. In Zwangsvollstreckungsverfahren kommt der Bund dadurch 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 MWST nicht einziehen, sondern muss dem steuerpflichtigen Kunden oder der steuerpflichtigen Kundin des Zedenten noch die Vorsteuer zurückerstatten. Mit der neuen Bestimmung soll einerseits gewährt bleiben, dass die KMU zur Kreditsicherung auch künftig ihre Forderungen zedieren können, ohne komplizierte Mehrwertsteuerauscheidungen vornehmen zu müssen. Es soll aber auch sichergestellt werden, dass die vom Konsumenten oder von der Konsumentin entrichtete MWST

⁶² Bericht «10 Jahre MWST», S. 90 f.

⁶³ Vgl. Kommentar zu Art. 72 E-MWSTG.

dem Bund zukommt. Die Neuregelung bringt für den Zessionar gegenüber der heutigen Situation keinen Nachteil. Die ESTV muss die Steuer vorgängig bei der steuerpflichtigen Person (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 bei der steuerpflichtigen Person erfolglos geltend gemacht wurde. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn:

- die ESTV die steuerpflichtige Person erfolglos betrieben hat (Art. 88 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 die steuerpflichtige Person eingibt und die Steuerforderung in diesen Verfahren nicht oder nicht vollständig gedeckt wird. Hier erhält die ESTV nur im Falle eines durchgeführten Konkursverfahrens 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 heutigen Zweiteilung des Netto-Allphasensystems ist in diesen Verlusten noch nicht enthalten. In der Schweiz liegen keine Zahlen vor bezüglich Unternehmen, welche gelöscht werden, um danach wieder ein neues zu gründen. 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.

Art. 16 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 seither in Kraft getretenen Fusionsgesetz⁶⁴ gebracht. Der Rest der bisherigen Norm wurde gestrichen. Die Haftung bei Unternehmensübernahmen ist neu in Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe d E-MWSTG geregelt. In der heutigen Bestimmung ist die Steuernachfolge bei der Übernahme eines Unternehmens geregelt. Diese Bestimmung war den privatrechtlichen Haftungsbestimmungen von Artikel 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 sämt-

⁶⁴ Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR **221.301**).

liche 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 relevant; 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. 17 Steuersubstitution

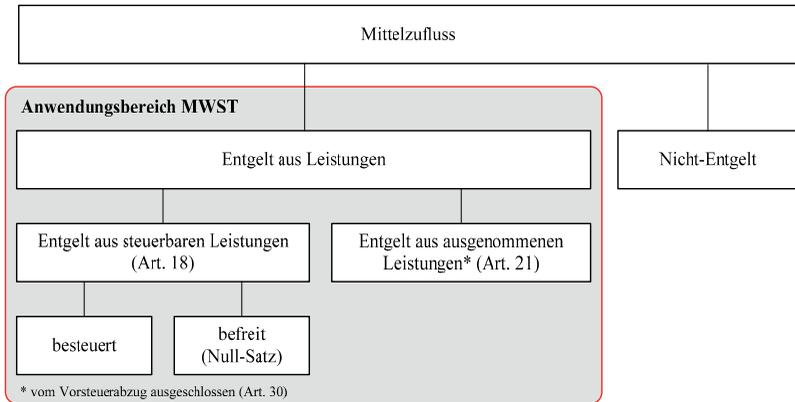
Dieser Artikel entspricht Artikel 31 MWSTG. Neu ist der Titel «Steuersubstitution» anstelle von «Steuervertretung», um den Unterschied zur Regelung der Steuervertretung im Sinne von Artikel 66 E-MWSTG deutlich zu machen. Sind ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, welche ihren steuerlichen Verpflichtungen in der Schweiz nicht nachkommen, nicht belangbar, so eröffnet diese Bestimmung die Möglichkeit, gegebenenfalls gegenüber in der Schweiz belangbaren Teilhabern und Teilhaberinnen die fraglichen Verpflichtungen geltend zu machen. Dies kann beispielsweise die Durchsetzung von Sicherstellungsverfügungen oder Betreibungen sehr erleichtern.

2. Kapitel: Steuerobjekt

Art. 18 Grundsatz

Absatz 1 dieser Bestimmung umschreibt den Steuertatbestand der Inlandsteuer und nennt die für die Besteuerung wesentlichen Elemente (Inland, steuerpflichtige Person, Entgelt, Leistung). Ist eines dieser Elemente nicht gegeben, liegt kein der Steuer unterworfenener Tatbestand vor. Besonderes Augenmerk ist dabei in der Praxis auf das Vorhandensein einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne zu richten, da nur in diesem Fall einem Mittelzugang die Qualifikation als Entgelt und somit als der Steuer unterworfen zukommt.

Anwendungsbereich der MWST



Die Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne ist Steuerobjekt und somit unabdingbare Voraussetzung für die Besteuerung des Entgelts. Ausgenommene Leistungen sind zwar Steuerobjekte, auf ihnen ist aber kraft gesetzlicher Ausnahmeregelung keine Steuer zu entrichten. Auf dem Entgelt aller übrigen, als steuerbar bezeichneten Leistungen ist die Steuer gemäss dem anwendbaren positiven Satz geschuldet und abzuliefern. Erfolgt die Besteuerung zum Nullsatz, so ist auf dieser Leistung keine Steuer geschuldet; es handelt sich um eine von der Steuer befreite Leistung. Folglich ist die von der Steuer befreite Leistung eine Subkategorie steuerbarer Leistungen. Von einer Angleichung an die in Deutschland gebräuchliche Terminologie, wo die steuerbare Leistung als Überbegriff alle Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne umfasst und in steuerpflichtige Leistungen und von der Steuer ausgenommene Leistungen unterteilt wird, wird abgesehen, da insbesondere im Französischen eine «steuerpflichtige Leistung» begrifflich unmöglich ist. Der Begriff «assujetti» nimmt Bezug auf das Steuerobjekt und kann nicht in Zusammenhang mit dem Steuerobjekt gebraucht werden.

Absatz 2 nennt exemplifikatorisch Mittelflüsse, welche grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegen, bei denen es also an einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung mit einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne fehlt. Allerdings haben solche Mittelflüsse, wenn es sich um Subventionen und Spenden handelt, nach wie vor eine Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge.⁶⁵

Die *Buchstaben a–c* nennen Mittelflüsse, welche unter den Begriff der Subvention fallen, da sie von der öffentlichen Hand stammen. Der Begriff der Subvention ist grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass der Subventionsempfänger oder die Subventionsempfängerin gegenüber dem Subventionsgeber keine im Eigeninteresse des Subventionsgebers liegende Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne erbringt und die Subvention ebenfalls mangels innerer wirtschaftlicher Verknüpfung nicht als Drittentgelt in ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Subventionsempfänger oder der Subventionsempfängerin und Dritten mit einzubeziehen ist. Als Subventionen gelten zum Beispiel die im Rahmen der Exportförderung und Standort-

⁶⁵ Vgl. Kommentar zu Art. 34 E-MWSTG

promotion mittels Leistungsvereinbarung gewährten Bundesbeiträge. Die in den Buchstaben b und c genannten Zahlungen an Kur- und Verkehrsvereine aus den Tourismusabgaben und die Beiträge aus den kantonalen Entsorgungs- und Versorgungsfonds an die entsprechenden Betriebe stellen Spezialfälle von Subventionen dar und sind in Buchstabe a grundsätzlich mit enthalten. Lediglich der Rechtssicherheit und der Klarheit halber wurde die ausdrückliche Nennung dieser Zahlungen, welche bereits im geltenden Recht ausdrücklich Erwähnung finden, auch im E-MWSTG beibehalten. Nicht mehr explizit erwähnt sind die Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung, da bei diesen – wie bereits heute – im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen ist, ob es sich um Nicht-Entgelte handelt oder ob ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegt. Damit wird im Wesentlichen die heutige Praxis fortgeführt.

Die *Buchstaben d–i* nennen Mittelflüsse, welche grösstenteils nicht unter den Begriff der Subvention fallen, weil sie nicht in irgendeiner Form von staatlichen Institutionen herlangen, sondern von Privaten. Auch bei diesen Mittelflüssen fehlt es jedoch generell an einem Steuerobjekt, da auch diese Mittelflüsse nicht auf einer Leistung an den Zahlungsgeber oder auf einem Leistungsaustausch des Zahlungsempfängers oder der Zahlungsempfängerin mit Dritten gründen.

Buchstabe e: Einlagen in Unternehmen sind weit zu verstehen. Darunter fallen zum Beispiel Gesellschafterbeiträge, also insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte 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 und Gesellschafterinnen 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 MWST unterliegen können. Nicht darunter fallen aber Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind. Hierbei kann es sich um Spenden oder Subventionen handeln.

Buchstabe g in Zusammenhang mit Artikel 34 E-MWSTG e contrario stellt sicher, dass Kostenausgleichszahlungen innerhalb einer Branche nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen. Diese Zahlungen, welche besonders im Bereich der Landwirtschaft und bei der Elektrizitätswirtschaft eine Rolle spielen, bezwecken nicht die Vergünstigung der entsprechenden Leistungen im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin, sondern sollen bestimmten inländischen Anbietern und Anbieterinnen der entsprechenden Leistungen einen besseren Marktzugang ermöglichen oder ein bestimmtes Verhalten fördern oder belohnen. Diese Zahlungen weisen deshalb keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zu einem Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Zahlungsempfänger oder der Zahlungsempfängerin und einer Drittperson auf, weshalb sie entgegen der Konzeption von Artikel 27 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG keine grundsätzlich steuerbaren Preisauffüllungen darstellen. Ebenso führen diese Ausgleichszahlungen zu keiner Kürzung der Vorsteuern des Zahlungsempfängers oder der Zahlungsempfängerin. Nicht um Mittelflüsse ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST im Generellen und Kostenausgleichszahlungen im Besondern handelt es sich bei der Weiterleitung von vorgezogenen Entsorgungsgebühren, welche gestützt auf die Umweltschutzgesetze des Bundes beim Verkauf bestimmter Produkte auf den Preis zu schlagen sind. Diesen Mittelflüssen liegt als Steuerobjekt der Verkauf von Entsorgungsrechten zugrunde, weshalb es sich um steuerbare Leistungen handelt. Auch

wenn die vorgezogenen Entsorgungsgebühren kraft Gesetzes geschuldet sind, handelt es sich weder beim Verkauf der Entsorgungsrechte um eine Leistung des Bundes, noch wird diesem gegenüber von den Entsorgern die Entsorgungsleistung erbracht. Zur Verhinderung der *taxe occulte* darf deshalb gestützt auf den Grundsatz der Überwälzbarkeit die Leistungskette nicht durch die Annahme einer Leistungserbringung an den Bund unterbrochen werden.

Die *Buchstaben h–k* entsprechen der geltenden gesetzlichen Regelung und Praxis, wonach die entsprechenden Mittelzugänge mangels Steuerobjekt weder besteuert werden noch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs beim Mittelempfänger oder bei der Mittelempfängerin führen.

Buchstabe l: Hoheitliche Tätigkeiten sind keine Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn. Sie liegen als nicht unternehmerische Tätigkeiten generell ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST, weshalb damit in Zusammenhang vereinnahmte Gebühren, Beiträge und sonstige Zahlungen kein Entgelt im Sinn der MWST sein können. Daraus folgt, dass die Aufwendungen der Gemeinwesen zur Erbringung der hoheitlichen Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Werden von einem Gemeinwesen bezogene Leistungen sowohl für hoheitliche Tätigkeit als auch für steuerbare Tätigkeiten verwendet, ist *im Umfang der Verwendung* dieser Leistungen für hoheitliche Tätigkeiten der Vorsteuerabzug zu korrigieren, analog zur Vorsteuerkorrektur bei Privatgebrauch. Massgebend für die Bestimmung des Umfangs der Verwendung für hoheitliche Tätigkeiten ist deren gesamte Finanzierung – inklusive der allgemeinen Mittel – und nicht nur die allenfalls hierfür vereinnahmten Gebühren, Beiträge und sonstigen Zahlungen.

Art. 19 Mehrheit von Leistungen

Absatz 1 hält als Grundsatz fest, dass voneinander unabhängige Leistungen einzeln zu behandeln sind.

Absatz 2: Die steuerpflichtige Person kann jedoch Kombinationen von an sich unabhängigen Lieferungen und Dienstleistungen steuerlich als Einheit behandeln, wenn die Leistungskombination zu einem Gesamtpreis angeboten wird und wenn eine Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des 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 ausgenommen ist. Auch die untergeordneten Leistungen sind in diesem Fall als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren. Diese Regelung stellt eine wesentliche Vereinfachung dar und dehnt die von der ESTV mit der Praxisänderung vom 1. Juli 2005 eingeführte Kombinationsregel 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 Steuerbarkeit oder Ausnahme der Leistung.

Absatz 4 entspricht Artikel 36 Absatz 4 letzter Satz und Absatz 5 MWSTG. Auch hier ist die neue Regelung allgemeiner abgefasst und nicht nur auf die Frage des anwendbaren Steuersatzes beschränkt.

Art. 20 Zuordnung von Leistungen

Die mehrwertsteuerliche Stellvertretung wird vollständig neu geregelt. Um klar zum Ausdruck zu bringen, dass es hier nicht um die zivilrechtliche Frage der Stellvertretung geht, sondern um die mehrwertsteuerrelevante Frage, wem eine Leistung zuzuordnen ist, wurde der Artikel gegenüber der Vernehmlassungsvorlage umbenannt. 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 die vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin auftritt. Der Neuregelung liegt die Überlegung zugrunde, dass die namentliche Nennung der vertretenen Person gegenüber dem Geschäftspartner oder der Geschäftspartnerin 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.⁶⁶ Die ESTV kann nicht nur bei expliziter, sondern auch bei konkludenter Bekanntgabe eines Vertretungsverhältnisses (ohne Identifizierung der vertretenen Person) die erforderlichen Kontrollen vornehmen. Sie kann nämlich von der vertretenden Person stets verlangen, dass sie die vertretene Person identifiziert mit Hilfe des mit ihr geschlossenen Vertrags oder der Abrechnungsbelege über das ausgeführte Geschäft. Die ESTV ist daher nicht zwingend auf die Bekanntgabe der vertretenen Person durch die Vertretung gegenüber der Drittperson angewiesen.

Absatz 1 hält den Grundsatz fest: Tritt der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin gegenüber dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin unter eigenem Namen auf, wird die Leistung ihm oder ihr zugerechnet. Dies gilt auch dann, wenn er oder sie auf Rechnung einer Drittperson handelt (indirekte Stellvertretung).

Absatz 2: 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 der vertretenden Person (direkte oder sog. transparente Stellvertreterin) den Namen der vertretenen Person dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin nicht bekannt zu geben. Voraussetzung der Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist, dass die Vertretung dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin deutlich macht, dass sie in fremdem Namen, also für eine dritte Person, handelt, und dass sie beim zu tätigen Rechtsgeschäft auch nicht Kosten und Nutzen trägt, sondern darüber ebenfalls mit der Drittperson abrechnet. Die stellvertretende Person muss die vertretene Person gegenüber der ESTV eindeutig identifizieren können. Dazu gehört, dass sie die Angaben, wie sie gemäss Artikel 27 E-MWSTG auch für das Ausstellen einer Rechnung notwendig sind, machen kann. Sie muss also Namen und Ort der vertretenen Person (Leistungserbringerin), wie sie im Geschäftsverkehr auftritt, nennen können.

⁶⁶ Käufer und Käuferinnen erhalten heute bei der Auktionsregelung allerdings keine offene Überwälzung der MWST (sodass sie, soweit sie dazu überhaupt berechtigt wären, keine Vorsteuern zur Anrechnung bringen können). Steuerpflichtige Verkäufer und Verkäuferinnen, die sich durch den Auktionator haben vertreten lassen, müssen den Erlös aus dem Verkauf versteuern, es sei denn, es liege ein Exportfall vor.

Absatz 3 gibt den Regelungsgehalt von Artikel 11 Absatz 3 MWSTG wieder. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Klarheit wird explizit auch die Übergabe des Kommissionsgutes zwischen Kommittenten und Kommissionär bzw. umgekehrt bei der Einkaufskommission als Lieferung definiert, da andernfalls auch bloss von einer Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Erwerber oder der Erwerberin, beziehungsweise umgekehrt bei der Einkaufskommission, ausgegangen werden könnte.

Art. 21 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Die in diesem Artikel aufgezählten Leistungen sind nicht steuerbar. Sie stellen zwar mehrwertsteuerliche Leistungen dar, das heisst, sie fallen grundsätzlich in den Anwendungsbereich der MWST, aber sie werden aus bemessungstechnischen, sozial- oder bildungspolitischen Gründen nicht besteuert (*Abs. 1*). Die schweizerische Lösung lehnt sich an die europäische MwStSystRL an, übernimmt sie in einzelnen Bestimmungen sogar 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 dieses Artikels von der Steuer ausgenommen sind. Im in die Vernehmlassung gegebenen Entwurf wurde deshalb versucht, mittels einer präziseren und kürzeren Formulierung zu erreichen, dass die Bestimmung besser handhabbar und leichter verständlich wird. Dies wurde jedoch schlecht aufgenommen. Der Bundesrat verzichtet daher auf eine Neuformulierung und übernimmt grundsätzlich den bestehenden Artikel 18 MWSTG vollumfänglich. Dies bedeutet aber auch, dass zahlreiche in der Vernehmlassung geforderte Ausweitungen der Ausnahmen nicht vorgeschlagen werden. Eine Lösung der Abgrenzungsprobleme ist nur möglich mit einem konsequenten Abbau von Steuerausnahmen, wie ihn der Bundesrat in Teil B der Botschaft vorsieht.

Absatz 2 Ziffer 1: Unter die reservierten Dienste gemäss Postgesetz⁶⁷ 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 Postverordnung⁶⁸ gilt dies für die Beförderung der adressierten inländischen und aus dem Ausland eingehenden Briefpostsendungen, die nicht schwerer als 100 Gramm sind.

Absatz 2 Ziffer 19: Die Ausnahme für die Verwahrung von Lombardhinterlagen durch die Schweizerische Nationalbank wurde mangels praktischer Relevanz gestrichen.

Absatz 2 Ziffer 24 bezieht sich nach dem Wortlaut des Gesetzesentwurfs ausschliesslich auf gebrauchte bewegliche Gegenstände. Immobilien fallen nicht mehr darunter. Damit wird die auf 1. Januar 2008 eingeführte Praxisänderung⁶⁹ der ESTV im Gesetz explizit festgeschrieben, wonach beim Verkauf einer Liegenschaft eine Option auch möglich ist, wenn die Liegenschaft bisher ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet wurde. Somit sind sämtliche nicht optierten Verkäufe von Liegenschaften ausschliesslich unter Ziffer 20 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 24 nicht zutreffen würde.

⁶⁷ Postgesetz vom 30. April 1997 (PG; SR 783.0).

⁶⁸ Postverordnung vom 26. November 2003 (VPG; SR 783.01).

⁶⁹ Vgl. Branchenbroschüre 2008 Nr. 16 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziffer 4.12.1, S. 29.

Absatz 2 Ziffer 26: Die Ausnahme für die Urproduktion soll aus Gründen der Einheitlichkeit und Übersichtlichkeit von der heutigen subjektiven Ausnahme in eine objektive umgewandelt werden. Statt dass die Urproduzenten und Urproduzentinnen von der Steuerpflicht ausgenommen sind, werden die von ihnen erbrachten Leistungen von der Steuer ausgenommen. Inhaltlich ändert sich dadurch gegenüber der heutigen Regelung von Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG nichts.

Absatz 2 Ziffer 27: Neu soll auch die heute in Artikel 33a MWSTG geregelte Ausnahme für Bekanntmachungsleistungen am systematisch richtigen Ort geregelt werden. Beiträge, die gemeinnützige Organisationen erhalten, sind von der Steuer ausgenommen, auch wenn sie in Publikationen ihrer Wahl den Namen oder die Firma des Beitragszahlers oder der Beitragszahlerin in neutraler Form einmalig oder mehrmalig nennen oder bloss das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen oder deren Firma verwenden. Auch Beiträge von gemeinnützigen Organisationen an einen Empfänger oder eine Empfängerin, der oder die deren Namen in Publikationen ihrer Wahl einmalig oder mehrmalig nennt, fallen unter diese Ausnahme. Enthält der Name der Organisation zugleich die Firma eines Unternehmens, so stellt auch die Publikation dieses Namens in neutraler Form oder die blosse Verwendung des Logos oder der Originalbezeichnung der Firma keine Gegenleistung dar. Dies gilt auch dann, wenn der Beitrag in Form einer geldwerten Leistung, zum Beispiel durch Zuwendung von Naturalien, erbracht wird.

Absatz 2 Ziffer 28 stellt sicher, dass bei Überschreiten der Umsatzlimiten gemäss Artikel 12 Absatz 3 E-MWSTG die Innenumsätze der einzelnen Gemeinwesen nicht der Steuer unterliegen. Nicht um Umsätze innerhalb des gleichen Gemeinwesens handelt es sich aber beispielsweise bei Leistungen zwischen zwei Gemeinden oder einer Gemeinde und einem Gemeindeverband, auch wenn diese Körperschaften beide Teil des gleichen übergeordneten Gemeinwesens (z.B. Kanton) sind. Bereits unter geltendem Recht wurden Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens ausschliesslich in den Fällen besteuert, wo *gleichartige* Leistungen nicht bloss innerhalb des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen, sondern darüber hinaus *überwiegend* an Nichtgemeinwesen erbracht wurden. Gemäss der neuen Bestimmung wird nun auf das Kriterium des *überwiegenden* Erbringens *gleichartiger* Leistungen an Nichtgemeinwesen verzichtet, was eine erhebliche Vereinfachung darstellt. Künftig besteht jedoch die Möglichkeit, für die Versteuerung der Leistungen an die Dienststellen des eigenen Gemeinwesens zu optieren, was in einer Vielzahl von Fällen im Ergebnis zum selben Resultat führt wie die heutige Regelung.⁷⁰ Unterschiede zur heutigen Regelung ergeben sich vor allem dort, wo gemäss Artikel 23 MWSTG bloss diejenigen Leistungen zu versteuern waren, welche auch an Nichtgemeinwesen erbracht wurden (Kriterium der gleichartigen Leistungen),

⁷⁰ Beispiel: Das Elektrizitätswerk (EW) als Steuersubjekt eines Gemeinwesens erbringt Stromlieferungen an Nichtgemeinwesen, andere Gemeinwesen und an Steuersubjekte des eigenen Gemeinwesens. Neu sind Leistungen innerhalb desselben Gemeinwesens aber von der Steuer ausgenommen, was zu einer entsprechenden Vorsteuerabzugskürzung bei der Dienststelle EW führen würde. Um dies zu vermeiden, optiert die Dienststelle EW für die Versteuerung der Stromlieferung an die übrigen Einheiten des eigenen Gemeinwesens. Dies entspricht im Ergebnis der heutigen Situation, wo diese Leistungen ebenfalls zu versteuern sind. Ein Werkhof als Steuersubjekt erbringt Schneeräumungsarbeiten der eigenen Gemeinde, den umliegenden Gemeinden und vereinzelt auf Privatstrassen auch an Nichtgemeinwesen. Steuerpflichtig sind die Leistungen gegenüber Privaten und gegenüber anderen Gemeinwesen. Innerhalb des eigenen Gemeinwesens besteht – wie heute – keine Steuerpflicht. Künftig kann jedoch auch in diesem Fall für die freiwillige Versteuerung dieser Leistungen optiert werden.

jedoch alle übrigen Leistungen nicht der Steuer unterlagen. Gemäss der neuen Regelung sind künftig bei Überschreiten der Umsatzlimiten grundsätzlich alle Leistungen einer Einheit zu versteuern, auch solche, welche ausschliesslich gegenüber anderen Gemeinwesen erbracht werden.⁷¹

Absatz 2 Ziffer 29 enthält neu die zuvor in Artikel 23 MWSTG untergebrachte Ausnahme für die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit. Die Schiedsgerichtsbarkeit ist ein rein zivilrechtliches Verhältnis unter Privaten und hat keinerlei Bezug zu einer hoheitlichen Tätigkeit. Neu kann für die Steuerbarkeit der Schiedsgerichtsbarkeit optiert werden, was zu einer Verhinderung der *taxe occulte* führt, da die Leistungen der Schiedsgerichtsbarkeit grossmehrheitlich unter steuerpflichtigen Personen erbracht werden. Bei der Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit handelt es sich um Rechtsberatungsleistungen mit dem Ziel der Streitbeilegung. Eine eigentliche Hauptverhandlung mit Plädoyers findet mehrheitlich nicht statt, die Urteilsfällung, Begründung und Eröffnung erfolgt auf schriftlichem Weg. Daraus ergibt sich, dass es sich nicht um eine Dienstleistung handelt, welche typischerweise in Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers oder der Dienstleistungsempfängerin erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. a E-MWSTG), sondern dass diese am Empfängerort anzuknüpfen und zu versteuern ist (Art. 8 Abs. 1 E-MWSTG). Folglich unterliegen Schiedsgerichte mit Sitz in der Schweiz für Leistungen an Empfänger und Empfängerinnen mit Sitz im Ausland nicht der MWST, weil die Leistung als im Ausland erbracht gilt. Durch die Option für die Besteuerung entsteht somit keinerlei zusätzliche Steuerlast für schweizerische Schiedsgerichte.

Die *Absätze 3 und 4* halten fest, dass es für die Frage, ob eine Leistung nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommen 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 2006 in Kraft getretenen Artikels 4a MWSTGV 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. Da gewisse Steuerausnahmen in diesem Artikel aber nicht über rein objektive Kriterien definiert werden, sondern an subjektive, in der Person des Leistungserbringers/der Leistungserbringerin bzw. des Leistungsempfängers/der Leistungsempfängerin liegende Kriterien anknüpfen, bedarf der in Absatz 3 festgehaltene Grundsatz einer Präzisierung. Die uneingeschränkte Gültigkeit von Absatz 3 hätte zur Folge, dass Leistungen, die aufgrund von Eigenschaften der die Leistung erbringenden oder empfangenden Person ausgenommen sind, auch dann noch von der Steuer ausgenommen blieben, wenn sie weiterbelastet werden, die weiteren Empfänger und Empfängerinnen aber diese subjektiven Eigenschaften nicht mehr aufweisen. Solche Leistungen würden – unabhängig vom Inhalt der Leistung – über sämtliche Stufen der Weiterverrechnung an Dritte eine Steuerausnahme bleiben. Dies wäre ein problematischer Einbruch in die Systematik der MWST. Deshalb bestimmt *Absatz 4*, dass in

⁷¹ Beispiel: Ein Gemeindeverband erbringt den angeschlossenen Gemeinden verschiedene Leistungen. Gemäss geltendem Recht unterliegen bei Überschreiten der massgeblichen Umsatzlimiten insgesamt nur die Leistungen der Steuer, welche auch an Private erbracht werden. Die übrigen Leistungen sind von der Steuer ausgenommen. Neu werden bei Überschreiten der massgeblichen Limiten sämtliche Leistungen des Zweckverbandes der Steuer unterliegen, auch beispielsweise jene, welche ausschliesslich gegenüber den angeschlossenen Gemeinden erbracht werden.

Einschränkung von Absatz 3 eine Steuerausnahme nur für Leistungen zwischen zwei Parteien gilt, wenn die Leistung entweder aufgrund von Eigenschaften des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin oder aufgrund von Eigenschaften des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin von der Steuer ausgenommen ist. Diese Einschränkung trifft namentlich zu bei den in Absatz 2 Ziffern 6, 12, 24–26 und 28 genannten Leistungen.

Art. 22 Option für die Versteuerung der von der Steuer
ausgenommenen Leistungen

Dieser Artikel regelt das Optionsrecht für die freiwillige Versteuerung von Leistungen, welche das Gesetz in Artikel 21 E-MWSTG von der Steuer ausnimmt. Es besteht grundsätzlich ein Rechtsanspruch auf die Bewilligung der freiwilligen Versteuerung. Voraussetzung für das Optionsrecht ist, dass der oder die Optierende subjektiv steuerpflichtig ist. Da aber jede Person, die ein Unternehmen betreibt, grundsätzlich subjektiv steuerpflichtig ist (Art. 10 E-MWSTG) und ohne weiteres gemäss Artikel 11 Absatz 1 E-MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten kann, ändert sich gegenüber heute nichts. Auf den Empfänger oder die Empfängerin der Leistung kommt es bei der Option nicht an, insbesondere nicht darauf, ob er oder sie steuerpflichtig ist oder nicht und ob er oder sie im Inland oder im Ausland den Sitz oder Wohnsitz hat.

Absatz 2: Wie bereits heute ist die Option freiwillig. Wird jedoch optiert, müssen grundsätzlich alle Leistungen nach einer der Ziffern von Artikel 21 Absatz 2 E-MWSTG, für welche optiert wird, versteuert werden. Eine Ausnahme bilden die Ziffern 20 und 21, bei denen die Option für jedes einzelne Vertragsverhältnis möglich ist. Das Optionsrecht wird insofern ausgeweitet, als zum Beispiel für die Versteuerung von medizinischen Leistungen optiert werden kann, auch wenn sie nicht gegenüber steuerpflichtigen Personen erbracht werden.

Absatz 3: Die Option für den Verkauf und die Vermietung von Immobilien wurde erweitert: Die Optionsmöglichkeit wird nur noch davon abhängig gemacht, dass die Liegenschaften beim Empfänger oder bei der Empfängerin nicht für private Zwecke genutzt werden. Die freiwillige Versteuerung von Mieteinnahmen bzw. des Verkaufspreises von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Ärztin, einer Schule, einem Spital, einem Verband und dergleichen wird möglich. Wie inzwischen mit der Praxisänderung per 1. Januar 2008 eingeführt, wird es auch künftig möglich sein, für den Verkauf oder die Vermietung einer Liegenschaft zu optieren, welche zuvor ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet wurde. Bedingung ist auch hier, dass der Empfänger oder die Empfängerin die Liegenschaft nicht für private Zwecke verwendet. Massgebend ist die tatsächliche Verwendung und Nutzung der Immobilie. Die Option ist selbst dann möglich, wenn die Liegenschaft zum Teil privat genutzt wird. Die damit verbundene Vorsteuerabzugskürzung hat der Empfänger oder die Empfängerin der Liegenschaft zu tragen. Zur Vermeidung einer *taxe occulte* ist im Falle einer Option für die Versteuerung der Vorsteuerabzug auch auf Abbruch-, Sanierungs- und Erschliessungskosten zulässig, da im Zusammenhang mit der Option sämtliche Vorsteuern (also auch auf diesen bisher mit dem Wert des Bodens verbundenen Auslagen) abzugsfähig sind.

Absatz 4: 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 festzulegen (vgl. Ziff. 6.2.4.4).

Absatz 5: Die steuerpflichtige Person hat einen Anspruch auf die Option. Aufgrund der klaren Ergebnisse der Vernehmlassung wurden die Bedingungen für die Option gelockert: Die Option für die Versteuerung von ausgenommenen Leistungen ist rückwirkend auf den Beginn der Steuerperiode, in welcher die Antragstellung erfolgt, möglich. Ausserdem muss die Option nur noch während mindestens eines Jahres statt heute fünf Jahren beibehalten werden. Diese Lockerung wird voraussichtlich zu häufigeren Wechseln führen und bedeutet damit für die ESTV mehr Aufwand und eine erschwerte Kontrollierbarkeit. Sie entspricht aber einem Bedürfnis der Steuerpflichtigen. Wer optiert, kann bereits bezahlte, aber bisher nicht abzugsfähige Vorsteuern im Rahmen der Einlageentsteuerung geltend machen (Art. 33 Abs. 1 E-MWSTG). Auf der anderen Seite ist bei Beendigung der Option gegebenenfalls der Vorsteuerabzug im Rahmen des Eigenverbrauchs zu korrigieren (Art. 32 Abs. 1 E-MWSTG), da mit der Aufgabe der Option auch die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug entfallen. Diese Vorsteuerabzugskorrekturen ergeben sich aus den zitierten Artikeln und brauchen deshalb an dieser Stelle im Gesetz nicht explizit erwähnt zu werden. Auf die Übernahme des heutigen Artikels 26 Absatz 5 MWSTG wird daher verzichtet.

Absatz 6: Wie bereits beim Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Artikel 11 E-MWSTG kann es sinnvoll sein, die optierende Person zur Leistung von Sicherheiten anhalten zu können: Wie oben ausgeführt, ist bei der Beendigung der Option die Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. 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. 23 Von der Steuer befreite Leistungen

Absatz 1: Befreite Leistungen sind im Unterschied zu den nach Artikel 21 E-MWSTG ausgenommenen Leistungen steuerbar. Auf diesen Leistungen ist jedoch keine MWST geschuldet, da sie mit dem Satz von 0 Prozent besteuert werden.

Absatz 2 Ziffern 1 und 2: Diese Ziffern haben gegenüber heute eine Ausweitung erfahren. Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sollen neu sämtliche Gegenstände, also insbesondere auch sämtliche Beförderungsmittel und nicht nur Schienen- und Luftfahrzeuge, sowie auch weitere Gegenstände, die ins Ausland vermietet oder verchartert werden, wie zum Beispiel Fabrikationsmaschinen, von der Steuer befreit werden, wenn sie überwiegend im Ausland gebraucht oder genutzt werden. Für solche Gegenstände, die im Ausland genutzt oder gebraucht und danach wieder ins Inland eingeführt werden, sieht die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) das spezielle Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung vor. Es obliegt dem Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin nachzuweisen, dass der Gegenstand während der Mietdauer überwiegend im Ausland gebraucht oder genutzt wurde. Auch bei einer Veranlagung nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung kann die Aus- und Wiedereinfuhr ohne weiteres belegt werden. Nach dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs grenzt diese Steuerbefreiung den Anwendungsbereich der MWST territorial ab. Bei überwiegender Nutzung eines gemieteten Gegenstandes im Ausland ist die Lieferung des vermieteten Gegen-

standes in der Schweiz nicht zu besteuern. Ob diese Lieferung im Ausland besteuert wird, darf in Zusammenhang mit der territorialen Abgrenzung der Steuerhoheit nicht ausschlaggebend sein.

Ziffer 3: Die Steuerbefreiungen bei der Lieferung von Gegenständen ins Ausland finden sich in den Ziffern 1 und 2. Aus systematischen Überlegungen regelt diese Ziffer daher einzig die Lieferung von Gegenständen, welche im Inland nachweislich unter Zollüberwachung standen. Dies ist bei folgenden Verfahren der Fall: Transitverfahren nach Artikel 49 ZG, Zolllagerverfahren nach den Artikeln 50 ff. ZG, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nach Artikel 58 ZG, Zollverfahren der aktiven Veredelung nach Artikel 59 ZG und Einlagerung in einem Zollfreilager nach den Artikeln 62 ff. ZG.

Ziffer 4 entspricht Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 4 MWSTG und wurde sprachlich überarbeitet.

Ziffern 5 und 6: Gegenstände können entweder an der Grenze oder im Inland zur Ein- und zur Ausfuhrzollveranlagung angemeldet werden. Im Inland kann dies in einem Zollfreilager, in einem offenen Zolllager, bei einem zugelassenen Empfänger oder einer zugelassenen Empfängerin, bei einem zugelassenen Versender oder einer zugelassenen Versenderin oder bei einer Inlandzollstelle erfolgen. Je nachdem, wo die Veranlagung stattfindet, unterliegen nach geltendem Recht das Befördern und Versenden der Gegenstände und die damit zusammenhängenden Leistungen entweder der Einfuhr- oder der Inlandsteuer. Hier soll aus Gründen der Vereinfachung eine einheitliche Regelung angestrebt werden. Zwecks Verbesserung der Übersichtlichkeit wird die Steuerbefreiung bei der Ein- und bei der 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 jener Ort, an den die Gegenstände zu dem Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 55 E-MWSTG entsteht, zu befördern sind. Die Einfuhrsteuerschuld 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 von Artikel 47 Absatz 3 ZG. Danach entsteht bei einem Wechsel des Zollverfahrens, was bei Anmeldung der Gegenstände bei einer Inlandzollstelle oder bei einem zugelassenen Empfänger oder einer zugelassenen Empfängerin regelmässig zutrifft, ein neuer Bemessungszeitpunkt und folglich auch eine neue Steuerschuld. Da bei der Einfuhr nicht immer eine Steuerschuld entsteht (z.B. bei steuerbefreiten Einfuhren), muss im Interesse einer einheitlichen Regelung auch für diese Fälle der massgebende Zeitpunkt im Gesetz festgelegt werden (z.B. Annahme der Zollanmeldung anstelle Entstehung der Steuerschuld). Dabei sollen die gleichen Grundsätze gemäss Zollrecht gelten, die bei der Entstehung einer Steuerschuld angewendet werden. Deshalb erklärt hier das Gesetz Artikel 69 ZG sinngemäss anwendbar.
- *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 passi-

ven 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 vom Inland (Zollfreilager, offenes Zolllager, zugelassener Versender bzw. zugelassene Versenderin oder Inlandzollstelle) zur Grenze nach dem Transitverfahren veranlagt werden. Bei diesem Verfahren stehen die Gegenstände unter Zollüberwachung, weshalb die Beförderung gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 7 E-MWSTG im Inland von der Steuer 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 den damit zusammenhängenden Leistungen ist eine Steuerbefreiung im Inland vorzusehen. Gegenstände stehen in folgenden Fällen unter Zollüberwachung: Transitverfahren nach Artikel 49 ZG, Zolllagerverfahren nach den Artikeln 50 ff. ZG, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nach Artikel 58 ZG, Zollverfahren der aktiven Veredelung nach Artikel 59 ZG und Zollfreilager nach den Artikeln 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 bzw. 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 Lieferungsempfängerin eine Drittperson 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 von der Steuer befreit sind, wenn die Leistungen im Ausland bewirkt werden.

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 ZG). Die Erfüllung dieser Kriterien ist Voraussetzung dafür, dass eine Lieferung nach Absatz 2 Ziffer 1 von der Steuer befreit werden kann. Mit Absatz 3 wird insbesondere erreicht, dass Gegenstände, welche ein steuerpflichtiger inländischer Lieferant oder eine steuerpflichtige inländische Lieferantin ausländischen Abnehmern und Abnehmerinnen verkauft, nur dann von der Steuer befreit werden können, wenn die Abnehmer und Abnehmerinnen die Gegenstände ohne vorhergehende Ingebrauchnahme exportieren. Dieser Absatz führt im geltenden Recht immer wie-

der 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 (= sogenannte Abholreihengeschäfte). Diese Einschränkung kann das Bestimmungslandsprinzip gefährden. Zwar wird eine Ware zweifelsfrei ausgeführt, dennoch bleibt dem steuerpflichtigen Lieferanten (A) die Steuerbefreiung verwehrt. Eine Verletzung des Bestimmungslandsprinzips kann zwar vermieden werden, wenn der Zwischenhändler B in das MWST-Register eingetragen wird. In diesem Fall 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 Bestimmungslandsprinzips zu vermeiden, indem für alle an der Ausfuhr des Gegenstandes beteiligten Lieferanten und Lieferantinnen die direkte Ausfuhr stipuliert wird. Dies stellt eine wesentliche Vereinfachung für die Beteiligten dar und verhindert einen möglichen Entstehungsgrund für die *taxe occulte*. Die Definition der direkten Ausfuhr gilt lediglich für Absatz 2 Ziffer 1, da im Falle von Ziffer 2 die Ingebrauchnahme des zum Gebrauch überlassenen Gegenstandes bereits im Inland erfolgen kann, wenn nachgewiesen wird, dass die überwiegende Nutzung im Ausland erfolgt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn jemand mit einem inländischen Mietwagen auf eigenen Rädern die Grenze passiert, um diesen überwiegend im Ausland zu nutzen.

Gemäss *Absatz 4* kann der Bundesrat neu auch den grenzüberschreitenden Busverkehr von der Steuer befreien. Eine weitergehende Befreiung ist nicht möglich. Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Schiffsverkehr werden von dieser Bestimmung beispielsweise nicht erfasst. 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 anderen Beförderungsmitteln wie zum Beispiel mit Taxis. Diese Gesetzesänderung hat einen Minderertrag von 1–2 Millionen Franken zur Folge.

Absatz 5 enthält die Delegation zum Erlass der Bestimmungen betreffend die Ausfuhr im Reiseverkehr an das EFD, welche heute in Artikel 90 Absatz 3 Buchstabe a MWSTG enthalten ist.

3. Kapitel: Bemessung der Steuer und Steuersätze

Art. 24 Bemessungsgrundlage

Erst wenn die Höhe des Entgelts feststeht, kann dieses mit dem anwendbaren Steuersatz multipliziert und damit der zu entrichtende Steuerbetrag ermittelt werden. Dieser Artikel regelt deshalb, was alles zum Entgelt gehört.

In *Absatz 1* wird – wie heute in Artikel 33 MWSTG – der Grundsatz aufgestellt, dass die Steuer vom Entgelt zu bemessen ist, und präzisiert, dass das tatsächlich entrichtete Entgelt massgebend ist. Damit wird deutlich, dass die MWST keine «fiktiven» Einnahmen besteuern will, ausser das Gesetz sieht dies ausdrücklich vor. Ausserdem ist damit klar, dass die steuerpflichtige Person ihre Steuer zu korrigieren

hat, wenn das tatsächlich entrichtete Entgelt nicht mit dem vereinbarten Entgelt übereinstimmt bzw. wenn in einem späteren Zeitpunkt das bereits bezahlte Entgelt, beispielsweise aufgrund einer Preisminderung, angepasst wird.

Absatz 2 entspricht inhaltlich dem letzten Satz von Artikel 33 Absatz 2 MWSTG, wobei der Begriff der nahestehenden Person neu in Artikel 3 Buchstabe h definiert wird. Hier findet die Besteuerung eines «fiktiven» Entgelts statt, was einer Ausnahme vom Grundsatz entspricht. Dementsprechend ist die Anwendung der Bestimmung auf Verhältnisse unter Nahestehenden zu beschränken. Bei Leistungen an Nahestehende wird eine tatsächliche Zahlung des Entgelts mit einer sofortigen Ausschüttung fingiert. Die Leistung an eine nahestehende Person ist abzugrenzen vom Eigenverbrauch, das heisst der Entnahme aus dem Unternehmen. Die Abgrenzung ist insofern von Bedeutung, als der Eigenverbrauch zu einer Korrektur des geltend gemachten Vorsteuerabzugs führt, während bei der Annahme einer Leistung an Nahestehende auf den Drittvergleich abgestellt wird. Eine Leistung setzt voraus, dass zwei Rechtssubjekte involviert sind, was beispielsweise beim Einzelunternehmer oder der Einzelunternehmerin, der oder die für private Zwecke eine Leistung aus dem Unternehmen bezieht, nicht der Fall ist. Bei Sachverhalten, bei denen kein Entgelt fließt, können sich in der Praxis Abgrenzungsfragen stellen. Dabei ist auf den Konsumsteuercharakter der MWST abzustellen. Nur wenn der Empfänger oder die Empfängerin der Leistung diese durch einen «Wertverlust» auf den Beteiligungsrechten abgelten will, kann ein fiktiver Leistungsaustausch angenommen werden. Dies ist beispielsweise bei Gelegenheitsgeschenken an Aktionäre und Aktionärinnen nicht der Fall.

Nicht unter diese Bestimmung fallen die Vorteilszuwendungen an das Personal (sofern die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen nicht die Voraussetzungen von Art. 3 Bst. h erfüllen). Hier wird weiterhin zu unterscheiden sein, ob es sich um einen Naturallohn handelt und Absatz 3 dieses Artikels zur Anwendung kommt, ob eine Schenkung vorliegt, die gemäss Artikel 32 Absatz 2 Buchstabe c E-MWSTG als Eigenverbrauch abzurechnen ist, oder ob eine Ausgabe vorliegt, die im unternehmerischen Interesse erfolgt und die zu keinen Steuerfolgen führt. Bei diesen Abgrenzungsfragen wird – wenn immer möglich – eine Koordination mit den direkten Steuern angestrebt.

Die *Absätze 3–5* entsprechen dem heutigen Artikel 33 Absatz 4 MWSTG.

Absatz 6 nimmt den Gedanken von Artikel 33 Absatz 6 MWSTG auf. Das neue Gesetz hält in Artikel 18 Absatz 2 E-MWSTG explizit fest, dass bestimmte Mittelflüsse gar nicht als Entgelte gelten (sog. Nicht-Entgelte). *Buchstabe a* verhindert, dass die MWST auf einer Steuer zu berechnen ist. *Buchstabe b* dient der Klarstellung, dass sogenannte durchlaufende Posten nicht Teil des Entgelts darstellen; Voraussetzung ist allerdings, dass die Auslage im Namen und auf Rechnung des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin getätigt wurde. *Buchstabe c* ist erforderlich, weil der Boden kein verbrauchbares Gut darstellt und sich ohne diese Regelung Mehrfachbesteuerungen ergeben würden. Die Regelung hat aber nach dem neuen Gesetz keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug: Solange ein Grundstück für unternehmerische Zwecke genutzt wird, ist der Vorsteuerabzug auf Erschliessungsarbeiten etc. trotzdem zulässig. *Buchstabe d* schreibt die heute in Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe d MWSTG verankerte Vorschrift weiter.

Art. 25 Margenbesteuerung

Dieser Artikel entspricht Artikel 35 MWSTG. Eines der Kriterien, um die Margenbesteuerung überhaupt anwenden zu können, ist, dass die steuerpflichtige Person beim Kauf des später margenbesteuert weiterzuverkaufenden Gegenstandes keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat. Im Unterschied zum geltenden Recht unterscheidet der vorliegende Wortlaut nicht mehr, ob die Vorsteuer nicht abgezogen werden durfte oder ob sie (freiwillig) nicht geltend gemacht wurde. Massgebend ist, dass effektiv kein Vorsteuerabzug auf dem Ankaufspreis vorgenommen wurde.

Der Klarheit halber hält diese Bestimmung zudem neu fest, wie die Margenbesteuerung bei der Einfuhr anzuwenden ist. Wird ein Gegenstand eingeführt und die Steuer von der Marge berechnet, ist diese von der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem von der EZV besteuerten Betrag (Entgelt am ersten Bestimmungsort, erhöht um allfällige Zollabgaben) zu ermitteln.

Art. 26 Steuersätze

Die drei Steuersätze sowie der Katalog der zum reduzierten Steuersatz zu versteuernden Leistungen bleiben gegenüber heute unverändert. Der Artikel nennt in *Absatz 1* systematisch richtig zuerst den Normalsatz, in *Absatz 2* den reduzierten Satz und in *Absatz 4* den Sondersatz für Beherbergungsleistungen. Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu verhindern, wird neu nicht mehr von Ess- und Trinkwaren, sondern von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992⁷² über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände gesprochen, da diesem Gesetz zu entnehmen ist, was alles unter diesen Begriff fällt. Die Abgabe von Nahrungsmitteln im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen gilt wie heute als zum Normalsatz zu versteuernde gastgewerbliche Leistung. Zur Klarstellung hält *Absatz 3* aber neu fest, dass Nahrungsmittel (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 Nahrungsmitteln ohne zusätzliche Dienstleistungen am Ort des Konsums nicht eine gastgewerbliche Leistung ist, erfolgt aus Gründen der Wettbewerbsneutralität. Sie verhindert eine Ungleichbehandlung zwischen den verschiedenen Nahrungsmittel anliefernden steuerpflichtigen Personen.

Die unterschiedlichen Steuersätze erfordern heute eine komplizierte Konzeption dieses Artikels. Die Abgrenzung zwischen Leistungen, die zum Normalsatz zu versteuern sind, und solchen, die zum reduzierten Satz zu versteuern sind, erscheint teilweise nur schwer oder nicht nachvollziehbar. Ein einheitlicher Steuersatz, wie in Teil B der Botschaft vorgesehen, löst dieses Problem, indem für alle steuerbaren Leistungen derselbe Satz gilt. Die teilweise erheblichen Abgrenzungsprobleme können damit am nachhaltigsten und einfachsten gelöst werden.

Die heute in Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG enthaltene Delegation wurde in *Absatz 5* überführt.

⁷² SR 817.0

4. Kapitel: Rechnungsstellung und Steuerausweis

Art. 27 Rechnung

Die Bestimmung ist – abgesehen von der Definition in Absatz 1 – überwiegend zivilrechtlicher Natur. Dies wird durch Absatz 5 verdeutlicht. Sie verschafft dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin einen Anspruch, von der Gegenpartei einen für die Zwecke der MWST dienlichen Beleg zu erhalten und so die Beweissituation (namentlich hinsichtlich des Vorsteuerabzugs) zu verbessern. Der Nachweis, dass eine vorsteuerbelastete Leistung bezogen wurde, muss aber – anders als im geltenden Recht – nicht zwingend mit einer Rechnung erfolgen, die alle in Absatz 2 aufgeführten Elemente aufweist.

Absatz 1 definiert die Rechnung. Diese Definition ist erforderlich, weil in verschiedenen Bestimmungen dieses Gesetzes (z.B. Art. 28 Abs. 2 E-MWSTG) Rechtsfolgen an eine Rechnung geknüpft werden. Damit eine Rechnung eine Rechtsfolge haben kann, muss sie das Unternehmen verlassen. Interne Belege stellen daher keine Rechnungen dar, ebenso wenig Verträge oder Offerten, da mit ihnen keine Abrechnung einer Leistung erfolgt. 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 Absatz 1 enthaltene Definition der Rechnung umfasst klarerweise auch Gutschriften, da auch diese Dokumente darstellen, wie gegenüber einer Drittperson über eine Leistung abgerechnet wird. Auf die Bezeichnung im Geschäftsverkehr kommt es nicht an.

Absatz 2 entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 37 Absatz 1 MWSTG. Er wurde übersichtlicher geordnet und sprachlich insofern modifiziert, als neu nur noch vom Leistungsempfänger bzw. der Leistungsempfängerin und nicht mehr vom steuerpflichtigen Leistungsempfänger bzw. der steuerpflichtigen Leistungsempfängerin die Rede ist. Auch Leistungsempfänger und Leistungsempfängerinnen, die im Zeitpunkt des Empfangs der Leistung nicht steuerpflichtig sind, können später steuerpflichtig werden und dann entsprechende Belege benötigen, beispielsweise um ihren Anspruch auf Einlagesteuerung (Art. 33 E-MWSTG) nachzuweisen. Die zwischenzeitlich von der ESTV eingeführten Praxiserleichterungen wurden aufgenommen.⁷³

Absatz 3 schafft eine rechtliche Grundlage für eine Praxiserleichterung, welche die ESTV seit Einführung der Steuer gewährt hat. Diese Bestimmung ist nötig, weil sie den zivilrechtlichen Anspruch auf Belegerstellung einschränkt.

Absatz 4 ist neu. Damit soll klargestellt werden, wie die Korrektur einer Rechnung erfolgen kann; dies ist im heutigen Gesetz nicht klar geregelt. Das neue Recht geht über die heutige Praxis⁷⁴ hinaus. Wenn eine Rechnung einen steuerauslösenden Tatbestand schafft (Art. 28 Abs. 2 E-MWSTG), muss diese Rechnung widerrufen werden können. Massgeblich ist, dass das Korrekturdokument dem Empfänger oder der Empfängerin des ursprünglichen Dokuments auch tatsächlich zugeht. Der steuerpflichtige Empfänger oder die steuerpflichtige Empfängerin hat sodann eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

⁷³ Vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 1. Januar 2005, Ziff. 2.1.

⁷⁴ Vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 30. Januar 2004.

Art. 28 Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis

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 vom Bundesgericht entwickelten Grundsatz fest, dass eine ausgewiesene Steuer auch geschuldet ist (*impôt facturé = impôt dû*; BGE 131 II 185 mit weiteren Hinweisen). Dies ist wichtig, damit der Bund keinen Steuerausfall erleidet, wenn beispielsweise steuerpflichtige Leistungsempfänger und Leistungsempfängerinnen einen Vorsteuerabzug aufgrund eines Belegs vornehmen, ohne dass die entsprechende MWST abgeliefert worden ist, weil die Person, die den Beleg ausgestellt hat, zum Beispiel nicht steuerpflichtig ist. Absatz 2 regelt einerseits 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. Diese Rechtsfolge trifft unabhängig von der Steuerpflicht jede Person, welche unberechtigterweise die MWST ausweist. Somit kann jedermann, also nicht nur eine steuerpflichtige Person, gestützt auf diesen Absatz 2 die MWST zu entrichten haben. Geschuldet ist in diesem Fall grundsätzlich die ausgewiesene Steuer. 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 oder die Rechnungsempfängerin aufgrund des falschen Belegs keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat. Andererseits 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 26 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 oder auf einer nichtsteuerbaren Leistung MWST ausgewiesen wird. Die Rechtsfolgen sind dieselben wie beim unberechtigten Ausweis der Steuer. Der Fall, dass ein zu tiefer Steuersatz ausgewiesen wird, muss nicht explizit im Gesetz geregelt werden, denn der gemäss Artikel 26 E-MWSTG anwendbare Steuersatz ist auf jeden Fall von Gesetzes wegen geschuldet.

Absatz 3 regelt den Fall der Gutschrift. Dort treten die beschriebenen Steuerfolgen nicht beim Aussteller, sondern beim Empfänger oder der Empfängerin der Gutschrift ein.

5. Kapitel: Vorsteuerabzug

Art. 29 Grundsatz

Der Vorsteuerabzug ist das zentrale Merkmal der Netto-Allphasensteuer. Die Wettbewerbsneutralität als durch die Wirtschaftsfreiheit grundrechtlich geschütztes höchstes Prinzip der Besteuerung kann erst durch den Abzug der Vorsteuer überhaupt verwirklicht werden. Die Vorsteuerabzugsberechtigung gemäss geltendem Recht und Praxis ist in Anbetracht dessen zu restriktiv. Der Gesetzesentwurf folgt

deshalb dem Grundsatz, wonach alle im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern grundsätzlich in Abzug gebracht werden können. Dieser Grundsatz soll auch eine Klärung bringen in den heute strittigen Fragen, in wie weit Vorsteuern, die nicht eindeutig einzelnen Umsätzen des Unternehmens zugeordnet werden können, die aber klar im Rahmen der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit der betreffenden steuerpflichtigen Person anfallen, abziehbar sind. Mit der neuen Formulierung wird erreicht, dass für solche Vorsteuern im Rahmen der übrigen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzugsanspruch besteht. Damit wird auch eine in diese Richtung gehende Praxis der ESTV⁷⁵ im Bereich der Vorsteuern auf Dividenden und Erträgen aus Veräusserungsgewinnen bei Holdinggesellschaften gesetzlich verankert. Soll das Recht zum Vorsteuerabzug eingeschränkt werden, braucht es dazu eine Grundlage in einem formellen Gesetz (Art. 30 und 34 E-MWSTG). Auch strenge formale Anforderungen an Rechnungen und Belege stellen eine Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts dar. Diesbezüglich wird im Gesetzesentwurf ebenfalls auf zwingende formale Vorschriften verzichtet. Dies ändert jedoch nichts am beweisrechtlichen Grundsatz, wonach die steuerpflichtige Person behauptete steuermindernde Tatsachen beweisen muss. Grundsätzlich keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht für Aufwendungen, welche nicht in Zusammenhang mit unternehmerischen Tätigkeiten stehen, wie dies beispielsweise bei Aufwendungen für hoheitliche Tätigkeiten oder für den privaten Bereich der Fall ist, weil beide Bereiche ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegen.

Absatz 1: Mit Vorsteuer belastete Leistungen müssen von der steuerpflichtigen Person künftig einzig für ihre unternehmerischen Zwecke verwendet werden, damit Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Auf weitere Anforderungen an den Vorsteuerabzugsanspruch wie im geltenden Recht wurde bewusst verzichtet. Soll dieser Grundsatz eingeschränkt werden, bedarf es einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz, wie dies gemäss den Artikeln 30 und 34 der Fall ist.

Absatz 2 konkretisiert die in Absatz 1 enthaltene Regelung. Bei der Inlandsteuer ist jede in Rechnung gestellte Steuer abziehbar (*Bst. a*). Dies rechtfertigt sich dadurch, dass jede Person, ob steuerpflichtig oder nicht, die eine Rechnung mit Steuern ausstellt, diese nun kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift (Art. 28 Abs. 2 E-MWSTG) abzuliefern hat. Die steuerpflichtige Person hat demnach nicht zu prüfen, ob der auf der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag zu hoch ist oder gar nicht geschuldet wäre. Der Vorsteuerabzugsanspruch der steuerpflichtigen Person besteht künftig unabhängig von den Voraussetzungen und Eigenschaften des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin.

Absatz 3 begründet den sogenannten fiktiven Vorsteuerabzug für Urproduzenten und Urproduzentinnen und entspricht weitgehend dem heutigen Artikel 38 Absatz 6 MWSTG.

Absatz 4: Gemäss dem heute geltenden Recht ist das Vorliegen einer formgerechten Rechnung Tatbestandsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die steuerpflichtige Person hat künftig lediglich nachzuweisen, dass sie für eine in Absatz 2 aufgezählte Vorsteuerform eine Zahlung geleistet hat.

⁷⁵ Vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 1. Juli 2005, Ziff. 2.8.

Art. 30 Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug

Dieser Artikel schliesst den Vorsteuerabzug auf Leistungen und auf Einführen von Gegenständen aus, welche für die Erbringung von der Steuer ausgenommener nicht optierter Leistungen verwendet werden. Darunter fallen die in Artikel 21 E-MWSTG genannten Leistungen und Umsätze. Grundsätzlich handelt es sich auch hier um Leistungen, welche im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erbracht werden und somit aus diesem Blickwinkel zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Um die wettbewerbsverzerrende Wirkung von Steuerausnahmen zu mildern, schliesst der Gesetzgeber jedoch in diesem Fall das Recht auf Vorsteuerabzug ausdrücklich aus, sodass zwar die Wertschöpfung auf diesen Leistungen unbesteuert bleibt, die Vorsteuer jedoch in die allgemeinen Kosten für die Leistungserbringung einfließen.

Art. 31 Gemischte Verwendung

Der Wortlaut entspricht weitgehend dem bisherigen Artikel 41 MWSTG.

Absatz 1 legt fest, dass die Korrektur des Vorsteuerabzugs nach Massgabe der Verwendung zu erfolgen hat. Grundsätzlich hat die Korrektur des Vorsteuerabzugs unmittelbar im Zeitpunkt der Geltendmachung zu erfolgen.

Absatz 2 sieht bezüglich des Zeitpunkts der Korrektur eine Ausnahme vor, indem bei überwiegender Nutzung für steuerbare Zwecke vorerst der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden darf und stattdessen am Ende der Steuerperiode der Eigenverbrauch abgerechnet wird.

Art. 32 Eigenverbrauch

Dieser Artikel regelt den Zeitpunkt und den Umfang der Vorsteuerkorrektur, wenn die Voraussetzungen für den Anspruch auf Vorsteuerabzug nachträglich weggefallen sind. Im geltenden Recht ist der Eigenverbrauch ein eigener Steuertatbestand. Neu wird er als reine Vorsteuerkorrekturregel verstanden. Das Gesetz stellt aber nicht mehr darauf ab, ob die steuerpflichtige Person zum Vorsteuerabzug berechtigt war, sondern ob sie ihn tatsächlich vorgenommen hat. Nur in diesem Fall sind die früher geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu korrigieren. Allerdings ist künftig im Unterschied zum geltenden Recht auch der Eigenverbrauch von Dienstleistungen, welche von Dritten bezogen wurden, abzurechnen.

Absatz 1 bestimmt, dass beim nachträglichen Wegfall der Voraussetzungen, welche zum Vorsteuerabzug berechtigten, die Vorsteuern einschliesslich ihrer als Einlage-entsteuerung korrigierter Anteile zurückzuerstatten sind, und dass diese Korrektur im Zeitpunkt des Wegfalls vorzunehmen ist. Folglich ist die Korrektur regelmässig in derjenigen Quartalsabrechnung vorzunehmen, die auf den Zeitpunkt des Wegfalls der Berechtigung folgt. Eine Ausnahme gilt für die Eigenverbrauchsbesteuerung, die gestützt auf Artikel 31 Absatz 2 E-MWSTG anstelle einer Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen wird. In diesem Fall ist die Abrechnung erst am Ende der Steuerperiode vorzunehmen, obwohl für den zu korrigierenden Teil nie eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestanden hat.

Absatz 2 hält fest, dass die unentgeltliche Entnahme von Gegenständen und Dienstleistungen aus dem Unternehmen – wie im geltenden Recht – zu einer Abrechnung des Eigenverbrauchs und nicht zu einer Fiktion eines Leistungsverhältnisses führt. Unternehmensfremd ist nicht bloss die Verwendung für private Zwecke, sondern beispielsweise auch für hoheitliche Tätigkeiten des Gemeinwesens. Neu werden in

Buchstabe c im Sinne einer Ausnahme explizit die Werbegeschenke erwähnt. Nicht als Eigenverbrauch zu versteuern sind daher Warenmuster sowie Werbegeschenke, welche der Erzielung steuerbarer Umsätze dienen. Aus Gründen der Vereinfachung wird auch bei Werbegeschenken neu auf eine Wertgrenze verzichtet. Bedingung ist aber, dass die Werbegeschenke und Warenmuster ausschliesslich im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit 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 500 Franken pro Person und Jahr unabhängig von ihrem Verwendungszweck zum Vorsteuerabzug.

Die Absätze 3 und 4 regeln die Bemessung der Vorsteuerkorrektur. Ausgangspunkt ist der seinerzeit geltend gemachte Vorsteuerbetrag. Bei der Ingebrauchnahme wird der Vorsteuerabzug nach Massgabe der Nutzungsdauer gekürzt. *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 einen Fünftel und unbewegliche Gegenstände um einen Zwanzigstel abzuschreiben. Dienstleistungen kommen bei der Eigenverbrauchsbesteuerung nur in Betracht, wenn sie von Dritten bezogen wurden. Aus Praktikabilitätsgründen wird gemäss *Absatz 3* der Zeitwert schematisch ermittelt und nicht auf den tatsächlichen betriebswirtschaftlichen oder buchhalterischen Wert abgestellt. Bei beweglichen Gegenständen beträgt die kalkulatorische Nutzungsdauer 5 Jahre, bei unbeweglichen 20 Jahre; dies entspricht dem geltenden Recht (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). 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 MWST separat ermitteln muss, was einen zusätzlichen Aufwand darstellt. Deshalb kann der Bundesrat in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen.

Absatz 4 regelt die vorübergehende Verwendung; die Bestimmung entspricht dem bisherigen Artikel 34 Absatz 3 MWSTG. Sie wurde sprachlich zur besseren Verständlichkeit überarbeitet. Wird der Eigenverbrauch entsprechend dem Mietpreis für eine unabhängige Drittperson berechnet, so wird dabei in Kauf genommen, dass im Ergebnis nicht lediglich eine Korrektur des Vorsteuerabzugs bewirkt wird, sondern regelmässig auch eine Besteuerung der Wertschöpfung erfolgt.

Der baugewerbliche Eigenverbrauch wird neu nicht mehr besteuert. 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, das heisst die selbst erbrachte Arbeit des Grundeigentümers oder der Grundeigentümerin, 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 von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet und dort nicht erfasst. Aus Gründen der Rechtsgleichheit ist es nicht hinzunehmen, dass nur die Baubranche mit dem Herstellungseigenverbrauch 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 deutliche Vereinfachung dar und führt für die Konsumenten und Konsumentinnen zu tieferen Preisen und einer reduzierten steuerlichen Belastung. Auch im Gemeinschaftsrecht gibt es keine (äquivalente) Regelung zum baugewerblichen Eigenverbrauch nach schweizerischem Recht. Die Einnahmen des Bundes aus dem baugewerblichen Eigenverbrauch werden auf gut 50 Millionen Franken jährlich geschätzt. Allerdings wird ein Teil davon durch spätere Einlageentsteuerungen wieder rückgängig gemacht. Die Aufhebung wird deshalb zu Mindereinnahmen für den Bund von 30–35 Millionen Franken pro Jahr führen. Allerdings sind dabei die dynamischen Effekte nicht mit berücksichtigt. Da durch die Nichtbesteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs Anreize geschaffen werden, selbst zu bauen statt die Bauleistungen bei einer Drittperson einzukaufen, ist es möglich, dass beispielsweise Versicherungen, welche Immobilien in ihrem Anlagevermögen haben, künftig Bauleistungen vermehrt selber erbringen werden.

Art. 33 Einlageentsteuerung

Die Einlageentsteuerung ist das Gegenstück zum Eigenverbrauch. Diese Vorsteuerkorrekturregel stellt sicher, dass die steuerpflichtige Person auch zu einem späteren Zeitpunkt die nicht verjährte Vorsteuer abziehen kann, wenn ihr das beim Empfang der Leistung oder bei deren Einfuhr noch nicht möglich war, da sie damals die Voraussetzungen gemäss Artikel 29 Absatz 1 E-MWSTG nicht erfüllte. Die Bestimmung ist symmetrisch zu Artikel 32 E-MWSTG aufgebaut; deshalb kann grundsätzlich auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden.

Absatz 1 entspricht dem bisherigen Artikel 42 Absatz 1 MWSTG und regelt den Zeitpunkt der nachträglichen Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug.

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 Einlageentsteuerung, wenn sie zugekauft worden sind und wenn sie im Zeitpunkt der Einlageentsteuerung noch einen Wert haben. Zu denken ist insbesondere an das Überlassen von immateriellen Werten und Rechten (z.B. Lizenzen).

Absatz 3 ist neu. Er stellt das Pendant zu Artikel 32 Absatz 4 E-MWSTG (Eigenverbrauch) dar, welcher dem bisherigen Artikel 34 Absatz 3 MWSTG entspricht.

Art. 34 Kürzung des Vorsteuerabzugs

Absatz 1: Nicht-Entgelte (Art. 18 Abs. 2 E-MWSTG) sollen grundsätzlich nicht mehr zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen. Nach dem bisherigen Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes wird vorausgesetzt, dass die Kosten der bezogenen Vorleistungen in das Entgelt für einen steuerbaren Ausgangsumsatz eingehen (Umsatzverknüpfung). Damit ergeben sich Vorsteuerabzugskürzungen immer dann, wenn Kosten durch andere Mittel gedeckt werden als durch solche aus einem steuerbaren Umsatz, insbesondere mit Geldern aus einem sogenannten 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 soll ausschliesslich auf den Verwendungskonnex abstellen, da dies zu steuersystematisch richtigeren Ergebnissen führt. Deshalb soll grundsätzlich der Vorsteuerabzug in den

Fällen vollumfänglich gewährt werden, in denen die betreffenden Vorleistungen für unternehmerische Zwecke verwendet werden und durch Mittel aus dieser Tätigkeit oder durch Nicht-Entgelte gedeckt werden.

Absatz 2 nimmt Gelder gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–d E-MWSTG, bei welchen es sich ebenfalls um Nicht-Entgelte handelt, vom Grundsatz in Absatz 1 aus. Diese Ausnahme ist an sich systemwidrig, da Mittelflüsse, welche sich mangels eines Steuerobjektes grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST befinden, auch auf die Vorsteuer keinen Einfluss haben sollten. Aus finanzpolitischen Gründen muss jedoch die bereits im geltenden Recht (Art. 38 Abs. 8 MWSTG) enthaltene Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Erhalt von Subventionen und Spenden beibehalten werden. Bei den in Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben b und c genannten Mitteln handelt es sich ebenfalls um Subventionen, welche lediglich der Rechtssicherheit und Klarheit wegen analog zum geltenden Recht ausdrücklich Erwähnung finden. Die Abgrenzung zwischen nicht steuerbaren Spenden und steuerbarem Sponsoring wird gleich wie heute gehandhabt.

Die in Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben e–l E-MWSTG genannten Mittelzugänge haben wie bereits heute keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch für die in Buchstabe l explizit genannten Gebühren, Beiträge und sonstigen Zahlungen, welche aufgrund von hoheitlicher Tätigkeit vereinnahmt werden, da die hoheitliche Tätigkeit ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegt. Werden daneben auch Tätigkeiten unternehmerischer Natur erbracht, so sind die Vorsteuern auf den ausschliesslich dafür gemachten Aufwendungen vollumfänglich abziehbar.

6. Kapitel: Ermittlung, Entstehung und Verjährung der Steuerforderung

1. Abschnitt: Zeitliche Bemessung

Art. 35 Steuerperiode

Absatz 1 ist neu. Das heutige Gesetz spricht zwar von der Steuerperiode (Art. 42 Abs. 1 MWSTG), definiert aber nicht, was damit gemeint ist. 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 MWST abzurechnen hat. Die Steuerperiode ist die Periode, über welche die Steuer erhoben wird. Gegenüber der heute geltenden Rechtslage ändert sich in der täglichen Arbeit der Steuerpflichtigen 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.⁷⁶ Die neue Konzeption erlaubt es jedoch, klarere (Veranlagungs-)Verfügungen zu erlassen und die strafrechtlichen Sanktionen der Steuerhinterziehung erst eintreten zu lassen, wenn eine Steuerperiode abgeschlossen ist.

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

⁷⁶ Wegleitung 2008 zur MWST, Rz. 968.

mit dem Kalenderjahr zusammenfällt, spielt dies keine Rolle. Bei abweichendem Geschäftsjahr (z.B. Geschäftsabschluss per 31. März) kann dieses Wahlrecht jedoch 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.

Art. 36 Abrechnungsperiode

Absatz 1 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. Grundsätzlich gilt die vierteljährliche Abrechnungsperiode (Bst. a). Steuerpflichtige Personen, die mit Saldosteuerätzen abrechnen, müssen zweimal im Jahr eine Abrechnung einreichen; damit wird eine grösstmögliche Vereinfachung dieser Abrechnungsmethode erreicht (Bst. b). Steuerpflichtige Personen hingegen, die regelmässig Vorsteuerüberschüsse erzielen, haben insbesondere aus Liquiditätsgründen ein grosses Interesse daran, diese Überschüsse möglichst rasch geltend machen zu können. Sie können deshalb beantragen, monatlich mit der ESTV abzurechnen (Bst. c).

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

2. Abschnitt: Umfang der Steuerforderung

Art. 37 Effektive Abrechnungsmethode

Absatz 1 erklärt die Abrechnung nach der effektiven Methode zur Regel. Damit verankert er geltendes Recht und geltende Praxis explizit und eigenständig, was die Lesbarkeit des Gesetzes vereinfacht und die Verständlichkeit verbessert.

Absatz 2 definiert den Begriff der Steuerforderung neu als Differenz zwischen der geschuldeten Steuer auf dem Umsatz (Outputsteuer) und dem Vorsteuerguthaben (Input-Steuer). Dieser Wechsel zum sogenannten «Saldoprinzip» steht im Zusammenhang mit den Bestrebungen, die Rechtskraft klarer zu regeln und das Verfahrensrecht zu vereinfachen. Nach heutigem Recht werden die Umsatzsteuerschuld und das Vorsteuerguthaben – trotz ihrer Interdependenzen – je separat behandelt. Damit ist es möglich, dass im Rahmen einer Kontrolle nicht die gesamte Steuerforderung überprüft wird, sondern bloss einzelne Elemente. Das kann dazu führen, dass sich im Anschluss an eine Kontrolle geführte Steuerverfahren bloss mit Einzelaspekten statt mit der integralen Steuerforderung befassen. Am Schluss eines Verfahrens erwachsen in diesem Fall auch nur die im Verfahren behandelten Elemente in Rechtskraft. Die heutige Regelung hat auch Auswirkungen auf das Vollstreckungsrecht und das Strafrecht, wo der Bund heute nur die Umsatzsteuerschuld vollstreckt bzw. die Busse auf die Höhe der hinterzogenen Umsatzsteuerschuld bemisst, was für das letzte Unternehmen in einer Wertschöpfungskette zu der proportional höchsten Belastung führt. Bei den steuerpflichtigen Personen, die heute nach der Saldosteuer- oder der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, gilt das «Saldoprinzip» bereits heute, was im geltenden Recht – namentlich bei Ermessenseinschätzungen, in der Vollstreckung und im Strafrecht – zu einer Ungleichbehandlung führt.

Diese Ungleichbehandlung wird mit der Einführung des «Saldoprinzips» beseitigt. Gleichzeitig wird das Verfahrensrecht für die Steuerverwaltung und die steuerpflichtigen Personen vereinfacht. Neu sind alle Verfahrenshandlungen beider Parteien darauf ausgerichtet, einen einzigen Betrag, nämlich den Saldo von Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben, pro Steuerperiode zu ermitteln. Damit wird beispielsweise erreicht, dass mit einer qualifizierten Willenserklärung die Verjährung für alle Aspekte der Steuerforderung der entsprechenden Steuerperiode unterbrochen wird oder dass mit einer Anpassung der Umsatzsteuerschuld, weil beispielsweise eine Leistung als steuerbar und nicht als von der Steuer ausgenommen qualifiziert wird, auch der Vorsteueranspruch entsprechend zu korrigieren ist. Es wird allerdings auch weiterhin Fälle geben, in denen einzig die Umsatzsteuerschuld geschätzt wird. Dies ist dann der Fall, wenn der gesamte Aufwand und damit die gesamte Vorsteuer verbucht ist, aber ein Teil der Umsätze «schwarz» erzielt wird und demzufolge nicht in der Buchhaltung enthalten ist.

Art. 38 Abrechnung nach Saldo- und nach Pauschalsteuersätzen

Absatz 1 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 rund 320 000 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, weil die Saldosteuersatzmethode eine wesentliche Vereinfachung für die Steuerpflichtigen darstellt. Erleichtert werden dadurch sowohl die Buchführung als auch die Steuerabrechnung. Die an die Umsatzsteuer anrechenbare Vorsteuer muss nicht mehr ermittelt und buchmässig erfasst werden. Es muss lediglich der erzielte steuerbare Gesamtumsatz (inklusive Steuer) deklariert und mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz multipliziert werden. Bei den Saldosteuersätzen handelt es sich um Durchschnittssätze, mithin um Pauschalen, welche die gesamten bei den Unternehmen einer bestimmten Branche bzw. einer bestimmten Tätigkeit anfallenden Vorsteuern als Mittelwert erfassen. Die Anwendung dieser Methode wird im Weiteren dadurch erleichtert, dass dabei nur halbjährlich abgerechnet werden muss (Art. 36 Abs. 1 Bst. b E-MWSTG). Durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Saldosteuersatzmethode haben rund 16 000 Steuerpflichtige zusätzlich die Möglichkeit, mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

Absatz 2 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 jede einzelne Branche den durchschnittlichen Saldosteuersatz. Anschliessend wird diese Branche demjenigen der aktuell sieben Saldosteuersätze 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. Für die Steuerpflichtigen soll

grösstmögliche Transparenz geschaffen werden. 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 3 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. In Jahren mit keinen oder unterdurchschnittlichen Investitionen wird dafür mehr Steuer pauschal angerechnet als angefallen ist. 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 diene damit in erster Linie der Steueroptimierung 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.

Absatz 4 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 Einrichtungen wie private Spitäler oder Schulen, konzessionierte Transportunternehmen, Veranstalter von nicht wiederkehrenden Anlässen in den Bereichen Kultur und Sport sowie Vereine und Stiftungen die Saldosteuersatzmethode nicht anwenden dürfen. Ihnen wird jedoch in der Form der Pauschalsteuersatzmethode eine analoge Vereinfachung zur Verfügung gestellt. Die Regelung der Einzelheiten ist an den Bundesrat delegiert.

3. Abschnitt: Entstehung, Änderung und Verjährung der Steuerforderung

Art. 39 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 die steuerpflichtige Person das Entgelt in der Steuerabrechnung derjenigen Abrechnungsperiode deklarieren, in der sie die Leistungen ihren Kunden und Kundinnen in Rechnung gestellt hat. Dementsprechend kann sie die Vorsteuer in der Abrechnungsperiode abziehen, in welcher sie die Rechnung vom Leistungserbringer oder von der Leistungserbringerin 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 Steuerschuld in dem Moment, in dem die steuerpflichtige Person 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 der steuerpflichtigen Person eine möglichst flexible Lösung angeboten werden soll. Es soll der steuerpflichtigen Person also auch dann möglich sein, nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen, wenn sie eine Debitorenbuchhaltung führt und die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich einfacher zu handhaben wäre.

Absatz 3 hält neu 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 (Art. 35 E-MWSTG). In diesem Zeitraum müssen demnach auch die gleichen Regeln und Prinzipien zur Anwendung gelangen, um eine 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. 40 Entstehung der Steuerforderung

Diese Bestimmung regelt, in welcher Abrechnungsperiode ein bestimmter Sachverhalt zu deklarieren ist. Bisher war die Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in Artikel 38 Absatz 7 MWSTG und die Entstehung der Steuerforderung in Artikel 43 MWSTG geregelt. Durch die Umstellung auf das Saldoprinzip, das heisst die Definition der Steuerforderung als Saldo zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben (vgl. Ausführungen vorne zu Art. 37 E-MWSTG), konnten die Regelungen der beiden Bestimmungen in einem Artikel zusammengefasst werden. Inhaltlich ändert sich zum geltenden Recht mit einer Ausnahme nichts. Die in *Absatz 1 Buchstabe c* geschaffene Neuerung betrifft die Vorauszahlungen für von der Steuer befreite Leistungen bzw. Leistungen, welche im Ausland erbracht wurden; nach geltendem Recht müssen diese im Zeitpunkt des Zahlungseingangs dekla-

riert werden und können beim Vorliegen der entsprechenden Nachweise wieder in Abzug gebracht werden. Dies wird neu nicht mehr notwendig sein.

Absatz 1: Bei der Abrechnung nach vereinbartem Entgelt wird – wie bisher – grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Ausstellung bzw. des Zugangs des Belegs abgestellt; dieses Prinzip wird durchbrochen, wenn der Zahlungsverzug vor dem Belegfluss stattfindet.

Absatz 2: Bei der Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt ist weiterhin einzig der Zeitpunkt der Zahlung massgeblich.

Die Entstehung der Steuerforderung aus Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch und Einlagesteuerung) ergibt sich – unabhängig davon, ob nach vereinbartem oder vereinnahmtem Entgelt abgerechnet wird – aus den entsprechenden materiellrechtlichen Bestimmungen (Art. 32 und 33 E-MWSTG).

Absatz 3: Hat die steuerpflichtige Person für eine Dienstleistung, welche der Bezugsteuer unterliegt, Anspruch auf Vorsteuerabzug, kann sie diesen in der Abrechnungsperiode geltend machen, in der sie die Bezugsteuer deklariert.

Absatz 4 entspricht dem heutigen Artikel 38 Absatz 7 Buchstabe c MWSTG und regelt den Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs bei der Einfuhrsteuer. Da der Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer nur in Zusammenhang mit der Inlandsteuer vorgenommen werden kann, befindet sich diese Regelung nicht im Kapitel Einfuhrsteuer.

Art. 41 Nachträgliche Änderung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzugs

Inhaltlich entspricht die Bestimmung den heute geltenden Regelungen in den Artikeln 40, 43 Absatz 4 und 44 Absatz 2 MWSTG. Die Norm stellt sicher, dass bei Entgeltskorrekturen auf der Umsatzseite (Abs. 1) und der Aufwandseite (Abs. 2) eine Anpassung der Steuerforderung vorgenommen wird. Diese Anpassung ist in der Abrechnungsperiode vorzunehmen, in welcher sie entsprechend der Abrechnung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten erfolgt. Solche Korrekturen können zum Beispiel aufgrund von Rabatten, Rückvergütungen, Mängelrügen etc. erforderlich werden.

Art. 42 Festsetzungsverjährung

Die Verjährung ist heute in Artikel 49 MWSTG geregelt; dabei wird nicht zwischen einer Festsetzungs- und einer Bezugsverjährung unterschieden. Eine Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in der sie entstanden ist. Die Verjährung kann insbesondere mit Ergänzungsabrechnungen, Entscheiden und Einspracheentscheiden unterbrochen werden, wodurch sie neu zu laufen beginnt. In Artikel 49 Absätze 2 und 3 MWSTG sind die Unterbrechung und der Stillstand der Verjährung geregelt. Artikel 49 Absatz 4 MWSTG hält fest, dass die absolute Verjährung 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist, eintritt. Die aktuelle Regelung wird als einseitige Risikoverteilung und als mit Rechtsunsicherheit behaftet angesehen.

Artikel 42 regelt neu nun ausschliesslich die Festsetzungsverjährung; die Bestimmungen über die Bezugsverjährungen finden sich in Artikel 90 E-MWSTG. Nach Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist kann die Selbstveranlagung der steuerpflichtigen Person nicht mehr geändert werden. Die Bestimmung regelt die Verjäh-

zung der Steuerforderung. Nach den Artikeln 37 und 38 E-MWSTG gilt als Steuerforderung immer die Differenz zwischen der geschuldeten Umsatzsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Periode. Daraus erhellt, dass die Verjährung sowohl hinsichtlich des Vorsteueranspruchs der steuerpflichtigen Person wie auch des Steueranspruchs der ESTV gleichzeitig beginnt. Eine separate Verjährungsregelung für die Vorsteuerseite ist daher weder erforderlich noch zweckmässig.

Absatz 1: Grundsätzlich beträgt die relative Verjährungsfrist weiterhin fünf Jahre. Dies entspricht dem bisherigen Artikel 49 Absatz 2 MWSTG und gilt analog auch für die übrigen Steuerarten des Bundes.⁷⁷

Absatz 2: Die Verjährungsunterbrechung kann nur mit einem qualifizierten Schriftstück erfolgen; dies kann namentlich auch die Ankündigung einer Kontrolle gemäss Artikel 78 Absatz 3 E-MWSTG sein. Unterbricht die ESTV die Festsetzungsverjährung, läuft jedoch nicht wieder die volle fünfjährige relative Verjährungsfrist, sondern nur noch eine solche von zwei Jahren. Eine Unterbrechung der Festsetzungsverjährung durch die steuerpflichtige Person verkürzt die Verjährungsfrist nicht, sie beträgt weiterhin fünf Jahre. Diese unterschiedliche Regelung ist erforderlich, damit die steuerpflichtigen Personen nicht durch eine Unterbrechungserklärung die Verjährungsfristen verkürzen und so den Kontrollanspruch des Staates einschränken können. Wird die Verjährung nicht innerhalb der Verjährungsfrist wiederum unterbrochen (z.B. indem ein Steuerbetrag eingefordert oder ein Entscheid gefällt wird), ist der Festsetzungsanspruch verjährt. Die zweijährige Verjährungsfrist gilt für alle weiteren Schritte nach der Durchführung einer Kontrolle, also auch für das mögliche anschliessende Einspracheverfahren sowie für die Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungs- und dem Bundesgericht. Die neue Regelung bringt aus der Sicht der Steuerpflichtigen eine Beschleunigung der Verfahren mit sich. Andererseits ermöglicht sie es der ESTV, im Rahmen einer Kontrolle mehrere Steuerperioden gleichzeitig zu überprüfen und damit ein rationelles und ökonomisches Vorgehen anzuwenden.

Die *Absätze 3 und 4* entsprechen dem geltenden Recht.

Absatz 5 regelt, was bisher Artikel 49 Absatz 4 MWSTG normiert hat. Die absolute Verjährungsfrist wird jedoch von 15 auf neu 10 Jahre, also um ein Drittel, verkürzt. Den Steuerpflichtigen soll durch die Verkürzung der absoluten Festsetzungsverjährung auf 10 Jahre ebenfalls zu schnelleren Verfahren und rascherer Rechtsicherheit 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, kann die Selbsterklärung der steuerpflichtigen Person nicht mehr geändert werden. Die ESTV wird somit gezwungen sein, Erst- und Einspracheentscheide möglichst umgehend auszufällen. Zu beachten ist, dass im Gegenzug zur Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist für die Steuerfestsetzung neu die Bezugsverjährung (Art. 90 E-MWSTG) geregelt wird, welche ebenfalls fünf Jahre beträgt und ebenfalls unterbrochen werden kann.

⁷⁷ Zum Beispiel Art. 17 Abs. 1 VStG, Art. 30 Abs. 1 StG, Art. 7 Abs. 1 ZBstG, Art. 120 Abs. 1 DBG

Art. 43 Rechtskraft der Steuerforderung

Das geltende Recht äussert sich zur Rechtskraft nicht. Mit der ausdrücklichen Regelung der Rechtskraft der Steuerforderung sollen einerseits Unklarheiten des bisherigen Rechts beseitigt werden, andererseits Gleichbehandlung zwischen dem Fiskus und den steuerpflichtigen Personen hergestellt werden. Zudem wird die Voraussetzung geschaffen, damit für die Vollstreckung der Steuerforderung eine eigenständige Verjährungsregelung geschaffen werden kann.

Die Regelung in *Buchstabe a* ist selbstverständlich und wird bloss der Klarheit wegen ausdrücklich festgehalten.

Buchstabe b: Dem Wesen der Selbstveranlagungssteuer entsprechend wird die Steuerforderung in der Regel nicht mittels einer Verfügung seitens der ESTV verbindlich festgestellt, weshalb grundsätzlich innerhalb der Verjährungsfrist die Steuerforderung modifiziert werden kann. Dieser Grundsatz wurde vom Bundesgericht bereits während der Geltung der WUST dahingehend eingeschränkt, dass die steuerpflichtige Person vorbehaltlos bezahlte Steuern nicht mehr zurückfordern kann (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002, E. 3.4.2 mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Der ESTV andererseits wurde zugestanden, innerhalb der Verjährungsfrist auch nachträglich noch auf Ergänzungsberechnungen und Gutschriftsanzeigen zurückzukommen. Neu wird im Gesetz verankert, dass eine Einschätzungsmitteilung in Rechtskraft erwächst, wenn die steuerpflichtige Person die festgesetzte Steuerforderung vorbehaltlos bezahlt. Eine Einschätzungsmitteilung kann somit von der ESTV nicht mehr verändert werden, ohne ein förmliches Revisionsverfahren gemäss Artikel 85 E-MWSTG einzuleiten. Für dieselbe Periode, auf welche sich die rechtskräftige Einschätzungsmitteilung bezieht, darf auch keine weitere Einschätzungsmitteilung, welche diese «ergänzt», erlassen werden, denn dadurch würde Sinn und Zweck dieser Bestimmung unterwandert.

Buchstabe c: Die Festsetzungsverjährung gemäss Artikel 42 E-MWSTG regelt im Unterschied zur Bezugsverjährung gemäss Artikel 90 E-MWSTG die Dauer, innerhalb welcher die noch nicht rechtskräftige Steuerforderung angepasst werden kann. Die Bezugsverjährung beginnt erst mit Ablauf der Festsetzungsverjährung zu laufen und stellt die Dauer dar, innerhalb derer die rechtskräftige Steuerforderung auf dem Weg der Zwangsvollstreckung eingefordert werden muss. Buchstabe c nennt der Rechtssicherheit und Klarheit halber explizit die Rechtskraft als Rechtsfolge der Festsetzungsverjährung, obwohl sich das bereits aus Artikel 42 Absatz 1 E-MWSTG ergibt.

3. Titel: Bezugsteuer

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

Art. 44 Bezugsteuerpflicht

In diesem Artikel wurde im Wesentlichen die bisherige Regelung von Artikel 24 MWSTG (sowie Art. 10 und 28 Abs. 4 MWSTG) übernommen. Es handelt sich insbesondere um redaktionelle Anpassungen. Neu ist jedoch, dass Dienstleistungen, welche dem Erbringerortprinzip unterliegen, die der Empfänger oder die Empfänger-

rin aber im Inland nutzt oder auswertet, nicht mehr von der Bezugsteuer 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 bei der Inlandsteuer nach Artikel 10 E-MWSTG bereits steuerpflichtige Personen neu grundsätzlich jeden Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, welche dem Empfängerortprinzip gemäss Artikel 8 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 Bezugsteuer erfasst wird und vom Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin zu versteuern ist. Dies gilt bereits heute, ist aber nur bei der Einfuhrsteuer in Artikel 73 Absatz 3 MWSTG erwähnt. Weitere Ausführungen zu dieser Bestimmung finden sich im Kommentar zu Artikel 51 Absatz 2 E-MWSTG.

Absatz 2: Steuerpflichtig aufgrund der Bezugsteuer sind einerseits sämtliche bei der Inlandsteuer steuerpflichtigen Personen, welche nicht gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a von der Steuerpflicht befreit sind. Andererseits haben alle übrigen Personen, das heisst die von der Steuerpflicht befreiten Personen wie auch nicht steuerpflichtige, namentlich Privatpersonen, über die Bezugsteuer abzurechnen, wenn sie für mehr als 10 000 Franken Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland beziehen.

Art. 45 Steuerbemessung und Steuersätze

Der Artikel hält fest, dass für die Steuerbemessung und die anwendbaren Steuersätze bei der Bezugsteuer die Bestimmungen über die Inlandsteuer gelten (Art. 24 und 26 E-MWSTG).

Art. 46 Steuer- und Abrechnungsperiode

Dieser Artikel 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.

Art. 47 Entstehung und Festsetzungsverjährung der Bezugsteuerschuld

Absatz 1 baut auf dem bisherigen Artikel 43 Absatz 3 MWSTG auf. Neu gilt als massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Bezugsteuerschuld bei steuerpflichtigen Personen, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen (Normalfall), der Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung und nicht mehr der Zeitpunkt des Empfangs der Leistung (Bst. b). Dahinter steht die Überlegung, dass der Empfang der Rechnung in der Regel zweifellos feststellbar ist, da eine Rechnung das Datum trägt. Der Empfang der Leistung ist hingegen teilweise schwer nachweisbar. Ergänzt wird die bisherige Norm im Sinne einer Klarstellung durch den Zusatz, dass bei der Abrech-

nung nach vereinnahmten Entgelten die Bezugsteuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts entsteht (Bst. a).

Neu ist in *Absatz 2* die Verjährung explizit geregelt. Sie richtet sich wie bereits heute nach dem für die Inlandsteuer geltenden Recht (Art. 42 und 43 E-MWSTG).

Art. 48 Mithaftung, Steuernachfolge und Substitution

Da im Unterschied zum geltenden Recht die Bezugsteuer in einem eigenen Teil geregelt wird, müssen zwecks Vollständigkeit und Transparenz auch die Fragen der Mithaftung, Steuernachfolge und Substitution explizit geregelt werden. Das Gesetz tut dies mit einem Verweis auf die entsprechenden Bestimmungen bei der Inlandsteuer (Art. 15–17 E-MWSTG).

4. Titel: Einfuhrsteuer

Art. 49 Anwendbares Recht

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 72 MWSTG. Eine redaktionelle Änderung hat die Sachüberschrift erfahren.

Art. 50 Steuerpflicht

Dieser Artikel entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 75 MWSTG. Es sind nur redaktionelle Anpassungen vorgenommen worden.

Art. 51 Steuerobjekt

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 73 Absätze 1 und 3 MWSTG.

Absatz 2 regelt das Vorgehen bei der Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert. In solchen Fällen unterliegen die Datenträger nicht der Einfuhr-, sondern der Bezugsteuer. Die Art des Trägers (Papier, Flash-Speicher, CD-ROM usw.) spielt dabei keine Rolle. Bei der Einfuhr von Datenträgern ist immer dann ein Marktwert feststellbar, wenn der Datenträger (einschliesslich der darin allenfalls enthaltenen Dienstleistungen und Rechte) in der Art und Beschaffenheit, wie er zur Einfuhrveranlagung angemeldet wird, durch Entrichtung eines Entgelts erworben oder nach Zahlung einer einmaligen Lizenzgebühr im Umfang des Lizenzvertrags genutzt werden kann und das Entgelt bzw. die Lizenzgebühr für den Datenträger nicht aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht. Somit liegen namentlich in folgende Fällen Datenträger ohne Marktwert vor:

- Updates/Upgrades von Computerprogrammen sowie Dateien oder Teile davon, die nur im Rahmen eines Vertrags erworben werden können, der die Anzahl oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z.B. Wartungsvertrag);
- Computerprogramme, die nur mit wiederkehrend zu zahlenden Lizenzgebühren lizenziert werden können, das heisst, das zur Einfuhr angemeldete Programm kann nicht durch Entrichtung eines einmalig zu zahlenden Kaufpreises erworben oder nach Entrichtung einer einmalig zu zahlenden, im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühr genutzt werden;

- Computerprogramme, die wegen fehlender Lizenz nicht lauffähig oder nur eingeschränkt lauffähig sind und kostenlos überlassen werden, sowie Computerprogramme in Entwicklung;
- Datenträger mit Ton- oder Bilddateien (Musik, Bildmaterial und Filme), bei denen kein Entgelt für den Datenträger, sondern nur ein Entgelt für das Nutzungsrecht entrichtet werden muss und dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht (z.B. Anzahl Zuschauer und Zuschauerinnen oder Vorführungen).

Den Datenträgern ohne Marktwert sind namentlich gleichgestellt:

- Pläne und Zeichnungen von Architektinnen oder Ingenieuren sowie Zeichnungen und Illustrationen von Grafikerinnen oder Designern, die diese dem Auftraggeber oder der Auftraggeberin aufgrund eines selbstständigen Rechtsgeschäftes übergeben;
- Rechtsschriften von Anwälten und Anwältinnen, Gutachten von Sachverständigen, Forschungs- und Versuchsergebnisse, Ergebnisse aus Analysen, Bewertungen und Ähnlichem sowie Übersetzungen, die dem Auftraggeber oder der Auftraggeberin aufgrund eines selbstständigen Rechtsgeschäftes übergeben werden;
- Rechte und immaterielle Werte auf Datenträgern, die aufgrund eines selbstständigen Rechtsgeschäftes überlassen werden.

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 (Art. 19 E-MWSTG).

Art. 52 Steuerbefreite Einfuhren

Die Steuerbefreiung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen wurde in *Absatz 1 Ziffer 7* als Folge des neuen Orts der Lieferung bei Elektrizität und Erdgas in Leitungen und in Angleichung ans EU-Recht aufgenommen. Ansonsten wurden in *Absatz 1* nur redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen und Steuerlücken geschlossen. Die Ziffern sind zudem 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 bereits heute von «créés» und «create». In diesen beiden Gesetzestexten lehnt sich die Terminologie an das Urheberrecht an. Die Korrektur des deutschen Gesetzestextes 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 sollen in der Verordnung geregelt werden.

Die *Ziffern 10 und 12* erwähnen den Begriff Lohnveredelung. Eine solche Veredelung liegt vor, wenn Veredelungsvorgänge (auch Ausbesserung, Reparatur, Instandsetzung) an Gegenständen durchgeführt werden, die der Veredelungsbetrieb im Auftrag und auf Rechnung der Person ausführt, welche die zu veredelnden Gegenstände zur Verfügung gestellt hat. Beauftragt mithin eine Person den Importeur mit der Veredelung von Gegenständen, die sie ihm zur Verfügung stellt, so führt zur Einfuhr dieser Gegenstände ein Werkvertrag. Die Erfüllung dieses Werkvertrags qualifiziert sich als Lohnveredelung. Dasselbe gilt, wenn ein Exporteur einem Veredelungsbetrieb im Ausland Gegenstände im Rahmen eines solchen Werkvertrags zur Verfügung stellt. Mit diesen Bestimmungen wird eine Angleichung an vergleichbare Vorgänge im Inland erreicht.

Ziffer 11 wurde materiell geändert, um Besteuerungslücken zu schliessen. Denn ein inländischer Lieferant oder eine inländische Lieferantin kann Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung zwecks Eigenveredelung ausgeführt werden, dem Abnehmer oder der Abnehmerin im Ausland steuerfrei liefern. Veräussert der Abnehmer oder die Abnehmerin die veredelten Gegenstände dem ursprünglichen Lieferanten bzw. der ursprünglichen Lieferantin oder einer Drittperson im Inland, sind nach heutigem Recht bei der Einfuhr nur die Veredelungskosten zu besteuern, wenn das Verfahren der passiven Veredelung bei der Wiedereinfuhr ordnungsgemäss abgeschlossen wird. Der Wert der zur Veredelung ausgeführten Gegenstände bleibt somit unbesteuert, was zu einer Besteuerungslücke führt. Auch fehlt nach heutigem Wortlaut eine Norm für die Besteuerung der im Ausland besorgten Arbeiten, wenn die Gegenstände bei der Ausfuhr nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung veranlagt worden sind. Diese beiden Lücken soll die neue Formulierung schliessen.

Art. 53 Berechnung der Steuer

In *Absatz 1* wurden hauptsächlich redaktionelle Änderungen zum bisherigen Artikel 76 Absatz 1 MWSTG angebracht. Die Sachüberschrift wurde geändert. Die Buchstaben sind der besseren Übersichtlichkeit wegen neu geordnet worden.

Buchstabe b wurde neu formuliert. In der Vergangenheit sind Steuerschuldner oft davon ausgegangen, die Steuerpflicht bei der Einfuhr sei auch gegeben, wenn ein ausländisches Unternehmen keine Einbaumaterialien, sondern nur Montagewerkzeug einführt, um damit im Inland werkvertragliche Leistungen zu erbringen bzw. Arbeiten zu besorgen. Um dieses Missverständnis auszuräumen, soll der Wortlaut klarer gefasst werden.

Buchstabe e wurde Artikel 52 Absatz 1 Ziffer 11 E-MWSTG angepasst. Die Gründe dafür finden sich bei diesem Artikel.

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 Einfuhrsteuerschuld. Wie bereits bei Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 5 E-MWSTG erwähnt, ist bei der Einfuhr von Gegenständen eine einheitliche Besteuerung der Beförderungs-, Versand- und aller damit zusammenhängender Leistungen anzustreben. Deswegen kann nicht mehr vom ersten inländischen Bestimmungsort ausgegangen werden. Vielmehr ist nur noch der Bestimmungsort der Gegenstände massgebend. Dessen Umschreibung ist identisch mit derjenigen

von Artikel 76 Absatz 3 Buchstabe b MWSTG. Es ist mithin der Ort, an den die Gegenstände im Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 55 E-MWSTG entsteht, zu befördern sind. Die Änderungen bezwecken eine Klarstellung. Sie sind mit Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 5 E-MWSTG abgestimmt.

Art. 54 Steuersätze

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 77 MWSTG.

Art. 55 Entstehung, Verjährung und Entrichtung der Einfuhrsteuerschuld

Die Sachüberschrift wurde redaktionell überarbeitet.

Die *Absätze 1–3* entsprechen dem bisherigen Artikel 78 MWSTG. Es wurden nur redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen.

Absatz 4: Die Verjährung der Einfuhrsteuer ist heute in Artikel 79 MWSTG geregelt. Sie soll sich neu nach dem Zollgesetz richten. Es wird deshalb ein Verweis eingefügt. Für die Zollschuldner und Zollschuldnerinnen macht es keinen Unterschied und soll es auch keinen Unterschied machen, ob sie Einfuhrsteuer oder Zoll zu zahlen haben. Für die EZV wird die Erhebungswirtschaftlichkeit verbessert. Aufgrund der Änderung und Verkürzung der Verjährungsfristen bei der Inland- und Bezugsteuer sind die Fristen bei der Einfuhrsteuer nun unterschiedlich (Art. 42 E-MWSTG). Die absolute Verjährung beträgt bei der Einfuhrsteuer 15 Jahre, bei der Inland- und Bezugsteuer 10 Jahre. Die Analogie zu Artikel 75 ZG 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. 56 Verzugszins

Der Artikel ist neu. Das geltende Mehrwertsteuergesetz regelt den Verzugs- und den 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 getreten ist, sind unter anderem auch der Verzugs- und der Vergütungszins geregelt. Die entsprechenden Bestimmungen weichen von denjenigen der Inland- und der Bezugsteuer ab. Aus diesem Grund finden sich in den Artikeln 19d–19f MWSTGV entsprechende Bestimmungen über den Verzugs- und den Vergütungszins. Diese sind nun im Rahmen der Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes in das neue Gesetz zu integrieren, da dies systematisch der richtige Ort ist. Die MWST 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. 58 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 eingetragenen Personen würden kaum verstehen, wenn bei provisorischen oder bedingten Veranlagungen sowie bei vereinfachten Zollveranlagungsverfahren, die zu einer nachträglichen Steuererhebung führen, Verzugszins erhoben würde.

Art. 57 Ausnahmen von der Verzugszinspflicht

Der Artikel ist neu. Sein Inhalt ist heute in der MWSTGV enthalten. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zu Artikel 56 E-MWSTG verwiesen.

Art. 58 Anspruch auf Steuerrückerstattung und Verjährung

Der Artikel entspricht bisherigem Recht (Art. 80 MWSTG). Die Absätze wurden der besseren Übersichtlichkeit wegen neu geordnet.

Art. 59 Rückerstattung wegen Wiederausfuhr

Dieser Artikel entspricht materiell dem bisherigen Artikel 81 MWSTG. Es sind redaktionelle Änderungen im Sinne von Klarstellungen vorgenommen worden. Artikel 11 ZG in Verbindung mit Artikel 38 der neuen Zollverordnung⁷⁸ bestimmt nicht, bei welcher Stelle der EZV die nachträglichen Rückerstattungs-gesuche wegen Wiederausfuhr einzureichen sind. Aus diesem Grund soll auch das neue Mehrwertsteuergesetz 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, mit dem zollamtlich die endgültige Ausfuhr eines Gegenstands aus dem zollrechtlich freien Verkehr veranlagt worden ist.

Art. 60 Vergütungszins

Dieser Artikel ist neu. Sein Inhalt ist heute in der MWSTGV enthalten. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zu Artikel 56 E-MWSTG verwiesen.

Art. 61 Zuständigkeit und Verfahren

Der Artikel entspricht inhaltlich dem bisherigen Artikel 82 MWSTG. In *Absatz 2* wurden die Verweise auf andere Bestimmungen im Mehrwertsteuergesetz 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 die Person, welche bei der ESTV oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein im Register der steuerpflichtigen Unternehmen eingetragen ist.

Art. 62 Verlagerung der Steuerentrichtung

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

Würde das Verlagerungsverfahren auf alle im Inland steuerpflichtigen Personen ausgedehnt, welche nach der effektiven Methode abrechnen und beachtliche der Einfuhrsteuer unterliegende Wareneinfuhren haben, würde dies zu erheblichen Steuerrisiken führen. Ein grösserer Kontrollaufwand wäre die Folge, was eine Auf-

⁷⁸ Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV; SR **631.01**).

stockung des Personalbestands nötig machen würde. Ferner darf sich eine differenzierte Beurteilung nicht nur auf den Gesichtspunkt Wirtschaft versus Fiskus beschränken. Sie muss auch die Forderung nach echter Erhebungswirtschaftlichkeit, Wettbewerbsneutralität, Rechtssicherheit, Europaverträglichkeit und Steuersicherheit berücksichtigen. Schliesslich führte eine solche Ausdehnung des Verlagerungsverfahrens zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen zulasten der Umsätze auf dem schweizerischen Binnenmarkt. Eine steuerpflichtige Person im Inland müsste auf Umsätzen von Gegenständen Steuern von ihren Abnehmern und Abnehmerinnen einkassieren, und die ausländische Konkurrenz könnte ohne effektive Steuerlast liefern. Um eine Gleichbehandlung zu erreichen, müssten auch die Inlandumsätze nach dem Prinzip der Bezugsteuer veranlagt werden können. Demgegenüber führt die geltende Regelung zu geringen Wettbewerbsverzerrungen. Denn nur Steuerpflichtige, die aus Ein- und Ausfuhren erhebliche Vorsteuerüberschüsse aufweisen (mehr als 50 000 Franken pro Jahr), können das Verlagerungsverfahren beantragen. Dies sind zurzeit ungefähr 400 steuerpflichtige Personen. Die Wettbewerbsverzerrungen beim geltenden Recht sind somit geringer als bei einer Ausdehnung des Verlagerungsverfahrens. Eine Gesamtwürdigung der relevanten Aspekte zeigt somit, dass eine Ausdehnung des Verlagerungsverfahrens auf alle steuerpflichtigen Personen, welche nach der effektiven Methode abrechnen und beachtliche der Einfuhrsteuer unterliegende Wareneinfuhren haben, Besteuerungslücken aufreisst, die selbst mit grossem Aufwand kaum zu stopfen sind, und zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führt.

Absatz 3 entspricht Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe e MWSTG und wird der Klarheit halber neu bei der einschlägigen Norm geregelt.

Art. 63 Steuererlass

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

5. Titel: Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer

Der Gesetzesentwurf versucht gegenüber dem heutigen Gesetz das materielle Recht vom Verfahrensrecht klarer zu trennen. Deshalb wird das Verfahren für die Inland- und die Bezugsteuer in einem eigenen Titel geregelt.

1. Kapitel: Allgemeine Verfahrensbestimmungen

Art. 64

Die *Absätze 1 und 2* entsprechen inhaltlich dem bisherigen Artikel 52 MWSTG. Neu ist der Artikel aus Gründen der Übersichtlichkeit in zwei Absätze aufgeteilt. Ausserdem wurde der Begriff «Steuer auf den Umsätzen im Inland» durch «Inlandsteuer» und «Bezugsteuer» 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 wiederholt den rechtsstaatlichen Grundsatz, wonach die Verwaltung ihre Handlungen zügig vorzunehmen hat. Dies gilt für das gesamte Verwaltungshandeln, also zum Beispiel auch für den Erlass von Verfügungen und Einspracheentscheiden.

Absatz 5 statuiert das Gebot der schonenden Behandlung der steuerpflichtigen Person. Die finanziellen und administrativen Belastungen der steuerpflichtigen Person sollen minimiert werden; diese Bestimmung soll der Verwaltung eine Richtschnur für den Vollzug im Einzelfall wie auch im Bereich der allgemeinen Praxisfestlegungen geben.

2. Kapitel: Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person

Art. 65 An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person

Absatz 1 entspricht dem bisherigen Artikel 56 Absatz 1 MWSTG. Die vorgenommenen Änderungen sind redaktioneller Art.

Absatz 2 erfuhr redaktionelle Anpassungen. Ausserdem wurde der letzte Satz des bisherigen Absatzes 2 von Artikel 56 MWSTG gestrichen. Dies ist im Zusammenhang mit Artikel 14 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 die steuerpflichtige Person zu erfolgen. Diese Konzeption macht den bisherigen Artikel 29^{bis} MWSTG überflüssig. Dessen Normgehalt ist in der Neuregelung mitenthalten. Nach heutigem Gesetzeswortlaut ist es so, dass bei steuerpflichtigen Personen, welche keine Umsätze mehr generieren, von Gesetzes wegen die Steuerpflicht erlischt (Art. 29 Bst. b MWSTG).

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

Art. 66 Steuervertretung

Absatz 1 entspricht Artikel 71 Absatz 2 Satz 1 MWSTG. Dessen Satz 3 wurde systematisch richtig in das Kapitel «Steuersicherung» in Artikel 96 E-MWSTG überführt.

Absatz 2 bestimmt, dass der Vertreter oder die Vertreterin einer Mehrwertsteuergruppe Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz haben muss. Diese Klarstellung ist insofern wichtig, als mit der neuen Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung der Gruppenträger nicht mehr zwingend Teil der Mehrwertsteuergruppe sein muss. Neu kann dies auch eine aussenstehende Drittperson sein.

Absatz 3 hält fest, dass durch die Bestellung einer Vertretung keine Betriebsstätte nach den Bestimmungen der direkten Steuern in der Schweiz begründet wird. Die heute in Artikel 71 Absatz 2 zweiter Satz MWSTG enthaltene Bestimmung wird der Klarheit halber in einem eigenen Absatz geregelt.

Art. 67 Auskunftspflicht

Der Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 57 MWSTG. Im Sinne einer Klarstellung hält *Absatz 2* neu fest, dass der Name und die Adresse, nicht aber der Ort des

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

Art. 68 Auskunftsrecht

Der Artikel ist neu. Die ausdrückliche Verankerung eines Rechts auf Auskunft der steuerpflichtigen Person gegenüber der ESTV entspricht einem häufig geäußerten Bedürfnis der Steuerpflichtigen und ihrer Berater und Beraterinnen. Bereits heute hat die steuerpflichtige Person zwar Anspruch darauf, mündlich oder schriftlich an die ESTV gerichtete Anfragen beantwortet zu erhalten.⁷⁹ 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 der steuerpflichtigen Person über die Vollständigkeit des Sachverhalts und damit verbunden über dessen rechtliche Beurteilung auseinander gehen. Ausserdem ist es schwierig, eine Rechtsfolge an die nicht fristgerechte Auskunftserteilung zu knüpfen.

Art. 69 Buchführung und Aufbewahrung

Diese Bestimmung entspricht Artikel 58 MWSTG. Dessen Absatz 3 wird neu in einen eigenen Artikel ausgegliedert (Art. 80 E-MWSTG). Ausserdem werden weitere geringfügige Präzisierungen der Formulierung vorgenommen.

Absatz 1: Grundsätzlich muss es auch für Mehrwertsteuerbelange reichen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher und weiteren Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen (Art. 957 ff. OR) führt. Die ESTV kann darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten in Ausnahmefällen dann erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der MWST unerlässlich ist. Unerlässlich für die MWST sind insbesondere Aufzeichnungen, die der Feststellung der Steuerpflicht sowie der Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern dienen.

Die *Absätze 2 und 3* 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 Einlagesteuerung und der Eigenverbrauch korrekt bestimmt werden können. Gemäss Artikel 32 Absatz 3 und Artikel 33 Absatz 2 E-MWSTG sind unbewegliche Gegenstände für die Belange der MWST nämlich über 20 Jahre abzuschreiben.

Sodann wurde der Vorbehalt von Artikel 962 OR im Zusammenhang mit der Aufbewahrungspflicht richtig gestellt. In der alten Fassung regelte Artikel 962 OR

⁷⁹ 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.

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 Obligationenrechts wäre deshalb nicht auf sie anwendbar, sodass 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 am 1. Juni 2002 in Kraft getretene neue Systematik in der Fassung vom 22. Dezember 1999 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 Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe h MWSTG und wird der Klarheit halber neu bei der einschlägigen Norm geregelt. Mit der Motion 05.3800 (Mehrwertsteuer, Elektronische Abrechnung) verlangt die Christlichdemokratische 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 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 effiziente, qualitativ verbesserte, flexible und partnerorientierte Geschäftsabwicklung verfügt und den Steuerpflichtigen zunehmend die Möglichkeit gibt, auch im Steuerwesen von E-Government-Lösungen zu profitieren. Dieses Programm bildet die Basis und Voraussetzung für die elektronische Kommunikation mit den Steuerpflichtigen. Darüber hinaus strebt der Bundesrat generell die Einführung des elektronischen Geschäftsverkehrs in der ganzen Bundesverwaltung an.

Art. 70 Einreichung der Abrechnung

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. 71 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 2008 zur MWST festgehalten. Nach der heutigen Praxis der ESTV werden Umsatzabstimmungen und Vorsteuerplausibilitätskontrol-

len 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. Vor allem aber ist diese Modifikation auch für die Neukonzeption der Steuerhinterziehung von Bedeutung (Art. 98 Abs. 6 E-MWSTG). Neu setzt die Steuerhinterziehung nicht schon ein, wenn eine Quartals- oder Semesterabrechnung nicht korrekt ist, sondern erst, wenn die Steuerperiode unvollständig oder unkorrekt abgerechnet wurde. Diese berechtigte Liberalisierung des Strafrechts bedingt es aber, eine ausdrückliche Pflicht der Steuerpflichtigen zur Korrektur von Abrechnungsmängeln zu statuieren.

Absatz 1 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. Trotz der 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. Daraus folgt, dass sich die Frage der Steuerhinterziehung erst nach Ablauf dieser Frist zur Korrektur der Abrechnung stellen kann.

Absatz 2 nennt neu der Klarheit und Rechtssicherheit willen explizit die grundsätzlich heute schon kraft des Selbstveranlagungsprinzips geltende Pflicht, alle erkannten Mängel bis zum Eintritt der Verjährung auch nachträglich zu korrigieren.

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

Als weitere Vereinfachung sieht *Absatz 4* vor, dass die ESTV Erleichterungen gewähren kann, 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 und Vertreterinnen. Die möglichen Erleichterungen werden in Artikel 80 E-MWSTG genannt. In erster Linie handelt es sich um die Möglichkeit, die Umsatzsteuerschuld und Vorsteuern annäherungsweise zu ermitteln, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrtrag und keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse ergeben.

Art. 72 Meldeverfahren

Dieser Artikel regelt wie bisher Artikel 47 Absatz 3 MWSTG das Meldeverfahren.

Absatz 1 Buchstabe a will sicherstellen, dass jede Umstrukturierung im Sinne des Gesetzes über die direkte Bundessteuer⁸⁰ mehrwertsteuerlich im Meldeverfahren abzuwickeln ist, unabhängig davon, ob es sich um die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens handelt.

⁸⁰ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

Absatz 1 Buchstabe b spricht wie der bisherige Artikel 47 Absatz 3 MWSTG von Gesamt- bzw. Teilvermögen. Ein Gesamtvermögen umfasst alle Aktiven des Unternehmens einer steuerpflichtigen Person. Ein Teilvermögen besteht aus einer Mehrzahl von Gegenständen und Dienstleistungen, die aus Sicht der übertragenden Person eine organische Einheit bilden. Dies ist der Fall, wenn es sich um eine Gesamtheit von gleichen oder gleichartigen Gegenständen bzw. Dienstleistungen handelt oder wenn es sich um eine Gesamtheit von Gegenständen bzw. Dienstleistungen handelt, mit denen eine einheitliche Tätigkeit ausgeübt werden kann. Die Übertragung muss im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation, einer Umstrukturierung oder eines im Fusionsgesetz vorgesehenen Rechtsgeschäfts erfolgen. Ein Reorganisationstatbestand liegt namentlich vor, wenn die Rechtsform, die Inhaber oder Inhaberinnen einer Personengesellschaft oder der Umfang der Tätigkeiten eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern. Dies ist regelmässig der Fall, wenn es sich um eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens handelt.

Absatz 2 räumt dem Bundesrat die Kompetenz ein, zu bestimmen, in welchen weiteren Fällen das Meldeverfahren anzuwenden ist oder angewendet werden kann. Damit wird es möglich, die sinnvolle und finanziell weniger belastende Abwicklung der Steuerpflicht über das Meldeverfahren auszuweiten und zu flexibilisieren.

Absatz 3 sieht neu vor, dass die Meldung der Vermögensübertragung im Rahmen der ordentlichen, quartalsweisen Abrechnungen zu erfolgen hat, und zwar in derjenigen Abrechnungsperiode, in welcher das Meldeverfahren abgewickelt wird. Somit entfällt die dreissigtägige Frist des geltenden Rechts, was eine Flexibilisierung und Vereinfachung für die Steuerpflichtigen darstellt.

Absatz 4 entspricht der heutigen Praxis. Aus Gründen der Klarheit und Rechtsicherheit findet diese nun ausdrücklich im Gesetz Erwähnung. Um eine Einlagebesteuerung im Falle einer positiven Nutzungsänderung geltend zu machen bzw. die Eigenverbrauchsbesteuerung zu verhindern, wenn die übertragenen Vermögenswerte nicht oder nur teilweise für steuerbare Zwecke genutzt werden, muss der Erwerber den Nutzungsgrad der Vermögenswerte beim Veräusserer nachweisen können.

Absatz 5 ist neu und sieht insofern eine Erleichterung für Steuerpflichtige vor, als das Meldeverfahren (nachträglich) nicht mehr angeordnet werden darf, 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 oder die Leistungsempfängerin den Vorsteuerabzug geltend macht. In solchen Fällen soll auf die (nachträgliche) Durchführung des Meldeverfahrens verzichtet werden können, obwohl die Ansprüche des Fiskus beeinträchtigt werden, wenn die übertragende oder die übernehmende Person nicht nach der effektiven Methode (Art. 37 E-MWSTG) abrechnen. Dieser neue Absatz 5 ermöglicht damit eine flexiblere Handhabung des Meldeverfahrens.

3. Kapitel: Auskunftspflicht von Drittpersonen

Art. 73

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 61 MWSTG. Die Änderungen sind rein sprachlicher Art. Neu wurde einschränkend eingefügt, dass der Einblick in die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen nur unter

der Voraussetzung zu gewähren ist, dass die nötigen Informationen nicht bei der steuerpflichtigen Person selbst erhältlich sind. Dazu genügt es, dass die ESTV auf Anfrage die nötigen Informationen nicht innert nützlicher Frist von der steuerpflichtigen Person erhalten hat. Diese Entlastung Dritter ist aber mit einem zusätzlichen Aufwand für die ESTV verbunden, da sie unter Umständen mehrere Schritte unternehmen muss, um die benötigten Informationen zu erhalten.

4. Kapitel: Rechte und Pflichten der Behörden

Art. 74 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 zu stellen. Die ESTV prüft das Gesuch und macht eine Interessenabwägung. 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–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 Schuldbetreibungs- und Konkursverfahren nämlich rechtskräftig erledigt, kann die ESTV die Situation antreffen, dass die steuerpflichtige Person entweder die mit Beschlag belegten Vermögenswerte verkauft hat, das heisst, sie können nicht mehr verwertet werden (Art. 169 StGB⁸¹), oder die steuerpflichtige Person hat trotz amtlicher Verfügung nicht über ihr monatlich pfändbares Einkommen abgerechnet (Art. 292 StGB). In beiden Fällen handelt die Schuldnerin entgegen einer amtlichen Verfügung des Betreibungsamtes, welche ausdrücklich mit Straffolgen verbunden ist. Die Anzeigepflicht ist nach kantonalem Recht geregelt, das heisst, einige Betreibungsämter reichen in solchen Fällen von Amtes wegen Strafanzeige ein. In anderen Fällen wird dem Gläubiger mitgeteilt, dass sich die Schuldnerin 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 direkt durch das Gesetz ermächtigt, 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 («eingetra-

⁸¹ Strafgesetzbuch (StGB; SR 311.0).

gen ist»). Für die ESTV und ihre Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen, die das Steuergeheimnis zu wahren haben, ist es wichtig, dass klar geregelt ist, dass auch über Registereinträge aus der Vergangenheit Auskunft gegeben werden darf.

Art. 75 Amtshilfe

Dieser Artikel entspricht weitgehend dem bisherigen Artikel 54 MWSTG.

Absatz 1 spricht neu von den «Steuerbehörden des Bundes». Da auch die EZV mit der Erhebung der MWST 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 miteingefasst wird. Die in diesem Absatz genannten Behörden teilen sich gegenseitig unaufgefordert Wahrnehmungen mit, die für die Steuererhebung von Bedeutung sein können.

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 Mehrwertsteuergesetzes 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 werden 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 Auskunftsersuchen abzuweisen.

Art. 76 Automatisierte Verarbeitung und Aufbewahrung von Daten

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

Absatz 1: Das Mehrwertsteuergesetz 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 Mehrwertsteuergesetz 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 Geschäftsbücherverordnung⁸² 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, das heisst, 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- bzw. 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 und Beamtinnen gleich (Art. 317 StGB). Würden die gestützt auf den bisherigen Artikel 53 MWSTG registrierten Dokumente in anderen Verfahren als den Verfahren nach Mehrwertsteuergesetz nicht als Originaldokumente anerkannt, könnte die ESTV ihre Ansprüche allenfalls nicht oder nur erschwert geltend machen. Deshalb ist diesbezüglich eine Klarstellung auf Gesetzesstufe vorgesehen.

Art. 77 Überprüfung

Die Bestimmung entspricht Artikel 62 Absatz 1 MWSTG. Die Steuerverwaltung hat das Recht und die Pflicht, die im Rahmen der Selbstveranlagung vorgenommenen Handlungen zu überprüfen.

Art. 78 Kontrolle

Absatz 1 stellt die gesetzliche Grundlage zur Durchführung der Kontrollen bei den steuerpflichtigen Personen vor Ort dar. Der Regelungsgehalt entspricht Artikel 62 Absätze 1 und 2 MWSTG.

Absatz 2 regelt neu, dass auch das Einfordern und Überprüfen von umfassenden Unterlagen durch die ESTV als Kontrolle gilt. Gemäss Absatz 5 ist jede Kontrolle mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen, welche bei Anerkennung durch die steuerpflichtige Person für die überprüfte Steuerperiode rechtskräftig wird. Aus der Rechtsfolge, dass die Steuerforderung für die gesamte kontrollierte Periode festgehalten werden muss, kann auf den erforderlichen Umfang umfassender Unterlagen rückgeschlossen werden. Nur wo sich die ESTV aus diesen eingeforderten Unterlagen überhaupt ein komplettes Bild über die mehrwertsteuerrelevanten Vorgänge in der fraglichen Periode machen kann, kann es sich somit um umfassende Unterlagen im Sinne von Absatz 2 handeln. Die ESTV hat auch künftig die Möglichkeit, nur eine punktuelle Überprüfung einzelner Geschäfte – beispielsweise hinsichtlich der Höhe von geltend gemachten Vorsteuern – vorzunehmen, ohne dass diese Prüfung mittels einer Einschätzungsmitteilung im Sinne von Absatz 5 abzuschliessen wäre. Es würde dem Gebot der Erhebungswirtschaftlichkeit und der Verwaltungsökonomie entgegenlaufen, wenn die ESTV nicht mehr berechtigt wäre, bloss einzelne Vorgänge einer kurzen internen Prüfung zu unterziehen.

⁸² Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (GeBüV; SR 221.431).

Absatz 3: 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 unterscheiden 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 3 deshalb vor, dass in *begründeten Fällen* ausnahmsweise von der Voranmeldung einer Kontrolle abgesehen werden kann. Von einem begründeten Fall ist beispielsweise dann auszugehen, wenn eine steuerpflichtige Person mehrmals, ohne konkrete Gründe zu benennen, eine Kontrolle verschiebt oder nicht zulässt. Einen begründeten Fall können auch die Konstellationen darstellen, bei denen 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 einer steuerpflichtigen Person 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 4 räumt der steuerpflichtigen Person das Recht ein, eine Kontrolle ihrer Abrechnungen durch die ESTV zu verlangen und dadurch einen klaren Entscheid über die kontrollierte Periode zu erhalten. Dies erhöht die Rechtssicherheit für die steuerpflichtige Person wesentlich. Sie hat zu begründen, warum und in welchem Umfang sie eine Kontrolle wünscht, damit die ESTV die durchzuführenden Kontrollen planen und die nötigen Ressourcen zur Verfügung stellen kann. Die Tatsache, dass eine Begründung verlangt wird, ändert nichts am Rechtsanspruch auf Durchführung der Kontrolle; die Begründungspflicht stellt somit bloss eine Ordnungsvorschrift dar. Die Änderung führt bei der ESTV zu einem Mehraufwand, weil damit zu rechnen ist, dass die Nachfrage nach Durchführung einer Kontrolle grösser wird, das heisst vermehrt steuerpflichtige Personen eine Kontrolle in ihrem Betrieb beantragen, um in den Genuss der Rechtssicherheit zu kommen. Die Änderung wird somit hinsichtlich der Erhebungswirtschaftlichkeit ins Gewicht fallen. Die personellen Ressourcen bei der ESTV werden daher tendenziell erhöht werden müssen (vgl. dazu auch Ziff. 3.2).

Absatz 5 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. 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 oder die Inspektorin und stellt eine Ergänzungsabrechnung (EA) oder eine Gutschriftsanzeige (GS) aus. Die EA bzw. GS umfasst somit nicht die gesamte Steuerschuld für eine bestimmte Steuerperiode. Bei einer Kontrolle wird lediglich die Differenz zwischen der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und den Feststellungen der ESTV ermittelt. Diese Differenz wird anschliessend zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person in der GS oder der EA festgehalten. Überprüft die ESTV im Rahmen einer *internen punktuellen Kontrolle* bei einer oder mehreren Abrechnungen der steuerpflichtigen Person bestimmte Bereiche (z.B. Vorsteuerabzug), wird das Kontrollergebnis ebenfalls in

einer EA oder GS ausgewiesen. Eine EA bzw. eine GS behandelt in aller Regel nicht die gesamte Steuerforderung einer kontrollierten Periode. Somit kann nicht einmal in einem Steuerverfahren, welches aufgrund einer Bestreitung der EA ausgelöst wird, eine definitive Veranlagung einer Periode erreicht werden. Dies soll sich durch das neue Recht ändern. Wenn die ESTV neu eine Kontrolle durchführt, hat sie die gesamte Steuerforderung der kontrollierten Steuerperioden in einer Einschätzungsmitteilung festzuhalten. Die steuerpflichtige Person kann diese Einschätzungsmitteilung entweder vorbehaltlos bezahlen oder die Einleitung eines Steuerverfahrens verlangen. Beides führt gestützt auf Artikel 43 Buchstabe a oder b E-MWSTG letztlich zu einer rechtskräftigen Festsetzung der gesamten Steuerforderung der kontrollierten Periode.

Heute werden jährlich rund 9000 Kontrollen vor Ort, das heisst am Sitz des Unternehmens oder bei dessen Stellvertreter oder -vertreterin, durchgeführt. Nur bei rund 3 Prozent dieser Kontrollen wird ein Rechtsverfahren eingeleitet, das heisst, bei rund 97 Prozent wird das Kontrollergebnis von den Steuerpflichtigen akzeptiert. Damit die steuerpflichtige Person nicht zwangsläufig mit einem Verwaltungsverfahren (Art. 81 ff. E-MWSTG) konfrontiert ist, sieht das Gesetz vor, dass der Inspektor oder die Inspektorin nach Abschluss der Kontrolle der steuerpflichtigen Person eine Einschätzungsmitteilung abzugeben hat, in welcher er oder sie das Kontrollergebnis, also die mögliche Steuernachbelastung oder Steuergutschrift, festhält. Die steuerpflichtige Person kann zu dieser Einschätzungsmitteilung Stellung nehmen und sie mit dem Inspektor oder der Inspektorin besprechen. Kann sich die steuerpflichtige Person mit der Einschätzungsmitteilung nicht einverstanden erklären, hat sie ein Verwaltungsverfahren auszulösen. Absatz 5 räumt der ESTV ein Jahr Zeit ein, um die Kontrolle abzuschliessen. Die Nichtbefolgung dieser Frist hat keine direkten Rechtsfolgen, das heisst, es handelt sich um eine Ordnungsfrist. Zu beachten ist allerdings, dass mit der Ankündigung der Kontrolle die Frist für die Festsetzungsverjährung auf zwei Jahren verkürzt wird (Art. 42 Abs. 2 E-MWSTG).

Absatz 6 ist gegenüber dem heutigen Artikel 62 Absatz 3 MWSTG 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 MWST nicht mehr rechtfertigen. Mit dieser Ergänzung kann die Motion 03.3481 (Merz) Büttiker vom 29. September 2003, welche vom Parlament dem Bundesrat überwiesen wurde, erfüllt werden.

Art. 79 Ermessenseinschätzung

Absatz 1 entspricht weitgehend Artikel 60 MWSTG. Die ESTV nimmt danach eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen der steuerpflichtigen Person vorliegen oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person am Fehlen oder an der Unvollständigkeit der Aufzeichnungen ist nicht Voraussetzung für die Ermessenseinschätzung. Neu ist explizit die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Im Unterschied zum geltenden Recht sind somit nicht bloss die Umsatzsteuerschuld, sondern auch die abziehbare Vorsteuer in die Schätzung mit einzubeziehen. Aufgrund des allgemeingültigen Grundsatzes, dass steuermi-

dernde Tatsachen (also auch der Anspruch auf Vorsteuer) von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden müssen, ist die ESTV nicht verpflichtet, eine über die geschuldete Steuer hinausgehende Schätzung der Vorsteuer vorzunehmen. Im Sinne einer Erleichterung für die steuerpflichtigen Personen wird dieser Grundsatz hier eingeschränkt. Eine negative Steuerforderung, das heisst ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person, muss grundsätzlich aber von letzterer nachgewiesen werden. Ansonsten würden Anreize geschaffen, über Umsatzsteuerschuld und Vorsteuer nicht mehr genau abzurechnen, da ja die Beträge geschätzt werden müssen. Damit würde das Selbstveranlagungsprinzip aus den Angeln gehoben. Bei Nichteinreichen von Abrechnungen wird bereits heute die geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuer) nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt. 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 2 hält fest, dass das Schätzungsergebnis der steuerpflichtigen Person in einer Einschätzungsmittteilung zu eröffnen ist, welche bei vorbehaltloser Zahlung in Rechtskraft erwächst (Art. 43 Bst. b E-MWSTG).

Art. 80 Vereinfachungen

Dieser Artikel entspricht Artikel 58 Absatz 3 MWSTG.

5. Kapitel: Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren

Art. 81 Grundsätze

Grundsätzlich gilt im Mehrwertsteuerrecht das Selbstveranlagungsprinzip. Sobald aber die Behörden aktiv werden und Verfügungen erlassen, liegt keine Selbstveranlagung mehr vor. Es kommen somit die Vorschriften zur Anwendung, wie sie im gesamten Verwaltungsverfahren des Bundes gelten. Dies soll hier klargestellt werden.

Absatz 1 verdeutlicht dies, indem im Mehrwertsteuerverfahren neu das gesamte Verwaltungsverfahrensgesetz⁸³ 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 die betroffene Person heute jedoch nicht auf die Artikel 30–33 VwVG, sondern nur auf die einschlägigen Bestimmungen dieses Gesetzes und auf die Verfassung abstützen. Gerade diese nicht anwendbaren Bestimmungen haben in der Praxis erhebliche Bedeutung, da sie seit langem geltende und anerkannte rechtsstaatliche Verfahrensgrundsätze konkreti-

⁸³ VwVG; SR 172.021

sieren. Auch heute bereits hört die ESTV die betroffene Person an, bevor sie ihren Entscheid trifft; sie würdigt insbesondere ihre Vorbringen und nimmt die angebotenen Beweise entgegen, soweit sie zur Ermittlung des Sachverhaltes als geeignet erscheinen. Die ESTV ist zur vollständigen Ermittlung des richtigen Sachverhaltes verpflichtet, was ebenfalls einem im Steuerrecht allgemein gültigen Grundsatz entspricht (Art. 12 VwVG). Dabei sind die steuerpflichtige Person, die mutmasslich steuerpflichtige Person 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 der steuerpflichtigen Person gesetzlich festgehalten. Künftig wird zum Beispiel auch der Beweis mittels Anrufung eines Zeugen oder einer Zeugin möglich sein. Ob dies bei der MWST zweckdienlich ist, wird sich weisen. Die die Leistung erbringende und die die Leistung empfangende Person sind von den Folgen einer mehrwertsteuerlichen Qualifikation oft gleichermaßen betroffen, sodass sie als Zeugen und Zeuginnen 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 vorzusehen ist, dass sie den Sachverhalt nicht weiter erhellen. Bei Ablehnung durch die ESTV des von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweises muss die Frage, ob die Ablehnung zu Recht erfolgt ist, aber zuerst in einem separaten Verfahren geklärt werden, wenn der abgelehnte Beweisantrag einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil zur Folge haben könnte.⁸⁴ Daraus resultiert nicht nur ein administrativer Mehraufwand, sondern es ergibt sich auch eine Verlängerung der Verfahrensdauer.

Absatz 2 hält fest, dass die vorgebrachten Beweise frei zu würdigen sind (Grundsatz der freien Beweiswürdigung). Das Gelingen eines Nachweises darf nicht vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden. Auch bei dieser Bestimmung handelt es sich um einen ausdrücklichen Wunsch der Steuerpflichtigen, der gesetzlich klar verankert werden soll. 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.

Art. 82 Verfügungen der ESTV

Der Artikel entspricht im Wesentlichen dem heutigen Artikel 63 MWSTG. In Anpassung an das allgemeine Verwaltungsverfahrenrecht wurde der Begriff «Entscheid» durch «Verfügung» ersetzt.

Absatz 1 ist die Zuweisung einer generellen Kompetenz, deren Notwendigkeit sich aus dem Charakter der MWST als Selbstveranlagungssteuer ergibt. Solange eine steuerpflichtige Person ihre Pflichten in nicht zu beanstandender Weise erfüllt, ergibt sich für die ESTV kein besonderer Handlungsbedarf. Erst wenn die Steuererhebung gefährdet ist oder wenn eine steuerpflichtige Person dies verlangt, trifft die Verwaltung eine förmliche Verfügung, in welcher sie sich in für die betroffene

⁸⁴ Mittels einer sog. Zwischenverfügung; vgl. Art. 46 VwVG.

Person rechtlich verbindlicher Weise zu einem konkreten Sachverhalt äussert. Der mögliche Inhalt dieser Verfügung 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 eine steuerpflichtige Person mit ihrer Ansicht nicht einverstanden ist, zuerst eine formelle Verfügung zu treffen, bevor sie ihre Verwaltungstätigkeit in Bezug auf die betroffene Person weiterführen kann. Im Sinne der Entrichtungswirtschaftlichkeit und aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips ist es ein berechtigtes Anliegen der steuerpflichtigen Personen, einen bestimmten Sachverhalt verbindlich zu klären. Nach der heutigen Praxis des Bundesgerichts sind Feststellungsverfahren praktisch ausgeschlossen. Das Gesetz sieht deshalb ausdrücklich vor, dass künftig auch Verfahren auf Feststellung eines Rechts oder Anspruches geführt werden können. Dies ist ebenfalls eine zwingende Konsequenz des in Artikel 68 E-MWSTG geschaffenen Anspruchs auf Auskunft.

Absatz 2 hält explizit fest, dass Verfügungen angemessen zu begründen sind. Damit soll sichergestellt werden, dass der Rechtsweg von Anfang an effizient beschritten werden kann; dazu sind Begründungen erforderlich, die über die bloss Bestätigung des Kontrollergebnisses hinausgehen. Diese Vorschrift erlaubt der steuerpflichtigen Person auch, eine Sprungbeschwerde (Art. 83 Abs. 4 E-MWSTG) einzureichen.

Art. 83 Einsprache

Dieser Artikel entspricht im Wesentlichen dem bisherigen Artikel 64 MWSTG.

Absatz 3 regelt die Folgen, falls die Einsprache den Anforderungen von *Absatz 2* nicht genügt oder aber Antrag oder Begründung unklar sind. In beiden Fällen erhält der Einsprecher oder die Einsprecherin eine kurze Nachfrist zur Verbesserung zugestanden. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur analogen Bestimmung des Verwaltungsverfahrensgesetzes ergibt sich, dass die kurze Nachfrist höchstens drei Tage zu betragen hat.

Absatz 4 ist im Unterschied zum geltenden Recht nicht mehr als «Kann-Bestimmung» formuliert. Neu muss die ESTV Beschwerden gegen einlässlich begründete Verfügungen auf Antrag der steuerpflichtigen Person als sogenannte Sprungbeschwerde direkt an das Bundesverwaltungsgericht weiterleiten, ohne dass sie selbst zuvor in einem Einsprachentscheid über die Beschwerde urteilt. Stellt die steuerpflichtige Person keinen entsprechenden Antrag, muss die ESTV die Zustimmung des Beschwerdeführers oder der Beschwerdeführerin einholen. Durch das Überspringen des Einspracheentscheids, welcher von der gleichen Behörde gefällt wird wie die Verfügung (fehlender Devolutiveffekt), kann das Verfahren effizienter und schneller durchgeführt werden.

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 oder der Einsprecherin gebunden ist und die angefochtene Verfügung nicht nur zugunsten, sondern auch zulasten der betroffenen Person abändern kann (*reformatio in melius vel peius*). Einer Abänderung zu seinen Lasten kann der Einsprecher oder die Einsprecherin nicht dadurch zuvorkommen, dass er oder sie die Einsprache zurückzieht. Umgekehrt vergibt er oder sie sich durch den Rückzug der Einsprache auch nichts, wenn die ESTV zur Auffassung gelangt, die Verfügung entspreche nicht den massgeben-

den Gesetzesbestimmungen und müsse zugunsten der betroffenen Person abgeändert werden.

Art. 84 Kosten und Entschädigungen

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.

Art. 85 Revision, Erläuterung und Berichtigung

Dieser Artikel entspricht weitgehend Artikel 67 MWSTG. Neu wird zudem explizit auf die Möglichkeit der Erläuterung von Entscheiden gemäss Artikel 69 VwVG verwiesen.

6. Kapitel: Einzug und Vergütung von Steuern

Art. 86 Entrichtung der Steuer

Absatz 1 entspricht dem bisherigen Artikel 47 Absatz 1 MWSTG. Die 60-tägige Frist zur Entrichtung der Steuer entspricht genau der Frist, an welche sich auch die ESTV bei der Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen zugunsten der steuerpflichtigen Person halten muss, damit sie keinen Vergütungszins schuldet.

Absatz 2 garantiert die zeitnahe Vollstreckung der quartalsweisen Abrechnungen, um trotz Finalisierungsmöglichkeit der Abrechnung die Einbringbarkeit von Steuerforderungen sicherzustellen. Erbringt die steuerpflichtige Person keine oder eine offensichtlich zu tiefe Zahlung, setzt die ESTV den Steuerbetrag in Betreuung, ohne jedoch den Betrag zuvor in einer Verfügung formell festzusetzen. Dabei wird sich die ESTV grundsätzlich auf die von der steuerpflichtigen Person gemachten Angaben stützen, wenn diese nicht offensichtlich falsch sind. Eine ermessensweise Schätzung des zu betreibenden Steuerbetrags erfolgt nur dort, wo die steuerpflichtige Person gar keine oder eine ungenügende Abrechnung einreicht.

Absatz 3: Erhebt die steuerpflichtige Person Rechtsvorschlag, entscheidet die ESTV mittels einer Verfügung über den Rechtsvorschlag und setzt gleichzeitig den provisorisch geschuldeten Steuerbetrag fest, welcher in Betreuung gesetzt wurde. Die steuerpflichtige Person, welche bislang keine Abrechnung eingereicht hat, kann dies im Rechtsöffnungsverfahren somit nachholen. Ist eine im Rechtsöffnungsverfahren nachgereichte Abrechnung nicht offensichtlich falsch, wird die Rechtsöffnung bloss für den darin ausgewiesenen Steuerbetrag erteilt, wenn die Zahlung trotz Einreichens der Abrechnung ausbleibt. Werden die Abrechnung eingereicht und die Steuer bezahlt, wird das Betreibungsverfahren unter Kostenfolge zu Lasten der steuerpflichtigen Person abgeschrieben.

Die im Rechtsöffnungsverfahren erlassene Verfügung steht unter dem Vorbehalt der späteren Finalisierung beziehungsweise einer Kontrolle der fraglichen Steuerperiode. Stellt die steuerpflichtige Person bei der Finalisierung fest, dass der verfügte Steuerbetrag zu hoch war, muss sie dies in der Abrechnung über jene Abrechnungsperiode korrigieren, in welcher der 180. Tag seit Ende der Steuerperiode liegt (Art. 71 E-MWSTG). Die Korrektur führt somit ohne weiteres zu einer Gutschrift

für die entsprechende Steuerperiode. Die steuerpflichtige Person erleidet durch die Festsetzung des provisorisch geschuldeten Steuerbetrags und die Rechtsöffnung keinen unwiederbringlichen Nachteil. Spätestens nach erfolgter Finalisierung ist ein solcher behoben. Die Festsetzung der quartalsweise oder semesterweise provisorisch abzurechnenden Steuer und die Erteilung der Rechtsöffnung haben lediglich vollstreckungsrechtliche Bedeutung. Sie äussern sich nicht zum materiellen Bestand und Umfang der Steuerforderung, weshalb auch kein Platz für entsprechende Rügen gegeben ist. Da die steuerpflichtige Person somit keine Beschneidung ihrer Rechte in Kauf nehmen muss, ist gegen die Rechtsöffnungsverfügung keine Beschwerdemöglichkeit gegeben, was gleichzeitig der Verfahrensökonomie und einem zügigen Inkasso dient. Die Verfügung und der Rechtsöffnungsentscheid erwachsen sofort in Rechtskraft und sind vollstreckbar. Auch sind die gemäss Artikel 85a SchKG vorgesehenen Rechtsmittel nicht zulässig, da mittels Finalisierung eine allfällige Rückforderung zuviel bezahlter Steuern möglich ist und diese erst noch vorgenommen werden muss. Dies hält *Absatz 4* ausdrücklich fest. Selbstverständlich ist die Betreuung aber einzustellen, wenn die steuerpflichtige Person mittels Urkunden nachweist, dass sie den Steuerbetrag bezahlt hat.

Dieses Vorgehen der provisorischen Vollstreckung von Steuerforderungen entspricht der Lösung in Deutschland. Dort sind die monatlichen bzw. vierteljährlichen Abrechnungen, die sogenannten Steuervoranmeldungen, einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestellt (§ 168 AO) und werden auf dem Verwaltungsweg vollstreckt (§ 249 AO).

Art. 87 Verzugszins

Im Unterschied zum geltenden Gesetz wird der Verzugszins in einem eigenen Artikel geregelt. Der Wortlaut entspricht Artikel 47 Absatz 2 MWSTG.

Über erzielte Entgelte aus steuerbaren Leistungen ist periodengerecht abzurechnen, und die entsprechende Steuer ist der ESTV abzuliefern. Entrichtet die steuerpflichtige Person die Steuerbeträge nicht fristgerecht nach jeder Abrechnungsperiode, muss sie einen Verzugszins bezahlen. Im Zusammenhang mit der bereits erwähnten sogenannten Finalisierungsmöglichkeit der Steuerabrechnungen nach Abschluss des Geschäftsjahres sollen jedoch Korrekturen, die die steuerpflichtige Person im Rahmen der Erstellung ihres Jahresabschlusses nachträglich vornimmt und deklariert, nicht automatisch eine Verzugszinspflicht auslösen, sondern nur dann, wenn die Korrekturen nicht mehr als geringfügig und im Rahmen des Üblichen liegend betrachtet werden können. Eine einheitliche Definition dessen, was noch als geringfügig gilt, ist angesichts der sehr unterschiedlichen Umstände bei den Steuerpflichtigen nicht möglich. Artikel 107 Buchstabe c E-MWSTG ermächtigt daher das EFD, für diese Fälle präzisere Regeln auf dem Verordnungsweg zu erlassen.

Art. 88 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 FHG⁸⁵ und Artikel 68 FHV⁸⁶ durch die Eidgenössische

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.

Weiter wurde in Absatz 1 das Erfordernis der Mahnung gestrichen. Der Grund hierfür liegt darin, dass es bei der MWST keiner Mahnung bedarf, damit die rechtlichen Folgen einer Mahnung eintreten. Zivilrechtlich hat die Mahnung zur Folge, dass der Schuldner oder die Schuldnerin einer fälligen Forderung in Verzug gesetzt wird. Ab diesem Zeitpunkt ist ein Verzugszins geschuldet. Keiner Mahnung bedarf es bei sogenannten Verfalltagsgeschäften, das heisst in den Fällen, in denen ein bestimmter Fälligkeitstag verabredet wird. Bei der MWST hat die Mahnung in rechtlicher Hinsicht aber keinerlei Wirkung. So ergeben sich sowohl die Fälligkeit der Steuerforderung als auch der Beginn der Zinspflicht direkt aus Artikel 86 Absatz 1 und Artikel 87 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 bei zurzeit rund 320 000 Steuerpflichtigen jährlich rund 180 000 Mahnungen versandt und 50 000 Betreibungen eingeleitet. 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 neuerer Rechtsprechung kann die ESTV, da gesetzlich vorgeschrieben, die Betreibung erst 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 erbringen, wenn sie die Mahnungen gemäss bisheriger Rechtslage in Zukunft mit eingeschriebener Post versendet. Dies hat bei 180 000 Mahnungen Mehrkosten von rund einer Million Franken pro Jahr zur Folge.

Absatz 3: Die Praxis zeigt, dass einige steuerpflichtige Personen, wenn die ESTV nach zweimaliger Mahnung die Betreibung gemäss bisherigem Artikel 69 Absatz 1 MWSTG einleitet, Recht vorschlagen und damit die Betreibung 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 SchKG⁸⁷ gilt, ist hingegen der kantonale Rechtsöffnungsrichter oder die kantonale Rechtsöffnungsrichterin zuständig. Der Rechtsvorschlag verzögert den Einzug der veranlagten Steuern. Dieses Verhalten bringt dem Schuldner oder der Schuldnerin, da die Betreibung in der Regel auf Selbstdeklaration beruht, keinen anderen Vorteil als eine zeitliche Verzögerung (Zinsvorteil). Aus diesem Grund soll die steuerpflichtige Person im Gesetz klar darauf aufmerksam gemacht werden, dass sie durch den Rechtsvorschlag ihre Selbstdeklaration bestreitet und dadurch ein Verfahren um Rechtsöffnung eröffnet.

⁸⁵ Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, FHG; SR **611.0**).

⁸⁶ Finanzhaushaltsverordnung vom 5. April 2006 (FHV; SR **611.01**).

⁸⁷ Bundesgesetz vom 11. April 1989 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR **281.1**).

Die bisherige Bestimmung ist insofern unklar, da das Bundesgericht in anderem Zusammenhang in einer neueren Entscheidung aus dem Jahre 2004 (BGE 130 III 396) festgehalten hat, dass der Schuldner nicht zwingend mit einem Rechtsöffnungsverfahren rechnen muss, wenn er in einem Betreibungsverfahren Rechtsvorschlag erhebt. Dies ist bei der MWST aber nicht so, da das Mehrwertsteuerrecht diese Folge ausdrücklich vorsieht (vgl. Abs. 1). Mit der Erhebung des Rechtsvorschlags löst die steuerpflichtige Person das Rechtsöffnungsverfahren selber aus. Diese Änderung trägt zur Rechtssicherheit bei. Der steuerpflichtigen Person wird klar dargelegt, dass ein Rechtsvorschlag eine Bestreitung bedeutet und dass eine Rechtsöffnung folgen wird.

Absatz 6 ist neu. Im Rahmen von Zwangsvollstreckungsverfahren gemäss den Bestimmungen des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts werden Gegenstände von steuerpflichtigen Schuldnern und Schuldnerinnen verwertet oder es werden Dienstleistungen erbracht. Gemäss bisherigem Artikel 8 MWSTG stellen diese Lieferungen und Dienstleistungen, welche gestützt auf das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht durch das Betreibungs- oder Konkursamt erbracht werden, steuerbare Leistungen der steuerpflichtigen Person dar. Lange Zeit war aber nicht klar, wer die im Zusammenhang mit der Verwertung entstandene MWST zu entrichten hat. Da die geschuldete MWST erst im Zeitpunkt des Zuschlags (öffentliche Versteigerung), das heisst im Zeitpunkt der Liquidation feststeht, und da das Betreibungsamt die Steuern zusammen mit dem Steigerungserlös einzieht, handelt es sich bei der im Zusammenhang mit der Verwertung entstandenen MWST um sogenannte Verwertungskosten, welche das zuständige Betreibungs- bzw. 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 (BGE 129 III 200). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat damit in einigen Punkten Klarheit gebracht, aber wiederum zu neuen Fragen Anlass gegeben. Mit der neuen Formulierung von *Absatz 6*, welche die bundesgerichtliche Rechtsprechung aufnimmt, soll deshalb die Stellung der MWST im Zwangsvollstreckungsverfahren für die Betroffenen verständlicher und klarer geregelt werden. Besteuert wird nur die Leistung der steuerpflichtigen Person, welche durch das Betreibungs- bzw. 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 MWST abgerechnet. Der ESTV wurde in der Regel nur ihr «Gläubigeranteil», nicht aber die im Zusammenhang mit der Verwertung der Gegenstände des steuerpflichtigen Schuldners oder der steuerpflichtigen Schuldnerin anfallende MWST abgeliefert. Bei den rund 50 000 Betreibungen, welche die ESTV jedes Jahr einleitet, ist eine klare gesetzliche Regelung dieses Sachverhalts sehr wichtig.

Absatz 7: Es handelt sich – obwohl die ESTV auf die Betreuung «verzichten kann» – nicht um eine Erlassnorm. Hier soll nicht steuerpflichtigen Personen 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 Betreuung einleiten – ausser wenn kein Betreibungsdomizil (Sitz) vorhanden ist –, 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 Handelsregister ausgetragen werden.

Diese neue Bestimmung dient deshalb gleichzeitig sowohl der Verwaltungsökonomie wie auch den steuerpflichtigen Personen.

Art. 89 Zahlungserleichterungen

Dieser Artikel ist neu. Er gibt der ESTV 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: Die steuerpflichtige Person hat keinen Anspruch auf ratenweise Bezahlung der Steuerforderung oder auf Erstreckung der Zahlungsfrist. Zahlungserleichterungen sollen hingegen eingeräumt werden können, wenn ein Zahlungswille vorhanden ist und die steuerpflichtige Person bei sofortiger Bezahlung in ernsthafte finanzielle Schwierigkeiten (oder eine andere erhebliche Härte) geraten würde. Das Gesetz spricht ausdrücklich von «vereinbart». Es handelt sich bei der Gewährung von Zahlungserleichterungen nicht um eine einseitige Verfügung der Behörde, sondern um eine Vereinbarung, die der Zustimmung sowohl der ESTV wie auch der steuerpflichtigen Person bedarf. Die Erleichterungen sind so zu vereinbaren, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Bei der MWST muss die Verlängerung der Zahlungsfristen oder die ratenweise Bezahlung von Steuerschulden die Ausnahme bleiben, denn die steuerpflichtige Person leitet nur Geld weiter, das ihr ihr Kunde oder ihre Kundin bereits bezahlt hat und welches im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung dem Bund zusteht. Bleibt der Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin das Entgelt (und damit auch den Steuerbetrag) schuldig, so muss auch die steuerpflichtige Person keine Steuer entrichten. Demzufolge wird die steuerpflichtige Person durch die MWST – abgesehen von der administrativen Belastung, die ihr für die Erhebung der Steuer entsteht – grundsätzlich nicht finanziell belastet. Zahlungserleichterungen sind insbesondere unter den Umständen zu gewähren, in denen allenfalls auch die Voraussetzungen für einen Erlass der Steuer gegeben sind, ohne dass hier jedoch die Frage des Verschuldens eine Rolle spielt (Art. 91 E-MWSTG).

Absatz 2 sieht vor, dass Zahlungserleichterungen davon abhängig gemacht werden können, dass die steuerpflichtige Person Sicherheiten leistet. Als solche kommen die in Artikel 95 Absatz 5 E-MWSTG genannten in Frage.

Absatz 3 statuiert die Rechtsfolge, die eintritt, wenn die vereinbarten Bedingungen zur Gewährung von Erleichterungen nicht eingehalten werden oder wenn die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterungen wegfallen.

Absatz 4: Das bloße Einreichen eines Antrags auf Zahlungserleichterung begründet keine Unterbrechung eines laufenden Betreibungsverfahrens. Erst dessen Gutheissung führt zu einer vorläufigen Sistierung. Aus verfahrensökonomischen Gründen ist dem Antrag die aufschiebende Wirkung gesetzlich entzogen.

Art. 90 Bezugsverjährung

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 selbstständige Ausgestaltung ist im Zusammenhang mit der Verkürzung der Festsetzungsverjährung auf 10 Jahre (Art. 42 E-MWSTG) zu sehen. Diese dient der Ver-

kürzung der Verfahren und damit der Verbesserung der Rechtssicherheit. Mit der hier geregelten Bezugsverjährung erhält der Bund die explizite Möglichkeit, die rechtskräftig festgesetzte Steuerforderung innerhalb eines rechtsstaatlich vernünftigen Zeitraums zu beziehen.

Absatz 1: Von der Festsetzungsverjährung ist neu die Bezugsverjährung zu unterscheiden, das heisst die Frist, innerhalb welcher die ESTV ihre Steuerforderung der steuerpflichtigen Person gegenüber geltend machen kann. Trotz der um einen Drittel auf 10 Jahre verkürzten Festsetzungsverjährung soll der Bezug der geschuldeten Beträge (nachdem sie rechtskräftig festgestellt sind) noch möglich sein und nicht durch Herausögern der Zahlung verhindert werden können. Zwangsvollstreckungen können sich sehr in die Länge ziehen, zum Beispiel durch Beschwerdeverfahren nach den Artikeln 17 ff. SchKG gegen jede Verfügung des Betreibungsamtes, Widerspruchsverfahren nach den Artikeln 106 ff. SchKG und die Aufschiebmöglichkeit gemäss Artikel 123 SchKG. Andererseits muss berücksichtigt werden, dass die ESTV den Steuerpflichtigen in begründeten Fällen auch eine Zahlungserleichterung (Zahlungspläne) gewähren können soll. Die Bezugsverjährung von Forderungen läuft ab der rechtskräftigen Festsetzung der Forderung und dauert fünf Jahre. Die Rechtskraft der Steuerforderung wird in Artikel 43 E-MWSTG geregelt.

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

Absatz 5: Wie die Festsetzungsverjährung kennt auch die Bezugsverjährung eine absolute Frist von 10 Jahren.

Absätze 4 und 6: Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen. Besteht für eine Steuerforderung ein Verlustschein, richtet sich die Verjährung nach den diesbezüglichen Bestimmungen des Schuldbetriebs- und Konkursrechts (Art. 149a SchKG), wie bei allen anderen Forderungen auch.

Art. 91 Steuererlass

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 zum Bericht «10 Jahre MWST» wurde das Begehren gestellt, die für die Einfuhrsteuer bereits vorgesehene Möglichkeit eines Erlassverfahrens auch auf die Inland- und die Bezugsteuer auszuweiten, um Härtefälle zu vermeiden.⁸⁸ 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 Personen die MWST 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 Schuldbetriebs- und Konkursrecht richtet, das heisst, die ESTV ist an einen gerichtlichen Nachlassvertrag ebenso gebunden wie jeder andere Gläubiger.

⁸⁸ Vgl. Bericht «10 Jahre MWST», S. 101.

Anders sieht es aus bei einer generellen Erlassnorm, wie sie in den meisten anderen Steuergesetzen verankert ist. Der wesentliche Unterschied zwischen der MWST und den andern Steuern liegt darin, dass bei der MWST die steuerpflichtige Person mit dem wirklichen Steuerbelasteten nicht identisch ist, sondern nur eine treuhänderische Funktion hat bzw. Inkassostelle ist. Kommt die steuerpflichtige Person ihren Zahlungspflichten nach, leitet sie Geld weiter, das ihr ihr Abnehmer oder ihre Abnehmerin bereits bezahlt hat und welches im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung dem Bund zusteht. Bleibt der Empfänger oder die Empfängerin von Leistungen das Entgelt (und damit auch den Steuerbetrag) schuldig, so ist auch keine Steuer geschuldet. Demzufolge wird die steuerpflichtige Person durch die MWST – abgesehen von der administrativen Belastung, die ihr für die Erhebung der Steuer entsteht – nicht finanziell belastet. Schon systembedingt sollte sich daher grundsätzlich kein Härtefall ergeben, welcher einen Steuererlass rechtfertigen würde. Diese Auffassung hat das Bundesgericht hinsichtlich der Frage der Zahlungserleichterung in seinem Entscheid vom 23. Dezember 2002 bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002). Der Erlass bei der MWST muss so ausgestaltet sein, dass nur diejenigen Steuern erlassen werden können, welche nach dem Gesetz zwar geschuldet sind, von der steuerpflichtigen Person aber aus einem entschuldbaren Grund nicht eingezogen und vom Kunden oder von der Kundin somit nicht bezahlt worden sind. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Aus den bereits dargelegten Gründen sind die Erlassgründe eng zu fassen. Ein Erlass kommt nur dann in Frage, wenn die allenfalls zu erlassende Steuer nach Artikel 43 E-MWSTG rechtskräftig wurde. Ansonsten ist zuerst die geschuldete Steuer zu ermitteln.

Absatz 1 führt sodann abschliessend die Erlassgründe auf. Bei *Buchstabe a* liegt ein verständlicher Grund beispielsweise dann vor, wenn die steuerpflichtige Person 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 die steuerpflichtige Person die Steuer einzig deshalb schuldet, weil sie formelle Vorschriften nicht eingehalten hat. Dies sollte zwar nach der Gesetzesrevision nur noch ausnahmsweise auftreten, da das Gesetz grundsätzlich keine formellen Vorschriften mehr kennt. Insbesondere werden an die durch die steuerpflichtigen Personen zu erbringenden Nachweise keine Formelerfordernisse mehr gestellt. Das Gesetz sieht für diese Fälle dennoch die Erlassmöglichkeit vor. Es stellt damit sicher, dass steuerpflichtige Personen 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 (Art. 45a MWSTGV).

Absatz 1 Buchstabe c bezieht sich auf den Fall, bei dem die steuerpflichtige Person aus entschuldbaren Gründen ihren Veranlagungspflichten nicht nachkommen konnte. In diesen Fällen nimmt die ESTV eine Ermessenseinschätzung vor (Art. 79 E-MWSTG). Weist die steuerpflichtige Person nachträglich nach oder macht sie zumindest glaubhaft, dass diese Ermessenseinschätzung zu hoch ausgefallen ist, kann ihr die Steuer für den zuviel eingeschätzten Betrag erlassen werden. Bussenforderungen beruhen auf strafrechtlichen Bestimmungen und sollen 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. Die Möglichkeit des Erlasses ist im Mehrwertsteuerrecht nicht unproblematisch.

tisch. 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 oder die steuerpflichtige Schuldnerin die öffentliche Hand nicht anders behandelt hat als die privaten Gläubiger, das heisst, wenn er oder sie in allgemeine Zahlungsschwierigkeiten geraten ist, das Unternehmen an sich aber überlebensfähig ist. Die ESTV lehnt ein gerichtliches Nachlassgesuch in der Regel dann ab, wenn der Schuldner oder die Schuldnerin 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 Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, wonach sie in einem Nachlassverfahren für die Annahme oder Ablehnung des Nachlassvertrags nicht anders behandelt werden darf als andere Gläubiger. Der Nachlassrichter oder die Nachlassrichterin darf gemäss Schuldbetreibungs- und Konkursrecht von keinem Gläubiger eine Begründung seiner Ablehnung verlangen, sodass nicht ersichtlich ist, weshalb die ESTV ihre Ablehnung begründen müsste.

Absatz 3: Die ESTV muss nicht von Amtes wegen tätig werden, sondern die steuerpflichtige Person muss ein begründetes Gesuch um Steuererlass einreichen und die geltend gemachten Tatsachen nachweisen oder zumindest glaubhaft machen. Da die steuerpflichtigen Personen grundsätzlich keinen Anspruch auf einen Erlass der Steuer haben, wäre es an sich zu rechtfertigen, dass die ESTV endgültig über einen Steuererlass entscheiden kann. In der Vernehmlassung wurde der fehlende Rechtsmittelweg jedoch einhellig kritisiert. Ausserdem ist bei anderen Steuern, welche den Steuererlass kennen, seit dem Inkrafttreten des Verwaltungsgerichtsgesetzes⁸⁹ die Anrufung einer höheren Instanz grundsätzlich möglich. *Absatz 3* sieht deshalb nun auch bei der MWST vor, dass die Erlassverfügung der ESTV – direkt, das heisst ohne vorgängiges Einspracheverfahren – an das Bundesverwaltungsgericht weitergezogen werden kann. Die übergeordnete Instanz wird allerdings nur prüfen können, ob die ESTV das ihr zustehende Ermessen nicht offensichtlich missbräuchlich ausgeübt hat. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 29a BV vorsieht, dass jedermann das Recht hat, in Rechtsstreitigkeiten an ein unabhängiges Gericht zu gelangen (Rechtsweggarantie). Allerdings sieht das per 1. Januar 2007 in Kraft getretene neue Bundesgerichtsgesetz⁹⁰ in Artikel 83 Buchstabe m vor, dass Entscheide über die Stundung und den Erlass von Abgaben nicht an das Bundesgericht weitergezogen werden können. Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts wird in Erlassfragen demnach endgültig sein.

Absatz 4: Das blosses Einreichen eines Gesuchs um Erlass der Steuerforderung begründet keine Unterbrechung eines laufenden Betreibungsverfahrens. Erst die Gutheissung des Gesuchs führt zur Einstellung des Betreibungsverfahrens. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird dem Gesuch die aufschiebende Wirkung per Gesetz entzogen.

⁸⁹ Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32), in Kraft seit 1. Januar 2007.

⁹⁰ Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110).

Die Ausweitung des Steuererlasses verschlechtert die Erhebungswirtschaftlichkeit spürbar. Es ist mit einem Mehrbedarf an Personal für die ESTV von bis zu 10 Stellen zu rechnen, um die Erlassgesuche zu bearbeiten und zu entscheiden. Da der Erlass gemäss Artikel 112 Absatz 3 E-MWSTG auf bereits bestehende Forderungen ebenfalls Anwendung findet, ergibt sich auch für die bei der EFV angesiedelte zentrale Inkassostelle ein Zusatzaufwand. Es müssen nämlich im Rahmen der Bewirtschaftung der bei ihr befindlichen gut 11 000 Verlustschein-Dossiers betreffend Mehrwertsteuerforderungen neu anfechtbare Verfügungen durch die ESTV erlassen werden, was die Bewirtschaftung der Verlustschein-Dossiers stark erschweren wird. Durch die Weiterzugsmöglichkeit wird auch die Rechtsmittelinstanz zusätzlich belastet.

Absatz 6 überträgt dem Bundesrat die Kompetenz, die Voraussetzungen und das Verfahren in Bezug auf den Erlass näher zu regeln.

Art. 92 Vergütungen an die steuerpflichtige Person

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, das heisst, die privatrechtlichen Bestimmungen von Artikel 164 OR sind nicht anwendbar. Die Abtretungsmöglichkeit würde bei der MWST ein grosses Problem darstellen. Dies deshalb, weil die Mehrwertsteuerforderung einerseits auf einer Selbstveranlagung beruht, das heisst, die steuerpflichtige Person kann die von ihm zur Abtretung vorgesehene Forderung vorerst selber bestimmen, und andererseits, weil das Mehrwertsteuergesetz 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 Absätze 2 und 3 MWSTG. Die Norm wurde redaktionell überarbeitet. Insbesondere wird in Buchstabe c 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 (vgl. auch BGE *III* Ib 158 E. 3).

Art. 93 Rückerstattung von Steuern

Dieser neue Artikel hebt das heute geltende Prinzip, wonach eine steuerpflichtige Person nachträglich nicht mehr auf eine ohne Vorbehalt bezahlte Steuerforderung zurückkommen kann, auf. Bis zum Eintritt der Rechtskraft (Art. 43 E-MWSTG) sollen sowohl die steuerpflichtige Person wie auch die ESTV auf die eingereichten Abrechnungen zurückkommen und sie berichtigen bzw. korrigieren können, wenn sich herausstellt, dass sie nicht den wahren Begebenheiten entsprechen. Artikel 71

Absatz 2 E-MWSTG statuiert in diesem Zusammenhang sogar ausdrücklich die Pflicht der steuerpflichtigen Person, Abrechnungsmängel auch in zurückliegenden Steuerperioden zu korrigieren, sofern die Rechtskraft noch nicht eingetreten ist. Sind aufgrund einer fehlerhaften Abrechnung Steuern bezahlt worden, die eigentlich nicht geschuldet sind, können sie zurückgefordert werden. Diese neue Bestimmung dient der Wahrung der objektiv richtigen Verhältnisse und verdeutlicht den allgemeinen Grundsatz des schweizerischen Verwaltungsrechts, dass eine ohne Rechtsgrund erbrachte Zahlung zurückzuerstatten ist. Steuerpflichtige Personen können sich nicht auf diese Bestimmung berufen, wenn nachträglich eine Gesetzes-, Verordnungs- oder Praxisänderung erfolgt. Gesetzes- und Verordnungsänderungen beziehen sich regelmässig nur auf zukünftige Sachverhalte und ändern an den bereits eingetretenen somit nichts, ausser dies wird ausnahmsweise in den Übergangsbestimmungen ausdrücklich vorgesehen.

Art. 94 Vergütungszins und Verjährung

Absatz 1 entspricht dem bisherigen Artikel 48 Absatz 4 MWSTG mit redaktionellen Anpassungen. Ein Vergütungszins ist geschuldet, wenn sich aus der Steuerabrechnung ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person ergibt bzw. wenn die steuerpflichtige Person nicht geschuldete Steuern zurückfordert, und die ESTV den fraglichen Betrag nicht rechtzeitig zurückerstattet. Aus dieser Bestimmung ergibt sich weiter, dass die ESTV auch dann einen Vergütungszins ausrichten muss, wenn sie eine steuerpflichtige Person, welche nicht korrekt abrechnet oder bezahlt, gemäss Artikel 86 Absatz 2 E-MWSTG betreibt und sich bei der definitiven Abrechnung herausstellt, dass der betriebene Betrag höher als die effektiv geschuldete Steuer war.

Absatz 2 regelt die Verjährung des Rückerstattungsanspruchs von rechtskräftig gewordenen Ansprüchen der steuerpflichtigen Person gemäss den Artikeln 92 und 93 E-MWSTG. So kann die steuerpflichtige Person ihren Überschuss aus der Steuerabrechnung bzw. die zu Unrecht bezahlte Steuer innerhalb von fünf Jahren, längstens aber innerhalb von 10 Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, aus welcher der Überschuss resultiert bzw. die Steuer zu Unrecht bezahlt worden ist, der ESTV gegenüber geltend machen.

Absatz 5: Die absolute Verjährung wird analog zu Artikel 42 Absatz 5 E-MWSTG von 15 auf 10 Jahre verkürzt. Die Begründung dafür ist die gleiche wie bei Artikel 42 E-MWSTG. Damit kann dem Anliegen der Steuerpflichtigen nach rascheren Verfahren und damit einhergehend früherer Rechtssicherheit Nachachtung verschafft werden.

7. Kapitel: Steuersicherung

Art. 95 Sicherstellung

Absatz 1 zählt in den *Buchstaben a–e* 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 zum Beispiel im Rahmen ihrer Kontrolle festgestellt hat, dass sie gegenüber der steuerpflichtigen Person 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 Vorkehrungen der steuer- oder der zahlungspflichtigen Person oder ganz allgemein aus Umständen, die die Erfüllung des Anspruches als gefährdet erscheinen lassen (Bst. a, b, d). Schliesslich räumt das Gesetz der ESTV in Buchstabe e auch die Möglichkeit ein, einen Steuerbetrag ermessensweise sicherstellen zu lassen, wenn die steuerpflichtige Person offensichtlich zu tiefe, das heisst nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende, Abrechnungen einreicht. Dasselbe gilt, wenn überhaupt keine Abrechnung erfolgt. Die Sicherstellungsverfügung wird im Übrigen wieder aufgehoben, sobald die Gründe dafür wegfallen.

In *Absatz 6* wurden die möglichen Sicherheitsleistungen der Bestimmung von Artikel 49 FHV angepasst. Absatz 5 enthält die abschliessende Aufzählung, in welcher Form die Sicherstellung zu leisten ist. Dies geschieht durch Barhinterlage, solvente Solidarbürgschaften, Bankgarantien, Schuldbriefe und Grundpfandverschreibungen, Lebensversicherungspolizen mit Rückkaufswert, kotierte Frankenobligationen von inländischen Schuldner oder Kassenobligationen von schweizerischen Banken.

Art. 96 Andere Sicherungsmassnahmen

Der Artikel entspricht weitgehend Artikel 71 MWSTG, wurde aber redaktionell angepasst.

Absatz 1 Buchstabe b: Die ESTV kann zur Steuersicherung Überschüsse aus der Steuerabrechnung zugunsten der steuerpflichtigen Person an zu erwartende Steuerschulden anrechnen. Ist nämlich ein allfälliger Überschuss einmal ausbezahlt und stellt sich nachträglich heraus, dass er nicht zu Recht bestanden hat, kann der Betrag häufig 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 die steuerpflichtige Person die von ihren Kunden und Kundinnen vereinnahmten Steuern nicht mehr vollständig abliefen muss, da die Steuern ganz oder teilweise durch die Zinsen finanziert werden, die die ESTV auszahlen muss.

Absatz 1 Buchstabe c wurde neu eingefügt. Die Bestimmung regelt, unter welchen Voraussetzungen die ESTV einen Überschuss aus der Steuerabrechnung 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 71 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 Betreibungsdomizil und damit in der Regel auch keine Aktiven vorhanden sind, welche allenfalls verarrestiert werden könnten. Entrichtet die steuerpflichtige Person 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 71 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 Arti-

kel 71 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.

In Absatz 3 wird neu festgehalten, dass die ESTV steuerpflichtige Personen, die sich wiederholt in Zahlungsverzug befinden, dazu verpflichten kann, monatlich oder 14-tägig Vorauszahlungen im Umfang der voraussichtlich geschuldeten Steuer zu leisten. Heute sieht Artikel 71 Absatz 3 MWSTG zusätzlich vor, dass die steuerpflichtige Person monatlich oder halbmonatlich über die Steuer *abzurechnen* hat. Auf das Abrechnungserfordernis wird künftig verzichtet. Dies bedeutet einen Minderaufwand für die Steuerpflichtigen und die ESTV, während der Zweck der Bestimmung, Steuerausfälle zu vermeiden, dennoch erreicht werden kann. Diese Änderung entspricht auch einem Wunsch verschiedener Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen.

Art. 97 Löschung im Handelsregister

Dieser Artikel entspricht Artikel 71 Absatz 4 MWSTG. Da kein direkter Zusammenhang mit den Sicherungsmassnahmen besteht, wurde er in einen eigenen Artikel ausgegliedert.

6. Titel: Strafbestimmungen

Die vorgeschlagenen Regelungen folgen der Tradition der Strafbestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer. Die Strafbestimmungen sind sowohl bei der Inland- und der Bezugsteuer wie bei der Einfuhrsteuer anwendbar. Wie heute sind die Steuerhinterziehung und die Verletzung von Verfahrenspflichten bei vorsätzlicher wie fahrlässiger Begehung strafbar. Die ESTV kann von einer Strafverfolgung absehen, wenn Schuld und Tatfolgen geringfügig sind (Art. 52 StGB). Für den Fall, dass die Steuerhinterziehung gewerbsmässig begangen oder hierfür eine oder mehrere Personen angeworben werden, ist neu eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr vorgesehen. Die Steuerhehlerei bei der Einfuhrsteuer, welche in der MWSTV noch ausdrücklich unter Strafe gestellt war, wird wieder eingeführt. Damit erfolgt eine Angleichung an die Strafbestimmungen des Zollgesetzes vom 18. März 2005. Im Vergleich zum Vernehmlassungsentwurf wurden gewisse Begriffe, wie beispielsweise die Anstiftung (Art. 24 StGB), die bereits im allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches enthalten sind, weggelassen, um unnötige Wiederholungen zu vermeiden.

Art. 98 Steuerhinterziehung

Absatz 1: Im Unterschied zur direkten Bundessteuer sind bei der MWST die steuerpflichtige Person und der Steuerträger, also der Konsument oder die Konsumentin, nicht identisch. Die steuerpflichtige Person übt eine treuhänderische Funktion aus und kann mit einer Inkassostelle verglichen werden (BGE 2A.344/2002). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine Steuer bereits dann als hinterzogen, wenn sie der ESTV nicht fristgerecht entrichtet wird (BGE 6S.217/2004). Steuerpflichtige Personen, die der ESTV die einkassierte MWST nicht abliefern, schädigen nicht nur den Bund, sie verschaffen sich auch einen (unrechtmässigen) wirtschaftli-

chen Vorteil gegenüber korrekt abrechnenden Steuerpflichtigen. Diese Konsequenz des heutigen Rechts ist sehr streng und wird in der Praxis so nicht gehandhabt. Vielmehr soll die steuerpflichtige Person die Möglichkeit haben, am Ende des Jahres ihre MWST-Abrechnungen mit ihrer Buchhaltung abzustimmen. Erst wenn in diesem Rahmen Fehler nicht behoben werden, kommt eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung in Betracht. Das wird neu gesetzlich fixiert durch die Bestimmungen in Absatz 6 sowie in Artikel 103 Absatz 4 E-MWSTG. Für die Anwendbarkeit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung sind also die jährlichen Steuerperioden und nicht die Abrechnungsperioden massgebend. Damit der Grundsatz der Gesetzmässigkeit respektiert wird und insbesondere genau aufgezeigt werden kann, welche Handlungen strafbar sind (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*), ist es notwendig, den Begriff der Steuerhinterziehung klar und präzise zu definieren. Der Änderungsvorschlag nimmt die in Artikel 60 MWSTV verwendete Formulierung wieder auf. Mit dieser Formulierung wird überdies deutlich gemacht, dass den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, wer die beim Kunden oder bei der Kundin einkassierte MWST der ESTV nicht abliefert. Das Strafmass lautet auf Busse bis zum Fünffachen des unrechtmässig erzielten Vorteils und ist mit dem geltenden Recht identisch. Die Busse entspricht auch derjenigen der Zollhinterziehung gemäss Artikel 118 ZG.

Absatz 2: Die geltenden Bestimmungen genügen nicht, um effektiv gegen das organisierte Verbrechen und gegen Fiskaldelikte, die gewerbsmässig begangen werden, vorzugehen. Heute ist es oft so, dass die Täter die Tatbestandsmerkmale des Steuerbetrugs gemäss Artikel 14 VStrR⁹¹ nicht erfüllen und ihnen «nur» eine Busse angedroht werden kann. In Anlehnung an das neue Zollgesetz (Art. 118 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 124 ZG) sind die Sanktionen beim Vorliegen erschwerender Umstände erhöht worden. In diesen Fällen ist jedoch die Androhung einer Busse ein wenig abschreckendes Sanktionsmittel. Der Gesetzesentwurf sieht deshalb vor, dass für Täter und Täterinnen oder Teilnehmer und Teilnehmerinnen, die gewerbsmässig handeln oder die eine oder mehrere Personen für eine Widerhandlung anwerben, auf eine Freiheitsstrafe von höchstens einem Jahr erkannt werden kann. Im Falle erschwerender Umstände muss die Steuerhinterziehung als Vergehen qualifiziert werden (Art. 10 Abs. 3 StGB). In diesem Zusammenhang ist auch Artikel 2 Ziffer 3 des Betrugsbekämpfungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU von Bedeutung. Nach dieser Bestimmung fällt das Waschen von Erträgen aus Hinterziehungshandlungen unter das Abkommen, wenn diese Handlungen nach dem Recht beider Vertragsstaaten mit einer Freiheitsstrafe im Höchstmass von mehr als sechs Monaten bedroht sind. Die ESTV und die EZV haben aber keine Kompetenz, Freiheitsstrafen auszusprechen. Deshalb müssen sie im Einverständnis mit dem EFD und gemäss Artikel 73 VStrR die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhänden des zuständigen Strafgerichtes überweisen. Die erschwerenden Umstände sind im Gesetz abschliessend genannt: es handelt sich um das Anwerben einer oder mehrerer Personen, um eine Widerhandlung gegen das Mehrwertsteuergesetz zu begehen, sowie um das gewerbsmässige Verüben von Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuergesetz. Gemäss Rechtsprechung (BGE 129 IV 253) handelt der Täter oder die Täterin gewerbsmässig, wenn sich aus der Zeit und den Mitteln, die er oder sie für die deliktische Tätigkeit aufwendet, aus der Häufigkeit der Einzelakte innerhalb eines bestimmten Zeitraums sowie aus den angestrebten und erzielten Einkünften ergibt, dass er oder sie die deliktische Tätigkeit wie einen Beruf, wenn auch als

⁹¹ Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0).

Nebenberuf, ausübt. Wesentlich ist ausserdem, dass der Täter oder die Täterin sich darauf einrichtet, durch sein oder ihr deliktisches Handeln relativ regelmässige Einnahmen zu erzielen, die einen namhaften Beitrag an die Lebenshaltungskosten darstellen, und er oder sie sich somit gleichsam in der Kriminalität eingerichtet hat. Der Täter oder die Täterin muss die Tat bereits mehrfach und mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, begangen haben. Zudem muss er oder sie bereit sein, diese Taten zu wiederholen (BGE 119 IV 129). Die erschwerenden Umstände können nur im Rahmen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung geahndet werden. Daher sind unbeabsichtigte wiederkehrende Abrechnungsfehler nicht Tatbestand der gewerbmässigen Steuerhinterziehung.

In der Vernehmlassung wurde teilweise vorgebracht, die Hinterziehung bei erschwerenden Umständen sei in einem eigenen Artikel zu regeln, da die aktuelle Formulierung es erlauben würde, die internationale Rechtshilfe in Strafsachen auf die einfachen Steuerhinterziehungen auszuweiten und dadurch das Bankgeheimnis zu gefährden. Diese Gefahr besteht jedoch nicht. Im Betrugsbekämpfungsabkommen mit der EU vom 26. Oktober 2004 ist ein Informationsaustausch auch im Bereich der indirekten Steuern vorgesehen, und zwar nicht nur in den Fällen des Steuerbetrugs gemäss Artikel 14 Absatz 2 VStrR, sondern auch bei der Steuerhinterziehung, wenn der hinterzogene Betrag 250 000 Euro übersteigt. Für die Länder, welche nicht Partei des genannten Abkommens sind, sehen Artikel 3 IRSG⁹² und Artikel 24 IRSV⁹³ hingegen ausdrücklich vor, dass einzig Auskunftsgesuche im Zusammenhang mit Steuerbetrug gemäss Artikel 14 Absatz 2 VStrR zulässig sind. Die Steuerhinterziehung bei erschwerenden Umständen kann nicht als Steuerbetrug qualifiziert werden, da die Arglist nicht Tatbestandselement der Hinterziehung ist. Handelt eine Person arglistig, kann sie aufgrund der Konkurrenzbestimmungen in Artikel 102 E-MWSTG einzig nach Artikel 14 Absatz 2 VStrR belangt werden. Es besteht damit keine Gefahr, dass aufgrund eines Gesuchs aus einem Land, welches nicht am Betrugsbekämpfungsabkommen teilnimmt, eine einfache Steuerhinterziehung Gegenstand eines internationalen Rechts-hilfverfahrens in Strafsachen werden könnte.

Absatz 3: Einige Vernehmlassungsteilnehmer und –teilnehmerinnen verlangen die Aufhebung dieses Absatzes, weil eine versuchte Steuerhinterziehung dem Konzept der Finalisierung der Steuerabrechnung widersprechen würde. Nun ist es aber so, dass eine steuerpflichtige Person, die wissentlich eine unrechtmässige Steuerrückerstattung beantragt und ihre Steuerabrechnung nicht finalisiert, oder sich nicht selber anzeigt, bestraft werden können muss. Denn tatsächlich liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor, wenn die ESTV die Unrechtmässigkeit eines Steuerrückerstattungsgesuches erkennt und den Steuerbetrag nicht zurückerstattet. Folglich muss die versuchte Steuerhinterziehung geahndet werden können.

Absatz 4: Im Bereich der indirekten Steuern ist die Fahrlässigkeit stets strafbar (Art. 60 VStG und Art. 45 StG). Das fahrlässige Verüben einer Straftat bleibt auch hier strafbar.

Absatz 5: Heute spricht das Gesetz von hinterzogenen Steuern und unrechtmässigem Steuervorteil, ohne zu präzisieren, was diese unterschiedlichen Begriffe verbindet. In der Praxis ist es manchmal aufgrund der unvollständigen Buchhaltung unmöglich,

⁹² Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG; SR 351.1).

⁹³ Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung, IRSV; SR 351.11).

den unrechtmässigen Steuervorteil exakt festzustellen. In solchen Fällen schätzt die ESTV den Steuerbetrag nach pflichtgemässen Ermessen ein (Art. 79 E-MWSTG). Dieser Steuerbetrag muss so realitätsnah wie möglich sein. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist explizit vorzusehen, dass eine Steuereinschätzung als Grundlage für die Festsetzung des strafrechtlichen Rahmens dienen kann. Artikel 77 Absatz 3 MWSTV sah bereits eine ähnliche Vorgehensweise vor, setzte allerdings den hinterzogenen Steuerbetrag dem gefährdeten gleich. Um eine derartige Gleichstellung zu vermeiden, wurde die Formulierung dieser Bestimmung angepasst.

Absatz 6: Angesichts der bestehenden Möglichkeit, die deklarierten Umsätze und die geltend gemachte Vorsteuer in der Abrechnung mit der Buchhaltung abzustimmen und allfällige Differenzen zu korrigieren (Art. 71 E-MWSTG), sieht das Gesetz vor, dass ein allfälliges strafbares Verhalten der steuerpflichtigen Person für Unstimmigkeiten zwischen den deklarierten und den verbuchten Umsätzen erst dann vorliegt, wenn die Frist von 180 Tagen seit Ende des betreffenden Geschäftsjahres abgelaufen ist und die Mängel in der entsprechenden Abrechnung nicht korrigiert worden sind (Art. 71 Abs. 1 E-MWSTG).

Art. 99 Verletzung von Verfahrenspflichten

Diese Bestimmung zählt verschiedene Verletzungen von Verfahrenspflichten auf, bei denen es sich um abstrakte Gefährdungsdelikte handelt und die sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar sind. Artikel 99 wird von Artikel 98 E-MWSTG und den Artikeln 14–16 DBG konsumiert, das heisst, diese Bestimmungen stehen in unechter Konkurrenz zueinander. Der Strafrahmen ist im Gesetz nicht mehr explizit erwähnt. Die verhängte Strafe ist eine Busse von höchstens 10 000 Franken (Art. 333 Abs. 3 StGB in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 StGB). Die verschiedenen Tatbestandsmerkmale wurden so überarbeitet, dass sie dem Mehrwertsteuerrechtlichen Verfahren möglichst genau entsprechen. In Entsprechung der in der Vernehmlassung geäusserten Meinungen wurde für den Fall eines Verstosses gegen die Abgabepflicht der Steuerabrechnung oder der Auskunftspflicht die vorangehende Mahnung wieder eingeführt. *Buchstabe b* wurde sprachlich deutlich modifiziert, inhaltlich behält er aber seine Bedeutung. Wenn die steuerpflichtige Person ihre Steuerabrechnung nicht innert der Frist von 60 Tagen nach Ende der Abrechnungsperiode (Art. 36 und 70 E-MWSTG) einreicht, kann sie also, nach erfolgter Mahnung, wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bestraft werden, wenn die dafür erforderlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Neu wird auch das Nicht-Leisten von Sicherheiten gemäss Artikel 95 E-MWSTG strafbar sein und andererseits wird das offene Ausweisen einer nicht oder nicht in dieser Höhe geschuldeten Steuer an den Abnehmer oder die Abnehmerin erneut unter Strafe gestellt (siehe bereits Art. 61 Bst. d MWSTV).

Der bisherige Artikel 86 Absatz 2 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 99 handelt es sich um ein abstraktes Gefährungsdelikt. 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 98 erfüllt, welcher dem der Steuergefährdung vorgeht. Insofern ist der bisherige Artikel 86 Absatz 2 MWSTG ohne Bedeutung und kann deshalb gestrichen werden.

Art. 100 Steuerhehlerei

Dieser Artikel entspricht dem vormaligen Artikel 78 MWSTV und wird lediglich bei der Einfuhrsteuer angewendet. 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 Potenzial. Bei der Inlandsteuer ist Hehlerei an sich nicht möglich, was wohl auch der Grund dafür war, dass die Bestimmung 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 und Abnehmerinnen (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 Markt Vorteile verhindert. Aus diesen Gründen ist es notwendig, die Steuerhehlerei bei der Einfuhrsteuer unter Strafe zu stellen.

Art. 101 Widerhandlung im Geschäftsbetrieb

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 87 MWSTG.

Art. 102 Konkurrenz

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 89 MWSTG. Die Sachüberschrift wurde angepasst und der Text wurde geändert, um der Wiedereinführung der Steuerhehlerei Rechnung zu tragen.

Art. 103 Selbstanzeige

Derzeit bleibt ein Täter oder eine Täterin straflos, wenn er oder sie eine Widerhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt und bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt hat (Art. 13 VStrR). Um die Selbstanzeige zu fördern und zu ermutigen, sollen künftig sämtliche der ESTV angezeigten Steuerhinterziehungen, auch die vorsätzlich begangenen, straffrei sein. Diese Bestimmung gilt sowohl für die Täter und Täterinnen einer Steuerhinterziehung als auch für die Teilnehmer und Teilnehmerinnen. Allerdings müssen einige Bedingungen erfüllt sein: Zunächst kann die Selbstanzeige nur solange erfolgen, als die Steuerhinterziehung der ESTV nicht bekannt ist. Als bekannt gilt die Hinterziehung, wenn die Anzeige nach der Ankündigung einer Kontrolle gemäss Artikel 78 E-MWSTG erfolgt. Wenn die ESTV einmal Kenntnis von der Widerhandlung hat, kann die Anzeige nicht mehr als Selbstanzeige behandelt werden. Dies auch dann nicht, wenn die Anzeige vor der Eröffnung eines Strafverfahrens erfolgt. Zudem muss der Täter oder die Täterin die Behörde umfassend und vorbehaltlos über die hinterzogenen Steuerbeträge informieren. Im Weiteren muss er oder sie den dem Bund zugefügten Schaden wieder gutmachen. Diese Bestimmung ist nur bei der Steuerhinterziehung anwendbar. Bei Leistungs- und Abgabebetrug (Art. 14 VStrR) oder bei Steuerhehlerei bei der Einfuhr (Art. 100 E-MWSTG) ist weiterhin ausschliesslich Artikel 13 VStrR anwendbar. Der Klarheit halber sagt das Gesetz aus-

drücklich, dass die Korrektur der Abrechnung im Sinne von Artikel 71 Absatz 2 auch als Selbstanzeige gilt.

Absatz 2 hält explizit fest, dass nicht nur die steuerpflichtige Person, sondern auch alle Dritte, die Steuern hinterzogen oder an einer Hinterziehung teilgenommen haben, von den Folgen der straflosen Selbstanzeige profitieren können. Dies ist deshalb wichtig, da sich gemäss Artikel 98 E-MWSTG nicht nur steuerpflichtige Personen der Steuerhinterziehung strafbar machen können.

Art. 104 Strafverfolgung

Dieser Artikel entspricht im Wesentlichen dem geltenden Recht. Eine Neuheit wurde für die Verfolgung von strafrechtlichen Angelegenheiten, die sowohl der ESTV wie auch der EZV obliegen, eingeführt. Hier kann die ESTV im Einvernehmen mit der EZV für das gesamte Verfahren entweder die Zuständigkeit der ESTV oder der EZV beschliessen.

Art. 105 Bezug und Verjährung der Bussen und Kosten

Das Inkasso der Bussen erfolgt gemäss Artikel 86–89 E-MWSTG. Die Verjährung des Bezugs von Bussen ist nicht mehr in Artikel 11 Absatz 4 VStrR, sondern in Artikel 90 E-MWSTG geregelt. Das geltende Recht sieht vor, dass Bussen, sofern sie auf dem Betreuungsweg uneinbringlich sind, in eine Ersatzfreiheitsstrafe umgewandelt werden können (Art. 333 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 5 und Art. 36 StGB). Aufgrund der Tatsache, dass die im Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht auferlegten Bussen ausschliesslich nach Artikel 86–89 E-MWSTG bezogen werden, wird im Gesetz ausdrücklich die Anwendbarkeit von Artikel 36 StGB vorbehalten. Damit bleibt die Umwandlung in eine Ersatzfreiheitsstrafe weiterhin möglich.

7. Titel: Schlussbestimmungen

1. Kapitel: Ausführungsbestimmungen

Art. 106 Bundesrat

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 90 MWSTG. Zwecks besserer Lesbarkeit und Verständlichkeit wird neu unterschieden zwischen den Ausführungsbestimmungen, die der Bundesrat zu erlassen hat (*Abs. 1*) und denjenigen Bereichen, in welchen der Bundesrat nähere Bestimmungen erlassen kann, wenn er dies als notwendig erachtet bzw. wenn die Praxis zeigt, dass ein Regelungsbedarf besteht (*Abs. 2*). Ausserdem ist der Artikel deutlich kürzer, da, wann immer möglich, die Kompetenzdelegationen bei den einschlägigen Bestimmungen im Gesetz geregelt werden.

Absatz 1 Buchstabe b behandelt die Möglichkeit, Abnehmern und Abnehmerinnen 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 sogenannte 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.

Absatz 2 Buchstabe c ermöglicht einen korrigierenden Eingriff zur Wahrung des Bestimmungslandprinzips und der Wettbewerbsneutralität. Die Erfassung und die 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 und Empfängerinnen der Lieferungen oder Dienstleistungen die Steuer im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmens 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 oder die Leistungsempfängerin einzuführen. Die Bestimmung soll deshalb beibehalten werden.

Art. 107 EFD

Die Kompetenzen zur Regelung von Ausführungsbestimmungen durch das EFD werden neu in einem eigenen Artikel aufgeführt und entsprechen weitgehend den heutigen Bestimmungen in Artikel 90 Absatz 3 MWSTG.

Buchstabe a erhält insofern eine Präzisierung, als es dem EFD vorschreibt, den Vergütungs- und den Verzugszinssatz nach marktüblichen Kriterien festzusetzen und regelmässig an die Marktverhältnisse anzupassen. Heute liegen diese Zinssätze generell bei 5 Prozent, was bei einer Tiefzinsphase zu hoch ist, womit die Zinssätze den Charakter eines Strafzinses erhalten.

Die *Buchstaben b und c* sind neu und sehen vor, dass das EFD auf dem Verordnungsweg präzisere Regeln erlassen kann, in welchen Fällen kein Verzugszins erhoben wird oder dass auf geringfügige Zinszahlungen verzichtet wird. Bereits heute richtet die ESTV aufgrund einer entsprechenden Verordnung des EFD keine Vergütungszinsen aus bzw. fordert keine Verzugszinsen ein, wenn diese den Betrag von 100 Franken nicht übersteigen. Dank dieser Kompetenzdelegation kann beispielsweise auch die bereits per 1. Januar 2005 erfolgte Praxisänderung der ESTV, dass bei Formmängeln, die nachträglich noch korrigiert werden können, keinen Verzugszins erhoben wird, auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage weitergeführt werden. Ferner ist denkbar, generell aufgrund von Fehlern der Steuerpflichtigen kein Verzugszins zu belasten, wenn diese Fehler für den Bund zu keinen Steuer ausfällen führen. Dies ist zum Beispiel dann denkbar, wenn der Empfänger oder die Empfängerin der Leistung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und daher aus dieser Transaktion für den Bund kein effektiver «Steuermehrtrag» resultiert.

Art. 108 Konsultativgremium

Gestützt auf einen entsprechenden Beschluss des Bundesrates und auf Artikel 57 Absatz 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes⁹⁴ setzte das EFD im Jahr 2003 ein MWST-Konsultativgremium ein, welches sich aus dem Chef der

⁹⁴ Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010).

Hauptabteilung MWST als Vorsitzendem und 12 ständigen Mitgliedern von Organisationen aus der Wissenschaft, der Wirtschaft, der Steuerpraxis, der Konsumenten und Konsumentinnen und der Bundesverwaltung zusammensetzt. Es kann zu allen geplanten Verwaltungsverordnungen Stellung nehmen. Gleichzeitig werden die Entwürfe in einer Amtssprache auch auf der Website der ESTV 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. Das Konsultativgremium erfüllt eine wichtige Funktion, indem es eine Aussensicht in die Tätigkeit der Verwaltung einbringt, dazu beiträgt, dass die Umsetzung der MWST in der Praxis möglichst reibungslos funktioniert und damit die Akzeptanz der MWST erhöht. Dies ist bei der sehr engen Verzahnung der MWST mit allen wirtschaftlichen Vorgängen äusserst wichtig.

2. Kapitel: Aufhebung und Änderung bisherigen Rechts

Art. 109 Aufhebung bisherigen Rechts

Dieser Artikel hebt das heute geltende Mehrwertsteuergesetz auf.

Art. 110 Änderung bisherigen Rechts

1. Bundesgesetz vom 11. April 1889⁹⁵ über Schuldbetreibung und Konkurs

Artikel 219 Absatz 4 Buchstabe e SchKG soll um die Mehrwertsteuerforderungen ergänzt werden. Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 23. Dezember 2002 (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002) festgehalten, dass die Steuerpflichtigen in Bezug auf die MWST nur eine treuhänderische Funktion haben, bzw. dass sie eine Art Inkassostelle sind. Die MWST stellt somit kein Aktivum der steuerpflichtigen Person dar, weshalb an sich die Ausgestaltung der MWST als Sondervermögen sachgerecht wäre. Unter Sondervermögen werden Vermögen verstanden, die dem Berechtigten (hier dem Bund) gehören und nicht zum Vermögen des Gemeinschuldners (hier steuerpflichtige Person) zählen. Bereits heute hat der Gesetzgeber verschiedene Vermögen als Sondervermögen ausgestaltet. So wurde zum Beispiel in Artikel 4 KAG⁹⁶ festgehalten, dass Sachen und Rechte, die zum Sondervermögen gehören, im Konkurs der Bank nicht in die Konkursmasse fallen, sondern zugunsten der Anleger und Anlegerinnen abgesondert werden.

Da eine Ausgestaltung der MWST 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).

⁹⁵ SchKG; SR **281.1**

⁹⁶ Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagen-gesetz, KAG; 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 oder die steuerpflichtige Schuldnerin hat – anders als bei allen anderen Steuerarten – die MWST vom Konsumenten oder der Konsumentin eingezogen und hat diesbezüglich nur eine treuhänderische Funktion. Sie ist kein Aktivum der konkursiten Person 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. Im Jahr 2007 musste der Bund deshalb 212 Millionen Franken MWST abschreiben. Mit der Privilegierung der Steuerforderung im Konkurs könnten die Verluste zu einem namhaften Teil vermieden werden. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die laufenden Reformarbeiten am Schuldbetreibungs- und Konkursrecht dahin gehen, Privilegierungen im Konkurs generell abzubauen.

2. Finanzkontrollgesetz vom 28. Juni 1967⁹⁷

In Artikel 6 FKG wird ein neuer Buchstabe k geschaffen, welcher die EFK anweist, die von der ESTV festgelegten Saldosteuersätze (Art. 38 Abs. 2 E-MWSTG) regelmässig auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Die Überprüfung dieser Steuersätze durch eine unabhängige Stelle schafft für die Steuerpflichtigen grösstmögliche Transparenz und bietet Gewähr, dass die Saldosteuersätze effektiv den tatsächlichen Begebenheiten entsprechen.

3. Bundesgesetz vom 22. März 1974⁹⁸ über das Verwaltungsstrafrecht

Artikel 11 Absatz 1 VStrR: Im Verwaltungsstrafrecht verjährt eine Übertretung in zwei Jahren. Gemäss Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe b StGB wird diese Verfolgungsverjährungsfrist einmal um die ordentliche Dauer, also auf vier Jahre, verlängert. In Anlehnung an die Regelung zu den Übertretungen nach Artikel 109 StGB wird diese Verjährung neu auf drei Jahre festgesetzt. Es handelt sich um eine Anpassung im Sinne von Artikel 333 Absatz 6 StGB, weshalb dessen Buchstabe b – welcher vorsieht, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert werden – hinfällig wird.

Absatz 2: Eine längere Verjährungsfrist, nämlich fünf Jahre (bisher Art. 11 Abs. 2 VStrR), gilt, wenn die Übertretung in der Hinterziehung oder Gefährdung von Abgaben besteht. Diese Verfolgungsverjährungsfrist wird gemäss Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe b StGB einmal um die ordentliche Dauer, also auf zehn Jahre, verlängert. In der Regel haben die Strafverfolgungsbehörden kurz nach einer Deliktsbegehung Kenntnis davon und können dementsprechend alles unternehmen, um den Täter oder die Täterin zu verfolgen. Handelt es sich aber um Übertretungen im Bereich der indirekten Steuern, werden diese oft erst mehrere Jahre nachdem sie begangen wurden und meistens erst im Rahmen der sporadischen Steuerkontrollen entdeckt. Oft ist daher ein Teil der Vergehen im Zeitpunkt der Entdeckung bereits verjährt. In Anbetracht dessen wäre es an sich gerechtfertigt, wenn die Verfolgungsverjährungsfrist für Übertretungen im Bereich der Steuern und Abgaben weiterhin zehn Jahre beträgt. Diese Frist ist aber länger als die bei Vergehen vorgesehene Verjährungsfrist. Daher, und in Anbetracht der Tatsache, dass die Verjährungsfrist gemäss Artikel 11 Absatz 3 VStrR zusätzlich unterbrochen werden kann, soll die Verjährungsfrist neu auf sieben Jahre festgesetzt

⁹⁷ FKG; SR 614.0

⁹⁸ VStrR; SR 313.0

werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Klarheit wird die Frist explizit in Absatz 2 genannt. Es handelt sich um eine Anpassung im Sinne von Artikel 333 Absatz 6 StGB, weshalb dessen Buchstabe b – welcher vorsieht, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert werden – hinfällig wird.

3. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Die Bestimmungen in diesem Titel entsprechen weitgehend den Bestimmungen im heutigen Mehrwertsteuergesetz. Vorgenommene Änderungen sind sprachlicher und redaktioneller Art.

Zu *Artikel 111 E-MWSTG* ist Folgendes auszuführen:

Es gilt der Grundsatz, dass die echte Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen unzulässig ist.⁹⁹ Die *Absätze 1 und 2* halten diesen Grundsatz ausdrücklich fest und bestimmen, dass sämtliche Rechtsvorschriften dieses Gesetzes, sowohl die materiell-rechtlichen wie die verfahrensrechtlichen, nicht auf die zurückliegende Zeit rückwirkend bzw. auf die im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Fälle anwendbar sind. Dies gilt für sämtliche Leistungen, welche vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes erbracht bzw. zur Einfuhr abgefertigt worden sind. Dies gilt auch für sämtliche Verfahren, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts hängig sind:

a. Haftungsregeln in Artikel 15 Absatz 1 Buchstaben c und d sowie Absatz 4 E-MWSTG

Diese Regeln stellen Änderungen des materiellen Rechts dar, deren Anwendbarkeit mit Artikel 111 Absatz 1 E-MWSTG geregelt ist. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht möglich, da gemäss geltender Rechtsprechung Rückwirkungen von mehr als einem Jahr in der Regel nicht zulässig sind. Aufgrund der Ausgestaltung der MWST 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.

b. Verjährungsfristen gemäss den Artikeln 42 und 90 E-MWSTG

Auch bei der Verjährung gilt das klare Rückwirkungsverbot von Artikel 111 E-MWSTG. Damit kann ausserdem hinsichtlich der verschiedenen Verjährungsfristen (MWSTV, MWSTG und E-MWSTG) Klarheit geschaffen werden. Die neuen Verjährungsfristen gelten ausschliesslich für die ab Inkrafttreten des neuen Gesetzes getätigten Umsätze. Damit wird insbesondere auch verhindert, dass Forderungen, die bisher der 15-jährigen «ungetrennten» Verjährung unterstanden, mit Inkrafttreten unter die 10-jährige Festsetzungsverjährung fallen und dadurch plötzlich verjährt sind. Eine solche Verkürzung würde sämtliche bei der ESTV, beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesgericht pendente Fälle betreffen.

c. Artikel 78 Absätze 4 und 5 E-MWSTG

Das soeben Gesagte gilt auch für Artikel 78 Absätze 4 und 5 E-MWSTG. Der Anspruch der steuerpflichtigen Person auf Durchführung einer Kontrolle mit anschliessender Veranlagung der geschuldeten MWST durch die ESTV führt im

⁹⁹ Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, RZ 330.

Extremfall dazu, dass mit Inkrafttreten dieser Bestimmung 320 000 Steuerpflichtige gleichzeitig eine Kontrolle verlangen. Dies würde die Verwaltungstätigkeit vollkommen lähmen und wäre auch nicht sachdienlich. Eine gestaffelte Umsetzung dieser Bestimmung, indem die Kontrolle erst für Steuerperioden verlangt werden kann, die der Inkraftsetzung des neuen Rechts folgen, ist deshalb wichtig.

Für Dauerschuldverhältnisse gilt die bereits heute bestehende Sonderregelung in *Artikel 111 Absatz 3*.

Artikel 112 E-MWSTG regelt explizit die Fälle, in welchen die rückwirkende Anwendbarkeit des neuen Rechts gegeben ist. Die genannten Fälle sind dieselben wie in Artikel 94 MWSTG. Um die Voraussetzungen einer Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts zu prüfen, wird auf die in den letzten 12 Monaten erzielten Umsätze abgestellt. Dieses Vorgehen hat jedoch keine rückwirkende Eintragung als steuerpflichtige Person zur Folge.

Artikel 113 E-MWSTG dehnt die Wahlmöglichkeiten der steuerpflichtigen Person gegenüber heute aus. Bei einer Totalüberarbeitung des Gesetzestextes ist dies gerechtfertigt. So kann zum Beispiel auch über die Bildung oder Aufhebung einer Mehrwertsteuergruppe oder über die Frage der Abrechnungsart mit Inkrafttreten des neuen Gesetzes neu entschieden werden. Sämtliche Fristen zur Ausübung von Wahlmöglichkeiten beginnen mit Inkrafttreten des Gesetzes neu zu laufen. Wenn aber eine steuerpflichtige Person ihre bisherige Wahl beibehält, ändert sich auch am Fristenlauf nichts, es sei denn, das Gesetz selber sähe eine andere Dauer der Frist vor. So muss zum Beispiel die freiwillige Versteuerung von ausgenommenen Leistungen nur noch für mindestens ein Jahr statt wie heute fünf Jahre gewählt werden.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

Alle rund 320 000 Steuerpflichtigen profitieren in der einen oder anderen Form von den über 50 im Teil A der Botschaft enthaltenen Massnahmen (vgl. Übersicht in Ziff. 1.3.3).

- Die freie Nachweismöglichkeit für steuermindernde Tatsachen, die Regelung des Anspruchs auf rechtsverbindliche Auskunft durch die ESTV oder die Straffung 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 oder die Wahrung des Berufsgeheimnisses der Effektenhändler.

Im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) hat Rambøll die administrativen Kosten der MWST-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells gemessen. Gemäss dieser Studie belaufen sich die administrativen Kosten der steuerpflichtigen Unternehmen aufgrund von Informationspflichten auf rund 267 Millionen Franken. Als die fünf teuersten Pflichten haben sich herausgestellt:¹⁰⁰

Tabelle 5

Die fünf teuersten Informationspflichten

Informationspflicht (IP)	Volkswirtschaftliche Kosten der IP in Mio. Franken
Durchführung der Mehrwertsteuerabrechnung	166
Erteilung von Auskünften an die ESTV	57
Mehrwertsteuerkonforme Rechnungsstellung	23
Geltendmachung des Vorsteueranspruchs inkl. Einlageentsteuerung	5
Überprüfungen im Rahmen der Revision durch die ESTV	3
Total dieser 5 Informationspflichten	254
Total aller Informationspflichten	267

Die Studie hat sich jedoch nicht nur mit dem Status quo befasst, sondern auch die Einsparungspotenziale der einzelnen in die Vernehmlassung gegebenen Module untersucht. Dabei hat sich gezeigt, dass das Modul «Steuergesetz» den administrativen Aufwand der effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen um rund 10 Prozent und der mit Saldosteuersatz abrechnenden Steuerpflichtigen um ungefähr 17 Prozent reduziert.¹⁰¹ Für die Gesamtheit der bisherigen und neuen Steuerpflichtigen ergeben sich Einsparungen von 29 Millionen Franken oder 11 Prozent. Der Gesetzesentwurf in diesem Teil der Botschaft entspricht dem Modul «Steuergesetz» der Vernehmlassungsvorlage, enthält aber noch weitergehende Vereinfachungen. Demzufolge ist mit einer ähnlichen Reduktion der administrativen Kosten der steuerpflichtigen Unternehmen zu rechnen.

¹⁰⁰ Enthalten sind darin nur die Kosten, die den Unternehmen direkt, das heisst intern auf Basis der gesetzlichen Informationspflichten, entstehen. Nicht enthalten sind hingegen namentlich die Kosten für einzelfallspezifische Inanspruchnahme eines Steuerberaters oder einer Steuerberaterin, die Externalisierung der Buchhaltung an einen Treuhänder oder eine Treuhänderin, Schulungen zur Bearbeitung der MWST und die Lagerhaltungskosten. Diese belaufen sich gemäss Ausführungen unter Ziffer 3.1.2 dieser Studie auf weitere 240 Millionen Franken.

¹⁰¹ Rambøll, S. 4 und 6

Administrative Kosten der MWST (Vergleich Status quo mit Teil A)

	Kosten Status quo	Kosten Modul «Steuergesetz»
Kosten aller Unternehmen (in Franken)	267 Mio.	238 Mio.
Einsparungen aller Unternehmen im Vergleich zum Status quo (in Franken)		29 Mio.
Einsparungen aller Unternehmen im Vergleich zum Status quo (in %)		11%
Effektiv abrechmend	Kosten pro Unternehmen (in Franken)	1'141
	Einsparungen pro Unternehmen (in Franken)	109
	Einsparungen pro Unternehmen (in %)	10%
Mit Saldosteuer- satz abrechmend	Kosten pro Unternehmen (in Franken)	361
	Einsparungen pro Unternehmen (in Franken)	58
	Einsparungen pro Unternehmen (in %)	17%

Eine Studie von Weltbank und PricewaterhouseCoopers¹⁰² beziffert den zeitlichen Aufwand für die Entrichtung der MWST für ein durchschnittliches schweizerisches Unternehmen auf 8 Stunden pro Jahr. Rechnet man wie Rambøll mit 58 Franken Arbeitskosten pro Stunde, ergeben sich jährliche Kosten von 464 Franken pro Unternehmen.

Müller 1998 gelangte in seiner Studie zum Ergebnis, dass ein durchschnittliches KMU 4,1 Stunden pro Monat für administrative Arbeiten im Zusammenhang mit der MWST aufwendet. Allerdings hat er nicht ganz alle MWST-induzierten Arbeiten berücksichtigt. Geht man von 5 Stunden pro Monat aus und rechnet wie Rambøll mit 58 Franken Arbeitskosten pro Stunde, ergeben sich jährliche Kosten von 3480 Franken pro KMU.

3.2 Auswirkungen auf den Bund

Teil A der Botschaft enthält über 50 Einzelmassnahmen zur Verbesserung des Gesetzes und zur einfacheren Handhabung der MWST. Einige dieser Massnahmen führen zu Mindereinnahmen für den Bund, andere zu Mehreinnahmen und wieder andere zeitigen keine messbaren Auswirkungen. Wie Tabelle 7 entnommen werden kann, ergeben sich für den Bund per Saldo Mindereinnahmen in der Grössenordnung von 100 Millionen Franken. Angesichts von Mehrwertsteuereinnahmen im Jahr 2007 von 19,68 Milliarden Franken kann von annähernder Ertragsneutralität

¹⁰² Weltbank und PWC 2008, Appendix 1.3, S. 55

gesprochen werden. Die Abweichungen liegen im Bereich der Schätzgenauigkeit der MWST; deren Einnahmenprognosen werden davon nicht betroffen sein.

Tabelle 7

Finanzielle Auswirkungen von Teil A auf den Bund

Massnahme	Artikel in Teil A Ziff. 2	Finanzielle Auswirkung
Empfängerortprinzip als Auffangregel bei Dienstleistungen	Art. 8	– einige Mio.
Einheitliche Umsatzlimite von 100 000 Franken für die Befreiung von der Steuerpflicht	Art. 10	+ 10 Mio.
Einschränkung der Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung	Art. 15	– einige Mio.
Einlagen in Gesellschaften, Dividenden usw. führen zu keiner Vorsteuerabzugskürzung	Art. 18 und 34	– 10 Mio.
Vereinfachung der Behandlung von Leistungskombinationen	Art. 19	– einige Mio.
Ausweitung der Option für Immobilien	Art. 22	– einige Mio.
Aufhebung des Steuertatbestands des baugewerblichen Eigenverbrauchs		– 30–35 Mio.
Weitere Lockerung der Formvorschriften	Art. 29	– 5–10 Mio.
Ausweitung des Vorsteuerabzugsrechts, u.a. Aufhebung der Vorsteuerabzugskürzung von 50 % auf Verpflegung und Getränke	Art. 29 und 30	– 70–90 Mio.
Werbegeschenke berechtigen unbeschränkt zum Vorsteuerabzug	Art. 32	– < 1 Mio.
Ausweitung der Saldosteuersatzmethode	Art. 38	– 30–50 Mio.
Verbesserung des Steuerinkassos (wenn alle vorgeschlagenen Massnahmen verwirklicht werden)	Art. 15, 88, 95 und 96	+ 100 Mio.
Schätzung der Vorsteuer durch die ESTV	Art. 79	– einige Mio.
Ausweitung des Steuererlasses	Art. 91	– 5–10 Mio.
Marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze ¹⁰³	Art. 107	– 30 Mio.
Total		– 80–130 Mio.

Das totalrevidierte Gesetz gemäss Teil A der Botschaft 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. 10 Abs. 2 Bst. a E-MWSTG) für die Steuerpflicht oder auf die Ausweitung der Saldosteuersatzmethode (Art. 38 E-MWSTG) zweifellos zu. Demgegenüber dürften die Massnahmen zur Besserstellung der steuerpflichtigen Personen im Verfahren (von den Kontrollen bis zu den Erlassbestimmungen) sowie die deutlich ausgeweiteten Optionsmöglichkeiten zu einem spürbaren Mehraufwand bei der ESTV führen. Per Saldo dürfte ein Mehrbedarf an Personal bei der Hauptabteilung MWST der ESTV von schätzungsweise 5 Prozent oder 30 Stellen resultieren. Die Ausweitung der Erlassbestimmungen führt auch für

¹⁰³ Diese Mindereinnahmen ergeben sich, wenn die marktüblichen Verzugszinsen um 1,5 Prozentpunkte unter dem aktuell gültigen Verzugszins von 5 % liegen.

die EFV zu einem grossen Zusatzaufwand (s. Kommentar zu Art. 91 E-MWSTG). Die für die Einfuhrsteuer zuständige EZV muss allenfalls ihre Informations- und Kommunikationstechnologie anpassen. Weil der Umfang der allfälligen Anpassungen zurzeit kaum abschätzbar ist, können die hierfür notwendigen finanziellen und personellen Mittel allerdings noch nicht beziffert werden.

3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Die Massnahmen im Teil A der Botschaft haben kaum Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden. Steuerpflichtige Dienststellen von Kantonen und Gemeinden profitieren jedoch von den vorgesehenen Erleichterungen im Steuersystem. Dies trifft beispielsweise auf die Loslösung des Leistungsbegriffs im Ausnahmekatalog vom Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin (Art. 21 Abs. 3 und 4 E-MWSTG) zu. Das Outsourcing von ausgenommenen Leistungen (beispielsweise im Sozialbereich) wird dank dieser Bestimmung nicht mehr steuerlich behindert.

3.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Die Massnahmen gemäss Teil A sind – wie in Ziffer 3.2 ausgeführt – für den Bund praktisch ertragsneutral. Die von den steuerpflichtigen Unternehmen abzuliefernden Steuern reduzieren sich also nur in geringem Ausmasse. Dennoch hat dieser Effekt in Kombination mit den in Ziffer 3.1 geschilderten sinkenden administrativen Kosten zur Folge, dass die Unternehmen ihre Leistungen zu etwas günstigeren Preisen anbieten können als im Status quo. Davon profitieren auch die letztendlichen Träger der Steuer, also die privaten Haushalte.

Werden die niedrigere Steuerlast (beispielsweise infolge Aufhebung des Steuertatbestands des baugewerblichen Eigenverbrauchs) sowie die Reduktion der administrativen Kosten der Unternehmen vollumfänglich an die Kunden und Kundinnen weitergegeben, ergibt sich für einen durchschnittlichen Haushalt eine Reduktion der Steuerbelastung von rund 3–4 Franken pro Monat.

3.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Massnahmen des Teils A wirken sich insgesamt leicht positiv auf die Steuerneutralität und das Wirtschaftswachstum aus. Sie sind geeignet, die Rechtssicherheit und die Einfachheit der MWST 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 Käufer oder die Käuferin bzw. der Mieter oder die Mieterin die Liegenschaft für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, erlaubt einen entsteuerten Übergang der Liegenschaft in die neue Nutzung.¹⁰⁴ Dies erhöht die Liquidität des Immobilienmarktes und verbessert die Effizienz.

¹⁰⁴ Vgl. Kommentar zu Art. 22 Abs. 3 in Ziff. 2.

- Die Effekte der Erhöhung der Umsatzlimite für die Steuerpflicht von 75 000 auf 100 000 Franken sowie des Wegfalls der mit der Steuerzahllast von 4000 Franken gekoppelten höheren Umsatzlimite von 250 000 Franken und der speziellen Umsatzlimite von 150 000 Franken für ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen heben sich mehr oder weniger auf.¹⁰⁵
- Die Aufhebung der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs entlastet die betroffenen Unternehmen und führt zu einer Vereinfachung der MWST.¹⁰⁶ 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 Saldosteuersatzmethode¹⁰⁷ führen zu einer administrativen Entlastung der Unternehmen, die aktuell mit Saldosteuersätzen abrechnen oder die neu zu dieser Abrechnungsmethode wechseln. 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 Inkassos¹⁰⁸ verbessern die Neutralitätseigenschaften der MWST, indem sie dazu beitragen, dass die vom Empfänger oder der Empfängerin bezahlte MWST dem Bund auch effektiv abgeliefert wird.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage war im Bericht über die Legislaturplanung 2003–2007¹⁰⁹ noch nicht aufgeführt. Infolge des vom Bundesrat am 26. Januar 2005 veröffentlichten Berichts «10 Jahre MWST» (vgl. Ziff. 1.1.3) und angesichts der zahlreichen parlamentarischen Vorstösse (vgl. Ziff. 1.1.6) zur MWST beschloss der Bundesrat, die Reform der MWST voranzutreiben. In der Botschaft über die Legislaturplanung 2007–2011 ist die Mehrwertsteuerreform im Ziel 3 des Bundesrates «Handlungsfähigkeit des Staates und Attraktivität des Steuersystems stärken: Ausgleich des Bundeshaushalts nachhaltig sicherstellen und Steuerreformen weiterführen» für die laufende Legislatur enthalten.¹¹⁰

¹⁰⁵ Vgl. Kommentar zu Art. 10 Abs. 2 Bst. a in Ziff. 2.

¹⁰⁶ Vgl. Kommentar zu Art. 32 in Ziff. 2.

¹⁰⁷ Vgl. Kommentar zu Art. 38 in Ziff. 2.

¹⁰⁸ Vgl. Kommentar zu den Art. 15, 88, 95 und 96 in Ziff. 2.

¹⁰⁹ BBl 2004 1149

¹¹⁰ BBl 2008 753 787 f.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Der vorliegende Gesetzesentwurf steht in Einklang mit Artikel 130 BV, wonach der Bund auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine MWST mit einem Höchstsatz von 6,5 Prozent und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent erheben kann (Abs. 1). Nach der neuen Konzeption des Gesetzes stellt der Eigenverbrauch zwar keinen eigenen Steuertatbestand mehr dar. In den Fällen des Eigenverbrauchs ist aber selbstverständlich wie bisher der Vorsteuerabzug zu korrigieren (vgl. Bemerkungen zu Art. 32 E-MWSTG). Diese Änderung steht nicht in Widerspruch zur Bundesverfassung, weil zum einen Artikel 130 Absatz 1 BV als «Kann-Vorschrift» formuliert ist. Damit ist der Gesetzgeber nicht verpflichtet, den Eigenverbrauch zwingend als eigenen Steuertatbestand auszugestalten. Zum andern handelt es sich beim baugewerblichen Eigenverbrauch um eine Sonderregelung im Baugewerbe, indem hier eine Art fiktive Steuer erhoben wird, die bei anderen Eigenverbrauchs-tatbeständen nicht anfällt. In diesem Sinne ist die heutige Ausgestaltung der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs vor dem Hintergrund der verfassungsmässigen Prinzipien ohnehin kritisch anzuschauen.

Bei der Ausgestaltung der Steuern muss der Gesetzgeber, soweit die Art der Steuer es zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachten (Art. 127 Abs. 2 BV). Für die MWST bedeutet dies eine möglichst lückenlose steuerliche Erfassung sämtlicher Konsumgüter. Vor diesem Hintergrund stellen die heutigen zahlreichen Ausnahmen von der Besteuerung einen klaren Einbruch in die verfassungsmässig festgeschriebenen Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung dar. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist in erster Linie für den Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern bzw. der Gewinn- und Kapitalsteuern entwickelt worden. Ob dieses Prinzip auch bei indirekten Steuern, insbesondere bei einer Steuer auf der Einkommensverwendung zutrifft, wird heute kontrovers diskutiert.¹¹¹ So oder so trägt Teil A der Botschaft dem Leistungsfähigkeitsprinzip insbesondere durch den reduzierten Steuersatz für Güter des täglichen Bedarfs Rechnung.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen

In diesem Zusammenhang ist namentlich der am 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossene Staatsvertrag betreffend die MWST im Fürstentum Liechtenstein zu erwähnen.¹¹² Mit diesem Vertrag übernimmt das Fürstentum Liechtenstein, welches 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 1994¹¹³ ist es, eine einheitliche Regelung, Auslegung und Durchsetzung der MWST in beiden Ländern zu gewährleisten. Dieser

¹¹¹ Vgl. Klaus A. Vallender, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, hrsg. von Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zürich 2002, Rz. 21, S. 1363.

¹¹² SR 0.641.295.142

¹¹³ SR 0.641.295.142.1

Vertrag behält auch nach der Reform des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts seine Gültigkeit, sofern er nicht von einer der beiden Vertragsparteien aufgekündigt wird. Entsprechend dem genannten Staatsvertrag wird das Fürstentum Liechtenstein sein Mehrwertsteuerrecht dem totalrevidierten schweizerischen Mehrwertsteuergesetz anpassen müssen.

Ausserdem besteht ein am 23. November 1964 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossener Vertrag über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet.¹¹⁴ Nach diesem Staatsvertrag findet in der deutschen Gemeinde Büsingen das schweizerische Mehrwertsteuerrecht Anwendung, das heisst, die Schweiz erhebt auch auf dem Gebiet der Gemeinde Büsingen die MWST auf der Einfuhr und den dort getätigten Umsätzen. Im Gegenzug beteiligt sich die Schweiz mit einem Anteil aus dem Mehrwertsteuerertrag an den Sonderlasten der Gemeinde Büsingen bzw. deren Bevölkerung. Der Staatsvertrag behält auch nach der Reform des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts seine Gültigkeit, sofern er nicht von einer der Vertragsparteien aufgekündigt wird. Allenfalls müssen aber die Ausgleichszahlungen neu festgelegt werden.

Im Weiteren bestehen verschiedene bilaterale oder multilaterale Abkommen, welche Bestimmungen über die Anwendbarkeit des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts enthalten. Da diese Abkommen aber nicht direkt in die Materie des Mehrwertsteuerrechts selbst eingreifen, sondern bloss dessen Anwendbarkeit regeln, zeitigt die vorliegende Gesetzesrevision auf sie keine Auswirkungen oder Widersprüche.

Da die Schweiz nicht Mitglied der EU ist und die in der EU anwendbare MwStSystRL nicht übernommen hat, hat letztere in der Schweiz keine Gültigkeit. Die Schweiz kann ihr Mehrwertsteuerrecht weiterhin autonom gestalten. Die Bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der EU berühren die MWST nicht. Auch sonst gibt es im Bereich der MWST keine internationalen Verpflichtungen oder Abkommen, welche die Schweiz binden. Die Gesetzesreform zeitigt somit keinerlei Auswirkungen oder Widersprüche in Bezug auf bestehende internationale Verträge.

5.3 Erlassform

Die Vorlage bereitet eine Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes vor und betrifft damit wichtige rechtsetzende Bestimmungen, die nach Artikel 164 Absatz 1 Buchstabe d BV in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind. Die Zuständigkeit der Bundesversammlung für den Erlass des Gesetzes ergibt sich aus Artikel 163 Absatz 1 BV (Gesetzgebungskompetenz der Bundesversammlung). Der Erlass unterliegt dem fakultativen Referendum (Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV).

5.4 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

¹¹⁴ SR 0.631.112.136

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 MWST ist von der Ausgabenbremse nicht betroffen. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich deshalb.

5.5 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

5.5.1 An den Bundesrat

Nach Artikel 182 Absatz 1 Bundesverfassung erlässt der Bundesrat rechtsetzende Bestimmungen in Form der Verordnung, soweit er durch Verfassung oder Gesetz dazu ermächtigt ist. Der vorliegende Gesetzesentwurf verpflichtet den Bundesrat, Ausführungsbestimmungen zum Mehrwertsteuergesetz zu erlassen. Soweit weitere Vollzugsbestimmungen erforderlich sind, ergibt sich die Regelungskompetenz des Bundesrates aus seiner Vollzugskompetenz (Art. 182 Abs. 2 BV).

Bei den Rechtsetzungsbefugnissen, welche an den Bundesrat delegiert werden, handelt es sich um Bereiche, bei denen die Verhältnisse rasch ändern können und deshalb flexibel reagiert werden muss, um Fälle, bei denen eine sachgerechte Lösung im Einzelfall gefunden werden muss, oder um Detailbestimmungen, die das Gesetz unnötig aufblähen und dessen Lesbarkeit erschweren würden. Namentlich handelt es sich um folgende Bereiche:

- *Artikel 4 Absatz 3:* Regelung der Einzelheiten bezüglich des Geltungsbereichs des Gesetzes in den Talschaften Samnaun und Tschlin.
- *Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe e:* Der Bundesrat kann bestimmen, dass bei grenzüberschreitenden Beförderungen kurze inländische Strecken als ausländische (z.B. St. Louis–Basel SBB) und kurze ausländische als inländische Strecken (z.B. Eisenbahnstrecke Zürich–Schaffhausen via Jestetten über deutsches Gebiet) gelten.
- *Artikel 9:* Der Bundesrat kann die Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen bzw. den Ort der Leistungserbringung abweichend von den jeweiligen gesetzlichen Normen im Mehrwertsteuergesetz bestimmen, sofern dadurch Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden können.
- *Artikel 12 Absatz 4:* Der Bundesrat bestimmt, welche Leistungen von Gemeinwesen als unternehmerisch und damit steuerbar gelten.
- *Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3:* Nach dem Mehrwertsteuergesetz sind die von Ärztinnen, Zahnärzten, Psychotherapeutinnen, Chiropraktoren, Physiotherapeutinnen, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerrinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, von der Steuer ausgenommen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten.
- *Artikel 23 Absatz 4:* Der Bundesrat kann zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr von der Steuer befreien.

- *Artikel 25*: Für die Fälle, in denen Gegenstände zu einem Gesamtpreis bezogen werden, kann der Bundesrat nähere Regelungen über die Margenbesteuerung erlassen.
- *Artikel 52 Absatz 2*: Der Bundesrat kann Gegenstände, die er gemäss Zollgesetz für zollfrei erklärt, von der Steuer auf der Einfuhr befreien.
- *Artikel 72 Absatz 2*: Laut Gesetz kann der Bundesrat in bestimmten Fällen die Anwendung des Meldeverfahrens vorsehen. Denkbar wäre zum Beispiel, dass Transaktionen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen generell mit dem Meldeverfahren abgewickelt werden. Damit kann eine Fakturierung mit Steuer und anschliessendem Vorsteuerabzug vermieden werden. Mit der vorliegenden Delegationsnorm wird dazu die nötige Flexibilität geschaffen.
- *Artikel 76 Absatz 2*: Der Bundesrat erlässt die nötigen Bestimmungen über Organisation, Bearbeitung und Aufbewahrung der Daten und Informationen.

5.5.2 An das Eidgenössische Finanzdepartement

Einige Rechtsetzungsbefugnisse sollen an das EFD delegiert werden. Es handelt sich dabei um dieselben, wie sie bereits im geltenden Gesetz vorgesehen sind:

- *Artikel 23 Absatz 5*: Das EFD regelt die Bedingungen, unter denen Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr von der Steuer befreit sind.
- *Artikel 52 Absatz 1 Ziffer 1*: Das EFD erlässt die näheren Bestimmungen über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag.
- *Artikel 107*: Das EFD regelt sowohl für die Inland- und die Bezugsteuer wie für die Einfuhrsteuer, bis zu welchem Betrag kein Verzugszins erhoben und bis zu welchem Betrag kein Vergütungszins ausgerichtet wird, und legt marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze fest und passt sie periodisch an.

5.5.3 An die Verwaltungseinheiten

Bei den den Steuer- und Zollbehörden explizit übertragenen Aufgaben handelt es sich um inhaltlich begrenzte Vollzugs- und Entscheidungskompetenzen, die sachgerechterweise diesen Vollzugsbehörden übertragen werden (z.B. Art. 11 Abs. 2, 22 Abs. 6, 39, 53 Abs. 4, 104).

Teil B

6 Grundzüge der Vorlage

6.1 Ausgangslage

Wie der Teil A der Botschaft zielt auch der Teil B mittels einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes auf eine Verbesserung und Vereinfachung dieser Steuer. Teil B tut dies aber noch konsequenter, indem hier über die rein technischen Änderungen des Teils A hinaus weitere Massnahmen vorgeschlagen werden, welche die steuerpflichtigen Unternehmen noch deutlich stärker von den administrativen Bürden der MWST entlasten und überdies spürbare positive Impulse auf Volkswirtschaft, Wirtschaftswachstum und Wohlstand der Schweiz ausüben. Dazu sieht dieser Teil der Botschaft einerseits dieselben technischen Massnahmen wie Teil A vor. Andererseits ist es hierzu aber unerlässlich, die Anzahl der heute über 25 Ausnahmen von der Steuer signifikant einzuschränken sowie die aktuell drei Steuersätze zu vereinheitlichen.

Ausgangslage und Problemstellung sind dieselben wie in Teil A der Botschaft. In Bezug auf die Entwicklung der Umsatzsteuer, auf die Vorarbeiten in Hinblick auf diese Reform, auf die Wachstumspolitik des Bundesrates, auf die parlamentarischen Vorstösse, auf die Arbeiten im Umfeld dieser Reform und die Verbesserungen der MWST ausserhalb des Gesetzes wird deshalb an dieser Stelle auf die Ausführungen in Teil A Ziffern 1.1 bis 1.8 verwiesen.

6.2 Die beantragte Neuregelung/Ziele der Reform

6.2.1 Anforderungen an eine ideal ausgestaltete MWST

Idealerweise belastet eine MWST ausschliesslich den inländischen Konsum. Insbesondere belastet sie weder den Export noch die Unternehmen. Eine solche ideale MWST in die Praxis umzusetzen, ist aus verschiedenen Gründen nicht möglich (vgl. Ziff. 1.1.4). Die heutige schweizerische MWST 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.¹¹⁵ Es müssen deshalb Lösungen gesucht werden, die dem Ideal möglichst nahe kommen.

6.2.2 Neue Konzeption der MWST

Das neue Konzept des Bundesrates in der MWST ist dasselbe wie in Teil A der Botschaft, nur das es in Teil B noch konsequenter verfolgt und umgesetzt wird. Zu den Ausführungen zum neuen Konzept kann daher auf Teil A verwiesen werden (Ziff. 1.3.2).

¹¹⁵ Der Bericht «10 Jahre MWST» erläutert auf den S. 44 ff. ausführlich das Wesen einer idealen MWST und zeigt auf, in welchen Punkten die Schweizer MWST davon abweicht.

6.2.3 Konkrete Gesetzesänderungen

Im Unterschied zu Teil A kommen die in diesem Teil enthaltenen Reformen einer idealen MWST im Sinne von Ziffer 6.2.1 näher, indem Ausnahmen aufgehoben und die Steuersätze vereinheitlicht werden.

Konkret werden in Teil B der Botschaft folgende Massnahmen vorgesehen:

Änderungen	E-MWSTG
Vollständig neuer Aufbau und neue Systematik des Gesetzes	wie Teil A
Sämtliche technischen Massnahmen des Teils A	vgl. 1.3.3
Neben der regulären Umsatzgrenze von 100 000 Franken erhöhte Umsatzgrenze von 300 000 Franken, bis zu welcher ehrenamtlich geführte Vereine und einfache Gesellschaften sowie gemeinnützige Institutionen von der Steuerpflicht befreit sind	Art. 10 Abs. 3
Reduktion des Ausnahmenkatalogs von 29 Ziffern gemäss Teil A auf 8 Ziffern	Art. 21 Abs. 2
Neue und umfassendere Formulierung der Ausnahmebestimmung für Ausgleichskassen und andere Sozialversicherungen	Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 Bst. b
Einheitlicher Steuersatz von 6,1 Prozent	Art. 26
Sozialpolitisches Korrektiv, welches die Mehrbelastungen der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen durch zielgerichtete Ausgleichszahlungen auffängt	Art. 107

6.2.4 Warum Abbau der Steuerausnahmen?

Eine Ausnahme von der Steuerbarkeit bedeutet, dass die ausgenommene Leistung nicht zu versteuern ist, im Gegenzug jedoch auch kein Vorsteuerabzug gewährt wird. Das Unternehmen kann die bezahlte Steuer auf den Vorleistungen und den Investitionen, welche zur Erbringung seiner ausgenommenen Leistung erforderlich sind, nicht anrechnen.

6.2.4.1 Fiskalische Konsequenzen der Steuerausnahmen

Die fiskalischen Konsequenzen einer Steuerausnahme hängen davon ab, auf welcher Stufe der Wertschöpfungskette die Ausnahme greift:

- Wenn die Ausnahme auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette greift, so bleibt die Wertschöpfung der letzten Stufe unbesteuert, weil sie aus der Steuerbasis heraus fällt. 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 Ausnahme auf einer früheren Stufe der Wertschöpfungskette, resultiert demgegenüber eine Überbesteuerung. Die *taxe occulte*, welche die Ausnahme bewirkt, pflanzt sich über die nachfolgenden Wertschöpfungsstu-

fen fort und bewirkt einen Kaskadeneffekt: Das von einer Ausnahme 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 zu stark besteuert.

6.2.4.2 Volkswirtschaftliche Nachteile der Steuerausnahmen

Eine Steuerausnahme ist mit den folgenden volkswirtschaftlichen Nachteilen verbunden:

1. *Unterschiedliche Steuerbelastung*: Die Steuerausnahmen verkleinern die Bemessungsgrundlage der Steuer und führen zu einer stärkeren Belastung der steuerpflichtigen Unternehmen. Der Einheitssteuersatz liegt dadurch rund 0,5 Prozentpunkte höher als im Teil B der Botschaft (vgl. Tabelle 9). Die unterschiedliche steuerliche Belastung der Gegenstände und Dienstleistungen verzerrt die Kaufentscheidungen der Abnehmer und Abnehmerinnen. Verstärkt wird dies noch durch den mit der Steuerpflicht einher gehenden administrativen Aufwand.
2. *Verzerrung der Produktionsentscheidungen*: Die Steuerausnahme für Güter, welche als Vorleistungs- oder als Investitionsgüter im Produktionsprozess eingesetzt werden, verzerrt die Produktionsentscheidungen der Unternehmen. Weil die auf diesen Produktionsinputs bezahlte Vorsteuer infolge der Ausnahme nicht als Vorsteuer angerechnet werden kann, besteht für die Produzenten und Produzentinnen ein Anreiz, diese ausgenommenen Güter durch andere zu ersetzen.

Dabei kann die Verzerrung durch die Steuerausnahme an einem bestimmten Ort in der Wertschöpfungskette sich weit über den unmittelbar direkt betroffenen Sektor ausbreiten. Eine Ausnahme 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 ausgenommener Inputs beruhen.

3. *Anreiz zur Eigenproduktion (vertikale Integration)*: Durch den sogenannten Kaskadeneffekt schafft die Steuerausnahme einen Anreiz, die *taxe occulte* durch vertikale Integration zu vermeiden. Das bedeutet, dass der Verkäufer oder die Verkäuferin eines ausgenommenen 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 ausgenommene 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 ausgenommene Finanzdienstleistungen anbieten, kann es

sich somit als vorteilhaft erweisen, zum Beispiel Sicherheitsdienstleistungen im eigenen Haus zu erbringen, statt diese von steuerpflichtigen Dritten zu beziehen und so die anfallende Vorsteuer nicht rückerstattet zu erhalten. Dasselbe gilt zum Beispiel für die Wäscherei eines Spitals. Wird die Spitalwäsche ausgelagert, lastet darauf heute nicht abzugsfähige Vorsteuer. Reinigt das Spital die Wäsche selber, fällt diese Vorsteuerbelastung weg bzw. viel tiefer aus.

Auch Endkonsumenten und -konsumentinnen 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.

4. *Aushöhlen des Empfängerortprinzips*: Die Steuerausnahmen höhlen das Empfängerortprinzip aus. Nach dem Empfängerortprinzip soll auf Exporten am Erbringerort, das heisst im Exportland, keine MWST lasten, während sie am Empfängerort, das heisst im Importland, der dortigen MWST unterliegen. Das Empfängerortprinzip lässt die Produktions- bzw. 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 schwieriger, da die für diese Fälle vorgesehene Bezugsteuer, das heisst die Erhebung der Steuer auf der importierten Dienstleistung beim Empfänger oder der Empfängerin, oft schwierig durchzusetzen ist, wenn es sich beim Empfänger um einen privaten Haushalt handelt.

Von den Steuerausnahmen sind vor allem Dienstleistungen betroffen. Nun gibt es zwei Möglichkeiten, die Ausnahmen auszugestalten. In der Schweiz sind von den Ausnahmen alle derartigen Umsätze eines Unternehmens betroffen, unabhängig davon, ob sie im In- oder im Ausland abgesetzt werden. Demgegenüber lässt Artikel 169 Buchstabe c MwStStsystRL zu, dass ein Unternehmen, welches ausgenommene Finanzdienstleistungen zugunsten von Kunden und Kundinnen aus Nicht-EU-Ländern erbringt, die anteilmässig auf diese Exporte entfallende bezahlte Vorsteuer zurückfordern kann.

ten Vorleistungs- und Investitionsgüter in der Herstellung der ausgenommenen 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 Beweisproblem, 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 bedeutende Ressourcen.

6. *Exemption creep*: Eine Schlüsseleigenschaft von Steuerausnahmen 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 Ausnahme 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 Ausnahme von Gütern, welche zur Produktion des ausgenommenen Gutes verwendet werden. Die Anbieter und Anbieterinnen 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 Ausnahme in einer Zwischenstufe der Wertschöpfungskette gewährt, so erhöht dies den Druck für die weitere Ausnahme nachgelagerter Verwender und Verwenderinnen dieses ausgenommenen 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 steuerpflichtig, die dritte hingegen ausgenommen 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 ausgenommen wird, besteht der Gewinn des Unternehmens auf der dritten Wertschöpfungsstufe darin, dass die Wertschöpfung der zweiten und der dritten Stufe steuerlich unbelastet bleibt.

6.2.4.3 **Rechtfertigung der Steuerausnahmen in bestimmten Fällen**

Trotz der dargestellten Nachteile der Steuerausnahmen gibt es einige Fälle, in denen Ausnahmen ihre Berechtigung haben (sog. *unechte Befreiung*) und die mit ihnen 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 im Verhältnis 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 von der MWST auszunehmen. Die Ausnahme 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.¹¹⁷

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

Nicht-Marktproduktion für die Eigenverwendung umfasst die selbst produzierten 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 Nicht-Marktproduktion für die Eigenverwendung dürfte sich, soweit sie sich im Sektor der privaten Haushalte vollzieht, der Steuerbasis der MWST vollständig entziehen.

Die sonstige Nicht-Marktproduktion stellt den Produktionswert dar, der anderen Einheiten unentgeltlich bzw. zu wirtschaftlich nicht signifikanten Preisen zur Verfügung gestellt wird. Aus diesem Grunde fehlt vielfach das Entgelt, auf das die MWST zugreifen könnte. Somit entzieht sich die sonstige Nicht-Marktproduktion der MWST mit Vorsteuerabzug. Sonstige Nicht-Marktproduktion 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 Steuerausnahme erreicht werden. Dies würde aber eine Privilegierung der ausgenommenen Sektoren gegenüber den steuerpflichtigen Sektoren darstellen. Obwohl die Steuerausnahme nicht wettbewerbsneutral ist, weil der öffentliche gegenüber dem privaten Sektor bevorzugt wird, ist die Ausnahme dennoch die zu bevorzugende Variante der steuerlichen Behandlung.

Schwierig zu besteuernde Güter: Es gibt auch sektorspezifische Fälle, bei denen Schwierigkeiten bestehen, den Output zu bestimmen, auf dem die MWST erhoben werden soll. Die Steuerausnahme wird hier eingesetzt, um zu verhindern, dass diese Sektoren völlig steuerfrei bleiben. Es ist allerdings unklar, ob in diesen Fällen die

¹¹⁷ Nach Artikel 11 E-MWSTG haben diese Unternehmen jedoch die Möglichkeit, freiwillig auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten.

echte Befreiung (Besteuerung zum Nullsatz) oder die unechte Befreiung (Steuerausnahme) 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 Steuerausnahme 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 Ausnahme gegenüber der echten Befreiung vorteilhaft.

6.2.4.4 Ausnahmen, die nicht aufgehoben werden können

Es gibt allerdings gewisse Umsätze, bei denen erhebliche erhebungstechnische Schwierigkeiten bestehen, sie im System der MWST zu erfassen. Diese Umsätze, die nachfolgend abschliessend aufgelistet werden, müssen «systembedingt»¹¹⁸ weiterhin von der MWST ausgenommen, das heisst 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 MWST aber unerlässlich wäre. Heute dürften weniger als 10 Prozent aller Bankdienstleistungen an inländische Endverbraucher und Endverbraucherinnen der MWST unterstellt sein. Für die ausgenommenen Dienstleistungen wird kein Vorsteuerabzug gewährt, selbst wenn sie an ausländische Kunden und Kundinnen oder an inländische Steuerpflichtige ergehen. Damit werden die Dienstleistungserbringer und –erbringerinnen mit einer *taxe occulte* belastet, die sie auf ihre in- und ausländischen Kunden und Kundinnen überwälzen. 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.

¹¹⁸ Der Ausdruck «systembedingt» ist nicht ganz korrekt. Theoretisch könnten auch diese Leistungen besteuert werden, aber der Aufwand für die Besteuerung wäre enorm hoch und stünde in keinem Verhältnis zum Ertrag.

- Die theoretischen Modelle zu einer umfassenden Besteuerung der Wertschöpfung von Banken mit einem Cash-Flow-System¹¹⁹ stehen ausserhalb eines MWST-Systems, sind nicht ausgereift und bei Banken nirgends umgesetzt. Auch die EU zieht sie zurzeit nicht in Betracht.¹²⁰
- Ausser der *taxe occulte* von etwa 800 Millionen Franken würden durch eine Unterstellung auch die Einnahmen aus der Umsatzabgabe von rund 1,9 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- 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.¹²¹ Dieser erstaunliche Schluss beruht auf dem Umstand, dass der überwiegende Teil der Bankdienstleistungen an Empfänger und Empfängerinnen im Ausland (wofür eine echte Befreiung gewährt werden müsste) erbracht wird oder an steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen 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 aufgrund des hohen Anteils an Ausland- und Firmenkundengeschäften keine oder bestenfalls geringfügige Mehreinnahmen ergeben, denen der zusätzliche Regulierungs-¹²² 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 oder von der Versicherungsnehmerin 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 Prämieinnahmen 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.

¹¹⁹ Vgl. Bericht «10 Jahre MWST», Ziff. 4.1.4.2.2.

¹²⁰ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 747 endgültig.

¹²¹ Berechnungen der ESTV zeigen, dass sich bei einer Besteuerung aller Kommissionen der Banken lediglich Mehreinnahmen von 89 Mio. Franken ergeben. Zusätzlich zu berücksichtigen wäre ein Ausfall bei der Umsatzabgabe (Aufkommen 2007: 1,9 Mrd. Franken), wenn diese im Kollisionsbereich aufgehoben werden müsste.

¹²² Es müssten Regeln für den Fall «impliziter» Kommissionsentgelte eingeführt werden.

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 und Kundinnen oder inländische Firmenkunden erbracht werden. Damit werden die Dienstleistungserbringer und -erbringerinnen 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. 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 Doppelbelastungen 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 2007 637 Millionen Franken aus dem Sachversicherungsgeschäft einbrachte.

Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen:

Bei den Glücksspielumsätzen stellen sich hinsichtlich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer ähnliche Fragen wie bei den Versicherungsumsätzen. Der Konsum der einzelnen Spieler und Spielerinnen kann technisch nicht erfasst werden. Der Konsum (Einkommens- bzw. Vermögensverwendung zu Konsumzwecken) müsste als Nettoverlust bei einem Spielbankenbesuch oder auf einem Lottoschein (auch bei mehrmaliger Spielteilnahme) definiert werden. Im Falle eines Gewinnes, der über den aufgewendeten Einsatz hinausgeht, liegt gar kein Konsum vor. Ein allfälliges Abstellen auf den durch Glücksspielanbieter und -anbieterinnen erzielten Bruttospielertrag bildet diesen individuellen Konsum nicht ab, sondern stellt bloss eine Hilfsgrösse in Bezug auf die kumulierten, nicht individualisierten Einkommensverwendungen dar. Weiter sind bei von der Ausnahme betroffenen Spielen technische Schwierigkeiten bei der Überwälzung der Steuer auf die Konsumenten

und Konsumentinnen (Spieler und Spielerinnen) zu erkennen. So kann zum Beispiel beim Roulette für das einzelne Spiel keine Steuerüberwälzung erfolgen, ohne dass der Spielverlauf grundlegend geändert würde.

Eine Erfassung der Glücksspielumsätze mit der MWST würde eine im bisherigen Besteuerungskonzept des Glücksspiels nicht erwünschte Mehrfachbelastung schaffen, welche zudem wesentliche Ertragsverschiebungen zwischen Bund und Kantonen bewirken würde. Die Spielbankenabgabe, die zum Teil den Kantonen zufließt, müsste zugunsten der MWST, welche nur dem Bund zufließt, reduziert werden. Diese steuerliche Mehrfachbelastung sowie die systematischen Gründe rechtfertigen es, Glücksspielumsätze weiterhin von der MWST auszunehmen. Eine mit der Spielbankenabgabe vergleichbare Steuer gibt es bei den Lotterien nicht. Dennoch stellen sich auch hier dieselben erhebungstechnischen Probleme. Daher, und um sämtliche Glücksspiele in Bezug auf die MWST gleich zu behandeln, sollen auch Lotterien weiterhin von der MWST ausgenommen bleiben.

Verfügungsgeschäfte und Gebrauchsüberlassungen bei Immobilien:

Aufgrund der geltenden Ausnahmeregelung (Art. 18 Ziff. 20, 21 und 24 MWSTG) müssen Grundeigentümer und Grundeigentümerinnen das Entgelt aus Verkauf oder Vermietung grundsätzlich nicht versteuern. Dafür können sie für die auf sie 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 für die unterbleibende mehrwertsteuerliche Erfassung des Immobilienumsatzes.

Bei Immobilien ist zu unterscheiden zwischen Geschäfts- und Wohnliegenschaften. Bei ersteren stellt sich die Frage der Besteuerung weniger. Denn steuerpflichtige Mieter und Mieterinnen oder Käufer und Käuferinnen von Immobilien, die die Immobilie für einen geschäftlichen Zweck nutzen, können eine allfällige überwälzte MWST 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 freiwillige Versteuerung von Geschäftsliegenschaften grundsätzlich immer zuzulassen (Art. 22 Abs. 3 E-MWSTG).

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 selbst bewohnten Immobilien auch die Eigenmietwerte besteuert werden, was im System der MWST schwer machbar ist. Es soll deshalb bei der heutigen Lösung (Steuerausnahme) bleiben. Die Wohnbauinvestitionen werden als Lieferungen (Arbeiten an Bauwerken durch Bauunternehmer) und Dienstleistungen (Architektur- und Ingenieurarbeiten) besteuert, und zwar sowohl wenn sie vom Eigentümer oder der Eigentümerin des selbst genutzten Wohneigentums bezogen werden als auch dann, wenn solche Leistungen an die Vermieter und Vermieterinnen von Wohnimmobilien erbracht werden.

Urproduktion:

Hier sind es nicht in erster Linie systembedingte Gründe, weswegen die Landwirtschaft im Rahmen der MWST 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 Steuerpflichtigen um rund 25 000 zunähme,¹²³ 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 (Art. 29 Abs. 3 E-MWSTG). Trotzdem hat natürlich auch ein Urproduzent oder eine Urproduzentin die aufgrund der Ausnahme nicht abziehbare Vorsteuer insbesondere auf seinen Investitionen (Gebäude, Maschinen) zu tragen.

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.

6.2.5 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 Einkommenschichten entlasten, indem die MWST 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.

6.2.5.1 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 MWST progressiv wirkende Elemente einbauen.

Gegen eine solche Konzeption lässt sich einwenden, dass sie nicht zwischen horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit unterscheidet.¹²⁴ Es mag sein, dass gewisse Luxusgüter vorwiegend von wohlhabenden Bürgern und Bürgerinnen nachgefragt werden, und man kann sich eine stärkere steuerliche Belastung der Wohlhabenden

¹²³ Dazu kämen nochmals bis zu 25 000 Betriebe, die freiwillig auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten würden, weil der pauschalierte Vorsteuerabzug gestrichen werden müsste.

¹²⁴ Vgl. z.B. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 221.

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,¹²⁵ schliessen die horizontale Gerechtigkeit aus und sind damit beispielsweise mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip schwer zu vereinbaren.

Manche EU-Länder haben in den letzten Jahren 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 MWST alternativ wie in Grossbritannien lebenswichtige Güter nullsatzbesteuert, wie in den Niederlanden (oder in der Schweiz) zu einem reduzierten Satz oder wie in Dänemark und Norwegen zum Normalsatz besteuert werden.¹²⁶ 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.¹²⁷ 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.

¹²⁵ 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 und Anbieterinnen oder die Nachfrager und Nachfragerinnen der ermässigt besteuerten Güter begünstigt. Bei Annahme eines elastischen Angebots liegt die Inzidenz der Steuersubvention überwiegend oder ganz bei den Nachfragern und Nachfragerinnen. 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.

¹²⁶ OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

¹²⁷ Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

Insgesamt ist die MWST ein vergleichsweise ungeeignetes Instrument, um die Unterschiede in der primären Einkommensverteilung zu vermindern und darüber hinaus die Steuerlast der Ärmeren zu beseitigen. Andere Instrumente, wie die Einkommenssteuer oder Systeme zur Einkommensstützung, sind diesbezüglich eindeutig wirksamer.¹²⁸

Auch die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) empfiehlt, politisch ungewollte Belastungswirkungen der MWST nicht länger mit Steuervergünstigungen für Lebensmittel auszugleichen. Die mit einem einheitlichen Steuersatz verbundenen Mehrbelastungen für einkommensschwache Haushalte könnten wirtschaftlicher über zusätzliche Prämienverbilligungen für die Grundversicherung ausgeglichen werden.¹²⁹

Auch die Berechnungen der ESTV zu den schweizerischen Verhältnissen zeigen ein vergleichbares Bild.¹³⁰ Durch den reduzierten Satz auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken werden die unteren Einkommenschichten zwar prozentual stärker entlastet als die höheren:

Tabelle 8

Auswirkungen unterschiedlicher Steuersätze für Lebensmittel auf die Belastungen der Haushalte

Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4 599	4 600 - 6 699	6 700 - 8 899	8 900 - 11 899	11 900 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8 727	3 208	5 674	7 768	10 271	16 639
Anzahl Personen pro Haushalt	2.26	1.39	1.85	2.34	2.76	2.94

Status quo (Belastung der Lebensmittel und alkoholfreien Getränke mit 2,4%)						
Belastung in Franken pro Monat	14.60	9.54	11.55	14.36	17.30	20.13
Belastung in % des Einkommens	0.17%	0.30%	0.20%	0.18%	0.17%	0.12%

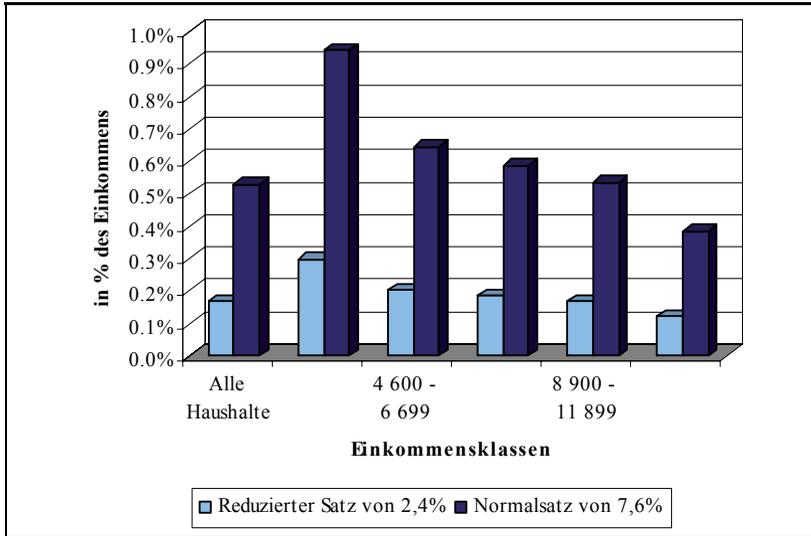
Belastung der Haushalte durch die MWST von 7,6% auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken						
Belastung in Franken pro Monat	46.23	30.22	36.59	45.47	54.80	63.73
Belastung in % des Einkommens	0.53%	0.94%	0.64%	0.59%	0.53%	0.38%

¹²⁸ Vgl. CNOSEN 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.

¹²⁹ EFK 2007, S. 47

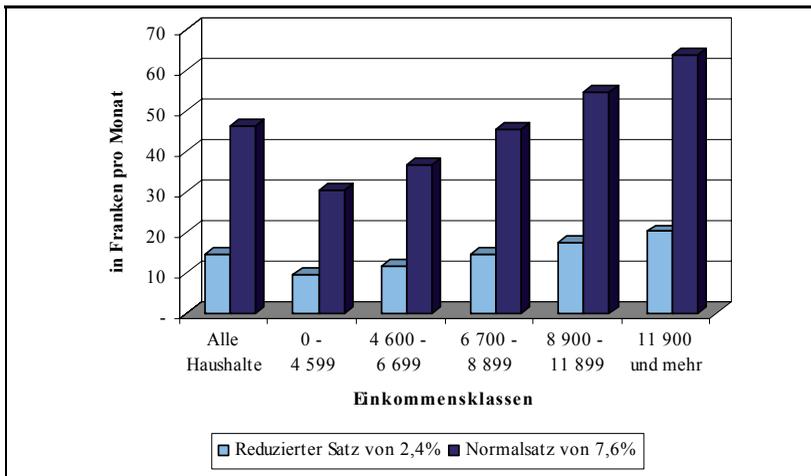
¹³⁰ Die Berechnungen erfolgen anhand eines Zusammenzuges der Einkommens- und Verbraucherhebungen des Bundesamtes für Statistik für die Jahre 2003–2005.

MWST-Belastung der Haushalte auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken in % des Einkommens



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:

MWST-Belastung der Haushalte auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken in Franken pro Monat



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

6.2.5.2 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 Satzdifferenzierung angeführt werden können:

- Das erste Argument stellt die sogenannte Ramsey-Regel dar.¹³¹ Gemäss dieser Regel sollten Güter, deren Nachfrage auf die Steuer weniger elastisch, das heisst 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. Aus rein ökonomischer Sicht 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.¹³² 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 scheidet 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.¹³³
- Das zweite Argument für eine Steuersatzdifferenzierung 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 MWST erfolgen, indem Güter, die sich ausschliesslich oder überwiegend zur Freizeitgestaltung eignen, mit einem höheren Satz belastet werden als die übrigen Güter.¹³⁴

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

¹³¹ Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, S. 47–61.

¹³² Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 179.

¹³³ Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 182.

¹³⁴ Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 181.

Güter.¹³⁵ Zu solchen Dienstleistungen gehören beispielsweise Reparatur und Unterhaltsarbeiten im Wohnbereich, Gartenarbeiten, Kochen, Putzen, Haarschneiden, Kinderhüten und Erziehen.

6.2.5.3 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 Einsparungen 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.¹³⁶

6.2.5.4 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, sodass sich die Effizienz des Steuersystems über die Aushöhlung der Steuerbasis eher verschlechtern als verbessern dürfte.

6.2.5.5 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,¹³⁷ sind einfacher zu realisieren und in der Praxis zumindest teilweise auch verwirklicht. Sie sind aber schwächer

¹³⁵ Kleven, Henrik J.; Richter, Wolfram F. und Sørensen, Peter B.; *Optimal Taxation with Household Production*; Mimeo, 1999.

¹³⁶ Dies zeigen auch verschiedene in der Studie SGV 2003 zitierte Untersuchungen, S. 9 ff.

¹³⁷ 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.

begründet, da für die Umverteilungspolitik effektivere Mittel zur Verfügung stehen. Aus polit-ökonomischer Sicht und aus der Warte der Erhebungs- und Entrichtungskosten spricht manches für einen Einheitssatz. In Abwägung aller Argumente erscheint daher ein Einheitssatz als die beste Lösung.

6.2.6 Alternative zu Satzifferenzierungen

Um trotzdem auch im Rahmen der MWST gewisse wünschenswerte sozial- und verteilungspolitische Ziele zu verwirklichen, schlägt der Bundesrat eine Korrekturmassnahme vor. Diese soll im Gegensatz zu heute aber nicht im Mehrwertsteuersystem, sondern ausserhalb erfolgen. Damit werden die finanzschwächeren Haushalte entlastet, ohne dass deshalb das Mehrwertsteuersystem unnötig kompliziert wird. Das sogenannte sozialpolitische Korrektiv sieht vor, die durch eine Steuersatzerhöhung um 0,1 Prozentpunkt generierten rund 380 Millionen Franken (Jahr 2012) gezielt an die 40 Prozent der Haushalte mit den tiefsten Einkommen auszurichten. Damit erfahren diese Haushalte trotz eines Einheitssatzes keinerlei Mehrbelastung gegenüber heute.¹³⁸

6.3 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

Bezüglich der untersuchten Lösungsmöglichkeiten wird auf die Ausführungen unter Ziffer 1.4 verwiesen.

6.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung/Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

6.4.1 Vernehmlassung zur Reform des Mehrwertsteuergesetzes

Mit Beschluss vom 14. Februar 2007 hat der Bundesrat das EFD beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Gemeinden, Städte und Berggebiete, den gesamtschweizerischen Dachverbänden der Wirtschaft und den interessierten Kreisen ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen. Die Vernehmlassung dauerte bis zum 31. Juli 2007.

Zur Vernehmlassung eingeladen wurden insgesamt 170 Kantone, Parteien, Verbände und Institutionen. Davon haben 111 eine Stellungnahme eingereicht. Darüber hinaus gingen 424 Stellungnahmen von nicht angeschriebenen Interessenten und Interessentinnen ein, wobei diese vor allem aus dem Sport- und Sozialbereich stammen.

Den Vernehmlassungsteilnehmern und -teilnehmerinnen wurden drei Reformmodule vorgelegt:

- Die Grundlage bildete ein in über 50 Punkten total überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz, das Modul «*Steuergesetz*».

¹³⁸ Vgl. zum sozialpolitischen Korrektiv Ziff. 11.

- Im Modul «*Einheitssatz*» wurden darüber hinaus ein einheitlicher Steuersatz von 6 Prozent sowie die Abschaffung von 20 der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen vorgesehen, wobei in einer Variante dazu auf die Aufhebung der Ausnahme für das Gesundheitswesen verzichtet wurde.
- Als Alternative zu einem Einheitssatz sah das Modul «*2 Sätze*» eine Satzendifferenzierung zwischen dem Normalsatz von 7,6 Prozent und dem reduzierten Satz von 3,4 Prozent auf Produkten und Dienstleistungen in den Bereichen Nahrungsmittel, Kultur, Sport, Bildung, Gastgewerbe, Beherbergung und Gesundheitswesen vor. Auch in diesem Modul wurden 20 der 25 heutigen Steuerausnahmen aufgehoben. Die aufgehobenen Ausnahmen wurden hier aus sozialpolitischen Überlegungen dem reduzierten Satz unterstellt.

Ausserhalb dieser Module wurden sodann zahlreiche weitere Reformmöglichkeiten in die Vernehmlassung gegeben. Zur Abschwächung der finanziellen Mehrbelastung der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen durch die Aufhebung eines Grossteils der Ausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes wurde zusätzlich ein befristetes sozialpolitisches Korrektiv zur Diskussion gestellt.

Die Ergebnisse der Vernehmlassung sind im Bericht der ESTV vom Dezember 2007 ausführlich dargestellt und veröffentlicht worden.¹³⁹

6.4.2 Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse

Praktisch alle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, so auch die Kantone und sämtliche Bundesratsparteien, erachten den Reformbedarf bei der MWST als gegeben und begrüssen die Reformbestrebungen des Bundesrates. Unisono werden die unzureichende Rechtsicherheit, die bisweilen sehr formalistische Gesetzesinterpretation durch Steuerverwaltung und Gerichte, die mangelnde Kundenorientierung der ESTV, die übermässige administrative Belastung der KMU sowie die anfallende Schattensteuer (taxe occulte) bemängelt. Die Kantone behaupten ausserdem, dass mit Einführung der MWST ihre finanzielle Belastung zugunsten des Bundes um ca. 2 bis 4 Milliarden Franken zugenommen habe, was rechtsstaatlich problematisch sei.¹⁴⁰

Einzig die Grüne Partei und die Partei der Arbeit sehen keine Notwendigkeit für eine Reform der MWST. Einzelne weitere Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, insbesondere aus dem sozialen Bereich, wenden sich zwar nicht gegen eine Reform des Gesetzes, betonen aber, dass das Malaise im Vollzug der MWST kein Problem des Gesetzes sei, sondern mittels einer besseren und klareren Praxis behoben werden müsste.

Die grosse Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, namentlich sämtliche Kantone, die Wirtschaftsverbände sowie Stimmen aus Industrie, Handel und Gewerbe, aus der Finanz- und Versicherungsbranche, der Immobilien- und der Medienbranche, haben eine klare Präferenz für eine umfassende Totalrevision anstelle einzelner punktueller Eingriffe in das bestehende Gesetz.

¹³⁹ <http://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf>

¹⁴⁰ Diese Aussage ist nicht korrekt, da die Kantone bereits vor Einführung der MWST in bedeutendem Masse durch die WUST belastet waren. Die effektive Zusatzbelastung dürfe unter einer Milliarde Franken liegen.

Anderer Ansicht sind hier diverse Treuhandverbände und -unternehmen (nicht aber die Schweizerische Treuhandkammer) sowie Konsumenten- und Arbeitnehmer-Organisationen. Sie unterstützen die Bemühungen des EFD, die MWST-Erhebung zu vereinfachen, zwar ebenfalls, sind aber der Meinung, dass punktuelle Anpassungen des Gesetzes genügen, zumal mit den diversen Praxisänderungen sowie der im Jahr 2006 erfolgten Verordnungsänderung viele Reibungspunkte entschärft werden konnten. Die vorgesehene Totalrevision laufe Gefahr, zu einer langfristigen und umstrittenen Übung zu werden, während der die Steuerpflichtigen weiterhin mit dem heutigen, unbefriedigenden Gesetz vorlieb nehmen müssten. Es wird auch darauf hingewiesen, dass eine umfassende Reform zu einem Verlust von Rechtssicherheit führen kann, vor allem in Bezug auf die Verwaltungspraxis, welche von Grund auf erneuert werden muss.

Die Reformvorlage wird grundsätzlich als gute Grundlage für die Totalrevision der MWST angesehen. Die Befürworter und Befürworterinnen versprechen sich davon eine spürbare Entlastung der steuerpflichtigen Unternehmen, mehr Rechtssicherheit, eine erhöhte Verfahrensgerechtigkeit zwischen den Unternehmen und der ESTV, eine weitere Verbesserung der Beziehung zwischen den Unternehmen und der Steuerverwaltung sowie die Steigerung der Entrichtungswirtschaftlichkeit. Diese Verbesserungen bewirkten eine nachhaltige Attraktivitätssteigerung des Wirtschaftsstandortes Schweiz. Die Aufkommensneutralität (keine Steuermehreinnahmen), die Wettbewerbsneutralität und die Standortattraktivität seien die Eckwerte der Reform. Einige Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen wie die EDU und die FDP betonen ausdrücklich, dass die Reform haushaltsneutral zu erfolgen hat, das heisst ohne nicht gegenfinanzierte Mehrwertsteuerertragsausfälle zu Lasten des Bundeshaushaltes.

Einen einheitlichen Steuersatz und die Abschaffung möglichst vieler Ausnahmen, wie im Modul «Einheitssatz» der Vernehmlassungsvorlage dargestellt, befürworten die SBB, Skyguide, die EVP, Economiesuisse, der Schweizerische Arbeitgeberverband, der Autogewerbeverband, das Centre Patronal, die Fédération Romande Immobilière, Hotelleriesuisse (nur wenn der Einheitssatz unter 5,5 % liegt), der Baumeisterverband, der Hauseigentümergeverband, die Schweizerische Gesellschaft für Chemische Industrie, die Schweizerische Vereinigung Beratender Ingenieurunternehmen, der Schweizerische Ingenieur- und Architektenverein, der Anwaltsverband, der Apothekerverband, der Schweizerische Verband für visuelle Kommunikation, der Verband schweizerischer Speditions- und Logistikunternehmen, der Verband schweizerischer Elektrizitätsunternehmen sowie zahlreiche weitere, nicht angeschriebene Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen.

Weitere namhafte Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen wie die FDP, die SVP, die Liberale Partei, die Treuhandkammer, Swiss Holdings, der Leasingverband, der Verband Schweizerischer Kreditbanken und Finanzierungsinstitute sowie die Swiss Retail Federation unterstützen grundsätzlich eine Vereinheitlichung der Sätze und einen Abbau von Ausnahmen in Anerkennung der gesamtwirtschaftlichen Vorteile eines solchen Vorgehens.

Im Unterschied zu den erwähnten wirtschaftspolitischen Akteuren mit breiter Interessenvertretung, lehnen – nicht überraschend – insbesondere jene Branchen das Modul «Einheitssatz» grösstenteils ab, die von einer vorgeschlagenen Aufhebung einer Ausnahme betroffen sind (Gesundheit, Soziales, Sport, Kultur und Bildung sowie die Post, die Spielbanken und die Lotterien).

Überdies hat das EFD Anfang Februar 2007 eine von 1143 Personen unterzeichnete Petition erhalten, welche ihrer Sorge Ausdruck verleiht, dass der Mehrwertsteuersatz für Güter des täglichen Bedarfs von gegenwärtig 2,4 Prozent auf vielleicht bis zu 6 Prozent erhöht werden könnte und bittet, von einer solchen Satzerhöhung abzusehen.

Darüber hinaus hat die Vernehmlassung gezeigt, dass die heute bereits bestehenden über 25 Ausnahmen von der Steuer weitere Folgebegehren hervorrufen. So werden zum Beispiel zusätzliche Ausnahmen bzw. Befreiungen gefordert für:

- sämtliche Leistungen zwischen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und Dienststellen;
- die Leistungen von Tierärzten und Tierärztinnen;
- den Verkauf von Medikamenten (diese unterliegen heute dem reduzierten Steuersatz);
- den öffentlichen Verkehr.

Ein Mehrwertsteuergesetz mit zwei Steuersätzen (Modul «2 Sätze» der Vernehmlassung) findet hingegen ausser bei der SVP sowie im Gastro- und Hotelleriebereich praktisch keine Unterstützung. Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen fordern jedoch, der Sondersatz für Beherbergungsleistungen sei aufzuheben und solche Leistungen seien entweder zum Normal- oder zum reduzierten Satz zu besteuern. Allgemein kann festgehalten werden, dass die Vereinheitlichung der Steuersätze stärkere Unterstützung findet als die Aufhebung von Ausnahmen.

6.4.3 Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Die vom Bundesrat am 14. Februar 2007 beschlossene Stossrichtung für eine vereinfachte MWST wurde von den Vernehmlassungsteilnehmern und -teilnehmerinnen im Allgemeinen bestätigt.

Der vorliegende Gesetzesentwurf entspricht in Bezug auf Inhalt und Umfang weitestgehend dem in die Vernehmlassung gegebenen Modul «Einheitssatz». Dieses Modul ist in der Vernehmlassung auf ein geteiltes Echo gestossen. Der Bundesrat ist sich bewusst, dass die Einführung eines Einheitssatzes und die Abschaffung von Ausnahmen auf teilweise heftigen Widerstand stossen werden, und dass die Umsetzung dieser Massnahmen des geschlossenen politischen Willens, die MWST nachhaltig zu vereinfachen und ihrem Ideal näher zu bringen, bedarf. Auf kurzfristige Einzelinteressen kann dabei keine Rücksicht genommen werden.

Trotz dieser Schwierigkeiten ist der Bundesrat überzeugt, dass eine solche Reform wichtig und richtig ist und nachhaltige positive Auswirkungen zeitigen wird. Er hält namentlich aus folgenden Gründen an dieser umfassenden Reform fest:

- Gemäss Bodmer¹⁴¹ löst die Einführung eines Mehrwertsteuergesetzes gemäss dem in die Vernehmlassung gegebenen Modul «Einheitssatz» langfristig ein zusätzliches Wachstum des Bruttoinlandproduktes von 0,3 bis 0,8 Prozent aus, was auf der Basis des Jahres 2005 1,5 bis 4,0 Milliarden Franken pro Jahr entspricht. Ein Einheitssatz hat auch positive Auswirkungen

¹⁴¹ Bodmer, S. 19, Tabelle 4; die Berechnungen gehen von einem Einheitssatz von 6,0 % aus.

gen auf die Entwicklung der realen verfügbaren Einkommen der Haushalte. Es ist langfristig mit einem zusätzlichen Wachstum von 0,1 bis 0,7 Prozent zu rechnen. Über alle Haushalte entspricht dies einer Zunahme von 0,3 bis 2,3 Milliarden Franken. Pro Haushalt ergibt sich somit ein Einkommenszuwachs von 100 bis 700 Franken im Jahr. Dem stehen pro Haushalt jährliche Zusatzbelastungen von durchschnittlich 75 Franken gegenüber.¹⁴² Der langfristige Wachstumseffekt übersteigt damit die kurzfristige Mehrbelastung deutlich.

- Zudem hat die von der Rambøll erarbeitete Studie gezeigt, dass ein Einheitsatz und die Aufhebung von Ausnahmen, wie in Teil B der Botschaft vorgesehen, die durch die MWST verursachten administrativen Kosten der Wirtschaft um fast 22 Prozent reduziert. Für die bisherigen Steuerpflichtigen betragen die administrativen Einsparungen gar zwischen 28 Prozent (bei effektiver Abrechnungsmethode) und 32 Prozent (bei Abrechnung nach Saldosteuerersätzen).¹⁴³ Damit liegen die Einsparungen rund drei Mal höher als bei einer Reform gemäss Teil A.
- Während der Dauer der Vernehmlassung hat die ESTV überdies in Zusammenarbeit mit den betroffenen Ämtern die finanziellen und inhaltlichen Auswirkungen einer solchen umfassenden Reform näher untersucht.¹⁴⁴ Dabei wurden insbesondere in den Teilbereichen Radio- und Fernsehgebühren, Wohnungswesen, Gesundheits- und Sozialwesen, Bildung und Forschung, Kultur sowie Landwirtschaft weitere Abklärungen und Berechnungen durchgeführt. Die Untersuchung liefert wertvolles zusätzliches Zahlenmaterial, bestätigt im Wesentlichen die Schätzungen, die bereits für die Vernehmlassungsvorlage gemacht worden waren, und zeigt auf, dass sich auch die kurzfristigen negativen Auswirkungen auf die Haushalte in einem tragbaren Rahmen bewegen.
- Schliesslich ist auf zwei Motionen der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats hinzuweisen, die eine Vereinheitlichung der Mehrwertsteuersätze und den Abbau der Steuerausnahmen (05.3466) bzw. eine generelle Befristung sämtlicher Steuerausnahmen auf fünf Jahre (05.3465) fordern. Beide Motionen sind in beiden Räten angenommen worden und verpflichten damit den Bundesrat, einen entsprechenden Gesetzesvorschlag vorzulegen.

Bereits in der Vernehmlassungsvorlage schlug der Bundesrat ein sozialpolitisches Korrektiv vor, um die durch die Vereinheitlichung der Steuersätze und die Abschaffung von Ausnahmen entstehende finanzielle Mehrbelastung von Haushalten in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen aufzufangen. Dieser Vorschlag ist in der Vernehmlassung mehrheitlich abgelehnt worden, insbesondere weil er zeitlich befristet ausgestaltet war und damit eine zusätzliche Steuersatzänderung erfordern hätte. Der Bundesrat erachtet ein sozialpolitisches Korrektiv weiterhin als sinnvolle und als weitaus effizientere und zielgerichtetere Massnahme als reduzierte Steuersätze. Er schlägt deshalb ein neues Korrektiv vor, welches über eine *unbefristete* Erhöhung des Einheitsatzes um 0,1 Prozentpunkt finanziert wird (vgl. Ziff. 11).

¹⁴² Dies entspricht der Mehrbelastung beim Einheitsatz von 6,0 % und kann somit mit den langfristigen Effekten gemäss Gutachten Bodmer verglichen werden.

¹⁴³ Rambøll, S. 6

¹⁴⁴ ESTV 2008

Ebenfalls um eine befristete Steuersatzerhöhung zu vermeiden, soll die Einlagesteuerung bei jenen Unternehmen, die infolge Aufhebung der Ausnahmen neu steuerpflichtig werden, nicht über die MWST erfolgen, sondern die Bundesfinanzen belasten (vgl. Ziff. 8.2). Es handelt sich hierbei um maximal 1,7 Milliarden Franken, die der Bund im Einführungsjahr des Gesetzes an steuerpflichtige Unternehmen zurückbezahlen hat, weil diese Unternehmen bisher nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug auf ihren Investitions- und Produktionsgütern berechtigt waren.

6.5 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 MWST. Die überwiegende Mehrheit der in der Schweiz tätigen Unternehmen ist mehrwertsteuerpflichtig. Im Jahr 2004 zählte die Schweiz 339 266 aktive Unternehmen.¹⁴⁵ Im selben Jahr betrug die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen 316 892.¹⁴⁶

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

Der Aufwand, der den Unternehmen durch die Totalrevision des Gesetzes entsteht, ist in erster Linie bedingt durch nötige Anpassungen der betrieblichen Prozesse. In Teil B ist für die Gesamtheit der steuerpflichtigen Personen vor allem infolge der Steuersatzänderung mit Umstellungskosten im niedrigen zweistelligen Millionenbereich zu rechnen. Die Effizienzgewinne durch das revidierte Gesetz lassen aber auf der anderen Seite spürbare Kosteneinsparungen zu, welche die Mehrkosten des Übergangs ziemlich rasch wettmachen.

Die Finanzen des Bundes werden – abgesehen von der im Einführungsjahr zu finanzierenden Einlagesteuerung (vgl. Ausführungen unter Ziff. 8.2) – durch die vorgesehene Revision grundsätzlich nicht belastet, da die Reform, wie bereits erwähnt, die Ertragsneutralität anstrebt. Der Einheitssteuersatz wird so festgelegt, dass der Bund aus der MWST weder Mehreinnahmen erzielt noch Mindereinnahmen erleidet. Durch die geplante Revision entstehen dem Bund auch keine neuen Aufgaben.

Die Reformvorlage gemäss Teil B wirkt sich langfristig positiv auf die Volkswirtschaft und die realen verfügbaren Einkommen der Haushalte aus. Im Gutachten Bodmer wird der langfristige Zuwachs des Bruttoinlandprodukts (BIP) aufgrund des Übergangs zu einem Einheitssatz-System auf 0,3 bis 0,8 Prozent geschätzt.¹⁴⁷ Auf Basis der BIP-Werte des Jahres 2007 entspricht dies einem zusätzlichen BIP von 1,5 bis 4,0 Milliarden Franken. Die realen verfügbaren Einkommen der Haushalte steigen langfristig um 0,1 bis 0,7 Prozent. Auf Basis der Werte des Jahres 2005 entspricht dies zusätzlichen Einnahmen von 0,3 bis 2,3 Milliarden Franken pro Jahr.

¹⁴⁵ <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html>

¹⁴⁶ ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2004–2005, S. 22.

¹⁴⁷ Bodmer, Tabelle 4; Bodmer geht von einem Einheitssatz von 6,0 Prozent aus und berücksichtigt kein sozialpolitisches Korrektiv.

6.6 Rechtsvergleich und Verhältnis zum europäischen Recht

Grundsätzlich kann auf die Ausführungen zum Rechtsvergleich in Ziffer 1.7 verwiesen werden. Einzig in Bezug auf den Steuersatz und die Ausnahmen ergeben sich vorliegend Unterschiede, auf welche im Folgenden hingewiesen wird.

6.6.1 Steuersatz

Die MwStSystRL schreibt in Titel VIII den Mitgliedstaaten einen Normalsatz von mindestens 15 Prozent vor (Art. 97 Abs. 1 MwStSystRL). Die Anwendung von maximal zwei ermässigten Steuersätzen ist zulässig, aber nicht zwingend (Art. 98 MwStSystRL). Diese dürfen regelmässig nicht weniger als 5 Prozent betragen, wobei jedoch zahlreiche befristete Übergangsbestimmungen einzelnen Mitgliedstaaten auch die Anwendung tieferer Sätze erlauben.¹⁴⁸ Die ermässigten Sätze können bloss auf die in Anhang III der MwStSystRL explizit genannten Leistungen angewendet werden. Dabei handelt es sich mehrheitlich um Leistungen, welche gemäss dem geltenden Schweizer Recht ebenfalls dem reduzierten Satz unterliegen. Zudem können die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft namentlich den öffentlichen Verkehr, den sozialen Wohnungsbau, Leistungen von Bestattungsinstituten und Entsorgungsleistungen dem ermässigten Steuersatz unterstellen.¹⁴⁹

Als bislang einziger Mitgliedstaat der EU wendet Dänemark – bereits seit Einführung der MWST im Jahre 1967 – bloss einen Steuersatz in der Höhe von 25 Prozent an. In den anderen Mitgliedstaaten werden vergleichbar mit dem geltenden Schweizer Recht mindestens zwei Steuersätze angewendet, wobei der Geltungsbereich der reduzierten Sätze im Vergleich zur Schweiz teilweise erheblich eingeschränkt ist. Der vorgeschlagene Einheitssatz ist somit kein Schweizer Novum und mit dem europäischen Recht in Einklang. Einzig die Höhe des Einheitssatzes ist mit 6,1 Prozent im Vergleich zu den EU-Staaten konkurrenzlos tief.

6.6.2 Steuerausnahmen

In Titel IX der MwStSystRL werden die Steuerbefreiungen geregelt. Gemäss den Artikeln 132 und 133 müssen zwingend dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Steuer ausgenommen werden. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Leistungen, welche gemäss Schweizer Recht aufgrund von Artikel 18 Ziffern 1 bis 17 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Gemäss Artikel 135 MwStSystRL sind zudem zwingend die Bank- und Versicherungsleistungen, der Verkauf von Briefmarken, Glücksspiele und die Lieferung von gebrauchten Gebäuden und unbebauter Grundstücke ohne Baulandqualität sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer auszunehmen. Für die Mehrheit dieser Leistungen können die Mitgliedstaaten die freiwillige Versteuerung vorsehen (Art. 137 MwStSystRL).

¹⁴⁸ Vgl. Übersicht über die in den EU-Mitgliedstaaten anwendbaren Steuersätze in Anhang 1.

¹⁴⁹ Vgl. Übersicht über die Besteuerung von ausgewählten Leistungen in der EU in Anhang 2.

Die von der MwStSystRL vorgeschriebenen Ausnahmen entsprechen weitgehend den Steuerausnahmen gemäss Artikel 18 MWSTG. Die Aufhebung dieser Ausnahmen in der Schweiz wäre mit dem EU-Recht formal nicht vereinbar, da die MwStSystRL diese Ausnahmen verbindlich vorschreibt. Dies ist jedoch unerheblich, weil – abgesehen davon, dass die MwStSystRL für die Schweiz als Nicht-EU-Mitglied nicht anwendbar ist – dies nicht zu steuerlichen Konflikten mit EU-Mitgliedstaaten im grenzüberschreitenden Handel führt, da die Wirkungen der Steuerausnahmen sich bloss auf das Inland beschränken. Aufgrund des im europäischen Vergleich sehr tiefen Steuersatzes ist zudem kaum ein Wettbewerbsnachteil zu erwarten, da die auf den in den EU-Staaten auf steuerausgenommenen Leistungen lastende *taxe occulte* im Durchschnitt etwa gleich hoch sein dürfte wie die Schweizer Steuerlast mit 6,1 Prozent.

6.7 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Die Motionen [Merz]-Büttiker¹⁵⁰, Fraktion CVP¹⁵¹ und Lustenberger¹⁵² werden mit den in der vorliegenden Botschaft vorgesehenen Massnahmen erfüllt. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen in Teil A Ziffer 1.8 verwiesen.

Die Motion WAK-SR¹⁵³ verlangt eine Befristung der Ausnahmen von der MWST auf fünf Jahre. Mit der Einführung des Einheitssatzes werden die meisten Ausnahmen von der Steuerbarkeit aufgehoben. Es werden bloss diejenigen Ausnahmen beibehalten, bei denen erhebliche erhebungstechnische Schwierigkeiten bestehen, sie im System der MWST zu erfassen, oder bei welchen Aufwand und Ertrag einer Aufhebung der Ausnahme in keinem Verhältnis zueinander stehen. Der Bundesrat erachtet die Motion durch die vorgesehene Aufhebung von Ausnahmen als erfüllt.

Die Motion WAK-SR¹⁵⁴ verlangt eine Reform der MWST dahingehend, dass die Steuersätze vereinheitlicht und die Ausnahmen abgebaut, der Anwendungsbereich der Saldosteuerermittlung vergrössert und die MWST-Administration vereinfacht werden. Mit den Massnahmen der vorliegenden Botschaft erachtet der Bundesrat diese Motion als erfüllt.

Das Postulat Gutzwiller¹⁵⁵ lädt den Bundesrat ein, einen Bericht über drei vom Postulanten gestellte Fragen zu Subventionen zu erstellen. In der vorliegenden Botschaft ist dem Thema Subventionen ein eigenes Kapitel gewidmet (Ziff. 12). Damit erachtet der Bundesrat das Postulat als erfüllt.

Das Postulat Berger¹⁵⁶ fordert auch auf elektronische Informationen im Bereich der Wissenschaft, der Forschung und der Bildung die Anwendung des reduzierten Steuersatzes von 2,4 Prozent. Bei der Überlassung von elektronischen Informationen handelt es sich um die Gewährung des Rechts, Einsicht in Programme, Datenbanken und Ähnliches zu nehmen, das heisst um eine Dienstleistung, auf die heute generell

¹⁵⁰ 03.3481 Mo [Merz]-Büttiker: Bankgeheimnis für Effektenhändler

¹⁵¹ 04.3495 Mo Fraktion CVP: Revision des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer

¹⁵² 00.3154 Mo Mehrwertsteuer. Jährliche Abrechnung

¹⁵³ 05.3465 Mo WAK-SR: Befristung der Ausnahmen von der Mehrwertsteuer auf fünf Jahre

¹⁵⁴ 05.3466 Mo WAK-SR: Vereinfachung der Mehrwertsteuer und Vereinheitlichung der Sätze

¹⁵⁵ 06.3376 Po Mehrwertsteuer beeinträchtigt Gesundheitsvorsorge

¹⁵⁶ 02.3663 Po Mehrwertsteuer. Reduzierter Satz für die elektronische Information im Wissenschaftsbereich

der Normalsatz Anwendung findet. Der Bundesrat hat sich bereits im Rahmen der Ausarbeitung der Botschaft zur neuen Finanzordnung 2007 gegen die Einführung eines zusätzlichen reduzierten Steuersatzes für arbeitsintensive Dienstleistungen geäußert. Er lehnt es deshalb auch ab, den reduzierten Steuersatz für weitere Umsätze einzuführen. Das würde nur zu neuen heiklen Abgrenzungsfragen führen und das Mehrwertsteuersystem komplizieren statt vereinfachen. Mit der Einführung des Einheitssatzes wird aber eine steuerliche Gleichbehandlung der elektronischen Informationen mit den Druckerzeugnissen erreicht und das Postulat damit erfüllt.

7 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

7.1 Erläuterungen zu den Verfassungsbestimmungen

Die Einführung des Einheitssatzes macht eine Änderung von *Artikel 130 BV* notwendig. Eine wichtige Bedingung der gesamten Revision des Mehrwertsteuergesetzes ist, dass sie haushaltsneutral erfolgt. Die Reform darf nicht zu Mehr- oder Mindereinnahmen des Bundes aus der MWST führen. Werden die heutigen drei Steuersätze zu einem einzigen zusammengelegt, kommt dieser einheitliche Steuersatz auf 5,1 Prozent zu stehen, damit dem Bund der gleiche Steuerertrag wie heute garantiert werden kann (*Abs. 1*). Rein rechnerisch würde der Satz 5,120 Prozent betragen. Bereits Steuersätze mit Bruchteilen sind im europäischen Umfeld jedoch unüblich. Sätze mit drei Stellen nach dem Komma sind nicht praktikabel. Deshalb wird der Steuersatz in der Verfassung auf eine Stelle nach dem Komma gerundet dargestellt (5,1 Prozent). Bei der Berechnung der Ertragsanteile im Voranschlag und in der Staatsrechnung werden jedoch insgesamt 5,120 Prozentpunkte berücksichtigt, um den genau gleichen Steuerertrag wie heute zu garantieren.

Die Besteuerung des Eigenverbrauchs wird in der Verfassung nicht mehr aufgeführt, weil er nicht mehr als Steuertatbestand, sondern nur noch als Korrekturmechanismus des Vorsteuerabzugs gilt (*Abs. 1*).

Neu wird bereits in der Verfassung festgeschrieben, dass bei der Ausgestaltung des Mehrwertsteuergesetzes die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität und der Wirtschaftlichkeit zu beachten sind (*Abs. 1 zweiter Satz*). Damit wird deutlich gemacht, dass den Bedürfnissen und Anliegen der steuerpflichtigen Unternehmen bei der Entrichtung der MWST besondere Beachtung zu schenken ist. Der Gesetzgeber hat die Bestimmungen, welche die Entrichtung und Erhebung der Steuer regeln, so auszugestalten, dass die steuerpflichtigen Personen so wenig Zeit und Kosten wie möglich aufwenden müssen, um ihren Pflichten nachzukommen. Und auch die Verwaltung, die die Erhebung der Steuer durchsetzen muss, hat ihre Vorkehrungen und Praxen so zu wählen, dass der Entrichtungsaufwand der steuerpflichtigen Personen so gering wie möglich gehalten wird. Es müssen also beide, Gesetzgeber und Verwaltung, dafür besorgt sein, dass die Entrichtung und Erhebung der Steuer nach möglichst einfachen Prinzipien erfolgt. Die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität und der Wirtschaftlichkeit stellen Leitlinien für den Gesetzgeber und die Verwaltung dar. Subjektive Rechte der Steuerpflichtigen lassen sich daraus nicht unmittelbar ableiten.

Mit der Einführung des Einheitssatzes fällt die verfassungsrechtliche Grundlage des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen weg (bisheriger *Abs. 2*).

Die Satzerhöhung zu Gunsten der AHV/IV wird in *Absatz 2* weitergeführt. Es genügt aber eine Erhöhung des Einheitssatzes um 0,8 Prozentpunkte, um den gleichen Steuerertrag wie heute zu generieren (Haushaltsneutralität). Rein rechnerisch würde die Erhöhung sogar nur 0,788 Prozentpunkte betragen. Da in der Bundesverfassung aber ein Prozentsatz mit drei Stellen nach dem Komma nicht praktikabel ist, wird er auf 0,8 Prozentpunkte gerundet dargestellt. Bei der Berechnung der Ertragsanteile werden jedoch 0,788 Prozentpunkte berücksichtigt, um den genau gleichen Steuerertrag wie heute zu garantieren.

Absatz 3 entspricht dem bisherigen Absatz 4 von Artikel 130 BV. Um die Verwendung derselben Terminologie wie in Absatz 5 sicherzustellen, wird der Begriff «untere Einkommensschichten» durch «Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen» ersetzt. Inhaltlich ändert sich dadurch jedoch nichts.

Im neuen *Absatz 4* wird die Steuersatzerhöhung zur Finanzierung der Entlastung von den Folgen der Aufhebung vieler Ausnahmen und der Einführung des einheitlichen Steuersatzes für Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen geregelt. Der Einheitssatz wird ohne zeitliche Befristung um genau 0,1 Prozentpunkt angehoben. Die Einzelheiten werden im Mehrwertsteuergesetz geregelt.

Die vorübergehende Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes um 1 Promille für die Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte (FinöV) bleibt weiterhin bestehen (*Art. 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. e BV*). Rein rechnerisch würde die Erhöhung an sich nur 0,092 Prozentpunkte betragen. Da in der Bundesverfassung aber ein Prozentsatz mit drei Stellen nach dem Komma nicht praktikabel ist, wird er auf 0,1 Prozentpunkt gerundet dargestellt. Bei der Berechnung der Ertragsanteile werden aber genau 0,092 Prozentpunkte berücksichtigt, um den genau gleichen Steuerertrag wie heute zu garantieren.

7.2 Erläuterungen zu den Gesetzesbestimmungen

Nachfolgend werden nur diejenigen Artikel kommentiert, welche vom Gesetzesentwurf in Teil A abweichen. Für die übrigen Artikel wird auf die Kommentierung im entsprechenden Artikel in Teil A der Botschaft verwiesen.

Art. 10 Grundsatz

Absatz 3: Anstelle der drei Umsatzlimiten im geltenden Recht enthält Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG gemäss Teil A der Botschaft grundsätzlich eine Limite von 100 000 Franken, bis zu der eine Befreiung von der Steuerpflicht gilt. Für ehrenamtlich geführte Vereine und einfache Gesellschaften sowie für gemeinnützige Institutionen gilt unter besonderen Voraussetzungen eine Umsatzlimite von 300 000 Franken. Diese Bestimmung wurde dem geltenden Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG nachgebildet und soll vor allem eine Vielzahl geselliger Vereine von den administrativen Erfordernissen der MWST befreien. Künftig beschränkt sich diese Ausnahme nicht bloss auf Sportvereine. Alle ehrenamtlich geführten Vereine und neu auch einfache Gesellschaften – zum Beispiel Organisationskomitees von Festanlässen – sind von der Bestimmung mit umfasst, wenn sie keine wirtschaftliche Zielsetzung, sondern ideelle Zwecke verfolgen. Ideell sind all jene Zwecke, die nicht die wirtschaftliche Besserstellung der Mitglieder anstreben. Da die vorliegende Befreiung von der Steuerpflicht eine administrative Entlastung

bezweckt, gilt sie nur für Vereine, die nicht gemäss Artikel 957 OR buchführungspflichtig sind, also kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben bzw. der Revisionspflicht¹⁵⁷ unterliegen, und deshalb zwingend im Handelsregister einzutragen sind. Für die ohnehin gemäss Obligationenrecht buchführungspflichtigen Vereine stellt die Abrechnung der MWST einen zumutbaren administrativen Aufwand dar.

Einfache Gesellschaften können per definitionem kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und sich somit weder im Handelsregister eintragen lassen noch buchführungspflichtig werden, da es sich andernfalls um eine Kollektivgesellschaft handeln würde. Unverändert wurde das Erfordernis der ehrenamtlichen Führung aus dem geltenden Recht übernommen. Ehrenamtliche Führung liegt demgemäss vor, wenn die für die eigentliche Geschäftsführungstätigkeit (Teilnahme an Sitzungen, Anlässen etc.) aufgewendete Zeit weder in Form eines Lohnes noch eines Honorars entschädigt wird. Auslagenersatz in Form von Spesenentschädigungen stellt die ehrenamtliche Tätigkeit nicht in Frage, wenn es sich dabei nicht um eine versteckte Entlohnung handelt.

Gemeinnützige Institutionen können bereits heute unabhängig von den Kriterien der Rechtsform, der Ehrenamtlichkeit und der Nichtgewinnstrebigkeit von einer höheren Umsatzlimite profitieren. Auch können gemeinnützige Institutionen wegen ihrer Rechtsform oder wegen der Führung eines kaufmännischen Unternehmens (Restaurant, Brockenstube etc.) buchführungspflichtig sein. Der Grund für die Unterstellung gemeinnütziger Institutionen unter die höhere Umsatzlimite liegt denn auch nicht in erster Linie in der Reduktion des administrativen Aufwands, sondern in der steuerlichen Entlastung von Tätigkeiten, welche im Interesse der Allgemeinheit liegen und – würden sie nicht von Privaten ausgeübt – tendenziell vom Staat zu leisten wären. Die Verfolgung von Zwecken im Allgemeininteresse vermag die an sich systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Allgemeinheit und der Neutralität der Besteuerung zu rechtfertigen.

Die höhere Umsatzlimite für ehrenamtlich geführte Vereine und gemeinnützige Institutionen in Teil B der Botschaft bezweckt, dass die Ausweitung der Bemessungsgrundlage durch die Aufhebung von Steuerausnahmen nicht zu einer Zunahme von steuerpflichtigen ehrenamtlich geführten Vereinen und gemeinnützigen Institutionen führt. Da in Teil A die Bemessungsgrundlage unverändert beibehalten wird, rechtfertigt sich eine analoge Massnahme dort nicht.

Die Definition der Gemeinnützigkeit in *Absatz 4* wurde unverändert aus Artikel 33a Absatz 4 MWSTG übernommen.

Art. 21 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Artikel 21 bestimmt, welche Leistungen von der Steuer ausgenommen sind. Dabei handelt es sich durchwegs um Leistungen, welche innerhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegen, die aber nicht zu versteuern sind. Im geltenden Recht ist die überwiegende Mehrheit dieser Steuerausnahmen sozial-, gesundheits- oder bildungspolitisch motiviert. Einige Ausnahmen sind jedoch mehrwertsteuersystematisch begründet, da beispielsweise der Umfang des für die Bemessung der Steuer unabdingbaren Entgelts nicht mit vertretbarem Aufwand und zuverlässigen Metho-

¹⁵⁷ Vgl. zu den wohl selten vorliegenden Voraussetzungen für eine Revisionspflicht Art. 69b ZGB.

den festgestellt werden kann. Die Ausnahmen, welche aus steuersystematischen Gründen nicht aufgehoben werden können, werden in Ziffer 6.2.4.4 eingehend erläutert. Die Auswirkungen, welche sich durch die Aufhebung von Ausnahmen auf die steuerpflichtigen Unternehmen ergeben, werden in Ziffer 8.1 ausführlich dargestellt.

Jede Steuerausnahme stellt einen Verstoß gegen die grundlegenden Prinzipien der Wettbewerbsneutralität und der Gleichmässigkeit der Besteuerung dar, indem die Steuer auf allen übrigen steuerbaren Leistungen entsprechend höher ausfällt, um den gleichen Steuerertrag zu erzielen. Zudem fliessen die Vorsteuern, welche in Zusammenhang mit steuerausgenommenen Leistungen nicht zurückgefordert werden können, direkt in die Kosten der Leistungserbringung ein, was zu einer Steuereinkummulation führt, wenn es sich nicht um den letzten Leistungserbringer oder die letzte Leistungserbringerin in der Leistungskette handelt. Nicht ausser Acht gelassen werden dürfen zudem der administrative Aufwand, der durch die nötigen Vorsteuerabzugskürzungen entsteht sowie die aus der heutigen Praxis bestens bekannten Abgrenzungsprobleme in Zusammenhang mit den Steuerausnahmen. Diese bringen erhebliche Rechtsunsicherheiten, Steuernachbelastungen und Justizverfahren mit sich und erschweren eine steuerliche Gleichbehandlung. Aus all diesen Gründen ist der Abbau möglichst vieler der heute 25 Steuerausnahmen neben dem Einheitssatz die zentrale Massnahme zur Vereinfachung der MWST (vgl. Ziff. 6.2).

Besonderer Erwähnung bedarf die Aufhebung der Ausnahme gemäss Artikel 18 Ziffer 13 MWSTG für Leistungen, welche Vereine mit ideeller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen. Die Aufhebung dieser Ausnahme zieht nicht zwingend die Steuerpflicht des Empfängers oder der Empfängerin von Mitgliederbeiträgen nach sich. Zu versteuern sind bloss diejenigen Mitgliederbeiträge, welche ein pauschaliertes Entgelt für konkrete Leistungen des Vereins an seine Mitglieder darstellen.¹⁵⁸ Die Einräumung eines Rechts auf die Leistungsbeanspruchung ist ausreichend, die tatsächliche Inanspruchnahme der Leistung ist nicht zwingend erforderlich. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Beurteilung, ob eine Leistung vorliegt oder nicht, unter anderem auf die subjektive Sichtweise des Zahlungsgebers oder der Zahlungsgeberin abzustellen.¹⁵⁹ Steht dem Mitgliederbeitrag keine Leistung des Vereins gegenüber, wie dies beispielsweise bei reinen Passivmitgliedschaften der Fall ist oder bei Mitgliedschaften, welche in erster Linie der Finanzierung karitativer Zwecke dienen, handelt es sich mangels Steuerobjekt nicht um steuerbares Entgelt, sondern um eine nicht zu versteuernde Spende.

Absatz 2 Ziffer 1 Buchstabe a: Klarerweise sind alle Versicherungen (auch Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen) unter diese Ziffer zu subsumieren. Sachlich gehören auch die Sozialversicherungen zu den Versicherungen, da sie gegen eine Prämie ein Risiko abdecken und dem Risikoausgleich dienen. Diese Klarstellung ist wichtig, da nach geltender Praxis Sozialversicherungen unter Ziffer 8 von Artikel 18 MWSTG eingereiht werden, und diese Ziffer aufgehoben wird. Es ist aber nicht die Meinung des Bundesrates, Umsätze von Sozialversicherungen der Steuer zu unterstellen. Buchstabe a nimmt sämtliche durch die Versicherungen für Versicherungs- und Rückversicherungsleis-

¹⁵⁸ Beispielsweise wird die Benützung einer Golfanlage gegen einen jährlichen Mitgliederbeitrag angeboten.

¹⁵⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C.506/2007 vom 13. Februar 2008, Air-Glaciers SA, E.3.1.

tungen in Rechnung gestellten Prämien aus, einerseits aus sozialen Erwägungen, andererseits auch deshalb, weil einzelne dieser Umsätze bereits der Stempelabgabe unterliegen. Ferner stellt Buchstabe a klar, dass auch Untervertreter im Versicherungsbereich, gleich wie Versicherungsvertreter und -makler, von der Steuer ausgenommen sind. Die heutige gesetzliche Regelung ist diesbezüglich nicht eindeutig. Im Sinne einer Präzisierung hält der Gesetzeswortlaut neu fest, dass mehrstufige Vertriebsstrukturen steuerlich nicht benachteiligt werden sollen.

Absatz 2 Ziffer 1 Buchstabe b entspricht dem Regelungsgehalt von Artikel 18 Ziffer 25 MWSTG, welcher die Umsätze von Ausgleichskassen untereinander von der Steuer ausnimmt, da es sich dabei von ihrem wirtschaftlichen Gehalt her um Umsätze handelt, welche einem Innenumsatz nahe kommen. Damit kann eine *taxe occulte* auf diesen Umsätzen verhindert werden, da für die Leistungen im Versicherungsbereich aus bemessungstechnischen Gründen nicht für die Steuerbarkeit optiert werden kann (Art. 22 Abs. 4 E-MWSTG). Die Bestimmung wird insofern ausgeweitet, als künftig nicht nur die Leistungen der AHV- und Familienausgleichskassen darunter fallen, sondern alle Leistungen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und von Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen untereinander. Die heute bestehende Ungleichbehandlung dieser Vollzugstellen, namentlich der öffentlichen und der anerkannten privaten Arbeitslosenkassen einerseits und der AHV- und Familienausgleichskassen andererseits, erscheint schwer zu rechtfertigen. Ausserdem sollen künftig generell aus Aufgaben, die den Sozialversicherungen, Ausgleichskassen und Vollzugsstellen im Bereich der Sozialversicherung von Gesetzes wegen übertragen werden, ausgenommen werden. Dabei handelt es sich beispielsweise um Berufsunfallverhütungsmassnahmen, welche aus obligatorischen Prämienzuschlägen finanziert werden. Damit kann auch die Forderung der Parlamentarischen Initiative Triponez (02.413) umgesetzt werden.

Durch die Ergänzung und Ausdehnung der Ausnahme ist für den Bund mit jährlichen Mindereinnahmen von rund 5 bis 10 Millionen Franken zu rechnen.

Absatz 2 Ziffer 2 entspricht der heute in Artikel 18 Ziffer 19 MWSTG enthaltenen Regelung und ist bemessungstechnisch begründet. Die Ausnahme für die Verwahrung von Lombardhinterlagen durch die Schweizerische Nationalbank wurde mangels praktischer Relevanz gestrichen.

Absatz 2 Ziffern 3 und 4 entsprechen der Regelung in Artikel 18 Ziffern 20 und 21 MWSTG. Diese Ausnahme wird zwecks Gleichbehandlung von Mietern bzw. Mieterinnen und Eigenheimbesitzern bzw. Eigenheimbesitzerinnen beibehalten. Die Ziffern wurden sprachlich vereinfacht. Eine Einschränkung der Ausnahme erfolgt insoweit, als die Vermietung von Sportanlagen künftig steuerbar ist. Damit können Abgrenzungsprobleme zum steuerbaren Eintritt in Sportanlagen sowie Probleme der gemischten Verwendung verhindert werden. Da auch die Ausnahmen im Zusammenhang mit dem Sport aufgehoben werden, stellt die Besteuerung der Vermietung von Sportanlagen zudem eine Vereinfachung dar.

Absatz 2 Ziffer 5 entspricht Artikel 18 Ziffer 23 MWSTG und verhindert aus föderalistischen Gründen die Steuerekumulation mit kantonalen Steuern sowie eine Umverteilung der zweckgebundenen Spielbankenabgabe innerhalb des Bundeshaushaltes.

Absatz 2 Ziffer 6 bezieht sich nach dem Wortlaut des Gesetzesentwurfs ausschliesslich auf gebrauchte bewegliche Gegenstände. Diese Ausnahme ist erforderlich, solange weiterhin Ausnahmen von der Steuer bestehen. Die auf solchen gebrauchten Gegenständen lastende Vorsteuer konnte nicht abgezogen werden, da Erstere zur

Erbringung von ausgenommenen Leistungen verwendet wurden. Eine Besteuerung beim Verkauf dieser Gegenstände würde zu einer unerwünschten *taxe occulte* führen.

Absatz 2 Ziffer 7: Die Ausnahme für Urproduzenten und Urproduzentinnen wird aus erhebungstechnischen Gründen beibehalten. Inhaltlich ändert sich gegenüber der heutigen Regelung von Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG nichts.

Absatz 2 Ziffer 8: Die Ausnahme für Leistungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens wird aus steuersystematischen Gründen beibehalten. Gleich wie Leistungen innerhalb eines Unternehmens nicht besteuert werden, soll dies auch innerhalb eines Gemeinwesens gelten.

Art. 22 Option für die Versteuerung der von der Steuer
ausgenommenen Leistungen

Dieser Artikel regelt das Optionsrecht für die freiwillige Versteuerung von Leistungen, welche das Gesetz in Artikel 21 E-MWSTG von der Steuer ausnimmt. Inhaltlich kann vollumfänglich auf den Kommentar in Teil A verwiesen werden, da lediglich die Verweise auf die Ziffern von Artikel 21 E-MWSTG angepasst wurden.

Art. 26 Steuersatz

Dieser Artikel stellt die zweite fundamentale Abweichung gegenüber Teil A und damit auch gegenüber dem heutigen MWSTG dar. Alle gemäss dem vorliegenden Gesetz steuerbaren Leistungen werden mit einem einheitlichen Steuersatz besteuert.

Die Einführung eines Einheitssteuersatzes unterstützt in erheblichem Masse das Ziel der Mehrwertsteuerreform, nämlich einer einfachen, rechtssicheren und kundenorientierten MWST näher zu kommen. Die vielfältigen und oft delikaten Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Leistungen, welche zum Normalsatz und solchen, welche zum reduzierten Satz zu versteuern sind, entfallen. Vor allem aber profitieren im Tagesgeschäft all jene Unternehmen von einer erheblichen Vereinfachung, welche heute ihre Leistungen mit zwei oder sogar drei Steuersätzen abrechnen müssen. Der Einheitssatz liegt signifikant unter dem heutigen Normalsatz von 7,6 Prozent. Allerdings fallen damit auch der reduzierte Satz (2,4 %) und der Sondersatz für die Beherbergungsleistungen (3,6 %) weg, was in den betroffenen Bereichen zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führt. Die Auswirkungen der Einführung eines Einheitsatzes werden ausführlich in Ziffer 8 dargestellt. Es ist jedoch festzuhalten, dass dieser Massnahme ein hohes Vereinfachungspotenzial inhärent ist (vgl. Ziff. 6.2.5).

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 und Leistungen sinken. Mit der Aufhebung der Steuerausnahmen kann der Einheitssatz auf 6 Prozent festgesetzt werden. Das sozialpolitische Korrektiv führt zu einer Erhöhung des Einheitsatzes um 0,1 Prozent (Art. 107 E-MWSTG), womit der Einheitssatz letztlich auf 6,1 Prozent zu stehen kommt. Bis zum Inkrafttreten des Einheitssatzes soll die heutige Satzstruktur beibehalten werden, um Schwankungen und häufige Satzwechsel zu vermeiden. Dies gilt insbesondere für den Sondersatz für Beherbergungsleistungen, welcher nach geltendem Recht bis Ende 2010 befristet ist. Dieser wäre bis zum Wirksamwerden des Einheitssatzes zu verlängern.

Art. 27 Rechnung

Absatz 2 Buchstabe f bestimmt, dass im Unterschied zum geltenden Recht und zum Artikelwortlaut in Teil A wegen des Wegfalls der unterschiedlichen Steuersätze bloss noch auf den Steuersatz *oder* auf den geschuldeten Steuerbetrag hinzuweisen ist.

Art. 29 Grundsatz

Absatz 2 begründet den sogenannten pauschalierten Vorsteuerabzug und entspricht weitgehend dem heutigen Artikel 38 Absatz 6 MWSTG. Der pauschalierte Vorsteuerabzug soll die Abnehmer und Abnehmerinnen von Produkten der Urproduzenten oder Urproduzentinnen von den darauf lastenden Vorsteuern entlasten, welche die Urproduzenten und Urproduzentinnen wegen der Befreiung von der Steuerpflicht nicht haben geltend machen können. Der pauschalierte Vorsteuerabzug entspricht der rechnerisch ermittelten Vorsteuer, welche ein durchschnittlicher steuerpflichtiger Urproduzent oder eine durchschnittliche steuerpflichtige Urproduzentin in der Steuerabrechnung in Abzug bringen kann. Neu beträgt der pauschalierte Vorsteuerabzugssatz 3,2 Prozent. Im Übrigen kann auf den Kommentar zu diesem Artikel in Teil A verwiesen werden.

Art. 52 Steuerbefreite Einfuhren

Aufgrund der Aufhebung der Steuerausnahmen für die Lieferung menschlicher Organe und Vollblut sowie der Aufhebung der Steuerausnahme für Lieferungen von selbst geschaffenen Kunstwerken von Bildhauern und Bildhauerinnen sowie anderen Künstlern und Künstlerinnen wurde folgerichtig auch die heute in Artikel 74 Absatz 1 Ziffern 2 und 3 MWSTG geregelte und in Teil A in Ziffern 2 und 3 von Artikel 52 ebenfalls enthaltene Einfuhrsteuerbefreiung aufgehoben. Im Übrigen wird auf den Kommentar in Teil A verwiesen.

Art. 53 Berechnung der Steuer

Durch die Aufhebung der steuerbefreiten Wiedereinfuhr von ins Ausland verbrachten eigenen Kunstwerken durch Künstler und Bildhauer ist ebenfalls die heute in Artikel 76 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG geregelte und in Teil A in Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c ebenfalls enthaltene Gegen Ausnahme hinfällig geworden, wonach die von Dritten im Ausland an den Kunstwerken besorgten Arbeiten bei der Wiedereinfuhr zu versteuern sind. Im Übrigen wird auf den Kommentar in Teil A verwiesen.

Art. 54 Steuersatz

Wie bei der Inland- und der Bezugsteuer gilt nur noch ein einheitlicher Steuersatz von 6,1 Prozent auf allen steuerbaren eingeführten Leistungen.

Art. 56 Verzugszins

In *Absatz 2 Buchstabe b* wurde lediglich der Verweis auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c E-MWSTG angepasst, da im Zuge der Aufhebung der Ausnahmen die heute in Artikel 76 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG geregelte und in Teil A in Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c E-MWSTG enthaltene Berechnungsvorschrift für Kunstwerke entfällt. Im Übrigen wird auf den Kommentar in Teil A verwiesen.

Art. 60 Vergütungszins

In *Absatz 2 Buchstabe c* wurde lediglich der Verweis auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c E-MWSTG angepasst, da im Zuge der Aufhebung der Ausnahmen die heute in Artikel 76 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG geregelte und in Teil A in Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c E-MWSTG enthaltene Berechnungsvorschrift für Kunstwerke entfällt. Im Übrigen wird auf den Kommentar in Teil A verwiesen.

Art. 82 Verfügungen der ESTV

In *Absatz 1 Buchstabe f* entfällt durch die Vereinheitlichung des Steuersatzes naturgemäss der Bedarf, gegebenenfalls mittels einer Verfügung den anwendbaren Steuersatz festzulegen. Im Übrigen wird auf den Kommentar in Teil A verwiesen.

Art. 106 Finanzierung der AHV

Gestützt auf Artikel 130 Absatz 3 BV wurden mittels Bundesbeschluss vom 20. März 1998 der Normalsatz um 1 Prozentpunkt, der reduzierte Satz um 0,3 Prozentpunkte und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen um 0,5 Prozentpunkte angehoben, um die AHV und die IV zusätzlich zu finanzieren.¹⁶⁰ Diese zweckgebundene Finanzierung muss auch nach Einführung des Einheitssatzes sichergestellt sein, weshalb *Absatz 1* bestimmt, dass künftig 0,8 Prozentpunkte des Einheitssatzes von 6,1 Prozent für die Finanzierung der AHV Verwendung finden. Dies entspricht annähernd den heutigen dafür zur Verfügung stehenden Mitteln.

Von der gemäss Artikel 2 Absatz 3 des Bundesbeschlusses vorgesehenen Möglichkeit, maximal 10 Prozent des Ertrages aus der Mehrwertsteuererhöhung zur Finanzierung des demografiebedingten Kostenwachstums der IV zu verwenden, wurde kein Gebrauch gemacht. Zudem ist geplant, die IV mittels einer zusätzlichen, befristeten Erhöhung der MWST zu finanzieren. Deshalb wurde Artikel 2 Absatz 3 des Bundesbeschlusses nicht in den vorliegenden Artikel überführt.

Art. 107 Sozialpolitisches Korrektiv

Absatz 1 legt fest, dass zur Finanzierung des sozialpolitischen Korrektivs der Ertrag aus 0,1 Prozentpunkt des Steuersatzes nach den Artikeln 26 und 54 E-MWSTG zur Verfügung steht. Mit dieser Finanzierung wird der Bundeshaushalt nicht zusätzlich belastet.

Absatz 2 regelt die Höhe und den Zeitpunkt der Überweisung der Mittel durch den Bund an die Kantone. Vor der Aufteilung der Mittel auf die Kantone zieht der Bund die von ihm für die Finanzierung des Korrektivs bei den beruflich militärversicherten Personen benötigten Mittel vom Gesamtbetrag ab (Abs. 3). Den Rest überweist er jeweils am Anfang jedes Kalenderjahres an die Kantone. Die Anteile der einzelnen Kantone an den für das Korrektiv bestimmten Mitteln bemessen sich nach deren Wohnbevölkerung, analog zur Regelung bei den Prämienverbilligungsbeiträgen des Bundes. Mit einer frühen Überweisung an die Kantone erfolgt, wie bei der Rückverteilung der Lenkungsabgaben auf leichtflüchtigen Kohlenwasserstoffen (VOC), die Entschädigung der Kantone für deren Vollzugaufwand durch den Zinsvorteil.

¹⁶⁰ Bundesbeschluss über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV vom 20. März 1998 (SR **641.203**).

Absatz 3 hält fest, dass der Bund denjenigen Teil der Mittel des sozialpolitischen Korrektivs zurückbehält, der dem Anteil beruflich militärversicherter Personen an der Wohnbevölkerung der Schweiz entspricht und den er zur Durchführung des Korrektivs bei diesen Versicherten benötigt. Da die beruflich Versicherten nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über die Militärversicherung (SR 833.1) nicht wie die übrige Bevölkerung einer Krankenversicherung angeschlossen sind, würden sie ansonsten bei einer Verteilung des Korrektivs über die individuelle Prämienverbilligung (IPV) leer ausgehen. Damit auch militärversicherte Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in den Genuss des Korrektivs kommen, soll die Auszahlung dieser Mittel durch die Abteilung Militärversicherung der Suva erfolgen.

In *Absatz 4* wird sodann festgeschrieben, dass der Bund und die Kantone die 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 kann, wird mit dem Begriff «grundsätzlich vollständig» die Möglichkeit vorgesehen, dass ein begrenzter Teil der Auszahlungen im Folgejahr getätigt wird. Die Höhe des zulässigen Übertrags wird auf Verordnungsstufe geregelt. Im Weiteren legt der Absatz fest, dass Bund und Kantone in Anlehnung an die Regelung zu den Prämienverbilligungen in der Krankenversicherung immer die letzten verfügbaren Steuerdaten zu Einkommens-, Vermögens-, und Familienverhältnissen berücksichtigen müssen, wenn sie die Anspruchsberechtigung festlegen.

Mit *Absatz 5* 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 das Korrektiv notwendigen Mittel direkt nach Erhalt vom Bund (mit einem entsprechenden Zinsvorteil für die Krankenkassen).

In *Absatz 6* werden die Kantone verpflichtet, dem Bund Daten zu liefern, damit dieser über die Erreichung des sozialpolitischen Ziels Rechenschaft ablegen kann. Verordnungsbestimmungen zur Art und zum Umfang der benötigten Daten sollen eine einheitliche Beurteilung ermöglichen.

Absatz 7 delegiert die Kompetenz, die nötigen Umsetzungsbestimmungen zu diesem Artikel in einer Verordnung festzuschreiben, an den Bundesrat.

Art. 111 Aufhebung bisherigen Rechts

Dieser Artikel entspricht dem Regelungsgehalt von Artikel 109 E-MWSTG in Teil A.

Absatz 1 hebt das heute geltende Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) auf.

Absatz 2 hebt den Bundesbeschluss über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV/IV vom 20. März 1998 (SR 641.203) auf, da dessen Regelungsgehalt in Artikel 106 E-MWSTG überführt worden ist.

Für die Berechnung des aufkommensneutralen Steuersatzes im Teil B lässt sich die Reform gedanklich in zwei Schritte 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 von der Steuer ausgenommene Leistungen der Steuer unterstellt. Die damit verbundene Ausweitung der Steuerbasis ermöglicht es, den Einheitssatz haushaltsneutral auf 6,0 Prozent abzusenken.

Tabelle 9 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 Gesundheits- und Sozialwesen ausgeht.

Tabelle 9

Herleitung des ertragsneutralen Einheitssatzes

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	90	1 188	6.064%
c)	Unterhaltung, Kultur und Sport	30	1 218	6.053%
d)	Interessenvertretung, kirchliche und sonstige Vereinigungen	15	1 233	6.047%
e)	Übrige Bereiche	34	1 267	6.035%

Zur Finanzierung des unbefristeten sozialpolitischen Korrektivs wird der haushaltsneutrale Einheitssatz von (abgerundet) 6,0 Prozent unbefristet um 0,1 Prozentpunkt auf 6,1 Prozent angehoben (vgl. Ziff. 11).

Der Übergang vom heutigen Dreisatz-System zum Einheitssatz von 6,1 Prozent macht auch eine Anpassung des pauschalierten Vorsteuerabzugs für Urprodukte (Art. 29 Abs. 3 E-MWSTG) auf von 2,4 Prozent auf 3,2 Prozent notwendig (Art. 29 Abs. 2).

Mittel- und längerfristig verbessert der Teil B die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Wirtschaft. Langfristig ergeben sich gegenüber dem Status quo zudem Wohlfahrtsgewinne. Diese stammen einerseits aus dem Abbau der Steuerausnahmen und andererseits aus der höheren Besteuerung der tendenziell eher unelastischen Konsumgüter wie zum Beispiel Nahrungsmittel bzw. der niedrigen Besteuerung der elastischer reagierenden Konsumgüter.

Frank Bodmer kommt in seinem Gutachten zu den volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST-Reform zum Ergebnis, dass das in die Vernehmlassung gege-

bene Modul «Einheitssatz» mit einem Einheitssatz von 6,0 Prozent und der Aufhebung möglichst vieler Steuerausnahmen langfristig zu einem um 0,3 bis 0,8 Prozent höheren Bruttoinlandprodukt und zu 0,1 bis 0,7 Prozent höheren realen verfügbaren Einkommen der Haushalte führt.¹⁶¹ Mit dem nun vorgesehenen Einheitssatz von 6,1 Prozent, kombiniert mit einem sozialpolitischen Korrektiv zugunsten der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen, ist allerdings mit etwas geringeren positiven Auswirkungen auf Wirtschaftswachstum und reale verfügbare Einkommen zu rechnen.

8.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

8.1.1 Administrative Entlastung

Rambøll hat die administrativen Kosten der MWST-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells gemessen. Gemäss dieser Studie belaufen sich die administrativen Kosten der steuerpflichtigen Unternehmen aufgrund von Informationspflichten im Status quo auf rund 267 Millionen Franken (s. hierzu die Ausführungen unter Ziff. 3.1).

Die Studie hat sich jedoch nicht nur mit dem Status quo befasst, sondern auch die Einsparpotenziale der einzelnen in die Vernehmlassung gegebenen Module untersucht. Dabei hat sich gezeigt, dass das Modul «Einheitssatz» den administrativen Aufwand der effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen um 28 Prozent und der mit Saldosteuersatz abrechnenden Steuerpflichtigen um 32 Prozent reduziert.¹⁶² Insgesamt ergeben sich für die Gesamtheit der bisherigen und neuen Steuerpflichtigen Einsparungen von 58 Millionen Franken oder 22 Prozent. Die Reformvorlage gemäss Teil B der Botschaft entspricht weitestgehend dem Modul «Einheitssatz» der Vernehmlassungsvorlage. Demzufolge ist bei der Reformvorlage gemäss Teil B mit einer ähnlichen Reduktion der administrativen Kosten der steuerpflichtigen Unternehmen zu rechnen:

¹⁶¹ Bodmer, Tabelle 4

¹⁶² Rambøll, S. 4 und 6

Tabelle 10

Administrative Kosten der MWST (Vergleich Status quo mit Teil B)

		Kosten Status quo	Kosten Modul «Einheitssatz»
Kosten aller Unternehmen (in Franken)		267 Mio.	209 Mio.
Einsparungen aller Unternehmen im Vergleich zum Status quo (in Franken)			58 Mio.
Einsparungen aller Unternehmen im Vergleich zum Status quo (in %)			22%
Effektiv abrechmend	Kosten pro Unternehmen (in Franken)	1'141	819
	Einsparungen pro Unternehmen (in Franken)		321
	Einsparungen pro Unternehmen (in %)		28%
Mit Saldosteuer- satz abrechnend	Kosten pro Unternehmen (in Franken)	361	245
	Einsparungen pro Unternehmen (in Franken)		116
	Einsparungen pro Unternehmen (in %)		32%

Es zeigt sich, dass die Einsparungen sowohl für die Gesamtheit der bisherigen und der neuen Steuerpflichtigen als auch für die einzelnen bisherigen Steuerpflichtigen in der Reformvorlage gemäss Teil B deutlich höher sind als in Teil A (vgl. Tabelle 6).

Administrative Entlastungen ergeben sich zum einen durch den Einheitssatz. Diese Entlastungen fallen überall dort an, wo eine steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, die heute unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Bei den effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen präsentiert sich die Lage für das Jahr 2006 diesbezüglich wie folgt:

Tabelle 11

Steuerpflichtige, die mit zwei oder drei Steuersätzen abrechnen

Angewandte Steuersätze	Anzahl Steuerpflichtige	
		in % *
Normal- + reduzierter Satz, ohne Sondersatz	29'325	14.7%
Normal- + Sondersatz, ohne reduzierter Satz	2'930	1.5%
Reduzierter + Sondersatz, ohne Normalsatz	6	0.0%
Normal- + reduzierter + Sondersatz Beherbergung	3'031	1.5%
Steuerpflichtige mit 2 oder 3 Steuersätzen	35'292	17.7%

* In % aller effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen, die im Jahr 2006 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 rund 50 000 oder fast ein Sechstel aller Steuerpflichtigen namhafte administrative Vorteile daraus, dass alle ihre steuerbaren Leistungen dem gleichen Steuersatz unterliegen. Bei diesen Steuerpflichtigen nimmt zusätzlich auch das Risiko einer Steuernachbelastung anlässlich von Kontrollen durch die ESTV ab und damit die Rechtssicherheit zu, da Steuernachbelastungen infolge falscher Zuordnung der Steuersätze nicht mehr möglich sind.

Sodann profitieren die gut 210 000 effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen davon, dass ihre Leistungsbezüge dem Einheitssatz unterliegen, denn dadurch wird die Ermittlung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Steuer spürbar erleichtert. Deutlich vermindert wird auch die Gefahr von nachträglichen Korrekturen durch die Steuerverwaltung anlässlich von Kontrollen.

Die Senkung der Entrichtungskosten ist aber auch auf den Abbau der Steuerausnahmen bei all jenen Steuerpflichtigen zurückzuführen, die aktuell sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielen und folglich die Umsätze sauber aufteilen und den Vorsteuerabzug sachgerecht kürzen müssen.

Im Jahre 2006 hatten 41 704 Steuerpflichtige (= 12,9 % aller Steuerpflichtigen) unter Ziffer 043 ihres Mehrwertsteuerabrechnungsformulars von der Steuer ausgenommene Einnahmen deklariert. Eine Aufteilung dieser deklarierten Beträge auf nach Artikel 18 MWSTG ausgenommene Umsätze und auf erhaltene Subventionen und Spenden ist nicht möglich. Von diesen Steuerpflichtigen rechneten 35 146 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 ausgenommene Umsätze erzielt, sondern Subventionen oder Spenden erhalten hat. Dennoch kann festgehalten werden, dass viele Steuerpflichtige durch die Aufhebung eines Grossteils der Steuerausnahmen eine deutliche administrative Entlastung erfahren werden.

8.1.2 Senkung der Steuerlast für den Grossteil der Betriebe

Wie Tabelle 12 aufzeigt, wird die Steuerlast für die grosse Mehrheit der Produkte und Leistungen sinken. Anbieter und Anbieterinnen von Produkten, die steuerlich weniger stark belastet werden, können ihre Preise senken und ihren Absatz steigern.

Tabelle 12

Veränderung der MWST-Belastung der Branchen (2006)

Abnahme der Belastung	Anzahl	Total
Erbringung von gärtnerischen Dienstleistungen	2 623	
Forstwirtschaft	818	
Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden	460	
Herstellung von zum Normalsatz steuerbaren Waren	37 029	
Energieversorgung	1 265	
Bauwirtschaft	43 895	
Autogewerbe	15 179	
Handel mit zum Normalsatz steuerbaren Waren	42 769	
Gastgewerbe (<i>ohne: Catering</i>)	21 320	
Verkehr und Nachrichtenübermittlung	11 711	
Kreditinstitute, Versicherungen	5 551	
Grundstücks- und Wohnungswesen, Vermietung beweglicher Sachen, Erbringung unternehmensbezogener Dienstleistungen	86 157	
Abwasser-, Abfallbeseitigung u. sonstige Entsorgung	2 765	
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen (Coiffeur/Coiffeuse, Fitnesscenter usw.)	8 203	
Unbestimmte Tätigkeiten	267	280 012
		86.7%

Sowohl Zu- als auch Abnahme der Belastung	Anzahl	Total
Herstellung von Fruchtwinein, Print-Erzeugnissen, Pflanzenschutz und Desinfektionsmitteln	1 147	
Handel mit Getränken u. Nahrungsmitteln ohne ausgeprägten Schwerpunkt, Schreibwaren/Büchern/Zeitungen, Bäckereien/Tea Rooms, Drogerien, Zoohandlungen	5 206	
Caterer	563	
Beherbergungsstätten	5 020	
Öffentlicher Sektor, Erziehung und Unterricht, Gesundheits- und Sozialwesen (<i>ohne: Ärzte und Ärztinnen</i>)	5 714	
Interessenvertretungen, Kultur, Sport und Unterhaltung (<i>ohne: Kinos</i>)	6 249	23 899
		7.4%

Zunahme der Belastung	Anzahl	Total
Landwirtschaft, Fischerei	3 096	
Herstellung von Nahrungs- und Futtermitteln, Mineralwasser und Erfrischungsgetränken, Dünger, pharmazeutischen Erzeugnissen	2 225	
Wasserversorgung	915	
Handel mit (vorwiegend) Getreide, Saatgut, Futtermitteln, Pflanzen, Nahrungsmitteln, pharmazeutischen Erzeugnissen und Büchern	10 838	
Allgemein- und Fachärzte und -ärztinnen	1 762	
Kinos	130	18 966
		5.9%

Total 322 877

8.1.3 Senkung der Risiken

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. 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. Nachfolgende Abbildung gibt einerseits Aufschluss darüber, von wie viel Prozent der befragten Unternehmen das einzelne Risiko als «gross» oder «mittel» erachtet wurde.¹⁶³ Andererseits zeigt sie auf, ob und wie stark das Risiko durch die Reformvorlage von Teil B verkleinert wird:

Abbildung 8

Auswirkungen von Teil B auf die Mehrwertsteuerrisiken der steuerpflichtigen Personen

Formelle Risikobereiche

	Mittleres bis grosses Risiko Status quo KPMG / Uni ZH	Veränderung des Risikos durch Teil B "Einheitssatz"	Kommentar
Exportnachweis	45%	↘	Freier Nachweis möglich
Konforme Vorsteuerrechnungen	43%	↘	Freier Nachweis möglich
Umsatzsteuer- Abstimmung	40%	↘	Einfacher dank Möglichkeit zum Abstellen aufs Geschäftsjahr sowie dank Einheitssatz und Aufhebung vieler Ausnahmen
Importnachweise	37%	↘	Freier Nachweis möglich
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 Teil B "Einheitssatz"	Kommentar
Abklärung der Steuerpflicht	38%	↘	Einheitliche Umsatzlätze, keine Steuerzahllimits 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. 22 E-MWSTG klar geregelt
Nutzungsänderungen	34%	↘	Option für alle Immobilien-Vermietungen an alle Unternehmen möglich und neu auch dann, wenn das Gebäude vom Mieter oder der Mieterin 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
Tausch- und Verrechnungsgeschäfte	23%	↘	Zwischen effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen, die nur steuerpflichtige 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	17%	↘	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

¹⁶³ KPMG und ICR Uni ZH, Ziff. 3.2

Es zeigt sich, dass praktisch alle formellen und materiellen Risikobereiche der MWST entschärft werden, in vielen Fällen sogar deutlich. Gar kein Problem mehr stellt die Bestimmung des Steuersatzes dar.

8.1.4 Auswirkungen auf die neuen Steuerpflichtigen

Der Abbau der Steuerausnahmen erhöht die Zahl der steuerpflichtigen Personen um rund 29 500:

Tabelle 13

Neue Steuerpflichtige im Teil B

	Neue Steuerpflichtige
Gesundheits- und Sozialwesen	23'000 - 24'000
Bildung und Erziehung	4'000 - 4'500
Unterhaltung, Kultur	1'200
Sport	0
Übrige Bereiche	500
Total	28'700 - 30'200

Damit verbunden sind für die betroffenen Unternehmen Entrichtungskosten, die nur annäherungsweise quantifiziert werden können. Gemäss der von Rambøll durchgeführten Studie belaufen sich die jährlichen Entrichtungskosten im Modul «Einheitsatz» gemäss Vernehmlassungsvorlage auf 819 Franken bei effektiver Abrechnung und auf 245 Franken bei Abrechnung nach Saldosteuersätzen.¹⁶⁴ Diese Berechnungen sind ohne weiteres auf die Reformvorlage gemäss Teil B der Botschaft übertragbar. Unter der Annahme, dass von den rund 29 500 zusätzlichen Steuerpflichtigen 60 Prozent effektiv und 40 Prozent mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen, ergeben sich für diese neuen Steuerpflichtigen insgesamt jährliche administrative Kosten von rund 17 Millionen Franken.

8.1.4.1 Auswirkungen auf das Gesundheitswesen

Heute bestehen in der Praxis Schwierigkeiten durch die erforderliche Abgrenzung zwischen steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Leistungen, bei der Festlegung der subjektiven Steuerpflicht sowie bei Steuerpflichtigen, die mit mehreren Sätzen konfrontiert sind.

Abgrenzungsprobleme bei der *objektiven Steuerpflicht* bestehen beispielsweise zwischen ausgenommenen und steuerbaren medizinischen Gutachten, zwischen ausgenommener Psychotherapie und steuerbarer psychologischer Beratung, zwi-

¹⁶⁴ Rambøll, S. 27. Nicht enthalten sind allerdings die Kosten für die einzelfallspezifische Inanspruchnahme eines Steuerberaters oder einer Steuerberaterin, für die Externalisierung der Buchhaltung an einen Treuhänder oder eine Treuhänderin und für Schulungen zur Bearbeitung der MWST sowie die Lagerhaltungskosten.

schen ausgenommener medizinisch induzierter Massage, Physiotherapie, Ernährungsberatung, Fusspflege und steuerbaren Wellness-Dienstleistungen, zwischen ausgenommenen Geburtshilfe-Leistungen und steuerbarer Mütterberatung, zwischen ausgenommener Krankenpflege und steuerbarer Haushilfe und Hausbetreuung, sofern letztere von einer nicht gemeinnützigen Organisation erbracht wird, zwischen ausgenommenen und steuerbaren Leistungen eines medizinischen Labors oder zwischen ausgenommener 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, welches zum reduzierten Satz zu versteuern ist, und von Heroin und Spritzen, welche zum Normalsatz zu versteuern sind.

Aus dem Gesundheits- und Sozialwesen flossen dem Bund im Jahr 2001 MWST-Einnahmen in der Höhe von schätzungsweise 1077 Millionen Franken zu. Davon waren 959 Millionen Franken oder 89 Prozent *taxe occulte*.¹⁶⁵

Mit der Neuregelung wird das Gesundheitswesen praktisch vollständig der Steuer unterstellt. Die Befreiung von der Steuerpflicht infolge Nichterreichens der Umsatzschwelle von 100 000 Franken ist hier von untergeordneter Bedeutung. Im Sozialwesen ist der Anteil der Institutionen, welche die Umsatzschwelle nicht erreichen, hingegen grösser. Dies ist nicht zuletzt auf die für ehrenamtlich geführte Vereine und für gemeinnützige Institutionen geltende erhöhte Umsatzlimite von 300 000 Franken zurückzuführen (Art. 10 Abs. 3 E-MWSTG). Ein ansehnlicher Teil der Produktion des Sozialwesens entzieht sich somit der Steuer. Aus diesem Grund liegt die effektive Steuerbelastung der Leistungen des Gesundheits- und Sozialwesens unter dem Einheitssatz von 6,1 Prozent.

Gegenüber den unter heutigem System realisierten Einnahmen von 1077 Millionen Franken auf Basis der Daten für 2001 können neu 2013 Millionen Franken an Einnahmen erwartet werden. Somit ergeben sich bei einem Einheitssatz von 6,1 Prozent MWST-Mehreinnahmen von 936 Millionen Franken. Die Veränderung der Einnahmen gliedert sich wie folgt:

¹⁶⁵ In diesen Zahlen nicht enthalten sind die Verkäufe von Medikamenten (auch wenn diese durch Spitäler verabreicht oder durch selbst dispensierende Ärzte und Ärztinnen verkauft werden) und von Prothesen und orthopädischen Apparaten.

Auswirkungen auf das Gesundheitswesen

	Status quo	Teil B mit Einheits- satz 6,1%	Differenz
Steuer auf Umsatz	73	1 769	1 696
Steuer auf Vorleistungen (nicht abziehbar)	15	12	-3
Steuer auf Konsum	58	1 757	1 699
- Ärzte/Ärztinnen	25	477	452
- Zahnärzte/Zahnärztinnen	0	175	175
- Übriges Gesundheitswesen	9	107	98
- Spitäler	12	693	681
- Veterinäre/Veterinärinnen	6	5	-1
- Übrige	6	300	294
Vorsteuerkürzung infolge Subventionen	12	123	111
Taxe occulte	959	88	-871
Saldosteuer	34	33	-1
Total	1 077	2 013	936

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 bzw. 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 bzw. Institutionen sind bereits heute steuerpflichtig, weil sie neben ausgenommenen auch steuerbare Umsätze tätigen oder weil sie für die Steuerpflicht optiert haben. 2006 wurden im Gesundheits- und Sozialbereich 4925 Steuerpflichtige verzeichnet, darunter 1763 Ärzte und Ärztinnen. Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich des Gesundheits- und Sozialwesens dürfte sich auf 23 000 bis 24 000 belaufen.

Ökonomische Auswirkungen

Durch die Unterstellung unter die MWST wird die taxe occulte weitgehend beseitigt. Die Produzentenpreise sinken dadurch um 2,1 Prozent. Da die verzerrenden Effekte der taxe occulte wegfallen, ist darüber hinaus mit weiteren Effizienzgewinnen im Gesundheits- und Sozialwesen zu rechnen. Neue Wettbewerbsverzerrungen können aber im Gesundheitswesen entstehen, wo subventionierte und nicht subventionierte Leistungsanbieter und -anbieterinnen aufeinander treffen, wie das im Spitalbereich der Fall ist. Neutralität würde sich hier nur einstellen, wenn die Subventionen wie Entgelte besteuert würden. Auch im Sozialwesen kann es zu neuen Wettbewerbsverzerrungen kommen, diese stehen weniger im Zusammenhang mit

Subventionen als mit Angeboten, die direkt aus öffentlichen Haushalten finanziert werden, sodass infolge fehlenden Entgelts eine Besteuerung unterbleibt.

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

Obwohl die Gesundheitsdienstleistungen in der EU von der Steuer mehrheitlich ausgenommen sind (Art. 132 MwStSystRL), bewirkt ihre Unterstellung in der Schweiz keine Konkurrenz Nachteile gegenüber Leistungserbringern und -erbringenden im grenznahen Ausland. Infolge der hohen Steuersätze in der EU sind nämlich Gesundheitsdienstleistungen mit einer *taxe occulte* belastet, die ungefähr dem in Teil B vorgesehenen Einheitssatz entspricht.¹⁶⁶

Da die Dienstleistungen des Gesundheitswesens praktisch ausschliesslich von privaten Haushalten nachgefragt werden, bleibt die MWST an diesen hängen, sei es direkt als Selbstzahler oder Selbstzahlerin oder indirekt via höhere Krankenkassenprämien. Insgesamt ist mit einer Erhöhung der Konsumentenpreise im Bereich der Gesundheits- und Sozialdienstleistungen um rund 2,5 Prozent zu rechnen. 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.¹⁶⁷ 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 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 und Endverbraucherinnen als Selbstzahler oder via Krankenkassenprämien aufgebracht. Dies führt zu einem höheren Bedarf an Prämienverbilligungen.¹⁶⁸ Ein Teil der Finanzierung des Gesundheitswesens erfolgt auch über Subventionen. Betroffen ist in erster

¹⁶⁶ Gemäss Berechnungen der ESTV auf Basis der deutschen volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung des Jahres 2005 und der ab 1. Januar 2007 gültigen Steuersätze beträgt die Vorsteuerbelastung des Gesundheits-, Veterinär- und Sozialwesens in Deutschland 5,9 % des Produktionswertes.

¹⁶⁷ Die Mehrbelastung auf Basis des Jahres 2001 und der Konsumentenpreise beträgt bei den Medikamenten 3,6 %; bei den therapeutischen Apparaten resultiert eine Entlastung um 1,4 %. Beim Gesundheits- und Sozialwesen ohne diese beiden Gütergruppen erhöhen sich die Konsumentenpreise um 2,4 %.

¹⁶⁸ 56 Millionen Franken beim Bund (s. Ziff. 8.2, 3. Abschnitt) und 52 Millionen bei den Kantonen (s. Ziff. 8.3, zweitletzter Abschnitt).

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.

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

8.1.4.2 Auswirkungen auf 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 (von der Steuer ausgenommen) oder nicht (steuerbare Leistung). Diese Abgrenzung ist objektiv nur schwer möglich und führt bei den Steuerpflichtigen zu grossen Verunsicherungen. So sind heute beispielsweise steuerbar: Beratungsleistungen, betriebsspezifische Ausbildungen (von der Leistung profitiert in erster Linie der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer oder die Arbeitnehmerin), Anlässe in den Bereichen Unterhaltung/Erlebnis/Geselligkeit (z.B. Riverrafting, Outdooraktivitäten im Bereich der Teambildung) und Sport (z.B. Aerobic, Spinning). Problematisch ist ausserdem die mehrwertsteuerliche Behandlung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen im Bereich der Bildung. Unabhängig davon, ob diese Kosten den Teilnehmern und Teilnehmerinnen in Rechnung gestellt werden oder nicht und – falls ja, unabhängig zu welchem Preis – sind diese Leistungen zu Marktpreisen zu versteuern.

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.

Aus der Branche Erziehung und Unterricht fließen der ESTV heute rund 420 Millionen Franken an MWST-Einnahmen zu. Berücksichtigt man sodann, dass in den nächsten Jahren einerseits die Beiträge des Bundes und der Kantone an den Bildungsbereich überproportional wachsen werden und andererseits die Studiengebühren im Bereich der Hochschulen stark ansteigen dürften, erhöht sich dieser Betrag bis zum Jahr 2012 auf rund 550 Millionen Franken. Über 95 Prozent davon ist taxae occultae. Nicht Teil der Branche sind dabei Erziehungsleistungen, welche im sozialen Bereich (beispielsweise in Heimen, Tagesstätten oder Krippen) erbracht werden.

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 – unter Berücksichtigung der erwähnten dynamischen Effekte bei den Beiträgen des Bundes und der Kantone und den Studiengebühren – neu steuerbare Umsätze in der Höhe von geschätzten 4,2 Milliarden Franken (wobei ein geringer Teil der betroffenen Institutionen bereits heute für die Versteuerung optiert).

Gegenüber den unter heutigem System realisierten Einnahmen von 550 Millionen Franken (Jahr 2012) für die Branche Bildung können mit der Reformvorlage gemäss Teil B der Botschaft neu 640 Millionen Franken an Einnahmen erwartet werden.¹⁶⁹

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, selbstständige Referenten und Referentinnen, Anbieter und Anbieterinnen von Aus- und Fortbildungen, beruflichen Umschulungen (z.B. Sprachkursen), Fahr- und Flugschulen und sonstige private Anbieter und Anbieterinnen von Unterricht ohne Vergütungscharakter (z.B. Skischulen). Die Zahl der neu steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich der Bildung dürfte sich bei 4000 bis 4500 bewegen.

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 der *taxe occulte* im öffentlichen Bildungsbereich wird aber durch die Einführung des Einheitssatzes abnehmen, obwohl zum Beispiel Bücher stärker belastet werden. Die bereits heute bestehende, auf die unterschiedliche Finanzierung (Schulgelder vs. Steuergelder) zurückzuführende starke Wettbewerbsverzerrung zwischen privaten und öffentlichen Anbietern und Anbieterinnen von Bildungsleistungen wird durch die Reformvorlage von Teil B der Botschaft noch etwas verstärkt. Es ist weiter 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, das heisst, 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 90 Millionen Franken zu rechnen ist, ergibt sich eine Mehrbelastung von rund 28 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, sodass aus gesamtwirtschaftlicher Sicht keine bedeutenden Veränderungen zu erwarten sind.

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.

8.1.4.3 Auswirkungen auf den Kulturbereich

Nach dem Urheberrechtsgesetz handelt es sich bei einem Urheber oder einer Urheberin (z.B. Schriftstellerin, Komponist, Kunstmalerin, Bildhauer) um eine natürliche Person. Entsprechend sind deren Honorare und Urheberrechtsentschädigungen von

¹⁶⁹ Nicht enthalten sind die finanziellen Auswirkungen des Reformvorschlags auf den Bereich Forschung.

der Steuer ausgenommen. Wenn aber Urheber und Urheberinnen eine juristische Gesellschaft (meist GmbH) gründen und folglich die Rechnungen im Namen der GmbH gestellt werden, wird diese Konstellation nach der ständigen MWST-Praxis besteuert. In diesem Bereich kann also mit der Unterstellung von kulturellen Leistungen unter die MWST eine erhebliche Vereinfachung erzielt werden.

Die im Bereich Kultur durch die Reform neu steuerbaren Leistungen können nachstehender Tabelle entnommen werden.¹⁷⁰ Insbesondere bei den Kinos wird jedoch schon heute teilweise für die Versteuerung dieser Umsätze optiert:

Tabelle 15

Umsätze im Kulturbereich

Kulturbranche	Umsätze in Mio. Fr.
Kinos	245
Theater und Konzerthallen	200
Kulturschaffende (inkl. Musik)	450
Museen	110
Bibliotheken	10
Zoos und botanische Gärten	20
Zirkus und Schausteller	40
Veranstalter	300
Total	1 375

Die Werte stammen hauptsächlich aus dem Jahr 2003

Tabelle 16 legt dar, wie hoch die Steuereinnahmen und die *taxe occulte* heute sind und auf welchen Betrag sich die Steuereinnahmen im Teil B der Botschaft belaufen:

¹⁷⁰ In zahlreichen EU-Ländern sind Eintritte zu kulturellen Veranstaltungen steuerbar; vgl. Anhang 2.

MWST-Einnahmen des Bundes aus dem Kulturbereich

Kulturbranche	MWST-Einnahmen in Millionen Franken, die in der Bundeskasse verbleiben		
	Status quo	Teil B mit Einheitssatz 6,1 %	Differenz
Kinos	13	21	8
Theater und Konzerthallen	13	22	9
Kulturschaffende (inkl. Musik)	7	7	0
Museen	12	12	0
Bibliotheken	4	7	3
Zoos und botanische Gärten	3	8	5
Zirkus und Schausteller	2	3	1
Veranstalter	11	16	5
Urheberrechte *	1	0	-1
Total	66	96	30

* keine privaten Endabnehmer/Endabnehmerinnen

Aus dem den Kunstbranchen nachgelagerten Handel mit Büchern, Kunstwerken sowie Ton- und Bildträgern resultieren im Status quo schätzungsweise weitere 100 bis 110 Millionen Franken MWST-Einnahmen pro Jahr. Im Teil B der Botschaft vergrössern sich die MWST-Einnahmen aus diesen nachgelagerten Branchen um 5 bis 10 Millionen Franken.

Durch die Aufhebung der Steuerausnahme für kulturelle Leistungen werden diverse Unternehmen neu steuerpflichtig. Auch im Kulturbereich können viele ehrenamtlich geführte Vereine und einfache Gesellschaften sowie gemeinnützige Organisationen von der erhöhten Umsatzlimite für die Steuerpflicht von 300 000 Franken profitieren (Art. 10 Abs. 3 E-MWSTG):

Tabelle 17

Neue Steuerpflichtige aus dem Kulturbereich

Teilbereich	Neue Steuerpflichtige
Kinos	Ca. 10–20 kleine Kinos, die steuerpflichtig werden könnten. Grössere optieren bereits.
Theater und Konzerthallen	Grössere sind bereits wegen Restauration und Sponsoring steuerpflichtig, 50 kleinere Theater und Konzerthallen könnten aber steuerpflichtig werden.
Kulturschaffende (inkl. Musik)	Ca. 1000 Künstler und Künstlerinnen könnten betroffen sein.
Museen	Ca. 150 Museen könnten betroffen sein.
Bibliotheken	Es gibt mehrere tausend kleine nicht registrierte Bibliotheken. Einige davon könnten steuerpflichtig werden. Eine Schätzung dieser Zahl ist aber nicht möglich.

Teilbereich	Neue Steuerpflichtige
Zoos und botanische Gärten	Es ist durchaus möglich, dass einige kleinere Privatzoos steuerpflichtig werden. Eine Schätzung ist aber nicht möglich.
Zirkusse und Schausteller	0 bis 25 kleine Zirkusse, die steuerpflichtig werden könnten. Eine Schätzung ist aber nicht möglich.
Veranstalter	Keine Schätzung möglich, einige 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 kann durch höhere Subventionen oder Spenden/Sponsoring oder durch erhöhte Preise für die Dienstleistungen aufgefangen werden. Es ist davon auszugehen, dass in erster Linie 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. Bei denjenigen Anbietern und Anbieterinnen, die zusätzlich gastgewerbliche Leistungen erbringen, kann es zu Kompensationseffekten in der Form kommen, dass weniger gastgewerbliche Leistungen konsumiert werden.¹⁷¹ Die Wettbewerbsverhältnisse im gesamten Freizeitsektor werden nicht mehr durch die MWST verzerrt, da alle gegen Entgelt erbrachten Leistungen der MWST unterliegen, und zwar zum Einheitssatz.

Durch leicht teurere Eintritte steigen die Ausgaben der Haushalte. Da dieser Posten aber einen sehr kleinen Anteil an den gesamten Haushaltsausgaben ausmacht, sind die Folgen vernachlässigbar. Insgesamt ist im Kulturbereich mit einer Erhöhung der MWST-Einnahmen um rund 30 Millionen Franken zu rechnen (s. Tabelle 16). Pro Haushalt macht dies 9.40 Franken pro Jahr aus.

Der Kulturbereich ist gesamtwirtschaftlich auf den ersten Blick von geringem Gewicht. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist er aber insofern von Bedeutung, als ein grosser Teil der Leistungen an Endverbraucher und Endverbraucherinnen erbracht wird.

¹⁷¹ Allerdings ist anzumerken, dass diese gastgewerblichen Leistungen vom Einheitssatz profitieren, der deutlich unter dem heute anzuwendenden Normalsatz liegt.

8.1.4.4 Auswirkungen auf den Sport

Im Sportbereich treten aufgrund der heutigen mehrwertsteuerrechtlichen Regelung unter anderem folgende Probleme auf: Die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung beim Bau von Sportanlagen, welche mit Subventionen der öffentlichen Hand finanziert werden, ist ausserordentlich komplex. Dasselbe gilt für die bei Nutzungsänderungen vorzunehmenden Einlageentsteuerungen bzw. Eigenverbrauchsbesteuerungen. Auch die Unterscheidung zwischen von der Steuer ausgenommenen Unterrichtsleistungen (z.B. Reitkurs) und steuerbaren Sportkursen (z.B. Aerobic-Kurs) oder die Abgrenzung zwischen ausgenommenen Sportveranstaltungen (z.B. Lausanne Marathon) und ähnlichen Veranstaltungen, welche aber steuerbar sind (Oldtimer-Autorennen), bereiten in der Praxis grosse Mühe.

Die rund 1700 eingetragenen Betreiber von Sportanlagen, Sportvereine und Erbringer und Erbringerinnen von sonstigen Sport-Dienstleistungen rechneten im Jahr 2006 rund 157 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 rund 105 Millionen Franken Steuer. Hinzu kommt noch die auf den von der Steuer ausgenommenen Leistungen lastende und die bei nicht steuerpflichtigen Vereinen anfallende *taxe occulte*. Diese wird auf rund 40 Millionen Franken geschätzt. Insgesamt stammen also rund 140 Millionen Franken oder 0,7 Prozent der MWST-Gesamteinnahmen des Bundes aus dem Sportbereich.

Mit der Aufhebung der bisherigen Steuerausnahmen im Sportbereich werden diverse Leistungen neu steuerbar. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für einen Teil dieser Leistungen bereits heute optiert werden kann und wird.¹⁷²

Tabelle 18

Neu steuerbare Umsätze im Sportbereich

Neu steuerbare Umsätze	Umsätze (in Mio. Fr.)
Mitgliederbeiträge (nur Aktiv-Mitgliedschaften)	250
Eintritte Sportveranstaltungen	120
Eintritte Sportanlagen, Einschreibgebühren, Startgelder, Lizenzen	150
Unterrichtsleistungen	240
Total	760

Die finanziellen Auswirkungen der Unterstellung bei einem Einheitssatz von 6,1 Prozent können Tabelle 19 entnommen werden.¹⁷³ Es zeigt sich, dass die Mehr-

¹⁷² In zahlreichen EU-Ländern sind Eintritte zu Sportveranstaltungen steuerbar; vgl. Anhang 2.

¹⁷³ Die ESTV stützt sich bei dieser Berechnung insbesondere auf die Einkommens- und Verbrauchserhebung des Bundesamtes für Statistik, die MWST-Statistik und 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*

wertsteuereinnahmen des Bundes aus dem Sport-Bereich um 6 Millionen Franken pro Jahr niedriger liegen als im Status quo.¹⁷⁴

Tabelle 19

MWST-Einnahmen des Bundes aus dem Sportbereich

MWST-Einnahmen, die in der Bundeskasse verbleiben	Einnahmen bisher	Einnahmen Teil B	Differenz
Bisher steuerbare Leistungen durch Steuerpflichtige	105	85	-20
Bisher ausgenommen, neu steuerbar ^{a)}	1	3	2
Bisher ausgenommen, neu steuerbar ^{b)}	22	36	14
Steuerbare Umsätze durch Nicht-Steuerpflichtige ^{c)}	11	10	-1
Ausgenommene Umsätze ^{d)}	4	3	-1
Total	143	137	-6

^{a)} Durch bisherige Steuerpflichtige an nicht steuerpflichtige Unternehmen oder Vereine erbracht

^{b)} Durch Steuerpflichtige und Nicht-Steuerpflichtige an Privatpersonen erbracht

^{c)} Mindereinnahmen *taxe occulte* auf bisher an sich steuerbaren Leistungen bei weiterhin Nicht-Steuerpflichtigen

^{d)} Mindereinnahmen *taxe occulte* auf bisher und weiterhin ausgenommenen Leistungen, erbracht an Private

Artikel 10 Absatz 3 E-MWSTG sieht vor, dass insbesondere für Vereine und einfache Gesellschaften, wenn sie ehrenamtlich geführt werden und weder einen wirtschaftlichen Zweck verfolgen noch der Buchführungspflicht gemäss OR unterstehen, eine erhöhte Umsatzgrenze von 300 000 Franken für die Befreiung von der Steuerpflicht besteht (s. die Ausführungen zu Art. 10 E-MWSTG in Ziff. 7.2). Damit ist sichergestellt, dass trotz Aufhebung der Steuerausnahmen im Sportbereich nicht weniger ehrenamtlich geführte Sportverbände, Sportclubs und -vereine sowie Organisationskomitees von der Steuerpflicht befreit sind als im Status quo.

Ökonomische Auswirkungen

Insgesamt nimmt die MWST-Belastung des Sports leicht ab. Eine geringere Belastung ergibt sich dort, wo eine bisher zum Normalsatz steuerbare Leistung neu zum niedrigeren Einheitssatz versteuert wird. Höher wird die Steuerbelastung dort, wo die Leistung bisher von der Steuer ausgenommen (bzw. mit Option zum reduzierten Satz steuerbar) war und neu der Einheitssatz gilt.

Dank der massiv erhöhten Umsatzlimite von 300 000 Franken für die Befreiung von der Steuerpflicht ist sichergestellt, dass im Bereich des Sports trotz Aufhebung der Steuerausnahmen und Einführung des Einheitssatzes ungefähr gleich viele Vereine (inkl. Verbände) und Organisationskomitees von Festanlässen steuerbefreit sind wie im Status quo.¹⁷⁵ Es resultiert also keine generelle administrative Mehrbelastung der

¹⁷⁴ Erhebungen von Swiss Olympic bei den Mitgliederverbänden sowie darauf basierende Hochrechnungen von PricewaterhouseCoopers bezifferten die Mehreinnahmen des Bundes im Bereich Sport im Modul «Einheitssatz» gemäss Vernehmlassungsvorlage auf rund 30 Mio. Franken pro Jahr. Die Abweichung zu den damaligen Schätzungen der ESTV (Mehreinnahmen von 10 Mio. Franken) ergab sich insbesondere aufgrund der unterschiedlich gewählten Methodik der Schätzungen und Berechnungen. Anzumerken ist allerdings, dass diesen Berechnungen die Annahme zugrunde lag, die Umsatzlimite für die Steuerpflicht betrage auch für Vereine und Verbände 100 000 Franken.

¹⁷⁵ Im Jahr 2006 waren bei der ESTV 329 Vereine, 60 Verbände und 63 Organisationskomitees aus dem Sport als Steuerpflichtige eingetragen.

Sportvereine und -verbände sowie der Organisationskomitees.¹⁷⁶ Deshalb ist auch nicht mit einer vermehrten Auslagerung administrativer Aufgaben an externe Personen zu rechnen. Eindeutig vereinfacht wird die Handhabung der MWST für die Betreiber von Sportanlagen, denn sie müssen nicht mehr unterscheiden zwischen steuerbaren Eintritten und von der Steuer ausgenommener Vermietung.

Für die Nachfrager und Nachfragerinnen sind die Effekte klein. Privatpersonen tätigen nur geringe Ausgaben im Bereich Sport. Vereine, die neu nur noch steuerbare Leistungen erbringen und trotz der massiv erhöhten Umsatzlimite nicht von der Steuerpflicht befreit sind, können zudem einen Nutzen daraus ziehen, dass die Vermietung von Sportanlagen steuerbar wird, denn sie sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Unterstellung der im Bereich Sport erbrachten, bisher von der Steuer ausgenommenen Leistungen hat für die Haushalte keine spürbaren Effekte.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht sind ebenfalls keine spürbaren Effekte zu erwarten. Bei grenzüberschreitenden Konkurrenzverhältnissen kann sich in Einzelfällen ein Standortnachteil für die Schweiz ergeben, da die Umsätze im Bereich des Sports in der EU von der Steuer ausgenommen sind. Dieser grenzüberschreitende Wettbewerbsnachteil ist jedoch nur sehr gering, denn die Leistungen der Konkurrenten in der EU sind wegen der viel höheren Steuersätze mit einer bedeutenden *taxe occulte* belastet.

Der Bund muss gemäss Tabelle 19 mit MWST-Mindereinnahmen von rund 6 Millionen Franken rechnen. Ansonsten sind jedoch keine messbaren Auswirkungen zu erwarten.

8.1.4.5 Auswirkungen der übrigen aufgehobenen Ausnahmen

Durch die Unterstellung unter die MWST ist mit einer Mehrbelastung dieser Bereiche von rund 34 Millionen Franken zu rechnen (s. Tabelle 9). Die Erbringer und Erbringerinnen 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, fallen die Probleme der gemischten Verwendung mit der damit verbundenen Vorsteuerabzugskürzung weg.

8.2 Auswirkungen auf den Bund

Ziel der Reformvorlage gemäss Teil B ist eine grundsätzlich ertragsneutrale Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems. Der Einheitssatz soll so festgelegt werden, dass sich trotz Aufhebung eines Grossteils der Steuerausnahmen gleich viel Mehrwertsteuereinnahmen ergeben wie im Status quo (s. Tabelle 9). 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

¹⁷⁶ Obwohl die Gesamtzahl der nicht von der Steuerpflicht befreiten Vereine (inkl. Verbände) ungefähr gleich bleibt, wird es Vereine geben, die neu steuerbefreit sind, und solche, die neu nicht mehr steuerbefreit sind. Für die betreffenden Vereine resultiert eine administrative Entlastung bzw. Mehrbelastung.

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 $\pm 0,2$ 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 ein Einheitssatz von 6,0 Prozent tatsächlich zu Ertragsneutralität geführt hätte.

Teil B der Botschaft wirkt sich aber insofern positiv auf die Bundesfinanzen aus, als alle Bezüge von Dienstleistungen und Gegenständen, die aktuell mit dem Normalatz von 7,6 Prozent belastet sind, neu nur noch 6,1 Prozent MWST beinhalten. Dies trifft beispielsweise auf Bauleistungen, aber auch auf Käufe von Computern, Büromöbeln, Autos und Rüstungsgütern zu. Die dadurch für den Bund resultierende Minderbelastung beläuft sich auf rund 75 Millionen Franken pro Jahr (Stand 2005).

Mehrausgaben ergeben sich beim Bund demgegenüber durch die integrale Unterstellung der Leistungen des Gesundheitswesens unter die MWST. Die dadurch verursachte Verteuerung dieser Leistungen führt nämlich zu höheren Prämien der obligatorischen Krankenversicherung. Dies wiederum bewirkt eine Zunahme der vom Bund zu finanzierenden individuellen Prämienverbilligungen um rund 56 Millionen Franken pro Jahr.¹⁷⁷

Mit der Aufhebung eines Grossteils der Steuerausnahmen werden zum einen rund 29 500 Unternehmen neu steuerpflichtig. Zum anderen sind bei diversen bisherigen Steuerpflichtigen ausgenommene Leistungen neu zu versteuern (s. hierzu die Ausführungen unter Ziff. 8.1.4). Auf den Warenlagern, Betriebsmitteln und Anlagegütern lastet die MWST, die diese Unternehmen beim Bezug dieser Gegenstände und Dienstleistungen bezahlen mussten. Müssen diese Unternehmen nun auf den Leistungen, die sie erbringen, die MWST erheben, sollen sie selber keine Steuer mehr tragen müssen. Deshalb ist ihnen diese Steuer grundsätzlich nachträglich rückzuerstatten (Art. 42 MWSTG). Entsteuert werden können neben dem Warenlager die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung aktivierbaren Anlagegüter und Betriebsmittel, sofern deren Erwerb effektiv mit MWST belastet war und das Unternehmen dies rechtsgenügend nachweisen kann. 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. Das Recht auf Einlageentsteuerung entsteht mit dem Eintritt

¹⁷⁷ Auf der Basis eines voraussichtlichen Bundesbeitrages zur Prämienverbilligung von rund 2 Milliarden Franken im Jahr 2012 und einer Erhöhung der Gesundheitskosten um 2,5 Prozent infolge des Wegfalls der meisten Steuerausnahmen im Gesundheitswesen im Teil B (Die Mehrkosten der neuen Spitalfinanzierung sind noch nicht eingerechnet. Die Grössenordnung der oben erwähnten Mehrausgaben bei der individuellen Prämienverbilligung würde sich allerdings bei einer Berücksichtigung nicht wesentlich verändern).

in die Steuerpflicht. Die Erbringer und Erbringerinnen von Leistungen, die bisher von Steuer ausgenommen und neu der Steuer unterstellt sind, haben somit auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten Mehrwertsteuergesetzes gemäss Teil B der Botschaft Anspruch auf Einlageentsteuerung. Die entsprechenden Guthaben werden grösstenteils in der ersten Abrechnungsperiode des Einführungsjahrs geltend gemacht. Die Kosten der Einlageentsteuerung vom maximal 1,7 Milliarden Franken¹⁷⁸ werden dem Bundeshaushalt belastet und nicht über eine Erhöhung des Steuersatzes finanziert. Mit den langfristigen Wachstumseffekten der Reform ist eine allfällig notwendige Verschuldung gerechtfertigt.

Es stellt sich die Frage, ob die Einlageentsteuerung haushaltsrechtlich den Tatbestand einer ausserordentlichen Ausgabe erfüllt. Durch die erstmalige Unterstellung unter die Steuerpflicht entsteht aus Sicht des Bundes faktisch ein Mehraufwand, der entsprechend auch ausgewiesen werden soll. Soweit die Einlageentsteuerung tatsächlich eine Zahlung des Bundes an die steuerpflichtige Person auslöst, ist der daraus entstehende Aufwand offensichtlich; in diversen Fällen wird dies aber nicht der Fall sein, 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 in jedem Fall einen Zahlungsbedarf aus.

Auch der Tatbestand der Ausserordentlichkeit dieser Ausgabe ist gegeben. Gemäss Verfassung (Art. 126 Abs. 3) und Finanzhaushaltgesetz (Art. 15 Abs. 1) kann die Bundesversammlung bei der Verabschiedung des Voranschlags oder seiner Nachträge den Höchstbetrag der Gesamtausgaben nach Art. 126 Abs. 2 BV erhöhen, unter anderem im Falle von verbuchungsbedingten Zahlungsspitzen. Die Botschaft zur Schuldenbremse (BBl 2000 4694 f.) führt 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 Mehrwertsteuergesetzes erfasst. Mit der Einlageentsteuerung entsteht eine einmalige Ausgabenspitze, bedingt durch einen Wechsel hin zu einer grundsätzlich ausnahmslos alle Branchen erfassenden Mehrwertsteuerpflicht. Ein wesentlicher Unterschied zu dem in der Botschaft genannten Beispiel der Änderung des Auszahlungsmodus von Subventionen ist nicht ersichtlich. Beiderorts ergeben sich einmalige Mehrbelastungen aus einer Umstellung einer grundsätzlich weiter bestehenden gesetzlichen Aufgabe. Vorsteuerabzüge, die über Jahre hinaus nicht angerechnet wurden, können sofort als Einlageentsteuerung 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 MWST sind von ihrer Ursache her auch vergleichbar mit der im Zusammenhang mit der Neugestaltung des Finanzausgleichs (NFA) entstehenden Mehrbelastung. Dort ergibt sich gemäss dem Bericht zum Voranschlag 2008 (vgl.

¹⁷⁸ Dieser Betrag dürfte allerdings nicht ganz erreicht werden. Es ist nämlich einerseits zu berücksichtigen, dass ein Teil der neuen Steuerpflichtigen die Saldosteuersatzmethode wählen wird und deshalb kein Anrecht auf Einlageentsteuerung hat. Andererseits existieren im Zeitpunkt der Einführung des revidierten Gesetzes nicht mehr alle Unternehmen, die ab dem Jahr 1995 vorsteuerbelastete Investitionen getätigt haben.

Band 1, S. 49 f.) 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.

Für die Ausserordentlichkeit müssen neben den inhaltlichen auch formale Anforderungen erfüllt sein. Einerseits muss die Ausgabe mehr als 0,5 Prozent des Ausgabenplafonds betragen. Dies entspricht zurzeit knapp 300 Millionen Franken und kann als erfüllt betrachtet werden. Daneben müssen die eidgenössischen Räte die Ausserordentlichkeit der Ausgaben mit einem qualifizierten Mehr beschliessen (Mehrheit der Mitglieder beider Räte). Die Abwicklung der Einlagesteuerung als ausserordentlicher Zahlungsbedarf (gem. Art. 126 Abs. 3 BV) kann vertreten und eine entsprechende Erhöhung des Ausgabenplafonds gemäss Schuldenbremse mit dem Voranschlag beantragt werden, allerdings mit der Folge, dass die Verschuldung des Bundes um die rund 1,7 Milliarden Franken ansteigt.

Die finanzpolitische Strategie des Bundesrates zielt darauf ab, dass ausserordentliche Ausgaben über strukturelle Überschüsse gegenfinanziert werden. Der Bundesrat beabsichtigt zudem, dieses Ziel auch gesetzlich zu verankern. Zu diesem Zweck wird in einer separaten Vorlage eine Regelbindung ausgearbeitet, durch welche Defizite im ausserordentlichen Haushalt kompensiert werden müssen (Vernehmlassungsvorlage vom April 2008). Gemäss den Vorstellungen des Bundesrates soll diese Ergänzungsregel zur Schuldenbremse bereits im Jahr 2010 in Kraft gesetzt werden. Sie verlangt, dass Fehlbeträge im ausserordentlichen Haushalt spätestens sechs Jahre nach deren Ausweis in der Staatsrechnung ausgeglichen sind. Die Gewährung der Einlagesteuerung ist daher in jedem Fall mit einer entsprechenden Gegenfinanzierung zu verbinden.

Würde der geschätzte Einnahmefehl von 1,7 Milliarden Franken über einen Zeitraum von acht Jahren durch strukturelle Überschüsse kompensiert (das heisst bereits ab dem Budget, in dem der ausserordentliche Zahlungsbedarf anfällt), so würden in dieser Zeit jährliche Kompensationen in der Grössenordnung von durchschnittlich 200 Millionen Franken notwendig. Es ist sicherzustellen, dass für die Gegenfinanzierung ein ausreichender struktureller Überschuss zur Verfügung steht, sodass kein separates Sparprogramm notwendig wird. Längerfristig werden die Wachstumseffekte der Reform zu Mehreinnahmen führen, welche eine entsprechende Erhöhung des finanziellen Spielraums nach sich ziehen.

Die Reformvorlage von Teil B wirkt sich alsdann sowohl positiv als auch negativ auf den Personalbedarf der ESTV aus. Einerseits ermöglichen die damit verbundenen Vereinfachungen eine Senkung des Personalbestandes der Hauptabteilung MWST der ESTV um bis zu 15 Prozent. Andererseits ergibt sich durch die Erhöhung der Anzahl Steuerpflichtigen um rund 29 500 oder 9,2 Prozent sowie durch die technischen Massnahmen, wie sie ebenfalls in Teil A der Botschaft vorgesehen sind (s. Ziff. 2), ein entsprechender Mehrbedarf an Personal. Gegenüber dem heutigen Personalbestand von rund 600 Stellen resultiert per Saldo ein Minderbedarf von rund 30 Stellen. Die Ausweitung der Steuererlassbestimmungen führen auch bei der EFV zu einem grossen Zusatzaufwand (s. Kommentar zu Art. 91 E-MWSTG). Die für die Einfuhrsteuer zuständige EZV muss allenfalls ihre Informations- und Kommunikationstechnologie anpassen, weil der Umfang der allfälligen Anpassungen zur Zeit kaum abschätzbar ist, können die hierfür notwendigen finanziellen und personellen Mittel allerdings noch nicht beziffert werden.

8.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Teil B der Botschaft hat einerseits Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden, soweit es sich um steuerpflichtige Dienststellen handelt. Wie alle übrigen steuerpflichtigen Personen haben auch die steuerpflichtigen Dienststellen der Kantone und Gemeinden die Änderungen im Gesetz und dabei insbesondere die Änderungen im Steuersatz zu vollziehen.

Die Kantone und Gemeinden sind aber 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 die 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 und Empfängerinnen der Leistungen, das heisst die Patienten und Patientinnen (über das Krankenkassensystem), die Schüler und Schülerinnen (über das Schulgeld) und die Konzert- oder Theaterbesucher und -besucherinnen (über den Eintrittspreis) überwält. 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 rechnen, was bei den von den Kantonen zu finanzierenden individuellen Prämienverbilligungen Mehrausgaben von rund 52 Millionen Franken pro Jahr bewirken wird.¹⁷⁹

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 6,1 Prozent MWST belastet. Sowohl bei den Kantonen als auch bei den Gemeinden beläuft sich diese Steuer-Minderbelastung auf je rund 170 Millionen Franken pro Jahr (Stand 2005).

8.4 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

8.4.1 Überwälzungsmechanismen

Die MWST wird entweder offen oder aber als sogenannte *taxe occulte* bzw. Schattensteuer überwält. Erbringt ein Unternehmen steuerbare Leistungen, so wird es versuchen, die von ihm auf dem Umsatz geschuldete MWST auf den Kunden oder die Kundin abzuwälzen. Gleiches wird es mit der *taxe occulte* machen, welche versteckt in seinen Aufwendungen enthalten ist und somit ein Kostenfaktor wie jeder andere ist:

- Unternehmen, die ausschliesslich von der MWST ausgenommene Leistungen erbringen, werden versuchen, die auf ihren Vorleistungen und Investi-

¹⁷⁹ Siehe Fussnote 177 mit einem unterstellten Verhältnis des Bundes- und Kantonsbeitrags von 52 % zu 48 % der Prämienverbilligung insgesamt (auf der Basis des Jahres 2006, unter der Modellannahme, die Neugestaltung des Finanzausgleichs sei bereits in Kraft).

tionen lastende Schattensteuer auf die Abnehmer und Abnehmerinnen 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 Steuer- und Gebührenzahler und -zahlerinnen überwälzt.
- Eine Versicherung, die Hausratversicherungen oder Fahrzeugkaskoversicherungen anbietet, wird bei der Ansetzung der Prämien berücksichtigend, 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 und Gebühren 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 auf im Ausland ansässige Personen überwälzt.¹⁸⁰

8.4.2 Kurzfristige Auswirkungen auf die Belastung der Haushalte

Für die Berechnung der Belastung der inländischen Haushalte durch die MWST 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 MWST (*taxe occulte*) belastet sind. Eine Steuersatzänderung – wie sie die Einführung des Einheitssatzes darstellt – wirkt sich infolgedessen nur langfristig auf die Mehrzahl der Mieter und Mieterinnen aus. Konkret führt die Einführung des Einheitssatzes erst dann zu einer Senkung der Mehrwertsteuerbelastung auf den Mietausgaben, wenn die Mieter und Mieterinnen in ein neu erstelltes Wohnobjekt umziehen oder wenn ihre Wohnung renoviert 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 und zeigen überdies ein etwas zu schlechtes Bild.

Mit der Reformvorlage gemäss Teil B der Botschaft 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.

¹⁸⁰ Dieser «Export» von MWST erfolgt insbesondere über die Ausgaben ausländischer Touristen und Touristinnen in der Schweiz sowie über die Überwälzung von *taxe occulte* auf Kunden und Kundinnen im Ausland.

- Durch die Verbreiterung der Steuerbasis nimmt die *taxe occulte* ab.
- Es wird etwas weniger MWST auf Personen und Unternehmen überwältzt, die im Ausland ansässig sind.
- Die Anhebung des Einheitssatzes um 0,1 Prozentpunkt auf 6,1 Prozent zur Finanzierung des sozialpolitischen Korrektivs erhöht die Steuerbelastung der privaten Haushalte.

Die Belastung der Haushalte nimmt in Teil B mit Einheitssatz von 6,1 Prozent in allen Einkommensklassen¹⁸¹ zu. Nicht berücksichtigt sind dabei allerdings die Entlastungen der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen im Rahmen des sozialpolitischen Korrektivs. Diese komparativ-statischen Berechnungen basieren auf der Annahme, dass Steuersenkungen bzw. -erhöhungen vollumfänglich an die Kunden und Kundinnen weiter gegeben werden. Zur Anwendung kommt bei diesen Berechnungen ein Zusammenzug der Einkommens- und Verbrauchserhebungen der Jahre 2003 bis 2005 des Bundesamtes für Statistik:

Tabelle 20

MWST-Belastung der Haushalte im Status quo und Teil B (ohne sozialpolitisches Korrektiv)

Einkommensklassen (Franken pro Monat)	Alle Haushalte	0 - 4 599	4 600 - 6 699	6 700 - 8 899	8 900 - 11 899	11 900 und mehr
Haushaltseinkommen pro Monat	8 727	3 208	5 674	7 768	10 271	16 639
Personen pro Haushalt	2.26	1.39	1.85	2.34	2.76	2.94

Status quo						
Belastung in Franken pro Monat	284.83	137.53	202.38	269.64	321.95	490.52
Belastung in % des Einkommens	3.26%	4.29%	3.57%	3.47%	3.13%	2.95%

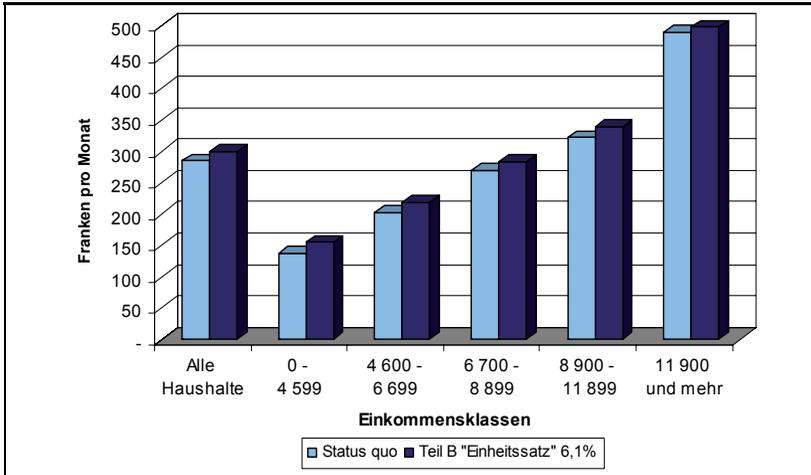
Teil B "Einheitssatz" mit 6,1 %						
Belastung in Franken pro Monat	299.07	154.96	217.79	283.84	338.55	498.04
Belastung in % des Einkommens	3.43%	4.83%	3.84%	3.65%	3.30%	2.99%

Differenzen in Franken und Prozenten						
Mehrbelastung in Franken pro Monat	14.23	17.43	15.42	14.20	16.60	7.52
Mehrbelastung in % des Einkommens	0.16%	0.54%	0.27%	0.18%	0.16%	0.05%

¹⁸¹ Es handelt sich hierbei um Quintile. Jede Einkommensklasse umfasst also (gerundet) 20 % aller Haushalte.

Abbildung 9

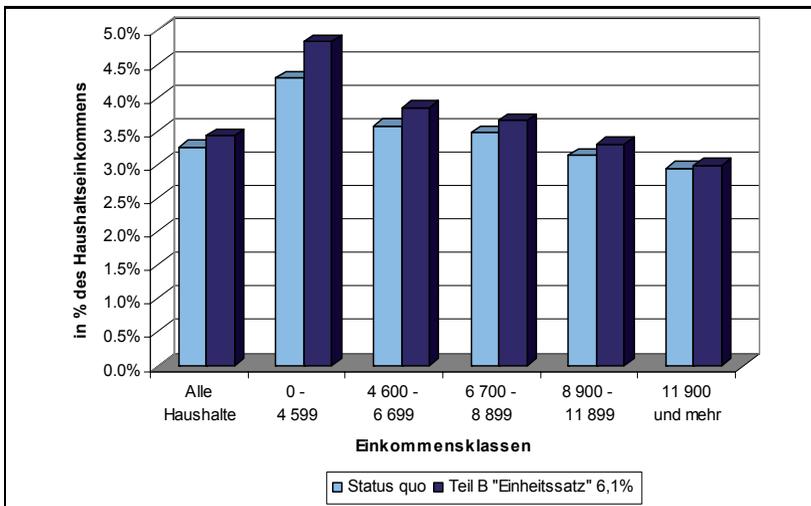
**Belastung der Haushalte im Status quo und in Teil B
(in Franken pro Monat; ohne sozialpolitisches Korrektiv)**



Setzt man die Mehrwertsteuerbelastung in Bezug zum Einkommen, wirkt die Steuer degressiv, was sich durch Teil B noch etwas verstärkt:

Abbildung 10

**Belastung der Haushalte im Status quo und in Teil B
(in Prozent des Haushaltseinkommens; ohne sozialpolitisches Korrektiv)**



Vor allem Familien mit Kindern und Rentnerhaushalte haben bei Teil B eine spürbare Erhöhung der MWST-Last zu erwarten. Positiv wirkt sich die Reform hingegen

auf einen Teil der Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner und Rentnerinnen) aus. Tabelle 21 zeigt auf, wie die Mehrbelastung bei einem Einheitssatz von 6,1 Prozent wäre, wenn der Ertrag aus 0,1 Prozentpunkt nicht im Rahmen des sozialpolitischen Korrektivs zurückerstattet würde:

Tabelle 21

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat in Teil B gegenüber Status quo (ohne sozialpolitisches Korrektiv)

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4 599	4 600 - 6 699	6 700 - 8 899	8 900 - 11 899	11 900 und mehr
Alle Haushalte	17.43	15.42	14.20	16.60	7.52
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner/Renterinnen)	6.78	1.72	-7.05	-2.65	
Paar-Haushalte (ohne Kinder)		14.92	14.67	8.86	-4.63
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)		19.05	21.64	21.51	10.89
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)		28.08	22.45	22.91	18.37
Rentner/Rentnerinnen-Haushalte	20.66	23.62	24.01	23.46	

Nun ist jedoch im Teil B vorgesehen, die Steuer Mehrbelastung der Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen mittels eines sozialpolitischen Korrektivs vollumfänglich zu kompensieren (vgl. Ziff. 11). Konkret sollen die einkommensschwächsten 40 Prozent der Haushalte durch die Reformvorlage nicht schlechter gestellt werden als im Status quo:

Tabelle 22

Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat in Teil B gegenüber Status quo (mit sozialpolitischem Korrektiv)

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4 599	4 600 - 6 699	6 700 - 8 899	8 900 - 11 899	11 900 und mehr
Alle Haushalte	-	-	14.20	16.60	7.52
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner/Renterinnen)	-	-	-7.05	-2.65	
Paar-Haushalte (ohne Kinder)	-	-	14.67	8.86	-4.63
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)	-	-	21.64	21.51	10.89
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)	-	-	22.45	22.91	18.37
Rentner/Rentnerinnen-Haushalte	-	-	24.01	23.46	

Die Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen sind also dank dem sozialpolitischen Korrektiv in Teil B nicht stärker mit MWST belastet als im Status quo. Gegenüber einem Einheitssatz von 6,0 % werden die Haushalte der einkommensschwächsten zwei Quintile durch das Korrektiv um rund 12 bis 15 Franken pro Monat entlastet, wie Tabelle 23 zeigt. Finanziert wird das Korrektiv durch die Haushalte aus den oberen drei Einkommens-Quintilen. Deren monatliche MWST-Belastung ist in Teil B zwischen 4 und gut 8 Franken höher, als sie bei einem Einheitssatz von 6,0 Prozent wäre:

Tabelle 23

**Mehr- und Minderbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat
in Teil B mit Einheitssatz von 6,1 % gegenüber einem Einheitssatz von 6,0 %**

Einkommensklassen (Fr. pro Monat)	0 - 4 599	4 600 - 6 699	6 700 - 8 899	8 900 - 11 899	11 900 und mehr
Alle Haushalte	-14.89	-11.85	4.65	5.55	8.16
Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner/Renterinnen)	-4.50	1.34	4.08	4.54	
Paar-Haushalte (ohne Kinder)		-11.08	4.75	5.35	7.76
Paar-Haushalte (mit 1 Kind)		-14.99	4.62	5.36	8.11
Paar-Haushalte (mit 2 Kindern)		-24.24	4.88	6.03	8.52
Rentner/Rentnerinnen-Haushalte	-18.15	-19.78	5.06	6.21	

Nachfolgend wird für vier dieser Haushaltstypen aufgezeigt, wie sich Teil B im Vergleich zum Status quo auf die einzelnen Ausgabenkategorien auswirkt. Ausgewählt wurde bei den Paar-Haushalten ohne Kinder sowie den Paar-Haushalten mit 2 Kindern jeweils diejenige Einkommensklasse, in welcher sich auch das durchschnittliche Einkommen des Haushaltstyps befindet.¹⁸² Bei den Einpersonen-Haushalten (ohne Rentner und Rentnerinnen) sowie bei den Rentner-Haushalten profitiert die Klasse, in der sich das durchschnittliche Einkommen des Haushaltstyps befindet, vom sozialpolitischen Korrektiv. Deshalb wurde für diese zwei Haushaltstypen die unterste Einkommensklasse herangezogen, welche nicht mehr in den Genuss der Zahlungen im Rahmen des sozialpolitischen Korrektivs kommt:

Tabelle 24

**Mehr- und Minderbelastung der einzelnen Ausgabenkategorien bei
vier ausgewählten Haushaltstypen in Teil B im Vergleich zum Status quo**

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Einpersonen-Haushalte (ohne Rentner/Rentnerinnen) 6 700 - 8 899				Paar-Haushalte (ohne Kinder) 8 900 - 11 899			
	Ausgaben in Fr. pro Monat	MWST Status quo	MWST Teil B "Einheitssatz"	MWST Differenz	Ausgaben in Fr. pro Monat	MWST Status quo	MWST Teil B "Einheitssatz"	MWST Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	321.44	7.53	19.10	11.56	622.56	14.59	36.99	22.40
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	82.39	5.82	4.66	-1.16	113.43	8.01	6.41	-1.60
Bekleidung und Schuhe	178.74	12.63	10.11	-2.52	242.15	17.10	13.69	-3.41
Wohnen und Energie	1 257.91	17.39	14.02	-3.37	1 458.05	22.72	18.36	-4.36
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	136.04	9.31	7.48	-1.84	256.38	17.99	14.41	-3.58
Gesundheitspflege	181.99	7.13	10.89	3.76	317.27	12.73	19.00	6.28
Verkehr	747.27	48.63	38.94	-9.69	747.73	43.47	34.81	-8.66
Nachrichtenübermittlung	140.16	9.80	7.93	-1.87	178.91	12.48	10.13	-2.35
Unterhaltung, Erholung und Kultur	481.89	21.80	23.95	2.14	558.52	26.13	28.11	1.98
Schul- und Ausbildungsgebühren	19.48	0.67	1.19	0.52	24.39	0.83	1.48	0.65
Gast- und Beherbergungsstätten	565.52	36.60	32.10	-4.50	617.09	39.36	35.03	-4.33
Andere Waren und Dienstleistungen	161.18	10.82	8.65	-2.17	182.81	12.17	9.71	-2.46
Versicherungen	1 564.16	32.12	38.94	6.83	2 201.88	48.81	62.74	13.93
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	342.89	3.05	3.60	0.56	195.35	2.21	2.92	0.71
Steuern und Gebühren	946.19	32.36	27.06	-5.30	1 129.75	38.64	32.31	-6.33
Total (in Franken pro Monat)	7 127.25	255.66	248.61	-7.05	8 846.26	317.23	326.09	8.86
Total (in % des Haushaltseinkommens)	93.432%	3.351%	3.259%	-0.092%	85.636%	3.071%	3.157%	0.086%

¹⁸² Beispiel: Das durchschnittliche Bruttoeinkommen der Paare ohne Kinder beläuft sich auf Fr. 10 975 pro Monat. Berücksichtigt wurde deshalb die Einkommensklasse Fr. 8900 bis Fr. 11 899.

Haushaltstyp Einkommensklasse (Franken pro Monat) Haushaltseinkommen pro Monat	Paar-Haushalte (mit 2 Kindern) 8 900 - 11 899				Rentner/Rentnerinnen-Haushalte 6 700 - 8 899			
	10 340				7 633			
	Ausgaben in Fr. pro Monat	MWST Status quo	MWST Teil B "Einheitsatz"	MWST Differenz	Ausgaben in Fr. pro Monat	MWST Status quo	MWST Teil B "Einheitsatz"	MWST Differenz
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	919.87	21.56	54.65	33.09	608.34	14.26	36.14	21.89
Alkoholische Getränke und Tabakwaren	106.95	7.55	6.05	-1.51	96.56	6.82	5.46	-1.36
Bekleidung und Schuhe	301.29	21.28	17.04	-4.24	208.77	14.75	11.80	-2.94
Wohnen und Energie	1 662.64	35.56	28.79	-6.77	1 136.00	28.21	22.90	-5.30
Wohnungseinrichtung und laufende Haushaltsführung	302.38	20.69	16.61	-4.08	296.43	20.13	16.18	-3.95
Gesundheitspflege	274.13	11.31	16.42	5.11	594.01	23.08	35.62	12.55
Verkehr	737.09	46.63	37.33	-9.29	478.40	29.67	23.76	-5.91
Nachrichtenübermittlung	212.22	14.79	12.01	-2.78	113.95	7.79	6.46	-1.33
Unterhaltung, Erholung und Kultur	658.06	30.87	33.18	2.30	479.11	19.47	23.06	3.59
Schul- und Ausbildungsgebühren	85.21	2.91	5.18	2.27	15.09	0.52	0.92	0.40
Gast- und Beherbergungsstätten	499.15	31.19	28.04	-3.15	431.84	27.93	24.48	-3.45
Andere Waren und Dienstleistungen	214.79	13.71	11.71	-2.00	173.44	11.34	9.07	-2.27
Versicherungen	2 337.85	54.19	72.18	17.99	1 006.48	34.68	52.79	18.11
Beiträge, Spenden und sonstige Übertragungen	161.38	2.28	3.20	0.92	268.53	3.39	4.34	0.94
Steuern und Gebühren	883.93	30.23	25.28	-4.95	1 239.18	42.38	35.43	-6.95
Total (in Franken pro Monat)	9 356.94	344.76	367.67	22.91	7 146.14	284.42	308.43	24.01
Total (in % des Haushaltseinkommens)	90.497%	3.334%	3.556%	0.222%	93.621%	3.726%	4.041%	0.315%

8.4.3 Auswirkungen auf den Landesindex der Konsumentenpreise

Die Aufhebung der meisten Steuerausnahmen sowie die Einführung eines Einheitsatzes von 6,1 Prozent wirken sich auch auf den Landesindex der Konsumentenpreise aus. Bei den Berechnungen¹⁸³ wird von der Hypothese vollständiger Überwälzung ausgegangen. Es wird also angenommen, dass die Erhöhungen und Senkungen des Steuersatzes sowie der Wegfall der *taxe occulte*¹⁸⁴ bei den bisher von der Steuer ausgenommenen und nun zum Einheitsatz zu versteuernden Leistungen vollumfänglich auf die Konsumentenpreise durchschlagen.

Tabelle 25 kann entnommen werden, dass im Jahr nach der Einführung von Teil B mit einer Erhöhung der Konsumentenpreise um maximal 0,332 Prozent zu rechnen ist:

183 Diese wurden vom Bundesamt für Statistik, Sektion Preise, in Zusammenarbeit mit der ESTV durchgeführt.

184 Die wegfallende *taxe occulte* wurde von der ESTV geschätzt.

Auswirkungen von Teil B auf den Landesindex der Konsumentenpreise

	Gewicht (2008)	Neuberechneter Index	Veränderung in %	Beitrag
Total	100.000	100.3321	0.332	0.332
Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke	11.091	103.6133	3.613	0.401
Alkoholische Getränke und Tabak	1.785	98.6059	-1.394	-0.025
Bekleidung und Schuhe	4.434	98.6059	-1.394	-0.062
Wohnen und Energie	25.212	99.5864	-0.414	-0.104
Hausrat und laufende Haushaltführung	4.762	98.6912	-1.309	-0.062
Gesundheitspflege	14.467	102.4103	2.410	0.349
Verkehr	11.285	98.7698	-1.230	-0.139
Nachrichtenübermittlung	2.938	98.6940	-1.306	-0.038
Freizeit und Kultur	10.607	100.5937	0.594	0.063
Erziehung und Unterricht	0.674	102.6112	2.611	0.018
Restaurants und Hotels	8.142	99.4334	-0.567	-0.046
Sonstige Waren und Dienstleistungen	4.603	99.5374	-0.463	-0.021

Allerdings hat sich sowohl beim Übergang von der WUST zur MWST 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 und Konsumentinnen überwält 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 von den Marktverhältnissen für jedes Gut und jede Dienstleistung ab. Es ist daher anzunehmen, dass auch die bei der Reformvorlage von Teil B entstehenden Steuermehrbelastungen zu nur rund 70 Prozent auf die Konsumenten und Konsumentinnen überwält werden.

8.4.4 Langfristige Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Nach Bodmer¹⁸⁵ hat die Einführung eines Mehrwertsteuergesetzes gemäss dem in die Vernehmlassung gegebenen Modul «Einheitssatz» langfristig positive Auswirkungen auf die Entwicklung der realen verfügbaren Einkommen der Haushalte. Es ist mit einem zusätzlichen Wachstum von 0,1 bis 0,7 Prozent zu rechnen. Über alle Haushalte entspricht dies einer Zunahme von 0,3 bis 2,3 Milliarden Franken. Für einen durchschnittlichen Haushalt ergibt sich somit ein Einkommenszuwachs von 100 bis 700 Franken im Jahr. Dem stehen pro Haushalt jährliche Zusatzbelastungen von durchschnittlich 75 Franken gegenüber.¹⁸⁶ Der langfristige Wachstumseffekt übersteigt damit die kurzfristige Mehrbelastung deutlich.

¹⁸⁵ Bodmer, S. 19, Tabelle 4; die Berechnungen gehen von einem Einheitssatz von 6,0 % aus.

¹⁸⁶ Dies entspricht der Mehrbelastung beim Einheitssatz von 6,0 % und kann somit mit den langfristigen Effekten gemäss Gutachten Bodmer verglichen werden.

Vergleicht man die positiven langfristigen Auswirkungen mit den kurzfristigen Auswirkungen von Teil B auf die Haushalte, wie sie in Tabelle 22 dargelegt sind, so zeigt sich folgendes Bild:

- Am stärksten profitieren die Haushalte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen, denn sie haben einerseits kurzfristig keine Mehrbelastung und kommen zudem – soweit es sich nicht um Rentner-Haushalte handelt – in den vollen Genuss der langfristigen positiven Auswirkungen.
- Bei den übrigen erwerbstätigen Haushalten übertreffen die langfristigen positiven Effekte in der Regel die negativen kurzfristigen Auswirkungen ebenfalls deutlich. Einzig die Rentner-Haushalte ziehen langfristig keinen Gewinn aus der Reform.

8.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Im Status quo stammen nur etwa zwei Drittel der Einnahmen aus der Steuer auf dem Ausgangsumsatz (Output-Steuer); im Übrigen ist die MWST eine Input-Steuer. Diese lastet auf dem Einkauf von Waren und Dienstleistungen (Input) des Unternehmens bzw. 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.¹⁸⁷ 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 von der übrigen *taxe occulte* zu unterscheiden. Der Grund dafür ist, dass Erstere weit weniger verzerrend wirkt als Letztere. Die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen kann als Ersatz für den Gegenwartswert der Steuer, die auf dem Strom der Dienstleistungen im Wohnungswesen erhoben werden müsste, verstanden werden. Im Vergleich zu Steuerausnahmen in anderen Wirtschaftszweigen ist die *taxe occulte* auf den Wohnbauinvestitionen ein vergleichsweise guter Ersatz, da sie konsumnahe ist. Lediglich die letzte Stufe der Wertschöpfungskette, die Dienstleistungen im Wohnungswesen einschliesslich der Wertsteigerung der Liegenschaft, entgeht der Besteuerung.

In der Reformvorlage gemäss Teil B der Botschaft sinkt die *taxe occulte* auf Basis der Daten für das Jahr 2001 auf 3,6 Milliarden Franken. Die Wohnbauinvestitionen bestreiten davon 1 Milliarde Franken, und die übrige *taxe occulte* beträgt 2,6 Milliarden Franken. Die Gründe dafür sind einerseits der Abbau der Steuerausnahmen, welcher die Steuerbasis der *taxe occulte* verringert, und andererseits die Senkung der Steuerlast auf dieser Steuerbasis, weil die *taxe occulte* nun aus dem Einheitsatz und nicht mehr überwiegend aus dem bisherigen Normalsatz von 7,6 Prozent entspringt. Die Aufhebung eines Teils der Steuerausnahmen und der Übergang zum Einheitsatz bringen somit eine deutliche Verlagerung der Steuerlast weg von den Vorleistungen und Investitionen (*taxe occulte*) hin zum Konsum.

¹⁸⁷ Im Jahr 2007 hat das Aufkommen der MWST 19,7 Milliarden Franken erreicht. Entsprechend dürfte die *taxe occulte* auf 6,2 Milliarden Franken angestiegen sein.

Kurzfristig gehen vom Übergang zum Einheitssatz die folgenden Anstosswirkungen aus:

- Durch die Verlagerung der Steuerlast von den Vorleistungen auf den Konsum sinken die Produktionskosten um die auf den Vorleistungen wegfallende *taxe occulte*. Werden diese Kosteneinsparungen an die Kunden und Kundinnen weitergegeben, wird die höhere Steuerbelastung des Konsums gerade wieder ausgeglichen.
- Bei der Verlagerung der Steuerlast von den Investitionen auf den Konsum wirken sich die beiden folgenden Effekte aus: (1) Die Einlagesteuerung sorgt dafür, dass die alten, noch nicht vollständig abgeschriebenen Investitionen entsteuert werden. (2) Auf den neuen Investitionen kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, sodass auf ihnen ebenfalls keine Steuer liegen bleibt. Infolgedessen sinken die Kapitalkosten der Unternehmen. Werden diese Einsparungen an die Abnehmer und Abnehmerinnen weiter gegeben, so verändern sich die Konsumentenpreise nicht. Da es sich bei der Einlagesteuerung um einen einmaligen Effekt handelt, werden die Kosten nicht über eine Erhöhung des Steuersatzes finanziert, sondern sie belasten die Bundesfinanzen und führen zu einem temporären Anstieg der Verschuldung (vgl. Ziff. 8.2). Angesichts der vergleichsweise geringen zusätzlichen Verschuldung gehen davon kaum negative Rückwirkungen auf die Volkswirtschaft in Form höherer Kapitalmarktsätze aus.
- Wegen des sozialpolitischen Korrektivs ist die Reform nicht völlig aufkommensneutral, sondern bringt Mehreinnahmen im Umfang von 0,1 Mehrwertsteuerprozent, die über den vorgesehenen Korrekturmechanismus wieder an die Bevölkerung zurückverteilt werden. Dieses zusätzliche Element führt zu höheren Konsumentenpreisen. Für die anspruchsberechtigten Haushalte mit tieferen Einkommen kompensiert das sozialpolitische Korrektiv aber den Preisanstieg und darüber hinaus die Mehrbelastung durch den unter dem Einheitssatz etwas teureren Warenkorb der unteren Einkommensgruppe.
- Bei den weiterhin von der Steuer ausgenommenen Sektoren verbleibt eine *taxe occulte* auf den Investitionen, wenn auch nun zum niedrigeren Einheitssatz statt zum Normalsatz. Dadurch verringern sich die Kapitalkosten der Unternehmen, 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.

Mittel- und längerfristig kommen jedoch gegenläufige Effekte zum Tragen, die auf Anpassungsreaktionen nach dem Inkrafttreten der Reform beruhen:

- 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 kapital-

intensivere Produktion ermöglicht höhere Löhne. Die Zunahme der Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Volkswirtschaft dürfte zudem eine leichte Aufwertung des Schweizer Frankens auslösen, wodurch sich die Importe etwas verbilligen. Dadurch sinken die Konsumentenpreise etwas. Real können sich die Konsumenten und Konsumentinnen mittel- bis langfristig einen grösseren Warenkorb leisten.

- Langfristig ergeben sich durch die Reformen in Teil B aus gesamtwirtschaftlicher Sicht gegenüber dem Status quo Wohlfahrtsgewinne. Diese stammen einerseits aus dem Abbau der Ausnahmen und andererseits aus der höheren Besteuerung der tendenziell eher unelastischen Konsumgüter wie zum Beispiel Nahrungsmittel bzw. der niedrigen Besteuerung der elastischer reagierenden Konsumgüter.
- Im Gutachten Bodmer wird der langfristige Zuwachs des BIP aufgrund des Übergangs zu einem Einheitssatz-System auf 0,3 bis 0,8 Prozent geschätzt.¹⁸⁸ Auf Basis der BIP-Werte des Jahres 2007 entspricht dies einem zusätzlichen BIP von 1,5 bis 4,0 Milliarden Franken. Die Bandbreite der Schätzung erklärt sich dabei durch alternative Annahmen über das Ausmass der internationalen Kapitalmobilität und über die Preiselastizität der Nachfrage nach schweizerischen Exporten.

Bezüglich der Verteilungseffekte wird auf die Ausführungen unter Ziffer 8.4 verwiesen.

9 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage war im Bericht über die Legislaturplanung 2003–2007¹⁸⁹ noch nicht aufgeführt. Infolge des vom Bundesrat am 26. Januar 2005 veröffentlichten Berichts «10 Jahre MWST» (vgl. Ziff. 1.1.3) und angesichts der zahlreichen parlamentarischen Vorstösse (vgl. Ziff. 1.1.6) zur MWST beschloss der Bundesrat, die Reform der MWST voranzutreiben. In der Botschaft über die Legislaturplanung 2007–2011 ist die Mehrwertsteuerreform im Ziel 3 des Bundesrates «Handlungsfähigkeit des Staates und Attraktivität des Steuersystems stärken: Ausgleich des Bundeshaushalts nachhaltig sicherstellen und Steuerreformen weiterführen» für die laufende Legislatur enthalten.¹⁹⁰

10 Rechtliche Aspekte

10.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Die verfassungsrechtliche Grundlage für die Erhebung der MWST bildet Artikel 130 BV. In dessen Absatz 1 wird dem Bund die Kompetenz eingeräumt, eine MWST mit einem Höchstsatz von 6,5 Prozent und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent zu erheben. Nach Absatz 2 kann das Gesetz für die Besteuerung der

¹⁸⁸ Bodmer geht von einem Einheitssatz von 6,0 Prozent aus. Das sozialpolitische Korrektiv ist also im Gutachten nicht berücksichtigt.

¹⁸⁹ BBl 2004 1149

¹⁹⁰ BBl 2008 753, S. 787 f.

Beherbergungsleistungen einen Steuersatz zwischen dem reduzierten Satz und dem Normalsatz festlegen.¹⁹¹ Die Verfassung sieht damit vor, dass, wenn der Bund eine MWST erheben will, diese zwei unterschiedlich hohe Steuersätze kennen muss (Normalsatz, reduzierter Steuersatz). Um einen einzigen Steuersatz einführen zu können, muss die Bundesverfassung somit geändert werden.

Der Bundesrat macht von seinem Vorschlagsrecht gemäss Artikel 181 BV Gebrauch und legt hiermit eine Botschaft zur Änderung der einschlägigen Verfassungsbestimmung vor. Gleichzeitig mit den verfassungsrechtlichen Änderungen legt der Bundesrat ein totalrevidiertes Bundesgesetz über die MWST vor. Dieses stützt sich auf die zu revidierenden Artikel 130 BV (Kompetenz des Bundes, eine MWST zu erheben) und Artikel 196 Ziffer 3 Absatz 2 Buchstabe e BV (Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte).

Bei der Ausgestaltung der Steuern muss der Gesetzgeber, soweit die Art der Steuer es zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachten (Art. 127 Abs. 2 BV). Für die MWST bedeutet dies eine möglichst lückenlose steuerliche Erfassung sämtlicher Konsumgüter. Wettbewerbsverzerrungen entstehen vor allem auch durch Steuerausnahmen. Die Abschaffung von Ausnahmen führt dazu, dass die Respektierung der in der Verfassung genannten Grundsätze deutlich verbessert wird. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist in erster Linie für den Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern bzw. der Gewinn- und Kapitalsteuern entwickelt worden. Ob dieses Prinzip auch bei indirekten Steuern, insbesondere bei einer Steuer auf der Einkommensverwendung zutrifft, wird heute kontrovers diskutiert. Soll diesem Grundsatz auch bei der Ausgestaltung der MWST Nachachtung verschafft werden, ist namentlich darauf zu achten, dass diese Steuer nicht von Endverbrauchern und Endverbraucherinnen getragen werden muss, die nicht über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügen.¹⁹² In Teil B der Botschaft wird zwar der reduzierte Steuersatz aufgehoben, an dessen Stelle tritt aber das sozialpolitische Korrektiv, das die Auswirkungen der Aufhebung des reduzierten Satzes auf Haushalte mit niedrigen Einkommen vollständig kompensiert und darüber hinaus deutlich zielgerichteter funktioniert (vgl. Ziff. 11). Damit wird das Leistungsfähigkeitsprinzip auf jeden Fall gewahrt.

10.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen

Die vorliegende Gesetzesreform zeitigt keinerlei Auswirkungen oder Widersprüche in Bezug auf bestehende internationale Verträge. Im Weiteren wird auf die Ausführungen unter Ziffer 5.2 verwiesen.

¹⁹¹ Seit dem 1. Oktober 1996 gilt für Beherbergungsleistungen der Sondersatz von 3 Prozent (BB1 1996 I 1350).

¹⁹² Vgl. Klaus A. Vallender, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, hrsg. von Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zürich 2002, Rz. 21, S. 1363.

10.3 Erlassform

Die Bundesversammlung unterbreitet Änderungen der Bundesverfassung Volk und Ständen in der Form des Bundesbeschlusses zur Abstimmung (Art. 23 ParlG). Der Erlass unterliegt dem obligatorischen Referendum (Art. 140 Abs. 1 Bst. a BV).

Die Vorlage bereitet eine Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes vor und betrifft damit wichtige rechtsetzende Bestimmungen, die nach Artikel 164 Absatz 1 Buchstabe d BV in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind. Die Zuständigkeit der Bundesversammlung für den Erlass des Gesetzes ergibt sich aus Artikel 163 Absatz 1 BV (Gesetzgebungskompetenz der Bundesversammlung). Der Erlass unterliegt dem fakultativen Referendum (Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV).

10.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV 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 MWST ist von der Ausgabenbremse nicht betroffen. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich deshalb. Das in Teil B «Einheitssatz» vorgesehene sozialpolitische Korrektiv, mittels welchem die Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen eine finanzielle Unterstützung erhalten, stellt jedoch eine Subvention im Sinne von Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV dar. Das in Artikel 107 E-MWSTG geregelte sozialpolitische Korrektiv untersteht deshalb der Ausgabenbremse.

10.5 Vereinbarkeit mit dem Subventionsgesetz

Das sozialpolitische Korrektiv dient dazu, die Auswirkungen der MWST-Reform für Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen abzufedern. Damit handelt es sich um Finanzhilfen im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG; SR 616.1). Da die Kantone durch das Bundesrecht beauftragt werden, die ihnen vom Bund zugeteilten Mittel an Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen zu verteilen, erfüllt die Abgeltung die Voraussetzungen nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstaben a und b SuG, wonach Bestimmungen, die Abgeltungen an Kantone vorsehen, erlassen werden können, wenn das Bundesrecht bei der Aufgabenübertragung über Rahmenvorschriften hinausgeht und die Kantone Aufgaben erfüllen müssen, die über den administrativen Vollzug von Bundesrecht hinausgehen.

10.6 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen sind dieselben wie in Teil A der Botschaft. Es kann hierzu auf die Ausführungen in Ziffer 5.5 verwiesen werden.

11 Sozialpolitisches Korrektiv

11.1 Grundzüge der Massnahme

11.1.1 Ausgangslage

Mit der Einführung eines Einheitssatzes von 6,0 Prozent 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 erhöht, ausgehend vom gegenwärtigen reduzierten Steuersatz von 2,4 Prozent. Die entsprechende Mehrbelastung für einkommensschwächere Haushalte liegt bei rund 290 Millionen Franken (s. Ziff. 11.1.2.2), weshalb der Bundesrat zur Entlastung dieser Haushalte ein sogenanntes sozialpolitisches Korrektiv vorschlägt. Dieses soll durch eine Erhöhung der MWST um 0,1 Prozentpunkt finanziert werden, was rund 380 Millionen Franken pro Jahr entspricht.

11.1.2 Vorgeschlagene Lösung

11.1.2.1 Grundsatz

Das sozialpolitische Korrektiv soll die Auswirkungen der MWST-Reform auf Haushalte mit niedrigen Einkommen abfedern. Es soll zielgerichtet sein und aufgrund seiner beschränkten Höhe von 380 Millionen Franken einen möglichst geringen Verwaltungsaufwand verursachen.

Das Korrektiv stellt eine eigenständige finanzielle Leistung dar. Es ist daher in jedem Fall gegenüber den Bezügerinnen und Bezügerern separat auszuweisen. Damit soll gewährleistet werden, dass die Mittel aus dem Korrektiv der Zielgruppe zugute kommen. Diese Ziele werden am ehesten durch eine Anlehnung an den Bezügerkreis der individuellen Prämienverbilligung (IPV) erreicht. Damit ist gewährleistet, dass das Korrektiv gezielt einkommensschwächeren Haushalten ausgerichtet wird; diese sind in der Regel auch von der MWST-Reform stärker betroffen. Der Aufwand wird dadurch minimiert, dass den Kantonen im Vollzug ausser der Definition der Zielgruppe keine weiteren wesentlichen Vorgaben gemacht werden. Die Kantone bestimmen also selber, wie sie die Mittel verteilen und wie stark sie sich an ihr IPV-System anlehnen wollen. Sie können auch einen anderen Verteilmechanismus anwenden. Dieser muss indessen den Zweck erfüllen, gezielt die Auswirkungen der MWST-Reform abzufedern, und dabei der Einkommens- und Vermögenssituation der Empfänger und Empfängerinnen Rechnung tragen.

Würden die Mittel des sozialpolitischen Korrektivs nicht als eigenständige finanzielle Leistung, sondern innerhalb der Prämienverbilligung verteilt, könnte nicht garantiert werden, dass das Korrektiv tatsächlich zu höheren Leistungen führt, weil die Festlegung der Höhe der IPV in der Zuständigkeit der Kantone liegt.

11.1.2.2 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 durch die 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 rund 0,1 Prozent, und der einkommensstärkste Fünftel wird nicht belastet (vgl. Ziff. 8.4.2).

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 2003 bis 2005 und hochgerechnet auf das Jahr 2012, in dem die MWST-Reform in Kraft treten soll. Dies entspricht einer geschätzten Zusatzbelastung von rund 290 Millionen Franken. Die Finanzierung des Korrektivs (Erhöhung der MWST um 0,1 Prozentpunkt) belastet die Personen aus einkommensschwächeren Haushalten im Durchschnitt zusätzlich mit knapp 30 Franken pro Jahr, was sich auf ungefähr 60 Millionen aufsummiert. Insgesamt entspricht die Zusatzbelastung der einkommensschwächeren Haushalte somit etwa 350 Millionen und damit ungefähr 0,1 MWST-Prozentpunkt (im Jahr 2012 rund 380 Millionen¹⁹³). Daher soll der gesamte Ertrag von 0,1 MWST-Prozentpunkt zweckgebunden für die Abfederung der Auswirkungen des Einheitssatzes bei der MWST verwendet werden. Er soll vollumfänglich zuhanden der bezugsberechtigten Personen an die Kantone verteilt werden.¹⁹⁴

11.1.2.3 Verteilung des Korrektivs

Das sozialpolitische Korrektiv soll gemäss Bevölkerungsanteil an die Kantone verteilt werden. Diese bestimmen, welche Bevölkerungsgruppen vom Korrektiv profitieren. 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 Mechanismus verwendet werden, welcher die Einkommens- und Vermögenssituation der Empfänger und Empfängerinnen widerspiegelt. Generell zahlen die Kantone den erhaltenen Anteil für das Korrektiv im gleichen Jahr an die Berechtigten aus. Gegenüber den Endempfängern und -empfängerinnen ist der überwiesene Betrag als eigenständige finanzielle Leistung des Bundes infolge der MWST-Reform auszuweisen. Schliesslich überprüfen die Kantone die Rechtmäs-

¹⁹³ Dies entspricht dem Ertrag von 0,1 MWST-Prozentpunkt für ein ganzes Jahr. Im Einführungsjahr ist allerdings zu berücksichtigen, dass wegen der überwiegend vierteljährlichen Abrechnungsweise nur knapp vier Fünftel davon erzielt werden. Der fehlende Fünftel wird erst im Folgejahr vereinnahmt.

¹⁹⁴ Ein kleiner Teil des Korrektivs wird vom Bund an Militärversicherte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen ausbezahlt.

sichtigkeit 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.

11.1.3 Geprüfte Varianten für das sozialpolitische Korrektiv

11.1.3.1 Prüfkriterien

Bei der Ausarbeitung des Korrektivs wurden verschiedene bestehende finanzielle Leistungen dahin gehend geprüft, inwieweit deren Bezügerkreis mit den von der Einführung des Einheitssatzes besonders betroffenen Personen übereinstimmt. Im Sozialbereich wurden in erster Linie die bestehenden Instrumente Ergänzungsleistungen (EL), individuelle Prämienvverbilligungen und Familienzulagen in die Evaluation einbezogen. Mit dem Ziel, den Kreis der Betroffenen möglichst weitgehend abzudecken, wurden ferner auch Kombinationen von Sozialleistungen geprüft, mit denen der Bezügerkreis ausgeweitet werden könnte. Schliesslich wurde untersucht, ob eine direkte Verwendung von Informationen aus dem Steuersystem ermöglicht, die Zielgruppe zu erreichen. Zu diesem Zweck wurde eine Variante geprüft, welche auf dem bestehenden Steuersystem beruht. Alternativ dazu wurde eine allfällige, noch zu schaffende negative Einkommenssteuer mit Steuergutschriften zur Erreichung der Zielgruppe in Erwägung gezogen.

Es wurde jeweils insbesondere untersucht, ob die Mittel bedarfsgerecht zugeteilt werden können, die Auswirkungen möglichst für alle stark betroffenen Bevölkerungskreise kompensiert werden und der Vollzugaufwand klein gehalten werden kann. Tabelle 26 fasst die an bestehende Sozialleistungen angelehnten Varianten zusammen. Weil die steuerlichen Varianten nicht direkt vergleichbar sind, werden sie nicht in die Tabelle integriert.

Im Weiteren war ursprünglich vorgesehen, das Korrektiv auf die ersten Jahre nach der Einführung des Einheitssteuersatzes zu befristen. Danach hätte der Steuersatz von 6,1 Prozent auf 6,0 Prozent gesenkt werden können. Da der Vorschlag in der Vernehmlassung nicht gut aufgenommen wurde, wird im vorliegenden Entwurf darauf verzichtet, für das Korrektiv eine Befristung vorzusehen. Damit wird der Einheitssteuersatz dauernd um 0,1 Prozent erhöht.

11.1.3.2 Anlehnung an bestehende Sozialleistungen

Ergänzungsleistungen (EL)

Der Bezügerkreis der EL umfasst AHV- und IV-Rentnerinnen und -Rentner mit bescheidenen Einkommen und Vermögen. 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. Gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen hätten 2006 nur rund 250 000 EL-Beziehende oder 11 Prozent der Betroffenen vom Korrektiv profitieren können.

Familienzulagen

Eine Abwicklung entsprechend dem Bezügerkreis der Familienzulagen führt dazu, dass bedeutende Bevölkerungsgruppen vom Bezug einer Leistung aus dem Korrektiv ausgeschlossen sind, so alle Personen ohne Kinder und damit die allermeisten AHV-Rentnerinnen und -Rentner. Zudem sind die Familienzulagen nicht bedarfsgerecht ausgestaltet, sodass auch einkommensstarke Familien in Genuss einer Leistung aus dem Korrektiv gelangen würden. Im Jahr 2006 lebten ca. 1,5 Millionen Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern. Von dieser Anzahl Personen sind rund 250 000 Selbständigerwerbende oder nicht Erwerbstätige abzuziehen, die in ihren Wohnkantonen keine Familienzulagen erhalten (betrifft etwa die Hälfte der Kantone). Somit wären gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen rund 57 Prozent in den Genuss des Korrektivs gekommen.

Kombination von Familienzulagen und EL

Die Bezügerkreise bei den EL einerseits und bei den Familienzulagen andererseits können kombiniert werden. Dadurch lassen sich wesentlich mehr Personen aus der Zielgruppe des Korrektivs erreichen. Nicht eingeschlossen sind darin jedoch einkommensschwächere Haushalte ohne Kinder oder ohne EL sowie in etwa der Hälfte der Kantone die Selbständigerwerbenden. Während der Bezügerkreis deutlich erweitert wird, kumulieren sich die übrigen Nachteile der beiden Varianten. Dabei ist insbesondere der Umstand zu nennen, dass bei den Familienzulagen die Bedarfsgerechtigkeit nicht gegeben ist. Zudem erhöht sich durch die Kombination der Verwaltungsaufwand. Im Jahr 2006 hätten bei dieser Variante rund 1,5 Millionen Personen (1,5 Mio. Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern und 230 000 EL-Bezügerinnen und -Bezüger ohne Kinder abzüglich 250 000 Selbständige und Nichterwerbstätige) oder 67 Prozent der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen das Korrektiv erhalten.

Individuelle Prämienverbilligung (IPV)

Der Bezügerkreis bei der IPV entspricht zu wesentlichen Teilen denjenigen Personen, welche durch die Einführung eines Einheitssatzes in besonderem Mass betroffen sind. Bezugsberechtigt sind Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Die kantonal festgelegte Leistungshöhe richtet sich nach dem steuerbaren Einkommen und Vermögen sowie der Prämienlast für die Grundversicherung. Je stärker die Anlehnung an das System der IPV ausfällt, desto geringer ist der Vollzugsaufwand. Allerdings können Ungleichheiten wegen der unterschiedlichen kantonalen Ausgestaltung der IPV nicht vollständig vermieden werden. Eine vollständige Integration in die IPV ist nicht möglich. Es könnte dann nicht garantiert werden, dass das Korrektiv tatsächlich zu höheren Leistungen führt, ausser der Bund würde den Kantonen Vorgaben zu Höhe und Verteilung der IPV machen. Dies würde aber einer nicht wünschbaren, teilweisen Zentralisierung der Prämienverbilligung gleichkommen. Da der Bezügerkreis bei der IPV nicht ganz deckungsgleich ist mit dem Kreis der von der MWST-Erhöhung betroffenen Personen, werden voraussichtlich nicht ganz 100 Prozent der Betroffenen erreicht. Es ist aber von einer über 95 Prozent liegenden Zielerreichung auszugehen.

Kombination von IPV für Familien und EL

Verbindet man den Bezügerkreis der IPV beziehenden Familien mit dem Kreis der EL-Bezügerinnen und -Bezüger, so kann ein wesentlicher Teil der Zielgruppe des Korrektivs erreicht werden. Nicht erreicht werden einkommensschwächere Haushalte ohne Kinder oder ohne EL. Der administrative Aufwand ist erheblich, weil zwei Systeme von Sozialleistungen involviert sind. Es bleibt zudem der bedeutende Nachteil, dass die kinderlosen und weder invaliden noch pensionierten Personen mit tiefen Einkommen vom Korrektiv ausgeschlossen sind. Bei dieser Variante ist davon auszugehen, dass im Jahr 2006 gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen 79 Prozent der Betroffenen vom Korrektiv profitiert hätten (1,5 Mio. Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern und ca. 230 000 EL-Bezügerinnen und -Bezüger ohne Kinder).

Vergleich der Bezückerkreise von bestehenden sozialpolitischen Instrumenten

	EL	IPV	Familienzulagen	Familienzulagen und EL	IPV-System mit Beschränkung auf Kinder und EL
Bedarfsgerechtigkeit:					
Werden Einkommens- und Vermögenskriterien berücksichtigt?	ja	ja	nein	nur bei den EL	ja
Grad der Zielerreichung¹:					
Welcher Anteil der Zielgruppe ² wird mit dem 11% ³ Korrektiv erreicht?		>95% ⁴	57% ⁵	67% ⁶	79% ⁷
Nicht erreichte Personen:					
Welche Personen der Zielgruppe werden nicht erreicht?	Einkommensschwächere EL	<5%	Einkommensschwächere Haushalte ohne Kinder sowie ein Teil Selbständige	Einkommensschwächere Haushalte ohne Kinder od. EL sowie ein Teil Selbständige	Einkommensschwächere EL
Nebenwirkung:					
Welche Personen <i>ausserhalb</i> der Zielgruppe erhalten Korrektiv-Beträge?	keine	keine	Einkommensstärkere Haushalte mit Kindern	Einkommensstärkere Haushalte mit Kindern	keine
Vollzugslast:					
Wer trägt zur <i>Hauptsache</i> den administrativen Aufwand?	Ausgleichskassen	Ausgleichskassen und Krankenkassen	Familienausgleichskassen und Krankenkassen	Arbeitgeber und Familienausgleichskassen	Ausgleichskassen und Krankenkassen
Verwaltungsaufwand :					
Welches ist das Ausmass des Aufwands?	gering - mittel	gering - mittel	gering - mittel	mittel - bedeutend	mittel - bedeutend

¹ Keine Kumulationen (EL-Bezüger und Bezügerinnen erhalten nicht doppelten Anteil am Korrektiv).

² Zielgruppe: Personen aus den einkommensschwächsten 40% aller Haushalte (entspricht rund 30% der Bevölkerung oder 2,2 Millionen im Jahr 2006).

³ Ca. 250 000 EL-Bezüger und Bezügerinnen (Zahlen zum Jahr 2006), gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen.

⁴ Verteilung der Gelder aus dem Korrektiv liegt im Ermessen der Kantone; angenommen wird eine Verteilung an die heutigen IPV-Bezügerinnen und -Bezüger. Diese sind nicht ganz deckungsgleich mit den von der MWST-Erhöhung betroffenen Personen aus den zwei einkommensschwächsten Fünfteln aller Haushalte.

⁵ Schätzung: 1,5 Mio Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern abzüglich 250 000 Selbständige und Nichterwerbstätige (Zahlen zum Jahr 2006), gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen.

⁶ Schätzung: 1,5 Mio Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern und ca. 230 000 EL-Bezügerinnen und -Bezüger ohne Kinder abzüglich 250 000 Selbständige und Nichterwerbstätige (Zahlen zum Jahr 2006), gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen.

⁷ Schätzung: 1,5 Mio Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen in Haushalten mit Kindern und ca. 230 000 EL-Bezügerinnen und -Bezüger ohne Kinder werden in diesem Modell erreicht (Zahlen zum Jahr 2006), gemessen an der Zielgruppe von 2,2 Millionen Personen.

11.1.3.3 Abstützung auf das Steuersystem

Bestehendes Steuersystem

Die kantonalen Steuerverwaltungen verfügen über die notwendigen Informationen (insbesondere Angaben zu Einkommen und Vermögen), um diejenigen Personen zu ermitteln, welche einen Anteil am Korrektiv erhalten sollen. Die Kantone müssten indes die relevanten Schwellenwerte festlegen und einen Auszahlungskanal bestimmen, weil die Steuerverwaltungen im bestehenden Steuersystem keine Gutschriften erteilen bzw. Auszahlungen vornehmen können. In erster Linie in Frage käme dafür das flächendeckende System der Krankenkassen. Es würde eine kostengünstige Verteilung des sozialpolitischen Korrektivs an die Bevölkerung ermöglichen. Zu regeln wäre lediglich, wie die Krankenkassen die Angaben zu den bezugsberechtigten Personen erhalten. Eine Möglichkeit wäre, dass die Krankenkassen der Steuerverwaltung die Liste der versicherten Personen zustellen und gestützt darauf eine Liste der bezugsberechtigten Personen erhalten (zur Wahrung des Steuergeheimnisses ohne Angaben zu steuerbarem Einkommen und Vermögen). Letztlich ist jedoch nicht zu vermeiden, dass damit ein neues System zur Verteilung von Mitteln geschaffen wird, welches insbesondere bei den Steuerverwaltungen, aber auch bei den Krankenkassen einen erheblichen Zusatzaufwand verursacht und im Prinzip gegenüber der Prämienverbilligung einem Parallelsystem gleichkommt.

Für die Auszahlung kämen prinzipiell auch andere Institutionen als die Krankenkassen in Frage. Hingegen verfügen nur die Krankenkassen gemeinsam über eine vollständige Abdeckung der Bevölkerung und über die nötigen Zahlungsverbindungen. Dies ist auch der Grund, weshalb sie die Rückverteilung der Erträge aus der VOC-Lenkungsabgabe durchführen.

Negative Einkommenssteuer (Steuergutschriften)

Mit Steuergutschriften im Rahmen der direkten Bundessteuer wäre es grundsätzlich möglich, bedarfsgerecht Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen Mittel zukommen zu lassen. Obwohl davon bisher kein Gebrauch gemacht wurde, ermöglichen die bestehenden Verfassungsgrundlagen den Einsatz von Steuergutschriften. Die Massnahme hat eine transparente, direkte Wirkung auf das Einkommen, indem die Steuerrechnung reduziert wird oder gar eine Auszahlung erfolgt. Weil die Gutschriften auf der Bundessteuer beruhen und die Bemessungsgrundlage bei dieser harmonisiert ist, kann die Festlegung des Bezügerkreises in dieser Hinsicht einheitlich vorgenommen werden.

Mit der Einführung von Steuergutschriften greift der Bund allerdings in die Sozialpolitik der Kantone ein, was zu einer Vermischung der Verantwortlichkeiten führt. Dazu kommt, dass der zu verteilende Betrag zu klein ist, als dass sich dafür die Schaffung eines völlig neuen Instruments rechtfertigt. Im Weiteren bedingt das neue Instrument bei den kantonalen und kommunalen Durchführungsstellen der direkten Bundessteuer einen erheblichen Zusatzaufwand, weil diese Stellen teilweise neue Strukturen und Prozesse aufbauen müssten. Hinzu kommt, dass die Steuerverwaltungen einen gänzlich neuen Aufgabenbereich übernehmen müssten.

11.1.3.4 Schlussfolgerungen zu den geprüften Varianten

Aufgrund der dargelegten Argumente vermag eine Anlehnung an den Bezügerkreis des IPV-Systems am besten den Anforderung des Korrektivs gerecht zu werden. Eine Anlehnung an andere sozialpolitische Instrumente würde im Widerspruch zu den Zielen eines Korrektivs stehen, weil der Bezügerkreis gemessen an den von einer Einführung des Einheitssatzes betroffenen Personen zu klein wäre. Eine Anlehnung an das bestehende Steuersystem schliesslich ist zu aufwändig, kommt einem Parallelsystem zur IPV gleich und ist daher nicht sinnvoll. Der Weg über erst noch zu schaffende Steuergutschriften kann aufgrund des Missverhältnisses zwischen dem auszubehaltenden Betrag und der Schaffung eines völlig neuen Instruments ebenfalls nicht eingeschlagen werden.

11.1.4 Beurteilung der vorgeschlagenen Lösung

Mit der Einführung eines sozialpolitischen Korrektivs kann die Belastung der einkommensschwächsten 30 Prozent der Bevölkerung infolge der MWST-Reform weitestgehend kompensiert werden. Eine Anlehnung an die IPV ermöglicht eine zielgerichtete Verteilung der Mittel an die einzelnen bezugsberechtigten Personen bei einem geringen Verwaltungsaufwand. Wie eng die Anlehnung an den Bezügerkreis der IPV sein soll, kann den Kantonen überlassen werden. Damit wird ihnen ein ausreichender Spielraum zur Umsetzung des Korrektivs gewährt. Im Gesetzesartikel werden daher lediglich generelle Anforderungen an die kantonale Lösung gestellt. Auf die explizite Vorschrift, dass die Auszahlung des Korrektivs über das IPV-System zu erfolgen hat, wird verzichtet.

Als Nachteil zu werten ist die Tatsache, dass sich entsprechend den unterschiedlichen IPV-Systemen in den Kantonen Unterschiede in der Höhe des Korrektivs und im Kreis der Bezugsberechtigten nicht vollständig vermeiden lassen. Im Hinblick auf tiefe Vollzugskosten und die Wahrung des Spielraums der Kantone bei der IPV ist dies aus Sicht des Bundesrates jedoch zu rechtfertigen.

11.2 Gesetzliche Regelung

Die Höhe der Mehrwertsteuersätze ist in der Verfassung festgeschrieben. Somit können Änderungen der Höhe dieser Sätze nur auf Verfassungsstufe erfolgen. Das Gleiche gilt für die Festlegung der Verwendung von zusätzlich erhobenen Mehrwertsteuerprozentpunkten. Es wird deshalb einerseits in Artikel 130 Absatz 4 BV das Korrektiv festgelegt, und andererseits enthält Artikel 107 E-MWSTG die nötigen Ausführungsbestimmungen. Die Erläuterungen zu diesen beiden gesetzlichen Bestimmungen finden sich in Ziffer 7.1 bzw. Ziffer 7.2.

11.3 Auswirkungen

11.3.1 Auswirkungen auf den Bund

Das sozialpolitische Korrektiv bewirkt jährlich Ausgaben in der Höhe von 0,1 MWST-Prozentpunkt oder rund 380 Millionen Franken. Dem stehen zweckgebundene Einnahmen aus der Erhebung von zusätzlichen 0,1 MWST-Prozentpunkt in derselben Höhe gegenüber (bezogen auf das geplante Inkrafttreten der MWST-Reform im Jahr 2012).¹⁹⁵ 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 Franken pro Jahr.

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.

11.3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Durch die Möglichkeit, sich an das jeweilige System zur Auszahlung der IPV anzulehnen, können die Kantone die Verteilung des sozialpolitischen Korrektivs mit einem geringen zusätzlichen Verwaltungsaufwand vornehmen. Dieser wird den Kantonen mit dem Zinsvorteil abgegolten, welcher durch die frühzeitige Auszahlung ihres Korrektivanteils durch den Bund entsteht. Falls die Kantone gewisse Vollzugsaufgaben, beispielsweise die Auszahlung der individuellen Korrektivanteile an die Versicherten, an die Krankenkassen delegieren und somit ihren eigenen Verwaltungsaufwand verringern, kann eine Entschädigung der Versicherer für den Aufwand gleichermassen durch eine frühzeitige Auszahlung der Korrektivanteile durch die Kantone, mit entsprechenden Zinserträgen seitens der Krankenkassen erfolgen. Soweit Gemeinden in den Vollzug involviert sind, können die Kantone diese ebenfalls durch eine frühzeitige Weiterleitung ihres mutmasslichen Korrektivanteils über den Zinsvorteil entschädigen.

Der Vollzug verursacht bei den Kantonen unter anderem bei der Rechenschafts-ablage und bei der Bereitstellung der notwendigen Daten für ein Monitoring einen personellen Mehraufwand. Durch die Anlehnung an das IPV-System kann dieser Aufwand aber in engen Grenzen gehalten werden.

11.3.3 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 Kor-

¹⁹⁵ Wie bereits in Fussnote 193 erwähnt, betragen die Einnahmen im Einführungsjahr nur knapp vier Fünftel davon.

rektivs selber hat jedoch eng begrenzte negative Auswirkungen auf den Konsum, weil zusätzlich 0,1 MWST-Prozentpunkt abgeschöpft wird, gemessen an einer aufkommensneutralen MWST-Reform.

12 Subventionen

12.1 Status quo

Bemessungsgrundlage der MWST ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet, einschliesslich der «Spenden», die unmittelbar den einzelnen Leistungen des Empfängers oder der Empfängerin als Gegenleistung zugeordnet werden können. Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden, sowie «echte Spenden» (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG bzw. Art. 18 Abs. 2 Bst. a und d E-MWSTG). Eine steuerpflichtige Person, die Subventionen oder Spenden, die nicht unmittelbar einzelnen Leistungen des Empfängers oder der Empfängerin zugeordnet werden können, empfängt, muss diese Gelder somit nicht versteuern. Dafür hat sie jedoch ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG bzw. Art. 34 Abs. 2 E-MWSTG). Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden können in den unterschiedlichsten Erscheinungsformen auftreten (z.B. in Form von Geldzahlungen, Naturalien oder anderen geldwerten Leistungen).

12.2 Postulat Gutzwiller (06.3376)

Nationalrat Felix Gutzwiller hat in seinem Postulat 06.3376 «Mehrwertsteuer beeinträchtigt Gesundheitsvorsorge» den Bundesrat eingeladen, zu folgenden Punkten Bericht zu erstatten:

- 1. Ist es sinnvoll und mit dem Grundsatz der «Einheit der Rechtsordnung» vereinbar, wenn die Amtsstellen des Bundes den Begriff der «Subvention» unterschiedlich interpretieren?*
- 2. Werden Budgetverschiebungen, welche sich durch die (unvorhergesehene) Erhebung der Mehrwertsteuer ergeben, zwischen den Departementen ausgeglichen?*
- 3. Mit welchen Massnahmen kann sichergestellt werden, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht dazu führt, dass der Staat (vor allem auch im Bereich der Gesundheitsvorsorge, des Sozialwesens usw.) für das gleiche Geld weniger Leistungen erhält?*

Auf Bundesebene enthalten zahlreiche Gesetze, allgemein verbindliche Bundesbeschlüsse und Verordnungen Bestimmungen über Subventionen. Für diese Bundesleistungen werden allerdings die unterschiedlichsten Begriffe verwendet, namentlich «Beitrag», «Beihilfe», «Entschädigung» oder «Investitionshilfe». Erst im Subventionsgesetz¹⁹⁶ wurde der Begriff der Subvention einheitlich definiert.

¹⁹⁶ Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990 (Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1).

- a. Das Subventionsgesetz unterscheidet zwei Subventionsarten: Finanzhilfen und Abgeltungen. Sie haben sich umfassend nach den Bestimmungen des Subventionsgesetzes zu richten. Speziell im Subventionsgesetz erwähnt werden zudem Leistungen, die an ausländische Staaten und internationale Organisationen sowie an Institutionen im Ausland ausgerichtet werden. Für diese gelten die Vorschriften des Subventionsgesetzes nur teilweise (vgl. Art. 2 Abs. 4 SuG).

Finanzhilfen (Art. 3 Abs. 1 SuG) sind geldwerte Vorteile, die Empfängern und Empfängerinnen ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger oder der Empfängerin gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten. Geldwerte Vorteile sind insbesondere nicht rückzahlbare Geldleistungen, Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Bürgschaften sowie unentgeltliche oder verbilligte Dienst- und Sachleistungen. Es geht dabei immer um die Unterstützung von Aufgaben, die der Empfänger oder die Empfängerin der Subvention selbst gewählt hat. Es gibt von Seiten des Bundes keine rechtliche Pflicht für und keinen Auftrag an den Empfänger oder die Empfängerin, diese Tätigkeit auszuüben.

Abgeltungen (Art. 3 Abs. 2 SuG) sind Leistungen an Empfänger und Empfängerinnen ausserhalb der Bundesverwaltung zum Ausgleich oder zur Milderung von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von:

- bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben,
- öffentlich-rechtlichen Aufgaben, die dem Empfänger oder der Empfängerin vom Bund übertragen worden sind.

Die Empfänger und Empfängerinnen der Leistung erfüllen eine Pflicht, die ihnen der Bund entweder gesetzlich vorschreibt oder die er ausdrücklich auf sie überträgt. Der Bund tritt ähnlich einem Auftraggeber auf, welcher die Beauftragten für die Auftrags Erfüllung ganz oder teilweise entschädigt.

- b. Das Mehrwertsteuerrecht definiert Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand nicht näher. Aus mehrwertsteuersystematischer Sicht ist im Zusammenhang mit Subventionen immer zu prüfen, ob die fraglichen Zahlungen Entgelt für eine Leistung darstellen. Wie diese Zahlungen im Einzelfall bezeichnet werden, ist unerheblich.

In einem ersten Schritt ist immer zu prüfen, ob der Zahlungsempfänger oder die Zahlungsempfängerin dem Zahlungsgeber selbst eine Leistung erbringt. Wird beispielsweise eine Aufgabe, die grundsätzlich von der öffentlichen Hand zu erbringen ist, einem Privaten übertragen, welcher dafür von der öffentlichen Hand eine Entschädigung bekommt, so erbringt dieser Private der öffentlichen Hand eine Leistung, welche der Steuer unterliegt. Davon zu unterscheiden sind die Fälle, wo der Private statt einer Entschädigung von der öffentlichen Hand die Kompetenz zur Erhebung von Abgaben übertragen erhält bzw. das Gesetz die Entrichtung der Abgaben direkt an diesen Privaten vorsieht. In diesem Fall erfüllt der Private zwar eine Aufgabe an Stelle der öffentlichen Hand, jedoch ohne dieser gegenüber eine Leistung zu erbringen, weshalb er von der öffentlichen Hand auch keine Entschädigung bekommt. Die kraft Gesetzes erhobenen oder an ihn direkt bezahlten Abgaben sind steuerbares Entgelt für die Leistungen, welche der Private gegenüber den Abgabepflichtigen erbracht hat, selbst wenn diese Leistungserbringung vom Gesetz vorgeschrieben ist.

Erbringt der Zahlungsempfänger oder die Zahlungsempfängerin gegenüber der öffentlichen Hand keine Leistung, weil er oder sie nicht eine Aufgabe erfüllt, welche ansonsten von der öffentlichen Hand selbst zu erbringen wäre, fehlt es an einem Leistungsaustauschverhältnis. Die Erfüllung von Aufgaben, welche im öffentlichen Interesse liegen (beispielsweise die Berglandwirtschaft, kulturelle Leistungen etc.), ist keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne gegenüber der öffentlichen Hand, weil sie einer unbestimmten Allgemeinheit zugute kommt und nicht einem konkreten Gemeinwesen dient, welches diese Aufgabe ansonsten selbst zu erfüllen hätte.

Ist ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Zahlungsgeber und dem Zahlungsempfänger oder der Zahlungsempfängerin zu verneinen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die fraglichen Zahlungen nicht Bestandteil eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen dem Zahlungsempfänger oder der Zahlungsempfängerin und einer Drittperson sind. Dies ist der Fall, wenn diese Zahlungen *überwiegend* den Leistungsempfängern und Leistungsempfängerinnen (Kunden und Kundinnen) zugute kommen und ihnen dadurch ermöglicht wird, eine Leistung am Markt unterpreislich zu erwerben. Aus Vereinfachungsgründen bestimmen allerdings Artikel 33 Absatz 6 MWSTG und künftig Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a E-MWSTG, dass gestützt auf Leistungsaufträge ausgerichtete Zahlungen *per se* nicht zum Entgelt gehören, womit sich eine fallweise Prüfung bei auf Leistungsaufträgen gestützten Zahlungen erübrigt.¹⁹⁷

Nicht Bestandteil eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen dem Zahlungsempfänger oder der Zahlungsempfängerin und einer Drittperson sind die fraglichen Zahlungen dann, wenn diese *überwiegend* dem Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin zugute kommen. Dies ist der Fall, wenn diese Zahlungen die Marktteilnahme eines bestimmten Leistungserbringers oder einer bestimmten Leistungserbringerin überhaupt ermöglichen, dieser Leistungstypus jedoch auch ohne Marktteilnahme des bestimmten Leistungserbringers oder der bestimmten Leistungserbringerin für den Kunden oder die Kundin ohne weiteres erhältlich wäre.¹⁹⁸ Diesfalls handelt es sich bei den Zahlungen um Nicht-Entgelt, welches nicht zu versteuern ist.

¹⁹⁷ Mehrwertsteuersystematisch wären demnach Zahlungen für die Abgeltung von Service-Public-Leistungen, welche beispielsweise den Erhalt bestimmter Postauto-Linien bezwecken, steuerbares Drittentgelt. Diese stützen sich jedoch grossmehrheitlich auf Leistungsaufträge, deren Entschädigung kraft Gesetzes als nicht steuerbares Entgelt definiert ist.

¹⁹⁸ Beispiel: Die Versorgung der Schweizer Bevölkerung mit landwirtschaftlichen Produkten kann über den Weltmarkt problemlos sichergestellt werden. Damit jedoch einheimische Produzenten und Produzentinnen, welche aus strukturellen Gründen höhere Produktionskosten haben als ausländische Produzenten und Produzentinnen, am Markt zu konkurrenzfähigen Preisen ihre Produkte anbieten können, erhalten sie verschiedene Zahlungen. Diese Zahlungen sind nicht Bestandteil des Leistungsaustauschverhältnisses zwischen dem Produzenten oder der Produzentin und dem Kunden oder der Kundin, da der Kunde oder die Kundin sich zum gleichen Preis anderweitig mit denselben Produkten eindecken könnte, und diese Zahlungen folglich nicht im Interesse des Leistungsempfängers oder der Leistungsempfängerin, sondern im Interesse des Leistungserbringers oder der Leistungserbringerin erfolgten.

Somit können die Fragen von Nationalrat Gutzwiller wie folgt beantwortet werden:

Frage 1: Genau wie im Privatrecht nicht der Titel des Vertrags, sondern sein tatsächlicher Inhalt massgebend ist, spielt aus mehrwertsteuerlicher Sicht einzig eine Rolle, ob eine Zahlung Bestandteil eines Leistungsaustauschverhältnisses ist. Ist dies der Fall, so unterliegen die Zahlungen grundsätzlich der Steuer, unabhängig davon, wie diese Zahlungen vom Gesetz und den Beteiligten bezeichnet werden. Die heutige Praxis der ESTV läuft darauf hinaus, vor allem Zahlungen der öffentlichen Hand tendenziell und grosszügig als Nicht-Entgelt zu behandeln. Somit lastet auf diesen Zahlungen keine MWST. Die steuerpflichtigen Empfänger und Empfängerinnen solcher Zahlungen müssen aber ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen. Wenn dem Begriff der Subvention in der MWST eine andere Bedeutung zukommt als nach Subventionsgesetz, hängt das nicht mit unterschiedlichen Interpretationen des Begriffes durch die Amtsstellen des Bundes zusammen, sondern damit, dass derselbe Begriff in den beiden Gesetzen tatsächlich unterschiedlich definiert wird. Die Verwendung derselben Subventionsdefinition in beiden Gesetzen hätte zweifellos einen gewissen Vereinfachungseffekt. Die Folgen wären aber eine systemfremde Ausweitung des Subventionsbegriffes bei der MWST, Wettbewerbsverzerrungen und Ungleichbehandlungen. Ausserdem wäre den Subventionsempfängern und -empfängerinnen damit nicht gedient, da sie entsprechend weniger Vorsteuern abziehen könnten, da der Erhalt von Subventionen, wie im Gesetz vorgesehen, zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs führt.

Frage 2: Es gibt heute – vierzehn Jahre nach der Einführung der MWST – keine unvorhergesehene Erhebung der MWST mehr. Sowohl die Subventionsempfänger und -empfängerinnen als auch die Subventionsgeber sind mittlerweile mit der Praxis der Vorsteuerabzugskürzung vertraut. Wenn es wider Erwarten zu einer unvorhergesehenen Erhebung der MWST kommt, dann stellt der Subventionsempfänger oder die Subventionsempfängerin in der Regel beim Subventionsgeber ein Gesuch um Subventionserhöhung. Jeder Einzelfall wird geprüft. Erweist sich eine Erhöhung des Beitrags als gerechtfertigt, dann wird das im Rahmen des ordentlichen Budgetverfahrens korrigiert. Das gleiche Verfahren gilt auch für Budgetverschiebungen zwischen den Departementen. Diese werden im Prinzip berücksichtigt, und die notwendigen Plafondanpassungen werden entsprechend vorgenommen.

Frage 3: Durch eine systematisch richtige Anwendung der MWST können negative Auswirkungen der Besteuerung weitgehend vermieden werden. Auch hier ist wieder auf die Problematik der Vorsteuernkürzung beim Erhalt von Subventionen hinzuweisen. Diese Problematik spielt aber im Prinzip nur dort eine Rolle, wo der Subventionsempfänger oder die Subventionsempfängerin an sich steuerbare Leistungen erbringt (z.B. der öffentliche Verkehr). In den heute von der Steuer ausgenommenen Bereichen (z.B. Gesundheitswesen, Kultur, Bildung) kann der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden, da dies der «Preis» für die Steuerausnahme ist. Ob die ausgenommene Leistung gegen Subventionen oder gegen Entgelt erbracht wird, spielt dann keine Rolle.

Nicht vermeiden lässt sich, dass Gemeinwesen in einem gewissen Umfang MWST zu tragen haben. Durch die Aufhebung der Steuerausnahmen – gerade im Gesundheitswesen – kann der Anteil nicht abziehbarer Vorsteuern jedoch reduziert werden. Hinsichtlich ihrer hoheitlichen Tätigkeit, welche ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegt, ist für Gemeinwesen der Vorsteuerabzug nicht möglich. Diesbezüglich sind die Gemeinwesen den Endverbrauchern und Endverbraucherinnen gleichgestellt.

12.3

Vernehmlassung zur Frage eines Systemwechsels

In Ziffer 6.1 des erläuternden Berichts vom Februar 2007 zur Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die MWST wurden drei Alternativen zur Diskussion gestellt, wie die Subventionen beim Empfänger oder bei der Empfängerin behandelt werden könnten. All diesen Alternativen gemein ist, dass der Empfänger oder die Empfängerin keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen hat:

- In Alternative 1 sind Subventionen, die zur Finanzierung von steuerbaren Leistungen ausgerichtet werden, beim Empfänger oder bei der Empfängerin Teil des Entgelts und unterliegen der MWST zum gleichen Satz wie die damit (mit-)finanzierte Leistung.
- In Alternative 2 wird – wie beispielsweise in Deutschland – unterschieden zwischen «echten Subventionen» und «unechten Subventionen». «Echte Subventionen» sind Nicht-Entgelt und vom Empfänger oder der Empfängerin somit nicht zu versteuern. «Unechte Subventionen» hingegen sind Teil des Entgelts.
- In Alternative 3 wird die heutige Praxis bezüglich Umschreibung der Subventionen beibehalten und die Subventionen sind Nicht-Entgelt.

Die grosse Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen, insbesondere aus den Bereichen Gemeinwesen, Verkehr, Soziales, Sport, Bildung, Kultur und Umwelt sowie auch die Kantone, sprach sich für Alternative 3 aus. Nur sehr wenige Vernehmlasser und Vernehmlasserinnen hingegen äusserten sich dazu, wie die Mindererträge bei Anwendung der Alternative 3 kompensiert werden sollen, wobei eine Kürzung der Subventionen eher etwas mehr Anklang fand als eine Steuersatzerhöhung.

12.4

Auswirkungen eines Systemwechsels

Während des Vernehmlassungsverfahrens hat eine Arbeitsgruppe der ESTV in enger Zusammenarbeit mit der EFV die heutigen Subventionszahlungen sowie die Auswirkungen des dargestellten Systemwechsels untersucht und quantifiziert. Die Berechnungen basieren auf der Annahme, dass die steuerpflichtigen Personen jeweils die für sie günstigste Variante wählen, das heisst Optimierungsmöglichkeiten nutzen. Änderungen der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Subventionen haben aber auch Auswirkungen auf die Subventionsgeber. Diesbezüglich wird zwischen adaptivem und nicht-adaptivem Verhalten unterschieden. *Adaptiv* bedeutet, dass die Subventionsgeber ihre Subventionszahlungen im Umfang der Besserstellung der Subventionsempfänger und –empfängerinnen durch den nunmehr möglichen Vorsteuerabzug reduzieren. Den Empfängern und Empfängerinnen steht bei adaptivem Verhalten der Subventionsgeber somit gleich viel Geld zur Verfügung wie im Status quo. *Nicht-adaptiv* wiederum heisst, dass die Subventionsgeber die Höhe ihrer Subventionszahlungen unverändert lassen. Für die Subventionsempfänger und -empfängerinnen bedeutet dies, dass sie mehr Geld zur Verfügung haben als im Status quo.

Die Berechnungen wurden nicht auf Basis des aktuellen Mehrwertsteuergesetzes, sondern unter Beachtung der in Teil B geltenden gesetzlichen Bestimmungen durch-

geführt.¹⁹⁹ Es galt also zunächst, die Vorsteuerabzugskürzungen bzw. die *taxe occulte* abzuschätzen, die im Status quo im Zusammenhang mit den Subventionen und «Quersubventionen»²⁰⁰ bei den Empfängern und Empfängerinnen anfallen und Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes darstellen.²⁰¹

Tabelle 27

Einnahmen des Bundes aus Vorsteuerabzugskürzungen bzw. *taxe occulte* in den acht wichtigsten Aufgabenbereichen²⁰² in Teil B (in Mio. Franken und berechnet mit einem Einheitssatz von 6,0 %)

Aufgabengebiete / Subventionsgeber	Teil B mit Steuersatz von 6,0 %	Aufgabengebiete / Subventionsgeber	Teil B mit Steuersatz von 6,0 %
Verkehr		Soziale Wohlfahrt	
Bund	230	Bund	90
Kantone	96	Kantone	79
Gemeinden	134	Gemeinden	36
Total	460	Total	205
Landwirtschaft		Gesundheitswesen	
Bund	115	Bund	3
Kantone	5	Kantone	138
Gemeinden	1	Gemeinden	27
Total	121	Total	168
Forstwirtschaft		Abwasserentsorgung	
Bund	2	Bund	7
Kantone	2	Kantone	6
Gemeinden	1	Gemeinden	1
Total	5	Total	14
Kultur und Freizeit			
Bund	5		
Kantone	14		
Gemeinden	17		
Total	36		
Bildung und Forschung		Total	
Bund	60	Bund	512
Kantone	227	Kantone	567
Gemeinden	116	Gemeinden	333
Total	403	Total	1'412

¹⁹⁹ Andernfalls würden die abzubildenden Auswirkungen der steuerlichen Behandlung der Subventionen durch andere gesetzliche Änderungen verzerrt. Allerdings erfolgten die Berechnungen noch auf Basis eines Einheitssatzes von 6,0 %.

²⁰⁰ Unter «Quersubventionen» versteht man Defizitdeckungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens. So stellt beispielsweise die Deckung des Betriebsdefizits und der Investitionsausgaben des gemeindeeigenen Schwimmbades über die allgemeine Rechnung eine «Quersubvention» dar. Ein allfälliger Betriebsbeitrag der Nachbargemeinde an dieses Schwimmbad ist hingegen eine Subvention.

²⁰¹ Die Berechnungen basieren auf Daten des Jahres 2004, mit Ausnahme der Bereiche Verkehr (2000), Landwirtschaft (2002) und Forstwirtschaft (2001 bis 2004). Die Subventionen wurden insbesondere anhand der Statistiken der EFV zu den Finanzrechnungen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden ermittelt. Bis zum Inkrafttreten der Neuordnung müssen die geschätzten Zahlen aufgrund der Teuerung und der allgemeinen Entwicklung um rund einen Fünftel erhöht werden.

²⁰² Diese acht Aufgabengebiete decken gemäss den Statistiken der EFV zu den Finanzrechnungen des Jahres 2004 83 % der von Bund, Kantonen und Gemeinden ausgerichteten Subventionen ab.

Wenn man keine Änderungen in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Subventionen vornimmt, erzielt der Bund allein in diesen acht Aufgabengebieten aus den damit verbundenen Vorsteuerabzugskürzungen sowie aus der *taxe occulte* bei den Subventionsempfängern und -empfängerinnen, welche gar keinen Vorsteuerabzug vornehmen können, Mehrwertsteuereinnahmen von ungefähr 1,4 Milliarden Franken. Rund 500 Millionen Franken davon stammen von Unternehmen, Institutionen, Gemeinwesen und Dienststellen, welche Subventionen oder «Quersubventionen» aus der Bundeskasse erhalten haben.

Tabelle 28 kann entnommen werden, wie sich ein Systemwechsel im Sinne der Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges beim Erhalt von Subventionen auf die Subventionsgeber auswirken würde. Der Gesamtbetrag liegt unter demjenigen von Tabelle 27, weil ein Teil der Subventionsempfänger und –empfängerinnen selbst bei Ausnützung aller mehrwertsteuerlicher Optimierungsmöglichkeiten keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann:

Tabelle 28

Mehrbelastung (–) bzw. Minderbelastung (+) der Subventionsgeber beim Systemwechsel in Sachen mehrwertsteuerliche Behandlung der Subventionen

Subventionsgeber	Alternative 3
Nicht adaptives Verhalten der Subventionsgeber	
Bund	-1'316
Kantone	0
Gemeinden	0
Adaptives Verhalten der Subventionsgeber	
Bund	-847
Kantone	532
Gemeinden	315

Wenn der Bund, die Kantone und die Gemeinden die Höhe ihrer Subventionen unverändert lassen (nicht adaptives Verhalten), sinken die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes aus den untersuchten acht Aufgabengebieten also um rund 1,3 Milliarden Franken. Um eben diesen Betrag sind auf der anderen Seite die Subventionsempfänger und -empfängerinnen besser gestellt.

Bei vollständig adaptivem Verhalten könnte der Bund die Ausfälle um rund 470 Millionen Franken reduzieren. Das würde bedeuten, dass er die Subventionen im Ausmass der wegfallenden Vorsteuerabzugskürzungen bei den Beitragsempfängern und -empfängerinnen vermindert. Die Kantone und Gemeinden ihrerseits könnten ihre Rechnungen um insgesamt rund 530 bzw. 320 Millionen Franken entlasten. Bei einer entsprechenden Transferleistung an den Bund könnten somit die negativen Effekte eines Systemwechsels vermieden werden. Allerdings können weder das vollständig adaptive noch das vollständig nichtadaptive Verhalten als realitätsnah bezeichnet werden. Subventionskürzungen dürften nämlich in vielen Fällen nur schwer durchzusetzen sein (s. Ziff. 12.5).

Es stellt sich nun die Frage, ob überhaupt, und wenn ja, in welchem Ausmass, der Wegfall der Mehrwertsteuereinnahmen in der Höhe von rund 1,3 Milliarden Franken kompensiert werden könnte. Dies wäre zum einen durch eine Satzerhöhung um rund 0,4 Prozent möglich. Diese Variante lehnt der Bundesrat aber ab. Zum andern kann eine Kompensationslösung auf der Ausgabenseite ansetzen. Mit dem Ziel, eine solche zu erarbeiten, hat das EFD mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) eine gemeinsame Expertengruppe eingesetzt. In der Folge liess die FDK dann aber verlauten, dass die Kantone nicht bereit seien, Hand zu bieten zu einer Kompensationslösung, welche die Haushaltsneutralität zwischen Bund und Kantonen gewährleistet. Die Kantone stellen sich auf den Standpunkt, dass mit dem Systemwechsel bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Subventionen eine seit der Einführung der MWST bestehende Verzerrung beseitigt werden soll. Nach diesem Bescheid der FDK gibt es für den Bund praktisch keine Möglichkeit, seine Einnahmehausfälle bei den Subventionen der Kantone und Gemeinden zu kompensieren.

Damit bleibt die Frage, mit welchen einseitigen auf der Ausgabenseite ansetzenden Massnahmen der Bund seine Einnahmehausfälle bei einem Systemwechsel mindestens teilweise ausgleichen könnte. Diese wären zum Teil auf dem Budgetweg möglich, teils wären aber auch Gesetzesänderungen nötig. So oder so stellt sich die Frage, ob die Kürzungen politisch durchgesetzt werden könnten. Ein Entscheid der eidgenössischen Räte zugunsten der Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs bei den Subventionen würde von den Subventionsempfängern und -empfängerinnen wohl zu Recht dahingehend interpretiert, dass das Parlament damit eine Subventionsausweitung beschlossen habe.

Trotz dieser grundsätzlichen Vorbehalte in Bezug auf die Kompensationsmöglichkeiten eines Systemwechsels werden diese nachfolgend für die relevanten Bereiche Verkehr, Bildung und Forschung, soziale Wohlfahrt und Landwirtschaft ausgelotet:

- Mehr als ein Drittel der versteckten Subventionsausweitungen von insgesamt 1,3 Milliarden Franken entfällt auf den *Verkehr* (Strassen und öffentlicher Verkehr). Rund 60 Prozent davon betreffen die Strassen. Dabei wird angenommen, dass bei den Betreibern von Strassen ein Anreiz entsteht, steuerbare Entgelte zu generieren, um vom vollen Vorsteuerabzug profitieren zu können. Weil davon rund zwei Drittel auf die Kantone und Gemeinden entfallen, könnte der Bund den Einnahmehausfall nur bei rund einem Drittel, das heisst bei den eigenen Subventionen, kompensieren. Rund 40 Prozent betreffen den öffentlichen Verkehr.²⁰³ Dort liegt der Anteil des Bundes bei rund drei Vierteln. Bei den SBB könnten die Beiträge des Bundes im Budget gekürzt werden. Die Höhe der Subventionen an die Kantone für den regionalen Personenverkehr der konzessionierten Transportunternehmungen ist hingegen gesetzlich geregelt, weshalb diese nur mit einer Gesetzesänderung gekürzt werden könnte, was ohne ein Einvernehmen mit den Kantonen nur schwer zu realisieren sein dürfte.

²⁰³ Bei der Einführung der MWST wurden die Subventionen an den öffentlichen Verkehr im Umfang der vorzunehmenden Vorsteuerabzugskürzung erhöht.

- Etwas weniger als ein Drittel der versteckten Subventionsausweitungen betrifft *Bildung und Forschung*. Der Löwenanteil entfällt hier auf Kantone und Gemeinden. Rund 40 Prozent der versteckten Subventionsausweitungen im Bereich Bildung und Forschung betreffen den Hochschulbereich (ETH, Universitäten und Fachhochschulen). Bei den ETH könnten die Beiträge auf dem budgetären Weg gekürzt werden. Bei den Universitäten und Fachhochschulen wären hingegen Gesetzesänderungen nötig, um die Subventionsätze im künftigen Hochschulgesetz (HFKG) zu kürzen. Die verbleibenden rund 60 Prozent entfallen auf die übrigen öffentlichen Bildungseinrichtungen. Auch hier gilt die Annahme, dass diese Einrichtungen bei einem Systemwechsel beginnen würden, steuerbare Umsätze zu generieren, um sämtliche Vorsteuern zurückfordern zu können. Für den Bund gäbe es keine Möglichkeit, diese Einnahmenausfälle zu vermeiden, weil die Finanzierung dieser Bildungsstätten allein durch die Kantone und die Gemeinden erfolgt.
- Der Anteil der *sozialen Wohlfahrt* bei den versteckten Subventionsausweitungen beträgt rund 10 Prozent. Davon entfallen mehr als zwei Drittel auf Beiträge der Kantone und Gemeinden an Institutionen und Heime. Für die Kantone und Gemeinden wäre es relativ einfach, Subventionsausweitungen zu vermeiden. Der Bund hätte aber infolge der Kantonalisierung dieses Aufgabenbereichs im Rahmen der NFA keine Möglichkeit, diese Einsparungen auf der Stufe der Kantone und der Gemeinden zurückzuholen. Einnahmenausfälle entstünden dem Bund im Weiteren bei der Subventionierung von arbeitsmarktlichen Massnahmen durch die Arbeitslosenversicherung und bei den Beiträgen der AHV an soziale Institutionen. Um diese zu kompensieren, wären Gesetzesänderungen nötig, da die Beitragshöhen der Subventionen des Bundes zugunsten der Arbeitslosenversicherung und der AHV gesetzlich fixiert sind.
- Der Anteil der *Landwirtschaft* bei den versteckten Subventionsausweitungen liegt bei rund 10 Prozent und betrifft praktisch nur den Bund. Aufgrund der Überwälzungsmechanismen ist es nicht eindeutig, wer von den Subventionsausweitungen profitieren würde (die Landwirte und Landwirtinnen oder die Abnehmer und Abnehmerinnen der landwirtschaftlichen Produkte). Die Kompensation könnte grundsätzlich auf dem Budgetweg erfolgen, insbesondere bei den Direktzahlungen. Das beträfe aber die Betriebe mit einem überproportionalen Anteil Direktzahlungen am Gesamterlös überdurchschnittlich stark.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass vom geschätzten Einnahmenausfall in der Höhe von rund 1,3 Milliarden Franken nur etwa ein Viertel durch den Bund auf dem Budgetweg kompensiert werden könnte (Nationalstrassen, SBB, ETH, Direktzahlungen an die Landwirtschaft). Für die Kompensation eines weiteren Viertels wären Gesetzesänderungen nötig, so in den Bereichen des regionalen Personenverkehrs, der Universitäten und der Fachhochschulen sowie der sozialen Wohlfahrt (AHVG und AVIG). Bei fast der Hälfte der Subventionen hätte der Bundesgesetzgeber gar keine Möglichkeiten, seine Einnahmenausfälle zu kompensieren. Ein Systemwechsel bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Subventionen könnte somit nur teilweise kompensiert werden. Er würde Einnahmenausfälle für den Bundeshaushalt in einem nicht verkraftbaren Ausmass auslösen. Der Bundesrat lehnt daher unter den gegebenen Voraussetzungen einen Systemwechsel entschieden ab.

12.6

Fazit

Einnahmehausfälle in der Höhe von rund 900 Millionen bis 1,3 Milliarden Franken sind für den Bund nicht verkräftbar. Eine Mehrwertsteuererhöhung von 0,3 bis 0,4 Prozent zur Kompensation dieser Einnahmehausfälle lehnt der Bundesrat ab. Da gleichzeitig die Bemühungen des Bundes um eine ausgabenseitige Kompensationslösung mit den Kantonen gescheitert sind, ist ein Systemwechsel betreffend mehrwertsteuerlicher Behandlung der Subventionen zurzeit nicht machbar. Der Bundesrat will deshalb bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Subventionen den Status quo beibehalten: Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand stellen Nicht-Entgelt dar und fallen demzufolge nicht in den Anwendungsbereich der MWST (Art. 18 Abs. 2 E-MWSTG). Im Gegenzug hat der steuerpflichtige Empfänger oder die steuerpflichtige Empfängerin den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 34 Abs. 2 E-MWSTG).

Steuersätze und Steuerbefreiungsgrenzen für Kleinunternehmer in der EU

Mitgliedstaaten	Normalsatz	Ermässiger Satz ¹	Steuerbefreiungsgrenze für Kleinunternehmer	
			Euro	Franken ²
Belgien	21 %	6 % / 12 %	5 580	9 151
Bulgarien	20 %	7 %	25 565	41 927
Tschechische Republik	19 %	5 %	37 622	61 700
Dänemark	25 %	–	6 705	10 996
Deutschland	19 %	7 %	17 500	28 700
Estland	18 %	5 %	15 978	26 204
Griechenland	19 %	4,5 % / 9 %	10 000	16 400
Spanien	16 %	4 % / 7 %		0
Frankreich	19,6 %	2,1 % / 5,5 %	76 300	125 132
Irland	21 %	4,8 % / 13,5 %	70 000	114 800
Italien	20 %	4 % / 10 %	30 000	49 200
Zypern	15 %	5 % / 8 %	15 600	25 584
Lettland	18 %	5 %	14 347	23 529
Litauen	18 %	5 % / 9 %	28 962	47 498
Luxemburg	15 %	3 % / 6 % / 12 %	10 000	16 400
Ungarn	20 %	5 %	19 700	32 308
Malta	18 %	5 %	35 000	57 400
Niederlande	19 %	6 %		0
Österreich	20 %	10 %	30 000	49 200
Polen	22 %	3 % / 7 %	13 883	22 768
Portugal	21 %	5 % / 12 %	9 976	16 361
Rumänien	19 %	9 %	32 702	53 631
Slowenien	20 %	8,5 %	25 000	41 000
Slowakische Republik	19 %	10 %	44 642	73 213
Finnland	22 %	8 % / 17 %	8 500	13 940
Schweden	25 %	6 % / 12 %		0
Vereinigtes Königreich	17,5 %	5 %	87 098	142 841
Schweiz	7,6 %	2,4 % / 3,6 %	45 750	75 000³

Stand 1. Januar 2008

Quellen: Europäische Kommission, Steuern und Zollunion, 1. Januar 2008, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft;²⁰⁴
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf

¹ Dem ermässigten Satz dürfen nur Gegenstände und Dienstleistungen gemäss Anhang III der MwStSystRL unterstellt werden. Dies können namentlich sein: Nahrungs- und Futtermittel, Lieferungen von Wasser, Arzneimittel, Lieferung von Büchern, Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen, Beherbergungen in Hotels und ähnlichen Einrichtungen.

² Wechselkursdurchschnitt zwischen 21.04.2007 und 01.04.2008: 1 Euro = 1,64 Franken.

³ Oder 250 000 Franken, sofern die Steuerzahllast nicht mehr als 4000 Franken im Jahr beträgt.

²⁰⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf

Besteuerung von ausgewählten Leistungen in der EU

	Nahrungsmittel	Arzneimittel	Personenbeförderung	Bücher	Beherbungen	Eintritt zu kulturellen Veranstaltungen	Eintritt zu Sportveranstaltungen
BE	6	6	6	6	6	ex	6
BG	20	20	20	20	7	20	20
CZ	5	5	5	5	5	5	5
DK	25	25	ex	25	25	25	ex
DE	7	19	7	7	19	ex	7
EE	18	5	18	5	5	5	18
EL	9	9	9	4.5	9	4.5	9
ES	4	4	7	4	7	ex	7
FR	5.5	2.1	5.5	5.5	5.5	5.5	19.6
IE	0	0	ex	0	13.5	ex	ex
IT	4	10	10	4	10	10	10
CY	0	0	8	5	8	ex	15
LV	18	5	5	5	5	ex	5
LT	5	5	5	5	5	ex	5
LU	3	3	ex	3	3	3	3
HU	20	5	20	5	20	20	20
MT	0	0	0	5	5	18	18
NL	6	6	ex	6	6	6	6
AT	10	20	10	10	10	ex	20
PL	3	7	7	0	7	7	7
PT	5	5	5	5	5	ex	5
RO	19	9	19	9	9	9	19
SI	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
SK	19	10	0	10	19	19	19
FI	17	8	8	8	8	8	8
SE	12	25	6	6	12	6	ex
UK	0	0	0	0	17.5	17.5	17.5

Ziffern: Steuersätze in Prozenten
 ex: von der Besteuerung ausgenommen

Studienverzeichnis

Bodmer Frank, Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien, Schlussbericht vom 27. April 2007, (Bodmer);
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/bodmer_20080107.pdf

Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OcfEB Research Memorandum 9802, 1998

Daepf Martin und Schaltegger Christoph A., Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge, Bern, 10. September 2004
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/alternative_steuersysteme.pdf

Daepf Martin, Zur Taxe occulte in der Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern, 14. Januar 2005,
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/taxe_occulte_mehrwertsteuer.pdf

Eidgenössische Finanzkontrolle, Tiefere Mehrwertsteuersätze als Steuervergünstigung: Evaluation des reduzierten Satzes für Lebensmittel und verwandte Bereiche, Bern, Oktober 2007, (EFK 2007);
http://www.efk.admin.ch/pdf/5305_Bericht_in_Deutsch.pdf

Eidgenössische Steuerverwaltung, Bericht zu den finanziellen Konsequenzen der MWST-Reform, 29. Februar 2008, (ESTV 2008);
<http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/mwstreform/reform.htm>

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Sektion Wirtschaftsfragen, Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten, Bern, November 2004, (ESTV 2004);
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_bip.pdf

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Sektion Wirtschaftsfragen, Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen, Bern, Februar 2005;
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_gemeinwesen.pdf

KPMG und Universität Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zürich 2004; (KPMG und IRC Uni ZH)
www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp

Müller Christoph A., Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Bundesamt für Wirtschaft und Arbeit, Bern, 1998, (Müller 1998)

PricewaterhouseCoopers, QuoVATis, Wohin entwickelt sich die MWST in der Schweiz, Basel, Januar 2007

http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_quovatis_exe_sum_mwst_umfrage_07_d.pdf

PricewaterhouseCoopers, Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?, Basel, April 2004 (PWC 2004);

www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_600_ch_unternehmen_d.pdf

Rambøll Management GmbH, Messung der Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells, September 2007, (Rambøll); www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/02118/index.html?lang=de.

Schweizerischer Gewerbeverband, Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, Bern, September 2003, (SGV 2003);

www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_d.pdf.

Spori Peter, Bericht in Sachen Mehrwertsteuerreform zu Handen des Chefs EFD, Bern, 12. Mai 2006

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

Weltbank und PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes 2008, The global picture, (Weltbank und PWC 2008);

http://www.pwc.com/gx/eng/tax/paying_taxes_2008.pdf.

Weltbank und PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes, The global picture, (Weltbank und PWC 2007);

http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	Entwicklung der MWST-Einnahmen (in Mio. Franken)
Tabelle 2	Entwicklung von BIP und MWST-Forderungen
Tabelle 3	Besteuerung des Konsums in ausgewählten OECD-Ländern
Tabelle 4	MWST-Sätze in EU-Nachbarländern
Tabelle 5	Die fünf teuersten Informationspflichten
Tabelle 6	Administrative Kosten der MWST (Vergleich Status quo mit Teil A)
Tabelle 7	Finanzielle Auswirkungen von Teil A auf den Bund
Tabelle 8	Auswirkungen unterschiedlicher Steuersätze für Lebensmittel auf die Belastungen der Haushalte
Tabelle 9	Herleitung des ertragsneutralen Einheitssatzes
Tabelle 10	Administrative Kosten der MWST (Vergleich Status quo mit Teil B)
Tabelle 11	Steuerpflichtige, die mit zwei oder drei Steuersätzen abrechnen
Tabelle 12	Veränderung der MWST-Belastung der Branchen (2006)
Tabelle 13	Neue Steuerpflichtige im Teil B
Tabelle 14	Auswirkungen auf das Gesundheitswesen
Tabelle 15	Umsätze im Kulturbereich
Tabelle 16	MWST-Einnahmen des Bundes aus dem Kulturbereich
Tabelle 17	Neue Steuerpflichtige aus dem Kulturbereich
Tabelle 18	Neu steuerbare Umsätze im Sportbereich
Tabelle 19	MWST-Einnahmen des Bundes aus dem Sportbereich
Tabelle 20	MWST-Belastung der Haushalte im Status quo und Teil B (ohne sozialpolitisches Korrektiv)
Tabelle 21	Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat in Teil B gegenüber Status quo (ohne sozialpolitisches Korrektiv)
Tabelle 22	Mehrbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat in Teil B gegenüber Status quo (mit sozialpolitischem Korrektiv)
Tabelle 23	Mehr- und Minderbelastung der Haushaltstypen in Franken pro Monat in Teil B mit Einheitssatz von 6,1 % gegenüber Modul «Einheitssatz» gemäss Vernehmlassungsvorlage mit Einheitssatz von 6,0 %
Tabelle 24	Mehr- und Minderbelastung der einzelnen Ausgabenkategorien bei vier ausgewählten Haushaltstypen in Teil B im Vergleich zum Status quo
Tabelle 25	Auswirkungen des Teils B auf den Landesindex der Konsumentenpreise
Tabelle 26	Vergleich der Bezügerkreise von bestehenden sozialpolitischen Instrumenten

- Tabelle 27 Einnahmen des Bundes aus Vorsteuerabzugskürzungen bzw. taxe occulte in den acht wichtigsten Aufgabenbereichen in Teil B (in Mio. Franken und berechnet mit einem Einheitssatz von 6,0 %)
- Tabelle 28 Mehrbelastung (-) bzw. Minderbelastung (+) der Subventionsgeber beim Systemwechsel in Sachen mehrwertsteuerliche Behandlung der Subventionen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Entwicklung der MWST-Einnahmen (in Mio. Franken)
Abbildung 2	Funktionsweise der MWST
Abbildung 3	Steuerpflicht
Abbildung 4	Anwendungsbereich der MWST
Abbildung 5	Überwälzungsmechanismen und <i>taxe occulte</i>
Abbildung 6	MWST-Belastung der Haushalte auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken in % des Einkommens
Abbildung 7	MWST-Belastung der Haushalte auf Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken in Franken pro Monat
Abbildung 8	Auswirkungen des Teils B auf die Mehrwertsteuerrisiken der steuerpflichtigen Personen
Abbildung 9	Belastung der Haushalte im Status quo und in Teil B (in Franken pro Monat; ohne sozialpolitisches Korrektiv)
Abbildung 10	Belastung der Haushalte im Status quo und in Teil B (in Prozent des Haushaltseinkommens; ohne sozialpolitisches Korrektiv)

