

**Bericht  
des Bundesrates über  
Verbesserungen der  
Mehrwertsteuer  
(10 Jahre Mehrwertsteuer)**

## Übersicht

*Die Schweiz führte am 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer ein. Für die erste Zeit der Erhebung dieser Steuer galt nicht – wie dies nach dem schweizerischen Staatsrechtsverständnis eigentlich zu erwarten gewesen wäre – ein Bundesgesetz, sondern eine Regierungsverordnung, nämlich die sich direkt auf die Bundesverfassung stützende Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer. Dieses Vorgehen bezweckte, nach positivem Ausgang der Volksabstimmung vom 28. November 1993, die Mehrwertsteuer möglichst rasch einzuführen. Auf den 1. Januar 2001 löste dann, nach einer Beratungszeit von etwas weniger als fünf Jahren, das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer die bundesrätliche Verordnung ab. Auch wenn das Parlament im Zuge der Beratungen gegenüber den vom Bundesrat in seiner Verordnung getroffenen Regelungen viele Verbesserungen zu Gunsten der Wirtschaft ins Bundesgesetz aufnahm, wurden nach dem Inkrafttreten des Gesetzes gleichwohl Mängel in den Rechtsgrundlagen namhaft gemacht; insbesondere wurden auch die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung als zu formalistisch gerügt und die von dieser durchgeführten Steuerkontrollen als in manchen Punkten als unbefriedigend kritisiert.*

*Diese Situation bot für nun alt Nationalrat Hansueli Raggenbass Anlass, mit seinem Postulat 03.3087 vom 19. März 2003 vom Bundesrat einen Bericht zu verlangen, welcher Aufschluss unter anderem darüber gibt, inwieweit sich die konkreten Regelungen des Mehrwertsteuerrechts als allgemeine Konsumsteuer bewährt haben, wo in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden sind und auf welche Weise die steuerpflichtigen Unternehmen entlastet und zu ihren Gunsten Vereinfachungen ergriffen werden können. Zur Erfüllung des Postulates wurde eine Vernehmlassung bei Vertretern der Wirtschaft, der Wissenschaft und der Steuerpraktiker, namentlich der Mehrwertsteuerpraktiker, durchgeführt.*

*Der vorliegende Bericht legt zunächst in Ziffer 3 dar, wie sich die Vernehmlassungsteilnehmer zu den im Postulat aufgeworfenen acht Fragen im Einzelnen geäußert haben. Um ein möglichst vollständiges Bild über die gegenwärtige Situation des Rechts und der Praxis der Mehrwertsteuer zu vermitteln, gibt der vorliegende Bericht die Stellungnahmen der Vertreter von Wirtschaft, Wissenschaft und Mehrwertsteuerpraktiker ausführlich wieder. Schwerpunkte sind dabei die Probleme, die der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer bereitete, die Mängel und Schwachstellen des geltenden Mehrwertsteuergesetzes, die Massnahmen, welche eine Entlastung der steuerpflichtigen Unternehmen zu bewirken vermögen, und die vielfach als sehr formalistisch eingestufte Praxis, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihren Publikationen zur Mehrwertsteuer zu erkennen gibt.*

*Es folgen in Ziffer 4 Ausführungen über die Mehrwertsteuer aus wirtschaftstheoretischer Sicht. Vorab werden hier die Eigenschaften dargestellt, welche eine „ideale“ Mehrwertsteuer aufweisen müsste. An diesen Kriterien wird sodann die schweizerische Mehrwertsteuer gemessen, so wie sie auf Grund des geltenden Mehrwertsteuergesetzes ausgestaltet ist. Darauf gibt der vorliegende Bericht Aufschluss über die volkswirtschaftlichen Auswirkungen, namentlich auch über die Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer. Mehrere Vernehmlassungsteilnehmer verlangen eine radikale Vereinfachung der Mehrwertsteuer; denn nur eine radikale Reform ist nach deren Dafürhalten geeignet, die KMU im Bereich der Mehrwertsteuer entscheidend zu entlasten. Ziffer 4 setzt sich daher auch damit auseinander, wie eine derartige Reform der Mehrwertsteuer aussehen müsste.*

*Ziffer 5 enthält sodann Reformvorschläge, die innerhalb des geltenden Mehrwertsteuersystems verwirklicht werden können; diese Vorschläge stützen sich nicht nur auf Begehren, die in den Vernehmlassungen zu diesem Postulat vorgebracht wurden, sondern berücksichtigen im Weiteren parlamentarische Vorstösse, die bisher zur Verbesserung der Mehrwertsteuer eingereicht wurden. Diese Reformvorschläge betreffen zunächst Änderungen der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geübten Praxis. Soweit Praxisänderungen als Sofortmassnahmen umgesetzt werden konnten, traten sie bereits auf den 1. Januar 2005 in Kraft. Praxisanpassungen, welche noch einer vertieften Abklärung namentlich bei den davon betroffenen Wirtschaftskreisen bedürfen, sollen auf den 1. Juli 2005 verwirklicht werden. Daneben schlägt der Bundesrat dem Parlament mehrere Revisionen des Mehrwertsteuergesetzes vor. Auch hier gibt es Punkte, die nach der Einschätzung des Bundesrates jetzt schon entscheidungsreif sind und die der Gesetzgeber deshalb in einer ersten Phase realisieren sollte. Gesetzesänderungen, die zusätzliche Erhebungen in der Wirtschaft benötigen, wären in einem zweiten Paket zu beschliessen.*



# Bericht

## 1 Ausgangslage

### 1.1. Einfachheit des Steuersystems als strategische Ressource

Das Steuersystem der Schweiz ist in den vergangenen Jahrzehnten zunehmend komplizierter geworden. Unübersichtlichkeit prägt die Steuerlandschaft. Im internationalen Standortwettbewerb verliert die Schweiz – gemeinsam mit anderen Industrienationen mit vergleichbar komplexen Steuersystemen – an Attraktivität. Verschiedene aufstrebende Wirtschaftsräume sind bestrebt, einfache Steuersysteme zu schaffen. Damit sichern sie sich Standortvorteile.

Die Einfachheit des Steuersystems ist daher eine wichtige strategische Ressource, um im globalen Wettbewerb zu bestehen. Zentrales Ziel des Bundesrats ist es, in den kommenden Jahren substantielle Reformen zur Vereinfachung des schweizerischen Steuersystems in die Wege zu leiten. Das gilt einerseits für den Bereich der direkten Steuern, wo Bund und Kantone gemeinsam zum Handeln aufgerufen sind. Andererseits trifft es aber auch für den Bereich der indirekten Steuern zu, wo vorab der Bund die Reformagenda etwa der Mehrwertsteuer bestimmt.

Vor diesem Hintergrund sind verschiedene Reformmassnahmen in Vorbereitung.

- Im Bereich der direkten Steuern sind verschiedene Vereinfachungsbestrebungen unter anderem dargelegt im Bericht des Bundesrates vom 20. Oktober 2004. Unter dem Titel „**Weniger Bürokratie im Steuersystem**“ werden etwa vorgeschlagen: Vereinfachungen bei der Veranlagung, Pauschalierungen, Verbesserungen beim EDV-Einsatz für Steuerzahler und Steuerbehörden.
- Wichtige Verbesserungen im Bereich der direkten Steuern soll sodann ein „**Entrümpelungsgesetz**“ bringen, das vor allem Vereinfachungen im interkantonalen und internationalen Kontext anstrebt. Die Vernehmlassungsvorlage ist zur Zeit in Vorbereitung.
- Mögliche Vereinfachungen im Bereich der indirekten Steuern schliesslich werden im Rahmen des vorliegenden Berichts „**10 Jahre Mehrwertsteuer**“ thematisiert.

### 1.2. Anlass des Berichts

Am 19. März 2003 reichte alt Nationalrat Hansueli Raggenbass ein Postulat mit folgendem Wortlaut ein:

„Ende 2004 werden seit der Einführung der Mehrwertsteuer 10 Jahre vergangen sein. Weitere Erhöhungen der Mehrwertsteuer stehen an. Sie wird für den Bundeshaushalt und die Sozialwerke immer wichtiger. Der Vollzug der Mehrwertsteuer war und ist mit zahlreichen Problemen, insbesondere auch formeller, formalistischer Art behaftet. Auf Ende 2004 hin ist unter Bezug der Wirtschaft, der Wissenschaft und

von Steuer- insbesondere von Mehrwertsteuerpraktikern zu evaluieren und den Eidgenössischen Räten zu berichten,

- wie sich der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer bewährt hat;
- inwieweit sich die konkreten Regelungen der Mehrwertsteuer als allgemeine Konsumsteuer bewährt haben, insbesondere auch bezüglich der Betrugsanfälligkeit;
- inwieweit die Unternehmen durch die Umsetzung belastet werden und inwieweit hier künftig eine Entlastung geschaffen werden kann;
- wo in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden sind;
- inwieweit die Gerichtspraxis zu einem Anpassungsbedarf geführt hat;
- wie das Mehrwertsteuersystem vereinfacht werden könnte;
- in welcher Form bzw. Ausgestaltung die Mehrwertsteuer in die neue Finanzordnung überzuführen ist;
- welches die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Mehrwertsteuer (auch im Hinblick auf den Unternehmensstandort Schweiz) sind.“

Der Bundesrat hat am 9. Mai 2003 die Erklärung abgegeben, das Postulat entgegenzunehmen. Daraufhin hat am 20. Juni 2003 der Nationalrat den Vorstoss überwiesen.

Am 28. Mai 2003 hat sich der Bundesrat zudem bereit erklärt, der Interpellation von alt Nationalrat Hansueli Raggenbass vom 19. März 2003 (03.3086) zu entsprechen und ein Konsultativorgan für die Umsetzung der Mehrwertsteuer zu schaffen. Dieses Organ hat inzwischen seine Tätigkeit aufgenommen; insbesondere ist es auch im Zuge der Ausarbeitung des vorliegenden Berichts zur Stellungnahme eingeladen worden.

## **2 Einladung zur Stellungnahme**

Zur Erfüllung des Postulates wurde eine Vernehmlassung bei Vertretern der Wirtschaft, der Wissenschaft und der Steuerpraktiker, namentlich der Mehrwertsteuerpraktiker, durchgeführt. Das Vernehmlassungsverfahren wurde am 17. Februar 2004 eröffnet und dauerte bis zum 31. Mai 2004. Aus der Wissenschaft wurden vier Universitäten angeschrieben, und zwei davon haben eine Stellungnahme eingereicht. Von den sieben aus der Steuerpraxis zur Meinungsäusserung Eingeladenen haben vier geantwortet. Von den 42 eingeladenen Vertretern der Wirtschaft haben deren 23 der Eidg. Steuerverwaltung eine Eingabe zukommen lassen. Überdies gingen noch drei weitere Stellungnahmen aus der Wirtschaft ein.

Der vorliegende Bericht legt zunächst in Ziffer 3 dar, wie sich die Vernehmlassungsteilnehmer zu den im Postulat aufgeworfenen acht Fragen im Einzelnen geäußert haben. Es folgen in Ziffer 4 Ausführungen über die Mehrwertsteuer aus wirtschaftstheoretischer Sicht. Ziffer 5 enthält sodann Reformvorschläge, die innerhalb des geltenden Mehrwertsteuersystems verwirklicht werden können; diese Vorschläge stützen sich nicht nur auf Begehren, die in den Vernehmlassungen zu diesem Postulat vorgebracht wurden, sondern berücksichtigen im Weiteren parlamentarische Vorstöße, die bisher zur Verbesserung der Mehrwertsteuer eingereicht wurden. Ziffer 6 endlich enthält einen Zeitplan für die Umsetzung der in Ziffer 5 behandelten Vorschläge für Praxis- und Gesetzesänderungen.

### **3 Vorgebrachte Stellungnahmen**

#### **3.1 Wie hat sich der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer bewährt**

##### **3.1.1 Wissenschaft**

Die Wissenschaft befürwortet die Einführung der Mehrwertsteuer. Für die Universitäten Lausanne und Genf ist der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer „extrêmement“ gut verlaufen. Nach der Einschätzung der Universität Genf hat die Schweiz im internationalen Vergleich - indem sie den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer in nur neun Monaten bewältigt hat - eine Grosstat verrichtet (Steuerexperten gehen bei der Einführung einer neuen Steuer von durchschnittlich zwei Jahren für die Einführung aus). Sie weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die ESTV durch die Durchführung von Referaten in der ganzen Schweiz und durch ihre Publikationen, die diverse Punkte geklärt haben, eine bemerkenswerte Arbeit verrichtet hat.

Als problematisch werden von der Universität Genf beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer die Verträge eingeschätzt, die über eine längere Zeit abgeschlossen wurden (z.B. Leasingverträge).

##### **3.1.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

Nach dem Dafürhalten der Treuhand-Kammer hat sich beim Systemwechsel die Entlastung der Investitionen von der *taxe occulte* als entscheidender Schritt zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für den Wirtschaftsstandort Schweiz erwiesen. Als negativ hingegen erachtet sie die hohe Zahl der Ausnahmebestimmungen, durch welche die Forderung nach einer für die Steuerpflichtigen belastungsneutralen Steuer nicht erfüllt worden ist. Sie führt weiter aus, dass beim Systemwechsel gravierende und kostenintensive Umstellungen erforderlich waren, die zu einem ausserordentlich hohen administrativen Aufwand geführt haben, der in dieser Form nicht erwartet wurde. Dieser administrative Aufwand, der heute noch anhält, wurde durch umfangreiche Vorbereitungsmaßnahmen wie Investitionsplanung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug (ein nachträglicher Vorsteuerabzug auf in Gebrauch genommenes Anlagevermögen war unter der MWSTV nicht möglich), Fragen der Entlastung der Altvorräte, die Ausübung von Wahlrechten (u.a. Abrechnungsart,

Unterstellungsfragen, Optionen) und die Frage der Auswirkungen auf langfristige Verträge und gemischte Betriebe bewirkt.

Die Treuhand-Kammer und die BDO Visura sind sich einig, dass der Aufwand für die Steuerpflichtigen während der Einführungsphase - aber auch während der Dauer der Steuerpflicht - unangemessen hoch war, was die Unterstützung durch qualifizierte Berater erforderte. Aber selbst für die auf Buchführung spezialisierten Firmen war die Einführung der Mehrwertsteuer mit erheblichen Aufwendungen und Risiken verbunden. Weniger problematisch hingegen dürfte die Einführung der Mehrwertsteuer für diejenigen Firmen gewesen sein, welche ihr Rechnungswesen bereits vor 1995 durch externe Firmen betreuen liessen. Die BDO Visura weist zudem darauf hin, dass die deutlich gestiegenen Anforderungen an das Rechnungswesen besonders auch Kleinunternehmen in ihrem Verhalten beeinflusst haben dürften. Es ist nicht völlig auszuschliessen, dass die ausserordentlich starke Zunahme der Schattenwirtschaft in den Jahren nach 1995 teilweise im Zusammenhang mit Versuchen, die Erfordernisse korrekter Mehrwertsteuerabrechnungen zu umgehen, steht.

Wie die Wissenschaft äussern sich auch die beiden vorgenannten Mehrwertsteuerpraktiker zu den Publikationen der ESTV. Sie sind der Meinung, dass die Vorbereitungen zur Mehrwertsteuer nicht früh genug vorgenommen werden konnten, da die spät publizierten und umfangreichen Verwaltungsanweisungen in ihrer formalistischen Ausgestaltung nie erwartet worden waren. Diejenigen Branchen, für welche es keine Branchenbroschüren gegeben hat, waren dabei auf sich selbst gestellt. BDO Visura kritisiert zudem, dass verschiedene Bestimmungen in der MWSTV und in den Publikationen der ESTV unterschiedlich ausgelegt werden konnten. Für die Treuhand-Kammer ist die Komplexität der Mehrwertsteuer zu hoch, da die Verwaltungsanweisungen zu komplex und die Gesetzesauslegung zu formalistisch sind. Diese formale Strenge bei der Mehrwertsteuer als Allphasensteuer führt dazu, dass die ESTV in der gleichen Umsatzkette mehrmals ein definitives Steueraufkommen generieren kann. Insbesondere wird nach Ansicht der Treuhand-Kammer die noch heute geltende Praxis der ESTV - nicht nur auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung, sondern auch auf das Datum der Rechnungsstellung abzustellen - durch den Wortlaut des MWSTG und die Logik des Systems nicht gedeckt. Sie tritt daher dafür ein, diese Praxis zu überdenken.

Des Weiteren äussert sich die Treuhand-Kammer auch zu den übergangsrechtlichen Bestimmungen der Mehrwertsteuer und führt aus, dass diese mehr darauf gerichtet waren, das Steuersubstrat der Warenumsatzsteuer (und damit die *taxe occulte*) zu schützen, als den Unternehmen einen einfachen Start in das neue System zu ermöglichen.

Die Treuhand-Kammer ist der Ansicht, dass der Systemwechsel bei der ESTV nicht vollständig vollzogen worden ist, da:

- sich die Gesetzessystematik in grossen Teilen nach dem Vorbild des alten Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer richtet;

- die Begrifflichkeit des Warenumsatzsteuerrechts in vielen Bereichen auf das Mehrwertsteuerrecht übertragen wurde (z.B. der Lieferungsbezug, der mit den ausländischen Mehrwertsteuerordnungen nicht kompatibel ist und der Begriff des Eigenverbrauchs);
- das Verfahrensrecht, namentlich das Selbstveranlagungsprinzip, unbesehen übernommen wurde, obwohl durch die Einführung des Vorsteuerabzugs Änderungen angezeigt gewesen wären.

Schliesslich äussert sich die BDO Visura zur Hotline, die in der Einführungsphase der Mehrwertsteuer von der ESTV eingerichtet worden war. Dabei wird ausgeführt, dass die Hotline dermassen überlastet war, dass viele Steuerpflichtige ihre Fragen nicht oder nicht rechtzeitig stellen konnten. Zudem waren die Fachkenntnisse eines Teils der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die bei der Hotline eingesetzt wurden, ungenügend.

### 3.1.3 Wirtschaft

Diverse Vernehmlassungsteilnehmer aus der Wirtschaft (economiesuisse, Migros-Genossenschafts-Bund, SwissBanking, Textilverband Schweiz, Schweizerischer Gewerbeverband, Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels) bewerten den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer grundsätzlich als positiv und begrüssen die Einführung der Mehrwertsteuer. Die Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels schätzt dabei die einheitliche Behandlung von Waren und Dienstleistungen sowie die umfassende Möglichkeit zum Vorsteuerabzug. Für economiesuisse hingegen sind die Verbesserungen gegenüber der Warenumsatzsteuer vor allem für exportorientierte Unternehmen eindeutig. Der Schweizerische Gewerbeverband erachtet es als positiv, dass einige Monate nach der Einführung der Mehrwertsteuer die meisten Branchenbroschüren, die Spezialbroschüren und die Merkblätter zur Verfügung standen. Dieser positiven Bewertung schliesst sich auch der Schweizerische Städteverband an, der einerseits ausführt, dass insbesondere in Betrieben, die unter der Warenumsatzsteuer steuerpflichtig waren, sich der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer ohne grössere Probleme vollzogen hat. Andererseits führt er aber aus, dass der Übergang für Anbieter von Dienstleistungen zu grossem Zeitaufwand, Unsicherheiten und Interpretationsschwierigkeiten führte, die noch heute bestehen. Dieser Ansicht sind auch economiesuisse, der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter und der Verband Schweizerischer Kantonalbanken.

Nach Ansicht des Autogewerbe-Verbands der Schweiz war der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom Ansatz her nicht problematisch, jedoch hat es Probleme in Bezug auf die Anpassung im Software- und Buchhaltungsbereich gegeben. Ebenfalls economiesuisse weist darauf hin, dass in den Bereichen Finanzbuchhaltung, EDV, Controlling und Personalschulung beträchtliche Investitionen getätigt werden mussten. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften und der Migros-Genossenschafts-Bund halten fest, dass die Umstellung von der Warenumsatzsteuer auf die Mehrwertsteuer sicherlich in den Anfängen gewisse Schwierigkeiten bereitet hat, da die Steuer für die Steuerpflichtigen Neuland war. Nach Ansicht der Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften



konnten aber diese Schwierigkeiten und administrativen Probleme dank intensiver Anstrengungen seitens der ESTV auf ein für die Betroffenen akzeptables Mass reduziert werden.

In eine andere Richtung gehen die Ausführungen des Verbands öffentlicher Verkehr, für den die Einführung der Mehrwertsteuer eine Leidensgeschichte war, da die Belastung des ganzen Tarifsortiments des öffentlichen Verkehrs mit Mehrwertsteuer zu einem signifikanten Einbruch des Verkehrs und insbesondere der Verkehrserträge von mindestens 5% geführt hat. Aus Sicht des Schweizerischen Bauernverbands hingegen war störend, dass die Landwirte durch die Mehrwertsteuer auf den Produktionsmitteln zusätzlich belastet wurden, aber die Mehrkosten wegen der Richtpreise des Bundes bei den administrierten Preisen nicht weitergeben konnten. Der Textilverband Schweiz, der Schweizerische Gewerbeverband, der Schweizerische Baumeisterverband und SwissBanking hingegen sind sich einig, dass sich mit dem Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer der administrative Aufwand erhöht hat. Für den Schweizerischen Baumeisterverband erfordert insbesondere die Prüfung der Mehrwertsteuer-Konformität der Belege einen erhöhten administrativen Aufwand. Gemäss dem Verband Schweizerischer Vermögensverwalter wurde der administrative Aufwand durch die Einführung des MWSTG noch zusätzlich erhöht.

Diverse Vernehmlassungsteilnehmer äussern sich zur Zusammenarbeit zwischen der ESTV und den Steuerpflichtigen. SwissBanking weist z.B. darauf hin, dass sich die enge Zusammenarbeit zwischen der ESTV und den Bankvertretern bei der Ausarbeitung der einschlägigen Vorschriften und Wegleitungen als richtig erwiesen hat. Die folgenden Vernehmlassungsteilnehmer hingegen bewerten die Zusammenarbeit zwischen der ESTV und den Steuerpflichtigen aus verschiedenen Gründen als negativ. Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter war die Einführung der Mehrwertsteuer nicht optimal, weil die ESTV für ihre neue Aufgabe personell unterdotiert war und nicht über die organisatorischen Strukturen für die neue Aufgabe verfügte. Nach Ansicht des Schweizerischen Anwaltsverbands kam erschwerend hinzu, dass die ESTV durch viele Praxisanfragen überrollt wurde, wobei noch heute zentrale Fragen einer Beantwortung harren. Für ihn ist es unabdingbar, dass der Steuerpflichtige innert angemessener Zeit eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen erhält. In diesem Zusammenhang führt der Schweizerische Baumeisterverband aus, dass die ESTV im ersten Jahr der Einführung der Mehrwertsteuer hoffnungslos überfordert war, einerseits aufgrund des enormen Ansturms von Anfragen der Steuerpflichtigen, andererseits auch zum Teil in fachlicher Hinsicht. Beratungen und Hilfeleistungen seitens der ESTV konnten kaum erwartet bzw. in Anspruch genommen werden. Der Schweizerische Gewerbeverband ist auch der Ansicht, dass der Kontakt (per Telefon und auf dem schriftlichen Weg) mit der ESTV problematisch ist. Die Antworten der ESTV sind widersprüchlich und ausweichend, zudem erfolgen die Antworten nach einer langen Wartezeit. Auch der Schweizer Tourismusverband und Gastrosuisse beurteilen die Unterstützung durch die ESTV als ungenügend. Gastrosuisse führt dabei aus, dass die Einführung der Mehrwertsteuer im Gastgewerbe kaum möglich gewesen wäre, wenn man nicht für einen sechsstelligen Betrag eine eigene branchenspezifische Broschüre herausgegeben und Einführungskurse durchgeführt hätte.

Einige Vernehmlassungsteilnehmer (Verband öffentlicher Verkehr, Schweizer Tourismus-Verband, Hotellerie suisse) sind sich einig, dass die fehlende Gesetzesgrundlage, die sehr rasche Einführung der Mehrwertsteuer, fehlende oder interpretationsbedürftige Weisungen, die fehlende Praxis in der Anwendung der MWSTV und technisch-organisatorische Schwierigkeiten der Systemumstellung in den ersten Jahren nach Einführung der Mehrwertsteuer zu erheblichen Problemen geführt haben. Die Abrechnung der Mehrwertsteuer hat sich aber nach anfänglichen Schwierigkeiten eingespielt. Zum Bereich „Publikationen der ESTV“ äussern sich noch andere Vernehmlassungsteilnehmer. Der Schweizerische Gewerbeverband, SwissBanking und der Schweizer Tourismus-Verband erklären z.B., dass die Umsetzung der Mehrwertsteuer kompliziert ist. Für die Schwierigkeiten in der Umsetzung werden von diesen Vernehmlassungsteilnehmern die Gründe „Informationen im Überfluss“ und „komplizierte Praxis“ vorgebracht. In diesem Zusammenhang führt der Schweizerische Anwaltsverband aus, dass die rechtlichen Grundlagen sowie die entsprechenden Ausführungsrichtlinien der Verwaltung (Branchenbroschüren, Merkblätter) zu wenig auf die Praxiswirklichkeit und deren Bedürfnisse abgestimmt sind. Ergänzend führen der Schweizer Tourismusverband und Hotellerie suisse aus, dass nach Inkraftsetzen des MWSTG diverse Unsicherheiten in der Interpretation gesetzlicher Bestimmungen verblieben sind, die teilweise auf gerichtlichem Weg ausgeräumt werden mussten, was erhebliche Belastungen zur Folge hatte und noch hat.

Der Schweizerische Anwaltsverband und der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter sind der Ansicht, dass der Systemwechsel bei der ESTV nicht vollständig vollzogen worden ist. Gemäss dem Schweizerischen Anwaltsverband hat der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer Grundsatz- und Auslegungsfragen aufgeworfen, wobei deren Beantwortung und Lösung leider aufzeigte, dass der Systemwechsel vorschnell und wenig vorbereitet vorgenommen worden ist. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter hingegen führt diesbezüglich aus, dass die ESTV versucht hat, Konzepte der Grossistenbesteuerung auf alle neu in die Steuerpflicht eintretenden Unternehmen anzuwenden.

Diverse Vernehmlassungsteilnehmer äussern sich auch zu den Steuerjustizverfahren. Der Autogewerbe-Verband der Schweiz ist z.B. der Ansicht, dass den Betrieben zu wenig klare Entscheide der ESTV für Grenzfälle zur Verfügung stehen. Zudem ist es für den Autogewerbe-Verband der Schweiz, den Schweizerischen Baumeisterverband und Hotellerie suisse unverständlich, dass für Entscheide sehr lange Wartezeiten in Kauf genommen werden müssen. In diesem Zusammenhang schlägt der Schweizerische Baumeisterverband vor, dass die ESTV dazu verpflichtet werden muss, Entscheide in einem vorgeschriebenen Zeitraum den Steuerpflichtigen verbindlich mitzuteilen.

### 3.2 **Inwieweit haben sich die konkreten Regelungen der Mehrwertsteuer als allgemeine Konsumsteuer bewährt, insbesondere auch bezüglich der Betrugsanfälligkeit**

#### 3.2.1 **Wissenschaft**

Gemäss der Universität Lausanne beeinträchtigt die derzeitige Mehrwertsteuer in der Schweiz die Wettbewerbsneutralität. Es besteht eine *taxe occulte*. Die Steuerpflichtigen können der ESTV kein Vertrauen entgegenbringen, was die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Wirtschaft beeinträchtigt. In weiten Teilen weicht das Schweizer vom Europäischen Mehrwertsteuerrecht ab. Im grossen europäischen Raum wird die Schweiz alleine mit ihren Sonderregelungen dastehen, was einen Nachteil bedeuten könnte. Nach der Universität Genf hat die Mehrwertsteuer den Kampf gegen den Steuerbetrug verstärkt. Dieser ist besonders im Bereich des Exportnachweises interessant.

#### 3.2.2 **Mehrwertsteuerpraktiker**

Die Treuhand-Kammer ist der Ansicht, dass das im MWSTG und in der MWSTGV zugrunde gelegte materielle System der schweizerischen Mehrwertsteuer grundsätzlich als gut zu bezeichnen ist, obwohl gewisse systematische Mängel vorhanden sind:

##### 1. *Mängel hinsichtlich Steuerneutralität in der unternehmerischen Sphäre:*

- Die unechten Steuerbefreiungen bestimmter Leistungen, namentlich der Artikel 17 und 18 MWSTG führen zu einer definitiven Vorsteuerbelastung bei den Erbringern solcher Leistungen, so dass in der weiteren Leistungskette eine *taxe occulte* entsteht. Um diese zu verhindern, wird vorgeschlagen, die Option nach Artikel 26 MWSTG auszudehnen oder statt diese Leistungen der unechten Steuerbefreiung einem reduzierten Satz zu unterstellen.
- Die Einschränkung des Rechtes auf Vorsteuerabzug bei geschäftsmässig begründeten Auslagen für Verpflegung und Getränke (Artikel 38 Absatz 5 MWSTG).
- Sämtliche Umsatzgrenzen für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht, auch diejenige von 40000 Franken gemäss Praxis der ESTV.

##### 2. *Mängel hinsichtlich des Bestimmungslandprinzips (Potential für Doppel- oder Nichtbesteuerungen):*

- Die Erweiterung des Lieferungsbegriffes gemäss Artikel 6 Absatz 2 MWSTG ist im internationalen Vergleich unüblich. Sie führt auch im Bereich des grenzüberschreitenden Personentransports zu Doppelbesteuerungen.
- Die fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bei im Ausland erbrachten Dienstleistungen nach Artikel 18 MWSTG. Als Lösungsansatz wird die Optionsmöglichkeit oder die Umstellung von unechter Befreiung auf Besteuerung zu einem reduzierten Satz vorgebracht.

- Die Besteuerung von Dienstleistungen mit Leistungsort im Ausland, wenn die „Nutzung oder Auswertung“ im Inland erfolgt (Artikel 10 Bst. b MWSTG).
- Die Auffassung, wonach die Zollgrenze die Einheit des Unternehmens zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte unterbricht, kann im internationalen Verhältnis zu Doppelbesteuerungen führen.
- Die rigide Praxis der ESTV im Bereich des Exportnachweises führt zu Unsicherheiten bei der Abwicklung von Auslandsgeschäften, was die Exportwirtschaft behindert und unnötige Kosten verursacht.

3. *Weitere systematische Mängel:*

- Das im internationalen Vergleich unübliche Konzept des baugewerblichen Eigenverbrauchs schafft ohne Vorliegen eines Leistungsaustausches zusätzliches Steuersubstrat.
- Die Anwendung des Steuersatzes im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs verstößt gegen das Prinzip, wonach die Eigenverbrauchsbesteuerung eine reine Vorsteuerkorrekturregel sein sollte.
- Keine klare Trennung der Rechtsfolgen zwischen den in Artikel 18 MWSTG aufgeführten unecht von der Steuer befreiten Umsätzen und den Nicht-Umsätzen, namentlich in Bezug auf die Korrektur des Vorsteuerabzugs.

Sie bringt zudem vor, dass das Selbstveranlagungsprinzip und andere Verfahrensprinzipien in ihrer Ausgestaltung und praktischen Umsetzung zu hohem Aufwand und zu Rechtsunsicherheit auf Seiten der Mehrwertsteuerpflichtigen führen. Die Steuerpflichtigen haben die Steuerschuld selbst zu bestimmen und während einer fünfjährigen Verjährungsfrist kann die ESTV im Rahmen einer Kontrolle Aufrechnungen vornehmen, welche die Steuerpflichtigen kaum mehr an ihre Abnehmer überwälzen können. Damit haben die Steuerpflichtigen ein wirtschaftlich nicht vertretbares Unternehmerrisiko zu tragen. Hinzu kommt, dass die Steuerpflichtigen nicht als Partner, sondern als Gehilfen des Fiskus betrachtet werden. Die Auskünfte der ESTV folgen weder innert nützlicher Frist noch sind sie verständlich. Und was die Steuerjustizbehörden anbelangt, scheinen diese die Auffassung der Verwaltung nur stützen zu wollen.

Sie führt folgende Verbesserungsvorschläge dazu auf:

- Die Steuerpflichtigen sollen bereits bei der Erarbeitung von Praxisfestlegungen einbezogen werden. (Inwieweit das Mehrwertsteuerkonsultativgremium Verbesserung bringt, kann noch nicht beurteilt werden.)
- Der Rechtsanspruch auf eine rasche und verbindliche Auskunft soll anerkannt werden.
- Eine Rechtsanwendung, welche die Rolle des Steuerpflichtigen berücksichtigt.
- Die missbräuchlichen Bestimmungen über die Anwendung des Verzugszinses sollen beseitigt werden.
- Eine Bezugsprovision soll für die Steuerpflichtigen eingeführt werden.
- Ein Veranlagungssystem soll eingeführt werden, das Rechtskraft schafft und von einem Aufrechnungsrisiko während 5 Jahren entlastet.

Ausserdem weist die Treuhand-Kammer darauf hin, dass das Steuerstrafverfahren in der heutigen Ausgestaltung und Praxis mit der EMRK kaum vereinbar ist. Nach ihrer Einschätzung haben einige Gesetzesbestimmungen, aber insbesondere die Auslegung des Gesetzes durch die ESTV zur Folge, dass die schweizerische Mehrwertsteuer in manchen Bereichen keine allgemeine Konsumsteuer ist, sondern die Unternehmen steuerlich belastet. Sie ist auch der Meinung, dass die Verwaltungs- und Kontrollpraxen oft auf Missbrauchsverhinderung ausgerichtet sind, jedoch den Betrug nicht verhindern können, sondern für redliche Steuerpflichtige erhebliche Probleme bei der Umsetzung mehrwertsteuerlicher Regelungen schaffen. Die unvollständige Einhaltung von teilweise sehr strengen formellen Regelungen führt automatisch zu Umqualifizierungen (z.B. extensive Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Meldeverfahrens, Anforderungen an Ausfuhrnachweise und Nachweise, dass die Leistung ins Ausland erbracht wurde).

Die BDO Visura ist der Meinung, dass eine geringe Betrugsanfälligkeit besteht. Für sie ist das Misstrauen, das die ESTV den Steuerpflichtigen entgegenbringt, teilweise unberechtigt.

### 3.2.3 Wirtschaft

Aus Sicht des Schweizerischen Städteverbands ist die Mehrwertsteuer allgemein anerkannt. Es besteht eine erhöhte Vergleichbarkeit mit dem Ausland aufgrund ähnlicher Terminologien. Das System der Pauschalsteuer hat sich gut bewährt. Nach dem Schweizerischen Anwaltsverband wird die Mehrwertsteuer den Ansprüchen an eine allgemeine Konsumsteuer besser gerecht. Bewährt hat sich seiner Meinung nach die Saldosteuersatzmethode und zwar besonders deshalb, weil sie erhebungswirtschaftlich ist, d.h. es müssen keine kostenintensive und zeitraubende Berechnungen der abzugsfähigen Vorsteuern vorgenommen sowie unergründliche und komplexe Kürzungsschlüssel bei der gemischten Verwendung festgelegt werden. Anderer Ansicht ist der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter, welcher die Saldosteuersätze für viele Branchen als zu hoch angesetzt beurteilt.

Hinsichtlich der Betrugsanfälligkeit verweist der Schweizerische Städteverband auf die Selbstdeklaration. In verschiedenen Städten besteht eine gewisse Kontrolle durch die Finanzverwaltung sowie das Finanzinspektorat. Der Schweizerische Städteverband, die SwissBanking und die economiesuisse halten fest, dass sich unbeabsichtigte Fehler einschleichen können, welche aus der komplexen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer herrühren. Für diverse Vernehmlassungsadressaten (Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels, SwissBanking, economiesuisse, Schweizer Tourismus-Verband) hat sich die Mehrwertsteuer bewährt. Es besteht zudem eine geringe Betrugsanfälligkeit, was ebenfalls von der Careal Holding AG, dem Verband Schweizerischer Vermögensverwalter und der Hotellerie suisse festgehalten wird. Der Schweizerische Anwaltsverband ist auch dieser Ansicht, führt aber aus, dass der dichte und undurchdringliche Dschungel der Praxisfeststellungen eine akute Gefahr für die Steuerehrlichkeit darstellt. Gerade der kleine Steuerpflichtige fühlt sich angesichts der Fülle von Regeln, Ausnahmen und Gegenausnahmen ausser Stande, seinen ihm obliegenden Aufgaben nachzukommen. Für den Autogewerbe-Verband der Schweiz hingegen ist das Misstrauen, das die ESTV den Steuerpflichtigen entgegenbringt, teilweise unberechtigt. Sogar bei

legaler Steueroptimierung droht die ESTV mit der Verfolgung wegen Steuerumgehung oder allenfalls mit einem Strafverfahren.

Nach dem Verband Schweizerischer Kantonalbanken hat die Mehrwertsteuer zu zusätzlichem Aufwand geführt. Der Migros Genossenschaftsbund erläutert, dass die Anpassung komplexer EDV-Systeme an die Mehrwertsteueranforderungen in der Regel mit hohen Kosten verbunden ist, ohne dass die Rechtssicherheit dadurch verbessert würde. Die Ablieferung der Mehrwertsteuer darf daher nicht um den Preis unverhältnismässig hoher und der Volkswirtschaft abträglicher Kosten geschehen. Die Wettbewerbsneutralität und Erhebungswirtschaftlichkeit sind zu beachten. Die mangelnde Rechtssicherheit wird auch vom Schweizerischen Baumeisterverband und der Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften kritisiert. Letztere fordert deshalb unter anderem schnelle und verbindliche Auskünfte und Vorabbescheide sowie die Vereinheitlichung der Begriffe und der anwendbaren Prinzipien im Bereich der schweizerischen Steuern.

Einige Vernehmlassungsadressaten beklagen sich über hohe administrative Kosten und Aufwände. Die Gastrosuisse braucht jetzt für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnung teure Spezialisten. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter weist daraufhin, dass der Komplexitätsgrad des schweizerischen Mehrwertsteuersystems für kleine und kleinste Unternehmen heute administrative Kostenfolgen zeitigt, die in keinem vernünftigen Verhältnis mehr zu den resultierenden Steuerbeträgen stehen. Die economiesuisse hält fest, dass die Anwendung der Mehrwertsteuer durch die ESTV pedantisch ist und die Kostenfolgen aufgrund unbeabsichtigter Fehler der Unternehmen gravierend sind. Der Schweizerische Baumeisterverband und die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften sind der Ansicht, dass die Unternehmen als Selbstdeklaranten der ESTV bei der Steuererhebung, -einziehung und -ablieferung behilflich sind, was durch die ESTV nicht gewürdigt wird. Dadurch entstehen für die Unternehmen ein grosser Arbeitsaufwand und Kosten. Zudem haben die Unternehmen das Risiko der Nichtakzeptanz der Abrechnung und die Gefahr der nachträglichen Steueraufrechnung zu tragen. Eine Abgeltung für die erbrachten Leistungen durch die ESTV findet nicht statt. Der Migros Genossenschaftsbund geht nicht so weit, fordert aber immerhin, dass die Funktion der Steuerpflichtigen als eigentliche „Inkassostelle“ nicht aus den Augen verloren wird. Das Ziel muss sein, die Abwicklung der Steuererhebung möglichst einfach zu gestalten und dem Steuerpflichtigen neben dem Inkasso nicht noch ein hohes Steuerrisiko zu überbinden.

Diverse Vernehmlassungsteilnehmer sind der Meinung, dass die Mehrwertsteuer zu kompliziert und ausgesprochen formalistisch ist. Die economiesuisse hält das Regelwerk für zu ausufernd, kompliziert, widersprüchlich und ausgesprochen formalistisch. Von der Schweizerischen Maschinen-, Elektro- und Metall-Industrie werden die zu hohen formellen Anforderungen bemängelt, die als praxisfremd und teilweise als irritierend empfunden werden. Der Verband Schweizerischer Kantonalbanken nimmt die mit der Mehrwertsteuer verbundenen Regelungen als sehr komplex und deren Anwendung sowie teilweise den Kontakt mit den Behörden als sehr formalistisch wahr. Vom neuen Steuersystem versprach sich die Hotellerie suisse eine Vereinfachung und mehr Transparenz. Die Umsetzung erwies sich jedoch als sehr komplex und zum Teil unverständlich. Die Careal Holding AG und der Migros Genossenschaftsbund bemerken, dass die Mehrwertsteuer als „einfache

Steuer“ angepriesen wurde, was sich als unwahr herausstellte. Letzterer fügt hinzu, dass sich die Mehrwertsteuer in der Praxis – teils aus materiellen, teils aus formellen Gründen – für die Wirtschaft als sehr tückenreich erwiesen hat. Es ist notwendig, dass die Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer für die Steuerpflichtigen einfach zu handhaben ist. Dies bedeutet, dass die materiellen und formellen Regelungen verständlich sein müssen. Nicht eingehaltene formelle Anforderungen dürfen nicht zu Mehreinnahmen des Staates führen, es darf nur der Mehrwert besteuert werden. Hierzu hält die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften fest, dass es nicht Aufgabe der Steuerbehörden ist, sich zwecks Optimierung des Steuerertrags über unternehmerische Entscheide und Abläufe hinwegzusetzen oder die Entscheide der Unternehmen durch eigene Beurteilungen zu korrigieren. Im Weiteren empfindet auch sie die Selbstveranlagungssteuer in der Praxis als „tückenreich“, und zwar wegen übertriebener formeller Anforderungen, mangelnder Rechtssicherheit und einer wenig wirtschaftsfreundlichen Haltung der Steuerbehörden. Sie bemängelt zudem die Praxisumsetzung der Mehrwertsteuer und macht auf die Notwendigkeit von praxisnahen administrativen Anforderungen aufmerksam. Positiv vermerkt werden die grossen Anstrengungen der ESTV im Zusammenhang mit der Einführung und Ausgestaltung der komplexen neuen Steuer.

Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter ist die schweizerische Mehrwertsteuer zu formalistisch und äusserst komplex, sowohl was die materiellen Bestimmungen anbelangt als auch im Bereich des Erhebungssystems. Zahlreiche, bis zum Verlust jeglicher Trennschärfe differenzierte Ausführungs- und Detailbestimmungen stehen im Widerspruch zu dem im Artikel 1 MWSTG verankerten Grundatz der wirtschaftlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, was zu Wettbewerbsnachteilen führt. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften fordert die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Inland und spricht sich für die Erhaltung der Wettbewerbsneutralität aus.

Der Schweizerische Baumeisterverband führt aus, dass die mangelnde Hilfe, das Fehlen einfach und verständlich abgefasster Informationen durch die ESTV sowie die zunehmende Komplexität der Mehrwertsteuer als Folge juristischer Spitzfindigkeiten und Sonderregelungen die korrekte Anwendung des Mehrwertsteuergesetzes für die abrechnungspflichtigen Unternehmen erschweren. Zudem weist er auf das riesige Werk von Gesetzestexten, Wegleitungen, Branchenbroschüren, Spezialregelungen und Bundesgerichtsentscheiden hin, welche die Steuerpflichtigen überfordern. Auch die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften fordert, dass einer weiteren Zunahme der Regelungsdichte unbedingt Einhalt geboten wird. Damit die Informationsbroschüren praxisnah sind, müssen sie in enger Zusammenarbeit mit kompetenten Vertretern der Privatwirtschaft erarbeitet werden. Die Richtlinien der ESTV müssen in eine für den normalen Anwender lesbare und verständliche Form gebracht werden. Ebenfalls die Hotellerie suisse ist der Ansicht, dass vor allem die Gesetzestexte, Spezialbroschüren und Merkblätter in einer Sprache verfasst sind, die für den KMU- Unternehmer nicht verständlich sind. Für die Gastrosuisse wirken sich insbesondere die ständigen Praxisänderungen negativ aus. Sie führen zu einer zusätzlichen Verunsicherung und erschweren unnötigerweise das Erstellen der Mehrwertsteuerabrechnung.

In eine andere Richtung geht der Textilverband Schweiz. Er taxiert das grundlegende Konzept der Mehrwertsteuer als einfach und klar, bemängelt jedoch die zunehmenden Ausnahmetatbestände.

Der Gastrosuisse und der Hotellerie suisse ist indessen nach wie vor die Praxis der ESTV betreffend Besteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand (Subventionen versus Aufträge oder Sponsoring) unklar. Überdies ist der Gastrosuisse die steuerliche Behandlung von Ausbildungsveranstaltungen und von Berufsverbänden mit einem sehr breiten Leistungsangebot unverständlich. Hinsichtlich der Besteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand (Subventionen, Aufträge, Sponsoring) erachtet der Verband öffentlicher Verkehr die Praxis der ESTV für unangemessen und ungerecht. Insbesondere wird die Regelung angesprochen, wonach der Vorsteuerabzug bei Subventionen im Verhältnis der Beiträge der öffentlichen Hand zu den übrigen Erträgen zu kürzen ist. Dies kostet den öffentlichen Verkehr rund 170 Mio. Franken pro Jahr, womit eine *taxe occulte* für den öffentlichen Verkehr geschaffen wird. Es wird weiter vorgebracht, dass es diese in der Schweiz eingeführte Lösung des gekürzten Vorsteuerabzugs sonst nirgends auf der Welt gibt; in der EU-Richtlinie ist sie zwar als Option angeführt, wird jedoch von keinem EU-Staat umgesetzt.

Zwei Vernehmlassungsteilnehmer äussern sich zu den Verzugszinsen. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften ist der Ansicht, dass die heute geltenden Regelungen über den Verzugszins in den meisten Fällen reinen Strafcharakter haben und damit der ursprüngliche Zweck – einen Ausgleich für eine verspätete Zahlung zu schaffen – weit überdehnt wird. Zudem wird die Höhe des Verzugszinses bemängelt, der bei der Mehrwertsteuer höher ist als bei der direkten Bundessteuer. Die unterschiedliche Festlegung des Verzugszinses durch die gleiche Behörde ist nicht nachvollziehbar. Auch die economiesuisse kritisiert die nicht marktkonformen Verzugszinsen von 5%.

Als weiteres Problem wird die Erhöhung der Mehrwertsteuersätze empfunden. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter hält hiezu fest, dass bei zukünftigen weiteren Anhebungen der Steuersätze sich im Falle ihrer linearen Erhöhung für die Güter und Dienstleistungen des Existenzbedarfs negative soziale Effekte in verstärktem Masse zeigen könnten. Ohne Entlastungen bei den direkten Steuern wären Erhöhungen der Mehrwertsteuersätze sozialpolitisch problematisch. Der Verband öffentlicher Verkehr erläutert, dass bereits bei der Einführung der Mehrwertsteuer und nun bei jeder Steuersatzerhöhung die im Umlauf befindlichen Abonnemente genau abgegrenzt und entsprechend versteuert werden müssen. Da eine Weiterbelastung an den Endkonsumenten technisch nicht umsetzbar ist, müssen die zusätzlichen Steuern von den Unternehmen bezahlt werden. Jede Steuersatzerhöhung ist eine teure und zudem administrativ schwierig umsetzbare Straffübung für die 550 Unternehmen, was in Zukunft vermieden werden muss. Ein weiteres Problem sieht der vorgenannte Verband sodann in der steuerlichen Behandlung vergünstigter Fahrausweise für das Personal des öffentlichen Verkehrs. Durch die Hochrechnung auf den Preis wie für Dritte entstehen Millionenbelastungen für die beteiligten Unternehmen und dies unabhängig davon, ob der Mitarbeiter von diesen Fahrausweisen Gebrauch macht oder nicht.

Gemäss dem Schweizerischen Gewerbeverband sollte die Frage nach der Betrugsanfälligkeit der Mehrwertsteuer nach mehr als 7000 durchgeführten Kontrollen eher die ESTV beantworten.



### **3.3 Inwieweit werden die Unternehmen durch die Umsetzung belastet und inwieweit kann hier künftig eine Entlastung geschaffen werden**

#### **3.3.1 Wissenschaft**

Die Universität Genf vertritt einerseits die Ansicht, dass viele Bestimmungen der Mehrwertsteuer (z.B. Umsatzgrenzen, Gruppenbesteuerung und Saldosteuersätze) den Unternehmen und insbesondere den KMU das Leben erleichtern. Andererseits spricht sie die folgenden vier Punkte an, bei denen nach ihrer Einschätzung eine Entlastung für die Unternehmen geschaffen werden kann:

- das System mit Vorsteuerabzug, das eine Rechnung voraussetzt, kann bei Unternehmen, die Gegenstände mit hohem Wert erhalten, die zum Weiterverkauf bestimmt sind und die bei dieser Transaktion eine relativ tiefe Marge erzielen, eine grosse Belastung darstellen. Bei solchen Transaktionen könnte man auf die Lösung unter dem System der Warenumsatzsteuer zurückgreifen;
- der Bereich der Vereine und Stiftungen, die einen öffentlichen Zweck verfolgen, ist durch die Mehrwertsteuer erschwert worden. Entgegen den direkten Steuern sieht die Mehrwertsteuer in diesem Bereich keine Steuerausnahme vor. In diesem Bereich wäre eine Verbesserung angebracht, vielleicht sogar eine (subjektive) Ausnahme von der Steuerpflicht;
- allgemein könnte eine Entlastung dadurch geschaffen werden, dass sich die ESTV bei Publikationen, die zu umfangreich sind, auf die essentiellen Prinzipien beschränkt, welche den Unternehmen erlauben, die Bestimmungen der Mehrwertsteuer zu verstehen und umzusetzen;
- man sollte mehr zu „rulings“ greifen.

#### **3.3.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

##### **Allgemeines**

Die Treuhand-Kammer vertritt den Standpunkt, dass bei den Steuerpflichtigen durch die Mehrwertsteuer ein zusätzlicher Beratungsaufwand entsteht, der einerseits dadurch bedingt ist, dass die Mehrwertsteuer für den Steuerpflichtigen nicht einfach und mit Widersprüchen verbunden ist (bereits das MWSTG weist systematische Mängel auf und ist für einen Laien nicht einfach nachzuvollziehen) und andererseits dadurch entsteht, dass aufgrund des Umfangs die Verwaltungspraxis kaum mehr überblickbar ist. Aus volkswirtschaftlicher Sicht erscheint es problematisch, dass ein Unternehmen eine Steuer, die es nicht selbst trägt, sondern bloss an seinen Abnehmer überwälzen soll, nur unter Beizug von Beratern abwickeln kann. Bedenkenswert ist diesbezüglich auch die Feststellung, dass der Beratungsbedarf immer noch wächst, obwohl die Mehrwertsteuer bereits vor zehn Jahren eingeführt wurde.

Nach ihrer Ansicht sind die Detailbestimmungen der ESTV überspitzt formalistisch und komplex. Aufgrund der Komplexität der Steuer ist der Bedarf an Schulung und Weiterbildung enorm, wobei die Kosten dafür erheblich sind. Zudem trägt der

Steuerpflichtige erhebliche finanzielle Risiken, welche sich zu einem grossen Teil ausschliesslich aus der nicht (vollständigen) Beachtung von rein formalen Vorschriften ergeben. Insbesondere richtet sich die Kritik der Treuhand-Kammer auf die folgenden Praxen der ESTV:

- das Vorgehen der ESTV bei Neugründungen ist durch ein grosses Misstrauen geprägt und führt oft zum Hinausschieben des Beginns der Steuerpflicht. Stossend ist auch, dass eine neu gegründete Gesellschaft nicht bei ihrer Gründung registriert werden kann, obwohl sie innerhalb der folgenden zwölf Monate Umsätze von über 75000 Franken erzielt, denn diese Frist (und damit auch das Recht auf Registrierung) beginnt gemäss der Praxis der ESTV erst mit dem ersten Umsatz zu laufen, der nach einer Anlaufphase von beispielsweise mehreren Monate eintreten kann;
- die praktische Anwendung der mit dem MWSTG geschaffenen Möglichkeit der freiwilligen Registrierung (Artikel 27 MWSTG), d.h. bei erst später anfallenden Erträgen (Artikel 27 Absatz 2 MWSTG) und bei kleineren Gesellschaften und solchen, die ihre Dienstleistungen bzw. Waren im Ausland verkaufen (Artikel 27 Absatz 1 MWSTG) ist immer noch derart restriktiv, dass das Ziel einer Konsumsteuer gesprengt wird (und dies obwohl es der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers war, den Vorsteuerabzug ab Unternehmensgründung zu ermöglichen).

Sie ist sodann der Meinung, dass die Steuerpflichtigen ein hohes finanzielles Unternehmerrisiko übernehmen, da sie nicht nur den Steuereinzug unentgeltlich zugunsten der ESTV ausführen, sondern auch das volle Risiko für allfällige Fehler in der Beurteilung und Abwicklung übernehmen. Kontrollen durch die ESTV führen in praktisch allen Fällen zu erheblichen Nachbelastungen mit zusätzlich 5% Verzugszins. In vielen Fällen ist dabei eine nachträgliche Überwälzung auf die Leistungsempfänger nicht möglich. Nach dem Dafürhalten der Treuhand-Kammer ist daher die Umsetzung bei Mehrwertsteuerkontrollen überspitzt formalistisch. Zudem führt die Prüfungspraxis der ESTV zu grossen Ungerechtigkeiten, da, statistisch gesehen, die Steuerpflichtigen nur rund alle 25 Jahre geprüft werden, wohingegen die Zielvorgabe fünf Jahre beträgt. Sie spricht sich schliesslich dafür aus, dass die ESTV wirtschaftskriminelle Machenschaften gezielt verfolgt, dafür aber die überwiegende Anzahl der Steuerpflichtigen grundsätzlich als vertrauenswürdig behandeln sollte.

#### **Abrechnungspflicht**

Im Bereich der Abrechnungspflicht hofft die Treuhand-Kammer, dass der elektronische Austausch von Informationen und Daten zwischen der ESTV und den Steuerpflichtigen demnächst ausgeweitet wird.

## **Abklärung der Steuerpflicht und der Steuerbarkeit von Leistungen**

Die BDO Visura ist der Ansicht, dass vor allem Unternehmen, die nicht alle Umsätze zum Normalsatz abrechnen, für die Qualifikation der Umsätze auf externe Beratung angewiesen sind, was mit erheblichen Kosten verbunden ist. Sie schlägt daher vor, dass in diesem Bereich eine Entlastung durch eine Reduktion der Sätze geschaffen wird (Verzicht auf Sondersatz für das Gastgewerbe, Vereinheitlichung der Beweiskriterien, Vereinheitlichung der Formulare, Reduktion der ausgenommenen Umsätze oder gänzlicher Verzicht auf ausgenommene Umsätze, ferner Verzicht auf die Steuerausnahme für hoheitliche Umsätze). Für die meisten ausgenommenen Umsätze soll ein reduzierter Satz festgelegt werden, damit diejenigen Leistungen begünstigt werden, die aus politischen Gründen nicht zum Normalsatz belastet werden sollen. Dabei soll das Vorsteuerabzugsrecht für alle Umsätze gewährt werden.

## **Saldosteuersätze**

Die Treuhand-Kammer führt aus, dass die Saldosteuersatzmethode von rund einem Drittel der Steuerpflichtigen angewendet und auch geschätzt wird. Dennoch muss eine Ausweitung der Saldosteuersatzmethode bzw. der vereinfachten Abrechnung aus systematischer Sicht kritisch überdacht werden. Insbesondere ist problematisch, dass die ESTV die Saldosteuersätze einseitig festlegt, ihre Berechnungsweisen nicht transparent macht und das Gesetz keine Möglichkeit zur Überprüfung dieser Werte oder eine Mitwirkung der betroffenen Branchen bei deren Festlegung vorsieht.

Nach dem Dafürhalten von BDO Visura führt die Abrechnung mit Saldosteuersätzen in der Regel zu einer etwas grösseren Gesamtsteuerschuld, weil die Sätze eher zu Gunsten der ESTV berechnet sind. Ausserdem gibt es Steuertatbestände, welche mit den Saldosteuersätzen nicht abgedeckt sind (Dienstleistungsbezug aus dem Ausland, baugewerblicher Eigenverbrauch) und auf die bei der Verbuchung von Kreditorenbelegen trotzdem geachtet werden muss. Daher spricht sich BDO Visura dafür aus, dass in den Saldosteuersätzen alle kreditoreseitigen Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen sind.

## **Belastung durch bestimmte materiellrechtliche Bestimmungen**

Die BDO Visura äussert sich kritisch zu einigen materiellrechtlichen Bestimmungen. Sie weist auf folgende Probleme hin:

- Durch eine Verkürzung der absoluten (15 Jahre) und der relativen (5 Jahre) Verjährungsfrist könnten die Risiken für die Steuerpflichtigen betragsmässig sehr stark eingeschränkt werden.
- Vorumsatzproblematik: gewisse Leistungen erhalten einen anderen steuerlichen Charakter, wenn sie weiterverrechnet werden – sei es in unveränderter Form oder sei es nach einer Be- oder Verarbeitung und/oder zusammen mit weiteren Leistungen.
- Einschränkungen der Steuerausnahmen: Die Steuerausnahmen sind sehr restriktiv ausgelegt. Es ist beim Lesen der Bestimmungen nicht ohne Weiteres

ersichtlich, dass beigefügte Adjektive und Beschreibungen bestimmter Einrichtungen derartige Einschränkungen darstellen.

- Uneinheitliche Verwendung des Begriffs „Vermittlung“: Der Begriff „Vermittlung“ wird in Artikel 11 MWSTG und bei gewissen Steuerausnahmen (vgl. Artikel 18 Ziff. 19 MWSTG und Artikel 18 Ziff. 18 MWSTG) unterschiedlich ausgelegt. Dass das Zivilrecht zwischen der sogenannten „direkten Stellvertretung“ und der „indirekten Stellvertretung“ unterscheidet, Artikel 11 MWSTG hingegen nur die „direkte Stellvertretung“ regelt, kann zu weiteren Problemen führen.
- Die ESTV hat nur zu einigen Geschäftsarten, bei denen drei Parteien beteiligt sind (Stellvertretung, Inkasso, Forderungsabtretung, Reihengeschäfte), Instruktionen veröffentlicht. In der Praxis trifft man aber Fälle an, wo durch zivilrechtlich zulässige andere Abmachungen Regelungen getroffen werden, die von diesen Fällen abweichen. Es ist oft schwierig, in diesen Fällen eine risikofreie Behandlung sicherzustellen.
- Erstattungsverfahren (Artikel 90 Absatz 2 Bst. b MWSTG): Die Bedingungen, unter welchen dieses Verfahren durchgeführt werden kann (namentlich Fristen, einzureichende Belege, Mindestbetrag) sind sehr einschränkend. Der administrative Aufwand für die Steuerpflichtigen ist gross.
- Sanierungen: Auch die zweite Version des entsprechenden Merkblatts ist zum Teil missverständlich und führt zu Auslegungsproblemen.

### **Verzugszins**

Nach Ansicht der Treuhand-Kammer muss die ganze Verzugszinsthematik – auch in Bezug auf die anderen Steuern – neu überdacht werden. Die 5% Verzugszins haben den Charakter einer Busse. Die Verzugszinsproblematik ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt der sehr langen Verfahrensdauer zu evaluieren. Die Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses von 5% bei der Einreichung des Formulars 1550 und die Angst, eine Mehrwertsteuer-Revision bei der mehrmaligen Einreichung des Formulars 1550 zu provozieren, führt dazu, dass das Formular in der Praxis kaum angewendet wird.

### **Anforderungen an die Rechnungen**

Nach Ansicht der Treuhand-Kammer führen die strengen formellen Kriterien bei der Rechnungsstellung zu häufigen Rücksendungen von Rechnungen. In der Regel kann der Empfänger der Rechnung eindeutig identifiziert werden, auch wenn die Adressierung nicht bis ins Letzte mit dem Eintrag im Register der Steuerpflichtigen bzw. im Handelsregister übereinstimmt. Darüber hinaus sollten Rechnungen an nicht im Handelsregister eingetragene Betriebsstätten trotzdem zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern die Zuordnung zum Steuerpflichtigen gewährleistet ist,

Auch BDO Visura äussert sich zu den strengen formellen Kriterien bei der Rechnungsstellung. In diesem Zusammenhang führt sie aus, dass das Vorsteuerabzugsrecht eine Prüfung sämtlicher eingehender Rechnungen verlangt. Dadurch entsteht ein Mehraufwand, weil im Bereich Kreditorenverarbeitung höher

qualifiziertes Personal eingesetzt werden muss. Zudem sind bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs neben den formellen Vorschriften auch die materiellen Vorschriften zu beachten. Eine Entlastung kann nach ihrer Ansicht durch die weniger strenge Handhabung der formellen Kriterien für den Vorsteuerabzug und den Verzicht auf Vorsteuerabzugsausschlüsse geschaffen werden.

### **Buchführung und EDV**

Nach Ansicht der Treuhand-Kammer müssen Unternehmen, die komplexere Situationen haben (z.B. gemischte Verwendung, Gruppenbesteuerung, grenzüberschreitende Transaktionen [Abhol- und Versandlieferungen]) mit einem erhöhten EDV-Aufwand rechnen. Nach ihrer Einschätzung führt zudem die zwingend vorgeschriebene Anwendung der Devisenkurse der ESTV für Belege in Fremdwährung bei Konzerngesellschaften zu einem erheblichen administrativen Aufwand, da für Buchführungszwecke ein vorgeschriebener Konzernkurs verwendet werden muss, während die ESTV für den Steuerbetrag andere Kurse verlangt.

Die BDO Visura führt aus, dass besonders international tätige Unternehmen zum Teil konzernindividuelle Software einsetzen. Dabei ist es zum Teil aufwändig oder gar unmöglich, derartige Software an die Besonderheiten der schweizerischen Mehrwertsteuer anzupassen. Diese Anpassungsproblematik ergibt sich vor allem durch spezifische Nachweisvorschriften, die bereits bei der Verbuchung berücksichtigt werden müssen. Weiter führt sie aus, dass die „technische“ Bewältigung der vielen aus der Umsatzqualifikation möglicherweise resultierenden Steuerfolgen nicht einfach ist. Viele Umsatzarten müssen mit verschiedenen Codierungen versehen werden, um neben der Satzuordnung die verschiedenen Nachweisarten und Folgen für den Vorsteuerabzug abdecken zu können. Die Codierungen müssen integral, d.h. von der Auftragsbearbeitung bis in die Finanzbuchhaltung abgebildet werden, was bei vielen EDV-Systemen nicht möglich ist, da z.B. oft zu wenig Schlüssel verfügbar sind. Sie ist sodann der Meinung, dass es trotz oder wegen der EDV-gestützten Buchhaltung sehr schwierig ist sicherzustellen, dass alle Daten über die sehr lange Verjährungsfrist vollständig verfügbar sind.

### **Aufbewahrungspflicht**

Nach Ansicht der Treuhand-Kammer bereitet die 26-jährige Aufbewahrungspflicht (davon fünf Jahre wegen der Verjährungsfrist) für unbewegliche Gegenstände den Steuerpflichtigen Schwierigkeiten. Dies insbesondere dann, wenn während dieser Zeit für diese Objekte eine Eigenverbrauchssteuer zu berechnen ist oder eine Einlageentsteuerung geltend gemacht wird. Zudem sind im sensiblen Bereich der papierlosen Aufbewahrung und der elektronischen Rechnungsstellung viele Fragen offen, welche von der ESTV nicht aktiv geklärt werden. Stossend ist dabei auch die Weigerung der ESTV, auf Anfrage das Aufbewahrungssystem bei der Einführung durch den Steuerpflichtigen zu prüfen. Diese Verweigerungshaltung führt dazu, dass der Steuerpflichtige das Risiko tragen muss, dass ihm die ESTV im Rahmen einer Kontrolle wegen eines technischen oder formalen Mangels den gesamten Vorsteuerabzug seit der Einführung der elektronischen Archivierung verweigert.

### **Steuersatzerhöhungen**

Wie diverse Vertreter der Wirtschaft ist auch die Treuhand-Kammer der Ansicht, dass Steuersatzerhöhungen zu einem erheblichen administrativen Aufwand sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch bei der ESTV führen. Daher sollten kleine Anpassungen nicht vorgenommen werden.

Für die BDO Visura sind viele Steuerpflichtige bei Steuersatzerhöhungen in Bezug auf die Anpassung der Software (wenn die Software die manuelle Anpassung überhaupt erlaubt) überfordert, die Anpassung ohne externe Hilfe vorzunehmen. Diese Software-Updates ziehen zudem die Anschaffung neuer Hardware nach sich. Nach ihrer Ansicht kann eine Entlastung dadurch geschaffen werden, dass die Anpassung der Steuersätze unter Einhaltung von mindestens einem Jahr Vorlaufzeit geschieht und dass die Steuersätze nicht zu oft geändert werden.

### **Publikationen der ESTV**

Für die Treuhand-Kammer sind die Publikationen der ESTV in vielen Fällen sehr nützlich und klären offene Fragen. Dennoch bleiben aber nicht nur viele Anwendungsfragen unbeantwortet, sondern es ist häufig auch schwierig, die zutreffenden Bestimmungen zu finden. Die BDO Visura meint dazu, dass die grosse Menge an Instruktionen für die Steuerpflichtigen schwer zu bewältigen ist, da die Lesbarkeit der Instruktionen für nicht spezialisierte Personen oft schwer ist. Viele Instruktionen können unterschiedlich interpretiert werden und führen nach wie vor zu Rechtsunsicherheiten. Das Risiko von Rechtsunsicherheiten belastet aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips allein die Unternehmen. Hingegen hat die ESTV mit den Dokumentationen zum MWSTG gute Arbeit geleistet, insbesondere ist die Qualität gegenüber den Veröffentlichungen zur MWSTV beträchtlich gestiegen.

### **Auskünfte der ESTV**

Gemäss der Treuhand-Kammer ist die Umsetzung bei mündlichen und schriftlichen Anfragen überspitzt formalistisch. Die BDO Visura ist in diesem Zusammenhang der Meinung, dass mündliche Auskünfte zwar bereitwillig durch die ESTV erteilt werden, die Beantwortung schriftlicher Anfragen oder sogenannte Steuerrulings aber erhebliche Zeit brauchen. In vielen Fällen sind die schriftlichen Auskünfte zu wenig auf den einzelnen Fall zugeschnitten und damit nicht genügend verbindlich. Rechtsunsicherheiten ergeben sich auch dadurch, dass viele Fragen durch Finanz- und Rechtsfachleute unterschiedlich beurteilt werden. Das Inspektorat der ESTV geht z.B. anders vor als der Rechtsdienst der ESTV.

Diese Rechtssicherheit könnte durch ein schnelleres Auskunftswesen (schnellere Rechtsmittelverfahren) und durch eine Rotation des Personals der ESTV (Rechtsdienst – Inspektorat) verbessert werden.

### **3.3.3 Wirtschaft**

Die meisten Vernehmlassungsadressaten sind der Ansicht, dass durch die Umsetzung der Mehrwertsteuer die finanzielle und administrative Belastung gestiegen

ist. In der Folge werden die einzelnen Punkte aufgelistet, die nach deren Dafürhalten zu einer Mehrbelastung im Bereich der Mehrwertsteuer geführt haben:

### **Allgemeines**

Für Hewlett-Packard (Schweiz) GmbH ist die direkte Belastung verkräftbar, da nur wenige Personen direkt mit der Mehrwertsteuer zu tun haben. Viel höher sind die indirekten Kosten, die sich daraus ergeben, dass die Mehrwertsteuer Konsequenzen für eine Vielzahl von Mitarbeitern, Systemen und Prozessen hat. Es ist in diesem Zusammenhang unabdingbar, dass viele Mitarbeiter ein Grundverständnis sowie die für ihren Bereich nötigen Detailkenntnisse haben. Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter und economiesuisse hingegen hat die Einführung der Mehrwertsteuer einen überdurchschnittlichen administrativen Mehraufwand und damit verbundene Mehrkosten verursacht. Diverse Vernehmlassungsteilnehmer (Verband Schweizerischer Vermögensverwalter, economiesuisse, Textilverband Schweiz, Schweizerischer Baumeisterverband, Verband Schweizerischer Kantonalbanken, Schweizerischer Gewerbeverband) finden, dass das Mehrwertsteuerrecht und die Mehrwertsteuerpraxis komplex sind, andere (Verband öffentlicher Verkehr, Hotellerie suisse und der Schweizer Tourismus-Verband) hingegen führen aus, dass es im Bereich der Mehrwertsteuer unklare Tatbestände gibt, die eingehender Abklärungen bedürfen, was zu einem grossen Beratungsaufwand führt.

Nach Ansicht von SwissBanking ist es seit der Einführung der Mehrwertsteuer nicht gelungen, Rechtsunsicherheiten zu reduzieren. In die gleiche Richtung gehen die Ausführungen des Verbands Schweizerischer Vermögensverwalter, wonach - trotz unzähliger Merkblätter und Branchenbroschüren - in vielen Bereichen der Mehrwertsteuer noch immer eine grosse Rechtsunsicherheit besteht, da die Formulierungen der Praxis oftmals unpräzise und kompliziert sind.

Für den Verband Schweizerischer Kantonalbanken, den Verband öffentlicher Verkehr, den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter und den Schweizerischen Gewerbeverband ist die Anwendung im Bereich der Mehrwertsteuer sehr formalistisch. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter ist dabei der Ansicht, dass die ESTV auch bei der Prüfungs- und Nachveranlagungstätigkeit sehr formalistisch, äusserst strikt und ausgeprägt pro-fiskalisch ist. Gemäss dem Schweizerischen Baumeisterverband müssen die Steuerpflichtigen dauernd mit dem Risiko der Nichtakzeptanz ihrer Steuerdeklaration leben und jederzeit mit Steueraufrechnungen rechnen.

SwissBanking vertritt den Standpunkt, dass den Eigenheiten der Bankbranche immer weniger Rechnung getragen wird. Allgemeiner äussern sich economiesuisse, der Verband öffentlicher Verkehr und der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter, gemäss welchen die ESTV zu wenig praxisbezogen vorgeht.

Nach Ansicht des Verbands Schweizerischer Vermögensverwalter konnte bei der Einführung der Mehrwertsteuer die Steuer nicht in allen Branchen auf den Endverbraucher überwältigt werden, sondern musste von den Unternehmen als Schmälerung der Rendite aufgefangen werden. Bei zukünftigen Anpassungen der Mehrwertsteuer ist daher sicherzustellen, dass für Branchen mit kritischer Rentabilität entsprechend Zurückhaltung geübt wird.

Der Autogewerbe-Verband der Schweiz weist darauf hin, dass eine Belastung im Bereich der Mehrwertsteuer auch durch Fehler von Dritten (nicht ausgereifte EDV-Programme, zu wenig orientierte Berater, durch „Überschwemmung“ oder zu spät erscheinende und nicht auf die Praxis ausgerichtete Weisungen) erfolgen kann.

In allgemeiner Weise kritisiert economiesuisse die Schattensteuerproblematik, die Erschwerung von Mergers- & Acquisitions-Transaktionen durch Bestimmungen über die Solidarhaftung von Gruppenmitgliedern und die Abweichung zu EU-Regelungen trotz grosser Ähnlichkeiten. In Bezug auf den letzten Punkt verlangt sie eine vollständige Harmonisierung mit EU-Richtlinien (z.B. zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. Doppelbelastungen) und spricht sich auch für die radikale Vereinfachung des Systems (Deregulierung und Optimierung) als Massnahme zur Entlastung der Unternehmen aus.

Der Verband öffentlicher Verkehr, Hotellerie suisse und der Schweizer Tourismus-Verband sind sich einig, dass eine Entlastung durch den breiteren Einsatz von Pauschallösungen für kleinere Unternehmen geschaffen werden kann. Auch für die Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels müssen Pauschallösungen unbedingt beibehalten werden, da sie die administrative Verarbeitung erleichtern.

Als einziger Vernehmlassungsteilnehmer führt der Schweizerische Anwaltsverband aus, dass es förderlich wäre, wenn die ESTV von ihrer restriktiven Praxis zur Feststellungsverfügung abkommen würde, können doch gerade mit Feststellungsverfügungen offene Fragen einfach und rasch durch eine verwaltungsexterne Justizbehörde beurteilt werden.

Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter kann die Zusammenarbeit zwischen den Steuerpflichtigen und der ESTV durch Weitsicht, Verständnis und Praxisnähe erleichtert und effizienter gemacht werden.

#### **Abrechnungspflicht**

Diverse Vernehmlassungsteilnehmer (Hotellerie suisse, SwissBanking, Schweizerischer Bauernverband, Schweizer Tourismus-Verband, Verband öffentlicher Verkehr) vertreten die Meinung, dass die Abrechnung der Mehrwertsteuer sehr aufwändig ist. Der Schweizerische Gewerbeverband, Hotellerie suisse und der Schweizerische Städteverband machen dabei die vierteljährliche Abrechnung für den Zuwachs der administrativen Arbeiten und der finanziellen Mehrbelastung verantwortlich. Der Verband öffentlicher Verkehr und Hotellerie suisse sind der Ansicht, dass eine Entlastung durch die Option einer jährlichen Abrechnung, die vielen kleinen Unternehmen die Arbeit erleichtern würde, geschaffen werden kann. Eine Entlastung im Bereich Steuerabrechnung könnte gemäss dem Schweizer Tourismus-Verband und gemäss Gastrosuisse mit Unterstützung der neuen Informationstechnologien (z.B. Abrechnung der Mehrwertsteuer über das Internet) geschaffen werden. Der Verband öffentlicher Verkehr sodann ist der Meinung, dass die Deklaration von im Ausland eingekauften Dienstleistungen sich als administrativ sehr



aufwändig erweist. Dabei kann es bei Beträgen über 10000 Franken und bei gemischter Verwendung in speziellen Fällen zu erheblichen Belastungen der Unternehmen führen.

Der Schweizerische Anwaltsverband und der Schweizerische Baumeisterverband vertreten die Auffassung, dass der wahre Grund für den unzumutbaren Zeit- und Kostenaufwand vornehmlich in der Konzeption der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer zu erblicken ist. Die Steuerpflichtigen wirken als Gehilfen der ESTV bei der Steuererhebung mit, ohne dass sie von der ESTV einen Support oder eine angemessene Entlöhnung erhalten. Die Tätigkeit der Steuerpflichtigen als Inkassostelle der Steuer ist mit erheblicher Arbeit (quartalsweise Abrechnung, Unterscheidung ausgenommene und steuerbefreite Umsätze, Exportnachweis, Vorsteuerkürzung usw.) und hohen Kosten verbunden. Gemäss dem Schweizerischen Anwaltsverband kann eine Entlastung durch praxis- und wirtschaftsfreundlichere Anwendung des geltenden Rechts durch die ESTV und die Steuerjustizbehörden geschaffen werden.

#### **Abklärung der Steuerpflicht und der Steuerbarkeit von Leistungen**

Der Schweizerische Städteverband und der Schweizerische Bauernverband sind sich einig, dass der Aufwand für die Abklärung der Steuerpflicht bzw. der Steuerbarkeit einer Leistung sehr gross ist. Die Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels und Gastro Suisse sind der Ansicht, dass die verschiedenen Steuersätze und die unterschiedlichen Abzugsmöglichkeiten (z.B. Bewirtungsspesen) einen unnötigen administrativen Aufwand bewirken. In diesem Zusammenhang sind sich diverse Vernehmlassungsteilnehmer (Schweizerischer Baumeisterverband, Schweizerischer Gewerbeverband, Verband Schweizerischer Vermögensverwalter, Schweizerischer Städteverband) einig, dass es ohne externe Beratung praktisch unmöglich ist, die richtige Umsetzung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, wobei die dabei anfallenden Kosten für die Steuerpflichtigen beträchtlich sind. SwissBanking führt aus, dass über Transaktionen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, ein Negativbeweis geführt werden muss. Um in diesem Zusammenhang Fehler zu vermeiden, ist ein sehr erheblicher Verwaltungs- und Schulungsaufwand erforderlich.

Der Schweizerische Städteverband und der Schweizerische Gewerbeverband schlagen vor, dass durch einen einfacheren Gesetzestext mit klaren Grundsatzregeln eine Entlastung geschaffen wird. Für den Schweizerischen Gewerbeverband sollten zudem die Publikationen kürzer und verständlicher sein, wobei die Broschüren durch die professionellen Verbände verfasst werden sollten und die ESTV nur noch die Zustimmung zu diesen Broschüren geben sollte. Der Schweizerische Baumeisterverband findet in diesem Zusammenhang, dass einfach und verständlich abgefasste Informationen fehlen, insbesondere überfordert das riesige Werk von Gesetzestexten, Wegleitungen, Branchenbroschüren, Spezialregelungen und Bundesgerichtsentscheiden die Steuerpflichtigen. Economiesuisse ist auch der Ansicht, dass die grosse Zahl von gesetzlichen Grundlagen, Broschüren und Merkblättern vor allem KMU vor grosse Probleme stellen. Erschwerend wirken dabei die mangelnde Systematik und Widersprüchlichkeiten im Regelwerk.

Für den Schweizerischen Baumeisterverband kann eine Entlastung durch eine einfache Ausgestaltung der Mehrwertsteuer geschaffen werden, die es jedem Steuerpflichtigen ermöglichen soll, die Mehrwertsteuer ohne Hilfe von Steuerberatern korrekt deklarieren zu können. Er tritt daher dafür ein, dass es höchstens nur noch zwei verschiedene Mehrwertsteuersätze gibt und die diversen Sonderregelungen eliminiert werden.

### **Saldosteuersätze**

Der Schweizer Tourismus-Verband, Hotellerie suisse und Gastrosuisse äussern, dass die geltenden Saldosteuersätze dringend zu überprüfen sind, da diese zu hoch sind. Auch economiesuisse tritt für die Festlegung von markt- bzw. branchenkonformen Zinsen und Pauschalen für den Vorsteuerabzug ein. In Bezug auf die Saldosteuersätze spricht sich der Schweizer Tourismus-Verband zudem dafür aus, dass grundsätzlich Pauschallösungen breiter eingesetzt werden sollten. Zudem müsste die Sperrfrist für einen Optionswechsel von fünf Jahren zwingend verkürzt werden, da diese unter Umständen Innovation und Investitionen hemmt oder verzögert.

### **Anforderungen an die Rechnungen**

Für den Schweizerischen Bauernverband ist es ein ewiger Kampf, dass die Rechnungen für den Vorsteuerabzug konform sind. Auch für den Verband öffentlicher Verkehr sind die Regelungen für die Anerkennung von Billetten zum Vorsteuerabzug zu kompliziert, insbesondere ist die Bezeichnung des Leistungserbringers auf kleinen Billetten kaum möglich. Gastrosuisse ist der Ansicht, dass die Formvorschriften für Eingangsfakturen zu eng abgefasst sind. Insbesondere ist der Grenzwert für die Zulassung von vereinfachten Kassenbelegen mit 200 Franken zu tief angesetzt.

Nach Ansicht der economiesuisse kann für Unternehmen eine Entlastung dadurch geschaffen werden, dass die Verpflichtung entfällt, den genauen Namen des Unternehmens gemäss Handelsregistereintrag bei der Rechnungsstellung anzuführen. Zudem soll die Regel aufgehoben werden, dass eine Vorsteuerrückerstattung auf Restaurantrechnungen über 200 Franken nicht möglich ist, wenn der genaue Name des Unternehmens auf der Rechnung fehlt. Des Weiteren muss auch der nachträgliche Eintrag der Mehrwertsteuernummer auf einer Lieferantenrechnung möglich sein.

### **Buchführung**

Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter ist es heute aufgrund der Komplexität der Mehrwertsteuer – im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer – für Kleinbetriebe nicht mehr möglich oder mit einem grossen finanziellen Risiko verbunden (Nach- und Strafbesteuerung, Verfahrenskosten), die Buchhaltung selber zu führen und lediglich für die Erstellung des Jahresabschlusses externe Fachpersonen beizuziehen. Zudem ist er der Ansicht, dass die technische Abbildbarkeit der Regelungen durch Buchhaltungsprogramme, die im Kostenrahmen der KMU liegen, nicht hinreichend gewährleistet ist. Der Textilverband Schweiz vertritt auch die Meinung, dass die Anforderungen an Buchführung, Nachweis und Aufbe-

wahrung enorm sind. Nach der Einschätzung des Schweizerischen Städteverbands führen insbesondere hohe Anforderungen an die Buchführungs-Software zu Belastungen. Wie sich der Textilverband Schweiz dazu äussert, kann eine Entlastung in diesen Bereichen durch bessere Auskünfte der ESTV geschaffen werden.

### **Steuersatzerhöhungen**

Der Schweizerische Gewerbeverband, economiesuisse und der Schweizerische Anwaltsverband kritisieren die ständigen Anpassungen der Steuersätze (insbesondere diejenige per 1. Januar 2001). Solche minimalen Steuersatzerhöhungen stehen nicht im Verhältnis zu den administrativen Aufgaben (Modifikation des Buchhaltungssystems und der Kassen, Ausdruck neuer Preislisten und anderer Dokumente, Umstrukturierungskosten), die sich aufgrund der Steuersatzerhöhungen ergeben. Die dabei entstandenen Umstrukturierungs- und Anpassungskosten finden ihren Niederschlag in den Produktionskosten, was zu Lasten des Endkonsumenten in doppelter Hinsicht zu einer Verteuerung des Endproduktes führt.

Economiesuisse ist der Ansicht, dass in Zukunft auf unsinnige Satzanpassungen (z.B. um 0,1%) zu verzichten ist. Sie weist überdies darauf hin, dass Steuersatzerhöhungen bei der Mehrwertsteuer künftig bei den direkten Steuern entsprechend kompensiert werden müssen. Sie spricht sich zudem dafür aus, dass der Standortvorteil aufgrund des im europäischen Vergleich eher tiefen Steuersatzes zwingend zu bewahren ist.

### **Auskünfte der ESTV**

Der Verband Schweizerischer Kantonalbanken erachtet den Kontakt mit der ESTV als sehr formalistisch. Der Textilverband Schweiz, der Schweizerische Baumeisterverband und der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter teilen die Auffassung, dass die Auskünfte der ESTV mangelhaft sind. Nach Ansicht des Verbands Schweizerischer Vermögensverwalter kennen die zuständigen Mitarbeiter der ESTV die gesetzes- und praxiskonformen Lösungen oft auch nicht oder erteilen nur unbefriedigende, allgemeine Auskünfte. Dieser Verband beanstandet zudem, dass sich die ESTV für die Beantwortung von Anfragen sehr oft ungebührlich lange Zeit lässt. In diesem Zusammenhang schlägt der Schweizerische Anwaltsverband vor, dass Anfragen der Steuerpflichtigen innert dreier Monate durch die ESTV rechtsverbindlich beantwortet werden sollten. Zudem sind die seit Jahren offenen Rechtsfragen innert nützlicher Frist zu beantworten, so dass die diesbezüglichen latenten Rechtsunsicherheiten und die damit einhergehenden Aufrechnungsrisiken aus der Welt geschafft werden. Auch für den Schweizerischen Baumeisterverband muss die ESTV dazu verpflichtet werden, Rechtsauskünfte in einem vorgeschriebenen Zeitraum den Steuerpflichtigen verbindlich mitzuteilen.

Der Verband öffentlicher Verkehr, Hotellerie suisse und der Schweizer Tourismusverband stellen fest, dass eine Entlastung durch eine kompetente steuerliche Beratung der ESTV mit entsprechender Verbindlichkeit bezüglich der geltenden Praxis geschaffen werden kann.

Gastrouisse wünscht, dass auf dem Internetauftritt der ESTV eine „Hitliste“ der häufigsten Fehler und deren Vermeidung sowie der am häufigsten gestellten Fragen und der diesbezüglichen korrekten und verbindlichen Antworten veröffentlicht wird.

### **Zusammenarbeit bei der Ausarbeitung der Branchenbroschüren**

Der Schweizerische Anwaltsverband, der Schweizerische Baumeisterverband und der Autogewerbe-Verband der Schweiz führen aus, dass die Praktiker oder die Steuerpflichtigen vermehrt in die Erarbeitung von Praxisfestlegungen (Merkblätter und Branchenbroschüren) einzubeziehen sind. Der Verband öffentlicher Verkehr kann in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehen, weshalb eine Zusammenarbeit bei der Ausarbeitung der Branchenbroschüren bisher nicht möglich war.

Nach dem Dafürhalten des Verbands öffentlicher Verkehr, des Schweizer Tourismus-Verbands, der Hotellerie suisse und des Autogewerbe-Verbands der Schweiz kann eine Entlastung dadurch geschaffen werden, dass die Steuerpraxis bzw. Praxisänderungen (Merkblätter und Branchenbroschüren) der ESTV mit einem angemessenen Vorlauf kommuniziert werden.

### **Branchenspezifische Beanstandungen**

Die Orinad Look AG ist der Ansicht, dass es im Coiffeurgewerbe Wettbewerbsverzerrungen gibt, da 50% der Betriebe nicht der Mehrwertsteuer unterstellt sind. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität namentlich in dieser Branche sollten für das Coiffeurgewerbe die Umsatzgrenzen für die Begründung der Steuerpflicht aufgehoben und ein reduzierter Steuersatz von 3,6% eingeführt werden.

Der Schweizerische Reisbüro-Verband bemerkt, dass Reisebüros nur in Ausnahmefällen (Inlandleistung, Teilleistung bei Auslandsreisen) die Mehrwertsteuer abliefern müssen. Für ein Reisebüro ohne Front- und Backoffice ist es relativ aufwändig, die wenigen Leistungen mit Mehrwertsteuer korrekt zu erfassen. Bei 19 untersuchten Reisebüros waren in den Jahren 2002 und 2003 lediglich 0,62% des Umsatzes mehrwertsteuerpflichtig. Da die Kundenzahlung buchhalterisch als Umsatz erfasst wird, ist aus dieser nicht ersichtlich, ob mehrwertsteuerbelastete Leistungen darin enthalten sind. Als Entlastung könnte z.B. vorgesehen werden, dass ein Reisebüro von der Deklaration der mehrwertsteuerpflichtigen Reiseleistungen befreit wird, wenn Zahlungen manuell erfasst werden, der Anteil am mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in den letzten fünf Jahren jeweils unter 5% und der Gesamtumsatz unter 3 Mio. Franken liegt. Als Kompensation würde das Reisebüro eine Kürzung des Vorsteuerabzugs auf Betriebskosten (wie Telefon, Werbung usw.) in einem von der ESTV festzusetzenden Ausmass akzeptieren.

Economiesuisse führt aus, dass die Versicherungsbranche einen zu tiefen von der ESTV festgesetzten pauschalen Vorsteuerabzug anführt (10%). Er führt im Ergebnis zu administrativ aufwendigen Zuordnungen der steuerpflichtigen Umsätze zu den Vorsteuern. Nach dem Dafürhalten der Vereinigung des Schweizerischen Import-

und Grosshandels schliesslich müssen die administrativen Belastungen in den Bereichen „allgemeine Geschäftsspesen“, „Reisespesen“ und „Repräsentation“ reduziert werden.

### **3.4 Wo sind in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden**

#### **3.4.1 Wissenschaft**

Nach Meinung der Universität Genf besteht die Komplexität der Mehrwertsteuer im Detail. Es muss eine eurokompatible Interpretation der Mehrwertsteuer angestrengt werden. Die Bezeichnungen für die Steuerausnahmen, die keinen Vorsteuerabzug ermöglichen, und auf der anderen Seite für die von der Steuer befreiten Leistungen, die den Vorsteuerabzug zulassen, entsprechen nicht der Terminologie des Europäischen Rechts. Auch andere Bereiche, wie z.B. Subventionen, sind nur mangelhaft durch das geltende Recht geregelt.

#### **3.4.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

Nach Auffassung der BDO Visura war die Einführungsphase der Mehrwertsteuer für die Unternehmen zu kurz bzw. die Detailvorschriften wurden zu spät bekannt gegeben. Ausserdem beanstandet sie die während langer Zeit unsichere Rechtslage und die Durchsetzung der formellen Bestimmungen vom ersten Tag an, obwohl die Praxis noch unveröffentlicht war. Bei vielen Fragen besteht diese Rechtsunsicherheit immer noch und es ist schwierig, verbindliche Auskünfte zu erhalten. Telefonische Auskünfte sind riskant und die Antwortdauer für schriftliche Anfragen ist zu lang. Die zuletzt gemachte Feststellung trifft auch für die Dauer der Verfahren der Rechtsmittelinstanzen zu.

Gemäss der Treuhand-Kammer gingen die Stimmberechtigten 1993 von einer „in der Abwicklung einfachen Netto-Allphasen-Steuer mit Vorsteuerabzug“ aus, was aber nicht eintraf (Komplexität durch Spezial- und Ausnahmeregelungen, zahlreiche „Verwaltungsanweisungen“ der ESTV). Auch sie beanstandet, dass 1995 die Mehrwertsteuer mit wenig Vorbereitungszeit für die Steuerpflichtigen, unvollständiger Dokumentation und keinen befriedigenden Auskünften durch die ESTV überstürzt eingeführt wurde. Es wurde verpasst, eine allgemeine und umfassende Konsumsteuer im Sinne einer konsequenten Netto-Allphasen-Steuer mit Beseitigung der Schattenbesteuerung einzuführen. Die Wettbewerbsneutralität ist nicht sichergestellt, weil nicht nur auf die Natur der Leistung, sondern auch auf die Organisation des Steuerpflichtigen abgestellt wird. Auch der Grundsatz der Überwälzbarkeit ist nicht voll gewährleistet.

Des Weiteren wird die Behandlung der Steuerpflichtigen wie Delinquenten bei Kontrollen beanstandet, anstatt dass die Verwaltung hierbei als Dienstleistungsbetrieb gegenüber Kunden auftritt. Die ESTV setzt sich über den gesetzgeberischen Willen (meist durch Formalismen) hinweg, um zum Nachteil der Steuerpflichtigen das Steueraufkommen zu maximieren. Es bestehen mannigfache Schwachstellen und Mängel in der materiellen Praxis der ESTV. Die Kontrolltätigkeit ist die Visiten-

karte der ESTV. Es wird aber mit dem Ziel der Ausstellung von Ergänzungsabrechnungen fehlerorientiert kontrolliert, weshalb die Schaffung einer Ombudsstelle für ungerechte Behandlungen durch Kontrolleure geprüft werden müsste.

Gerügt werden auch die Publikationen der ESTV, die aufgrund ihres Umfangs nicht überblickbar sind. Dagegen wird das Internet-Informationsangebot der ESTV als gut befunden, obschon eine Suchoption für Publikationen und eine Verlinkung mit Entscheidungen der Steuerrekurskommission sowie des Bundesgerichts wünschenswert wäre. Interne Dienstanweisungen müssten auch veröffentlicht werden. Es sollte ein System gefunden werden, mit dessen Hilfe leicht erkennbar ist, welche Passagen von Broschüren und Merkblättern modifiziert oder aufgehoben sind und warum. Vermissen werden zudem jährlich rechtskräftig werdende Veranlagungen.

Sodann ist gemäss Treuhand-Kammer die Auskunfts-/Rulingpraxis der ESTV immer noch ungenügend. Beanstandet werden insbesondere nicht komplett beantwortete zusammenhängende Fragen, keine Bestätigungen, nicht weiter helfende Textbausteine, keine Begründungen sowie Nichtverständlichkeit und Fehlen der praktischen Umsetzbarkeit. Auch übt die ESTV sehr grosse Zurückhaltung in der Durchführung von Besprechungen, was besonders bei schlechten schriftlichen Auskünften hinderlich ist. Des Weiteren gibt es keine Kontaktliste der verwaltungsintern kompetenten Ansprechpartner und für schriftliche Antworten bestehen zu lange Wartezeiten. Schliesslich besteht der Eindruck, dass in der Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen Abteilungen der Hauptabteilung Mehrwertsteuer ein Konkurrenz- und Machtdenken spielt und es wird festgestellt, dass zwischen der Oberzolldirektion und der Hauptabteilung Mehrwertsteuer keine einheitliche Praxis herrscht.

### **3.4.3                   Wirtschaft**

Der Schweizerischer Städteverband stellt heikle Abgrenzungsfragen fest (z.B. ob eine Leistung steuerpflichtig oder ausgenommen ist, ob Hoheitlichkeit gegeben ist). Weil organisatorische Strukturänderungen in der Gemeinde Mehrwertsteuerfolgen haben (z.B. mehrere Mehrwertsteurnummern für die Dienststellen einer Gemeinde), müssen diesbezügliche Entscheide unter Mehrwertsteuergesichtspunkten gefällt werden. Sodann empfindet er die Mehrwertsteuerpflicht bei einzelnen Gemeindeleistungen als schwer verständlich. Der Schweizerische Bauernverband stösst sich hingegen insbesondere an den sehr fiskalistischen und formaljuristischen Lösungen, obwohl das Mehrwertsteuerrecht der EU doch als Vorbild hätte dienen sollen, wo eine andere steuerliche Behandlung der Landwirtschaft vorliegt.

Der Verband Schweizerischer Kantonalbanken empfindet die Mehrwertsteuerregelungen als sehr komplex und formalistisch. Diese Auffassung wird auch vom Schweizerischen Tourismusverband, von GastroSuisse und der Hotellerie suisse geteilt. Die drei letztgenannten kritisieren zusätzlich die fiskalistische Auslegung der Gesetzesbestimmungen. Die Hotellerie suisse bemängelt zudem das Offenbleiben von Fragen im MWSTG. Aber auch die Verpflichtung, das einmal gewählte Abrechnungssystem während 5 Jahren beizubehalten, erweist sich gemäss des letz-

genannten Vereins in der Praxis als zu wenig flexibel. Die Gastrosuisse hingegen rügt zudem auch das finanzielle Risiko der Revisionen. Sodann empfindet sie die zu hohen formellen Anforderungen an Rechnungen als Schikane und die zahlreichen Abgrenzungsprobleme als administrativ zu aufwändig. Die Kommunikationen der ESTV wird als schwer verständlich beurteilt, erfolgt unter Vorbehalt oder weist eine lange Beantwortungsdauer auf.

Der Verband öffentlicher Verkehr weist stichwortweise auf folgende auch schon in den Fragen 2 und 3 angesprochene Schwachstellen und Mängel hin:

- Der volle Vorsteuerabzug bei subventionierten Unternehmen besteht nur mit zusätzlicher Besteuerung der Subventionen.
- Bei jeder Satzerhöhung erfolgt eine Nachbesteuerung der vor der Erhöhung verkauften Abonnemente zulasten der Unternehmen.
- Die dem Personal vergünstigt verkauften Abonnemente werden steuerlich zulasten der Unternehmen aufgerechnet.
- Auf Rückerstattungen der Mineralölsteuer erfolgt eine zweite Steuerberechnung zulasten der Unternehmen.
- Komplizierte Namensregelungen statt z.B. die offiziellen KTU-Abkürzungen zu akzeptieren.
- Komplizierte Vorschriften statt formloser Akzeptanz von Billetten des öffentlichen Verkehrs für den Vorsteuerabzug.
- Fehlerhafte Branchenbroschüren, die nicht mit den Branchenverbänden abgesprochen sind.
- Fehlen einer kompetenten steuerlichen Beratung mit entsprechender Verbindlichkeit.

Gemäss der Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels sollten Unternehmen für das Erstellen und Abliefern der Steuerabrechnungen und das Inkasso entschädigt werden, wie dies beim Inkasso gewisser Quellensteuern auch der Fall ist. Diese Auffassung wird ebenfalls vom Schweizerischen Baumeisterverband geteilt. Der letztgenannte bemängelt zudem, dass der administrative Aufwand für die Mehrwertsteuer zu gross ist. Die Mehrwertsteuer sollte einfacher ausgestaltet sein. Er beanstandet auch, dass nicht praxisgerechte Sonderregelungen und undurchsichtiges Gesetzeswerk dazu dienen, das Steuersubstrat zu erhöhen. Der Unternehmer sollte fähig sein, auch ohne externe Berater eine Steuerabrechnung zu erstellen, wozu es dringend einer Verbesserung der Beratung durch die ESTV bedarf. Er wünscht des weiteren, dass die Steuerpflichtigen in Zukunft in die Praxisfestlegungen einbezogen werden, aber auch, dass verbindliche Mitteilungen auf Anfragen, Entscheide sowie Rechtsauskünfte in kürzerem Zeitraum erfolgen. Ein Einbezug in den Vollzug des MWSTG wird ebenfalls vom Autogewerbe-Verband der Schweiz gefordert.

Der Schweizerische Gewerbeverband beanstandet, dass die Regelungen zur Mehrwertsteuer lückenhaft sind, im MWSTG zwar weniger als zur Zeit der MWSTV. Heute bemerkt man einen Überfluss an Regelungen bis ins kleinste Detail.

Ebenfalls die Hewlett-Packard (Schweiz) GmbH bemängelt diesen zuletzt erwähnten Umstand, aber auch das Fehlen eines zentralen und aktualisierten Stichwortverzeichnisses z.B. auf der Homepage der ESTV sowie eines pragmatischen Ansatzes in der Praxis der soeben genannten Behörde und der Gerichte. Der Überfluss an Regelungen wird des weiteren auch vom Schweizerischen Anwaltsverband bemängelt. Eine überbordende Schöpfung von Branchenbroschüren, Merkblättern und Praxismitteilungen, welche selbst für professionelle Berater Rechtsunsicherheit schafft, ist für den vorgenannten Verband dramatisch bei einer Selbstveranlagungssteuer. Die Abklärung der subjektiven Steuerpflicht wie auch den formalistischen Ansatz bezüglich der Anforderungen an vorsteuerabzugsfähige Belege beurteilt er als problematisch. Schliesslich wird auch das Verhalten „pro fisco“ der Inspektoren bei Kontrollen gerügt.

Die SwissBanking beurteilt die Überprüfungsintervalle der ESTV als gross, was der Rechtssicherheit schadet. Sie hätte lieber häufigere teilgebietsbezogene als gesamthafte Prüfungen. Auch findet sie, dass die Ausführungsbestimmungen der ESTV zu wenig Rücksicht auf die praktische Umsetzbarkeit nehmen. Beanstandet wird sodann, dass die ESTV mittels eigenen Begriffen, die vom Zivilrecht und ökonomischen Gegebenheiten abweichen, (Regelungs)Lücken schafft, welche sie zu eigenen Gunsten schliesst. Desgleichen wird auch die Verzugszinsregelung bemängelt. Die Vereinigung der Schweizerischen Industrie-Holdinggesellschaften hingegen fordert die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Inland (Gruppenbesteuerung, Vorsteuerkürzung für gemischte Holdings, bewusste Schaffung von Standortvorteilen, Gegenrechtsvereinbarungen mit ausländischen Staaten zur Rückforderung der Mehrwertsteuer).

Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter erwähnt zusätzlich zu den schon in seiner Antwort zu Frage 3 angebrachten Beanstandungen die verspäteten Publikationen der ESTV, welche nach 1995 eine Mehrwertsteuerplanung in den ersten Jahren nicht möglich machten, wozu auch die schwer nachvollziehbaren Übergangsbestimmungen bei Steuersatzerhöhungen beitrugen. Ebenfalls der Textilverband Schweiz findet, dass die Einführungsphase der Mehrwertsteuer für die Unternehmen zu kurz war bzw. die Detailvorschriften zu spät bekannt gegeben wurden. Er bemängelt auch, dass die Detailvorschriften grossen Interpretationsspielraum bergen und zu umfangreich sind. Zudem rügt er die Durchführung von Revisionen ohne Berücksichtigung des konkreten Sachverhalts.

Gemäss der economiesuisse herrscht eine mangelhafte Ruling-Praxis der ESTV. Zudem beanstandet sie die langen Bearbeitungszeiten, die Nichtbeantwortung von Anfragen oder die mangelnde Verbindlichkeit der Auskünfte, die restriktive und formalistische Auslegung der Rechtsgrundlagen, die Lösungen ohne Praxisbezug sowie allgemein einen exzessiven Formalismus und Willkür bei der Anwendung von Regeln und Vorschriften. Des weiteren bemängelt sie Unklarheiten bei der Abfassung von Regelungen, Lücken bei den Publikationen und Widersprüche bei Wegleitung und Broschüren (verschiedene Aussagen zu gleichen Themen) so wie auch den Umstand, dass die Folgen all dieser Unzulänglichkeiten die Unternehmen zu tragen haben. Sodann werden durch die ESTV durchgeführte Mehrwertsteuerkontrollen oft als schikanös, pingelig und aggressiv empfunden. Die Careal Holding AG schliesslich rügt, dass die *taxe occulte* nicht in jedem Fall eliminiert wurde. Auch missfallen



ihr die überhöhten Systemanforderungen und der überspitzte Formalismus, welche die Umsetzung der Mehrwertsteuer erschweren.

### **3.5 Inwieweit hat die Gerichtspraxis zu einem Anpassungsbedarf geführt**

#### **3.5.1 Wissenschaft**

Nach Auffassung der Universität Genf hat das Bundesgericht mit seinen Entscheiden meist zum Entstehen schweizerischer Mehrwertsteuereigenheiten beigetragen. Es bedürfte Änderungen des Mehrwertsteuerrechts, um dies zu neutralisieren. Sie legt zudem dar, dass die Rechtsprechung nur punktuell intervenieren konnte, um Praktiken der ESTV zu überprüfen, die nicht der Mehrwertsteuergesetzgebung entsprachen. Zusammenfassend kann jedoch gesagt werden, dass die Eidg. Gerichte die Auffassung der ESTV schützen.

#### **3.5.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

Laut der Treuhand-Kammer scheint das Bundesgericht vor allem die Praxis der ESTV schützen zu wollen. Es wird dargelegt, dass es sich in manchen Fällen zur Mehrwertsteuer auf eine reine „Willkürkontrolle“ beschränkt, ohne sich in grundsätzlicher Weise mit der Ratio legis und Grundsatzfragen wie Erhebungswirtschaftlichkeit oder Steuerverneutralität auseinander zu setzen. Es stellt sich deshalb die Frage, ob vielleicht analog zum Sozialversicherungsgericht ein eigenständiges höchstes Mehrwertsteuergericht geschaffen werden sollte. Urteile zu Ungunsten der ESTV (z.B. Entscheid zu den Verwaltungsrats honoraren) werden nur zögerlich und mit erkennbarem Unwillen umgesetzt. Ebenfalls die BDO Visura stellt diese Haltung des Bundesgerichts in Frage. Sie findet zudem, dass die Steuerrekurskommission differenzierter urteilte, was aber wirkungslos blieb, weil alle Urteile, die zu Lasten der ESTV ergingen, mit Erfolg ans Bundesgericht weitergezogen wurden.

#### **3.5.3 Wirtschaft**

In einer Mehrheit der Stellungnahmen, die sich zu der vorliegenden Frage äussern, wird die Verwaltungsfreundlichkeit der Gerichte, insbesondere des Bundesgerichts beanstandet. So führt der Textilverband Schweiz aus, dass die Gerichte von seinen Mitgliedern als „auf der Seite der Verwaltung stehend“ wahrgenommen werden. Der Verband öffentlicher Verkehr verweist auf seine Antwort zu Frage 2, wo dargelegt wird, wie das Bundesgericht die Auffassung der steuermaximierenden Steuerbehörde in 3 Fällen zu Lasten des öffentlichen Verkehrs schützte (Vorsteuerkürzung bei Empfang von Subventionen, Nachbelastung der Steuer bei Satzerhöhungen auf Abonnemente und Hochrechnung der Tarife auf die für Dritte geltende Höhe der vergünstigten Fahrausweise des Personals). Nach der Meinung des Autogewerbeverbands der Schweiz führte die Gerichtspraxis zu keinem Anpassungsbedarf, da die Gerichte ausschliesslich die ESTV stützen. Gemäss der SwissBanking schützen die publizierten Gerichtsentscheide häufig die teils reichlich formale Optik der ESTV, obwohl die Konsequenzen für die Betroffenen einschneidend sein können (z.B. Sponsoring, Sanierungsleistungen, rückwirkende Anwendung trotz angebrachter Vorbehalte [Verwaltungsrats honorare]). Auch der Schweizerische Anwalts-

verband nimmt das Bundesgericht als eine „verwaltungsfreundliche“ Instanz wahr, die sich statt von praxisbezogenen lediglich von fiskalistischen Überlegungen leiten lässt. Sodann bemerkt er, dass Lösungen für Mehrwertsteuerprobleme nur auf erheblichen politischen Druck hin erreicht werden konnten (Verwaltungsrats honorare, besonders aber die Abwicklung der Rückerstattung nach Vorliegen des Urteils). Die economiesuisse schliesslich rügt, dass sich die Rechtsprechung nur in den Fällen an derjenigen des EUGH orientierte, wo es sich zu Gunsten der ESTV auswirkte. Auch bemängelt sie, dass erfolgreiche Urteile durch die ESTV bei weiteren Steuerpflichtigen rückwirkend durchgesetzt werden, während zu Gunsten der Steuerpflichtigen lautende Urteile nur hinsichtlich derjenigen Steuerpflichtigen zugelassen werden, die ausdrücklich Vorbehalte angebracht haben. Des Weiteren findet sie, dass die finanziellen Auswirkungen der Gerichtsentscheide oft erheblich sind wie z.B. im Bereich Sponsoring und Sanierungsleistungen.

Gemäss dem Schweizerischen Gewerbeverband spielte die Rechtsprechung eine wichtige Rolle für die Anwendung des Prinzips der Steuerneutralität. Für den Schweizerischen Städteverband hingegen steht diesbezüglich die nachträgliche Anpassung des 50%-Vorsteuerabzugs bei Reise- und Repräsentationsspesen im Vordergrund, während es der Schweizerische Tourismus-Verband als wichtig findet, dass bezüglich der Tourismusabgaben deren Subventionscharakter klargestellt wurde. Diese Feststellung macht auch die Gastrosuisse. Die letztgenannte erwähnt zudem die höchstrichterliche Festlegung der Hauslieferungen zum reduzierten Steuersatz, wobei aber die grossen Abgrenzungsprobleme sowie unnötige und inakzeptable administrative Zusatzbelastungen geblieben sind.

Gemäss dem Verband Schweizerischer Vermögensverwalter fällen die Gerichte Einzelentscheide, von denen das Gros der Steuerpflichtigen nicht profitiert. Die Verwaltungspraxis als solche kann nicht vor Gericht gezogen werden. Einige wichtige Praxisänderungen musste die ESTV aufgrund ergangener Entscheide durch die höheren Instanzen aber dennoch durchführen. Der Schweizerische Baumeisterverband schliesslich beklagt eine zu lange Dauer der Verfahren, was für die Unternehmen, die quartalsweise deklarieren müssen, zu Rechtsunsicherheit führt. Daher besteht immer die latente Gefahr von Nachbelastungen, für die Rückstellungen geöffnet werden müssen und die allenfalls sogar eine Existenzbedrohung darstellen können.

### **3.6 Wie könnte das Mehrwertsteuer-System vereinfacht werden**

#### **3.6.1 Wissenschaft**

Die Universität Lausanne fordert, dass die Saldosteuersatzmethode weniger rigide ausgestaltet wird. Sie wünscht, dass die Sperrfrist von 5 Jahren für den Wechsel der Abrechnungsmethode modifiziert wird und der Steuerpflichtige mehrere Saldosteuersätze anwenden kann. Im Weiteren wünscht sie die Vereinheitlichung der Zuständigkeiten der ESTV und der Eidg. Zollverwaltung in Mehrwertsteuerfragen. Zudem sollten die Auskünfte und Steuerrulings der ESTV bestimmt und rasch erfolgen. Dem schliesst sich die Universität Genf an, indem sie Steuerrulings wie bei

den direkten Steuern fordert. Als sehr diskussionswürdig beurteilt sie des Weiteren gewisse „interne Praktiken“, die von der ESTV angewandt, jedoch den Steuerpflichtigen nicht mitgeteilt werden. Sie führt auch aus, dass je weniger Steuersätze und Steuerausnahmen zur Anwendung kommen, desto einfacher das Mehrwertsteuersystem werde. Differenzierungen seien jedoch aus sozialen und fachlichen Gründen notwendig.

### 3.6.2 Mehrwertsteuerpraktiker

Die Treuhand-Kammer schlägt die Abgabe von Hilfsmitteln (z.B. Excel Tabellen) vor, welche die Berechnung von Privatanteilen, Nutzungsänderungen, Vorsteuerkorrekturen usw. vereinfachen würden. Sämtliche Praxisfestlegungen sollten unter Beizug von Praktikern kritisch hinterfragt und die Publikationen überarbeitet werden. Für alle Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften sollte der Buchungsbeleg ausreichen, selbst wenn sich die Gesellschaften nicht zu einer Gruppe zusammengeschlossen haben. Der Bundesrat solle die in Artikel 12 und 16 MWSTG geschaffene Kompetenz zur Ausschaltung von allfälligen Doppelbesteuerungen ausschöpfen und damit eine Benachteiligung der im Ausland tätigen schweizerischen Unternehmen eliminieren. Durch eine Überarbeitung der verfahrensrechtlichen und strafrechtlichen Bestimmungen, der Einführung eines Veranlagungssystems oder der Reduktion der Verjährungsfrist würde das finanzielle Risiko der Steuerpflichtigen herabgesetzt. Vor allem kleinere Unternehmen würden die Möglichkeit zur halbjährlichen Abrechnung und/oder die Verlängerung der Einreichungsfrist von zwei auf vier Monate begrüßen. Die Saldosteuersatzmethode sollte attraktiver gestaltet werden (tiefere Sätze, Verkürzung der Sperrfrist, Erhöhung der Umsatzlimite bzw. Steuerzahllast). Die Bestimmung über die Solidarhaftung von Gruppengesellschaften ist zu modifizieren. Alle unechten Steuerausnahmen sollten aufgehoben und allenfalls durch einen Steuersatz von 0% ersetzt werden. Den Steuerpflichtigen ist für ihre Bemühungen eine Bezugsprovision auszurichten. Das Betrugsrisiko und die administrativen Umtriebe könnten durch die Einführung von „steuerfreien“ Leistungen zwischen Steuerpflichtigen (analog Meldeverfahren oder Grossistensystem bei der Warenumsatzsteuer) reduziert werden.

Die BDO Visura führt aus, dass den Belegen (Rechnungen) ein sehr hoher Stellenwert zukommt, was zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen kann und Ursache für viele Unzulänglichkeiten und Widersprüche im Mehrwertsteuerbereich ist. Im Weiteren ist eine Vereinheitlichung der Zuständigkeiten der ESTV und der Eidg. Zollverwaltung anzustreben. Auch Vereinfachungen für ausländische Steuerpflichtigen, welche eine Bankgarantie zu leisten und einen inländischen Stellvertreter zu benennen haben, sind erwünscht. Die Vorschriften über die elektronische Datenübermittlung und Archivierung sollten vereinfacht und den Regelungen für die klassische Datenübermittlung und -ablage auf Papier angeglichen werden. Auf Vorschriften, welche für die Erhebung der Mehrwertsteuer völlig unbedeutend sind, sollte verzichtet werden (Bsp.: Wertangabe auf Exportdokument). Eine Vereinfachung der Vorschriften über Nutzungsänderungen sowie die Steuerpflicht im Zusammenhang mit dem baugewerblichen Eigenverbrauch ist wünschenswert. Auf die Besteuerung des systemfremden baugewerblichen Eigenverbrauchs sollte verzichtet werden.

### 3.6.3 Wirtschaft

Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften, der Schweizerische Anwaltsverband, die economiesuisse, die SwissBanking, der Textilverband Schweiz, der Migros-Genossenschaft-Bund und der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter sind der Meinung, dass die formellen Anforderungen an die Belege zu hoch sind.

Der Textilverband Schweiz schlägt die Abschaffung aller Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes vor. In die gleiche Richtung zielen die Äusserungen des Schweizerischen Anwaltsverbandes, der für die Abschaffung der unecht befreiten Umsätze plädiert, oder der economiesuisse, die für eine radikale Kürzung der Ausnahmen und Sonderregelungen eintritt. Der Schweizerische Bauernverband spricht sich ebenfalls für einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz aus und fordert für die Landwirtschaft zum Ausgleich gegenüber dem Ausland eine Mehrwertsteuer-rückerstattung. Der Schweizerische Baumeisterverband ist der Ansicht, dass es höchstens noch zwei verschiedene Mehrwertsteuersätze geben darf. Nach dem Schweizerischen Städteverband sollten nicht noch mehr Sondersätze eingeführt werden.

Der Schweizerische Anwaltsverband, der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter, die Hotellerie suisse und die economiesuisse fordern die Einführung der jährlichen Abrechnung. Für eine Verlängerung der Abrechnungsperiode ist ebenso der Schweizerische Städteverband. Der Schweizer Tourismus-Verband und die Gastrosuisse sprechen sich gegen ständige Praxisänderungen aus. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften und der Schweizer Tourismus-Verband bringen vor, dass Praxisänderungen (auch interne Weisungen) frühzeitig mitgeteilt werden müssten.

Der Schweizer Tourismus-Verband und die Gastrosuisse fordern KMU-taugliche Broschüren. Die economiesuisse führt aus, dass Verwaltungsanweisungen systematischer gegliedert, klarer in der Aussage, übereinstimmend und allgemein sehr viel stärker am Grundsatz der Wesentlichkeit orientiert sein sollten. Für Informationsbroschüren, die mit Vertretern der Privatwirtschaft erarbeitet werden, tritt die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften und der Verband öffentlicher Verkehr ein. Auch der Schweizerische Baumeisterverband fordert einen Einbezug der Steuerpflichtigen in den Entscheidungsprozess bei Praxisfestlegungen. Der Schweizerische Gewerbeverband wünscht die Zustimmung der ESTV, dass die Berufsverbände Kurzbroschüren zu den wichtigsten Mehrwertsteuerfragen verfassen mit dem Label: „publiziert mit dem Einverständnis der ESTV“. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften bringt vor, dass die Änderungen klar gekennzeichnet und wo nötig kommentiert werden müssten, wenn Informationsbroschüren ergänzt oder geändert werden.

Der Schweizerische Städteverband, der Schweizerische Gewerbeverband und die Gastrosuisse wünschen, dass die Abrechnungen online ausgefüllt werden können. Die Gastrosuisse fügt an, dass die ESTV zumindest EDV-Ausdrucke zu akzeptieren habe, ohne dass zusätzlich Originalformulare eingereicht werden müssten. Der Schweizerische Gewerbeverband schlägt im Weiteren die Schaffung einer elektronischen Abfragemöglichkeit des Standes des Mehrwertsteuerkontos vor.

Die Hotellerie suisse, der Schweizerische Städteverband, der Verband öffentlicher Verkehr, der Schweizerische Baumeisterverband und die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften fordern kompetente und verbindliche Auskünfte durch die ESTV. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter möchte betreffend Steuerrulings die gleiche Praxis wie bei den direkten Steuern. Der Schweizerische Reisebüro-Verband wünscht eine kürzere Verfahrensdauer bei den Einsprachen und Rekursen.

Der Schweizerische Gewerbeverband, die Gastrosuisse und die Hotellerie suisse fordern tiefere Saldosteuersätze. Der Schweizerische Gewerbeverband fügt an, dass die ESTV sich nicht nur auf Erfahrungszahlen stützen, sondern auch mit den Berufsverbänden Kontakt aufnehmen sollte. Die Hotellerie suisse wünscht zudem eine kürzere Sperrfrist beim Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter tritt für einen Ausbau des Systems der Saldosteuersätze ein, indem die Grenzwerte (Maximalumsatz, Steueraufkommen) angehoben werden. Für eine Erhöhung der Umsatzgrenze bei der Saldosteuersatzmethode sprechen sich auch die economiesuisse und der Textilverband Schweiz aus. Der Textilverband Schweiz sodann wünscht, dass interne Verrechnungen innerhalb eines Konzerns von der Steuer befreit und im Weiteren Pauschalen für optierte und gemischt genutzte Liegenschaften eingeführt werden. Vereinfachungen bei teiloptierten Liegenschaften wünscht auch der Schweizerische Städteverband.

Der Verband öffentlicher Verkehr fordert den vollen Vorsteuerabzug bei subventionierten Unternehmen ohne zusätzliche Besteuerung der Subventionen, den Verzicht auf die Aufrechnung der dem Personal vergünstigt verkauften Abonnemente, die formlose Akzeptanz von Billetten des öffentlichen Verkehrs für die Vorsteuerrückerstattung und die Heraufsetzung der Grenze für eine volle Abzugsfähigkeit der im Ausland eingekauften Dienstleistungen. Zudem wünscht er, dass keine Nachbesteuerung der vor einer Steuersatzerhöhung verkauften Abonnemente vorgenommen wird und auf Rückerstattungen der Mineralölsteuer keine weitere Steuererhebung mehr erfolgt.

Der Schweizerische Gewerbeverband ist für eine Streichung des Artikel 9 Absatz 1 Bst. a MWSTG und des Artikel 38 Absatz 5 MWSTG. Im Weiteren schlägt er die Publikation einer nach den jeweiligen Spezialgebieten geordneten Liste der Mitarbeiter der ESTV vor, ferner die Festlegung der Maximaldauer einer Kontrolle und den Verzicht auf Kontrollen bei sehr kleinen Unternehmen (stattdessen soll eine Bescheinigung über die Rechtmässigkeit durch einen von der ESTV anerkannten Treuhänder ermöglicht werden). Zudem wünscht er, dass das Verfahren zum Erhalt

einer Mehrwertsteuernummer beschleunigt (Vorschlag: Dringlichkeitsschalter bei der ESTV) und die Voraussetzungen für die Bewilligung, um nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen, gelockert werden.

Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften führt aus, dass einer weiteren Zunahme der Regelungsdichte unbedingt Einhalt geboten werden muss. Die Begriffe und die anwendbaren Prinzipien im Bereich aller schweizerischen Steuern sind zu vereinheitlichen. Hinsichtlich Leistungen zwischen Steuerpflichtigen ist zudem statt des Vorsteuerabzuges ein der Grossistenerklärung bei der Warenumsatzsteuer analoges System einzuführen. Gemischt tätige Unternehmen sollten die steuerfrei bezogenen Vorleistungen anteilmässig über das Instrument des Eigenverbrauchs abrechnen können. Im Weiteren sollte die Solidarhaftung jedes Gruppenmitgliedes auf die für die betreffende Gesellschaft relevanten Umsätze eingeschränkt werden. Wünschenswert wäre zudem, wenn für die Mehrwertsteuerbuchprüfung vor Ort verbindliche Regelungen betreffend maximaler Dauer, Kompetenzen der Prüfer, Ablauf und Inhalt der Prüfung usw. festgelegt würden. Die Hotellerie suisse fordert eine einheitliche Auslegung der Mehrwertsteuerbestimmungen durch die Inspektoren, während der Schweizerische Anwaltsverband vorschlägt, dass jeder Unternehmer unabhängig vom Umsatz steuerpflichtig wird. Aber auch einen Wechsel vom Selbstveranlagungssystem zum gemischten Veranlagungssystem zu prüfen, erscheint diesem Verband als wünschenswert.

Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter fordert einen positiven Besteuerungskatalog statt ein System von Grundsätzen und Ausnahmen, die Steuerfreiheit des Existenzminimums und die Abstimmung der Definitionen in den Bereichen Sozialversicherungsrecht, direkte Steuern und Mehrwertsteuer. Im Weiteren wünscht er Vereinfachungen beim Eigenverbrauch (insbesondere beim baugewerblichen Eigenverbrauch) und einfachere Übergangsregelungen bei Steuersatzänderungen. Zudem sollte auch mit einfachen Buchhaltungssystemen eine korrekte Selbstdeklaration möglich sein. Im Übrigen möchte er die Umsatzschwelle für die Steuerpflicht verdoppeln. Für eine Erhöhung der Umsatzschwellen für die Steuerpflicht von Gemeinwesen spricht sich auch der Schweizerische Städteverband aus.

Die economiesuisse fordert die Festlegung realistischer Vorsteuerabzugspauschalen. Im Übrigen sollten die Praxen der Eidg. Zollverwaltung und der ESTV aufeinander abgestimmt werden. Der Schweizerische Baumeisterverband macht geltend, dass die Mithilfe der steuerpflichtigen Unternehmen bei der Steuereinzahlung in irgendeiner Weise abgegolten werden müsse.

Die SwissBanking bringt vor, dass sich die *taxe occulte* reduzieren und das Mehrwertsteuersystem vereinfachen liesse, wenn auf sämtlichen mit dem Ausland getätigten Umsätzen der Vorsteuerabzug gewährt würde. Der Verband Schweizerischer Kantonalbanken bezeichnet als Kernanliegen die Definitions- und Abgrenzungsfragen rund um den Bereich der Anlagefonds. Hier sei im Hinblick auf das neue Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen bereits heute eine Vereinfachung unter dem Grundsatz „same business – same rules“ angezeigt.

Die Orinad Look AG vertritt die Meinung, dass der jährliche Mindestumsatz für die Steuerpflicht in der Coiffeurbranche aufzuheben ist. Zum Ausgleich hierfür ist ein Satz von 3,6% anzuwenden. Im Weiteren sollten generell alle Dienstleistungs-

unternehmen, die einen geringen Materialaufwand aufweisen, die Lohnkosten analog der Vorsteuer vom steuerpflichtigen Umsatz abziehen können. Denkbar wäre zudem auch, dass das Coiffeurgewerbe (Bereich Gesundheit und Körperpflege) den reduzierten Steuersatz zugesprochen erhält.

### **3.7 In welcher Form bzw. Ausgestaltung ist die Mehrwertsteuer in die neue Finanzordnung überzuführen**

#### **3.7.1 Wissenschaft**

Die Universität Lausanne führt aus, dass die Mehrwertsteuer an das neue europäische Umfeld angepasst sein muss. Die Universität Genf betont, dass versucht werden sollte, eine grösstmögliche Europakompatibilität zu erreichen. Auch eine Harmonisierung der Begriffe ist empfehlenswert. So könnten internationale Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen vermieden werden.

#### **3.7.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

Die Treuhand-Kammer spricht sich für die Beibehaltung der Befristung der Befugnis zur Erhebung der Mehrwertsteuer aus.

#### **3.7.3 Wirtschaft**

Der Schweizerische Gewerbeverband, der Schweizerische Anwaltsverband und die economiesuisse sprechen sich für eine Beibehaltung der Befristung der Befugnis zur Erhebung der Mehrwertsteuer aus. Die SwissBanking vertritt hingegen die Ansicht, dass die Befristung der Erhebungskompetenz kein kardinales Anliegen ist. Die SwissBanking ist der Meinung, dass die Mehrwertsteuersätze weiterhin auf Verfassungsstufe festzulegen sind. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter führt aus, dass die Obergrenze des Steuersatzes in der Verfassung festgeschrieben werden sollte. Die economiesuisse bevorzugt eine Ausgestaltung analog derjenigen bei den direkten Bundessteuern (Steuern sind befristet, allgemeine Kompetenznorm in der Bundesverfassung). Steuersatzerhöhungen sind in jedem Fall weiterhin dem Volk zur Abstimmung vorzulegen. Der Schweizerische Baumeisterverband ist der Meinung, dass die Probleme zuerst bereinigt werden müssen, bevor die Mehrwertsteuer in die neue Finanzordnung überführt werden kann. Hewlett-Packard (Schweiz) GmbH wünscht eine möglichst konstante Überführung, damit nicht noch zusätzlicher Schulungsbedarf, Verunsicherungen und notwendige Übergangsregelungen anfallen.

Der Verband öffentlicher Verkehr und der Schweizer Tourismus-Verband treten dafür ein, dass der Sondersatz für Beherbergungsleistungen in der Verfassung verankert wird. Die Hotellerie suisse und der Schweizerische Gewerbeverband betonen, dass der Sondersatz für Beherbergungsleistungen beizubehalten ist.

Der Schweizerische Gewerbeverband und die economiesuisse führen aus, dass Erhöhungen der Mehrwertsteuersätze durch Senkungen der direkten Steuern zu kompensieren sind. Der Migros-Genossenschafts-Bund vertritt die Meinung, dass eine gewisse Verlagerung von den (hohen) direkten Steuern zu einer massvollen Erhöhung der Mehrwertsteuer möglich ist. Zur sozialen Abfederung der Verlagerung ist die Beibehaltung des reduzierten Satzes mit gleichzeitiger Ausweitung seines Anwendungsbereiches auf weitere Güter des täglichen Bedarfs vorzusehen. Der Verband Schweizerischer Vermögensverwalter hält die Beschränkung auf zwei Steuersätze aus sozialpolitischen Gründen für problematisch. Bei der steuerlichen Belastung von Familien ist allenfalls eine etwas grössere Differenzierung wünschenswert.

Der Verband öffentlicher Verkehr führt aus, dass im übrigen Europa halbe Mehrwertsteuersätze üblich sind. Mittelfristig muss diese Halbierung auch in der Schweiz nachvollzogen werden, weil unsere Bahnen sonst im Wettbewerb benachteiligt würden. Der Schweizer Tourismus-Verband betont, dass auf Gesetzesebene eine wettbewerbsfähige Lösung für die Gastronomie und den touristischen Verkehr zu suchen ist. Die GastroSuisse führt aus, dass auf Gesetzesebene die Gleichbehandlung von Detailhandel und Gastgewerbe im Sinne der GastroSuisse-Resolution sicherzustellen ist. Der Schweizerische Gewerbeverband schliesslich ruft in Erinnerung, dass bei Erhöhungen der Mehrwertsteuersätze die hohen Umstellungskosten für die Wirtschaft (Neudruck der Preise usw.) in Betracht zu ziehen sind. Diese Umstellungskosten sind bei geringen und häufigen Erhöhungen unverhältnismässig hoch.

### **3.8 Welches sind die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Mehrwertsteuer (auch im Hinblick auf den Unternehmensstandort Schweiz)**

#### **3.8.1 Wissenschaft**

Die Universität Lausanne führt aus, dass die Mehrwertsteuer die Investitionen in der Schweiz und den Export hätte fördern sollen. Da jedoch alle umliegenden Länder auch eine Mehrwertsteuer kennen, stellte die Einführung der Mehrwertsteuer bloss eine unerlässliche Anpassung an das europäische Umfeld dar. Die Universität Genf ist der Ansicht, dass die Mehrwertsteuer für die Wirtschaft eine gute Steuerform ist.

#### **3.8.2 Mehrwertsteuerpraktiker**

Die Treuhand-Kammer betrachtet die Belastung der Steuerpflichtigen als unangemessen hoch. Schon systembedingt werden alle Stufen in der Kette der Leistungserbringer mit hohen (entschädigungslosen) administrativen Umtrieben der Mehrwertsteuer belastet. Zusätzlich sind die Steuerpflichtigen mit hohen latenten Risiken von Nachforderungen konfrontiert. Wirtschaftsförderungsmassnahmen und somit auch Steuervergünstigungen werden durch die Mehrwertsteuer mit kompensierenden Massnahmen (Vorsteuerabzugskürzungen oder Drohungen hierzu) untergraben. Mit Blick auf Aufwand und Risiko seitens der Steuerpflichtigen hat



sich der Systemwechsel von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer nicht gerechtfertigt. Im internationalen Wettbewerb hat die Schwerfälligkeit der ESTV im Bereiche der Mehrwertsteuer, der überspitzte Mehrwertsteuerformalismus, der hohe administrative Aufwand und die bei der Mehrwertsteuer nachweislich hohen Risiken (Nachforderungen und Zinsen) die Gunst, die die Schweiz international traditionell bei den direkten Steuern genießt, wettgeschlagen.

Die BDO Visura ist der Ansicht, dass die tiefen Steuersätze einen komparativen Vorteil für den Standort Schweiz darstellen. Bei Beratungen im grenzüberschreitenden Verhältnis stellt man fest, dass das Bestimmungslandprinzip nur teilweise verwirklicht ist. Als Folge davon kann es zu wettbewerbsverzerrenden Doppelbesteuerungen und zu doppelten Nichtbesteuerungen kommen. Im Weiteren führen die unterschiedlichen Steuersätze in der Schweiz dazu, dass tendenziell die Leistungen, welche dem tieferen Steuersatz unterliegen, vermehrt nachgefragt werden. Das ist dort wettbewerbsverzerrend, wo unterschiedlich besteuerte Produkte in direkter Konkurrenz zueinander stehen (Bsp.: Lebensmittel und Getränke im Auswärts- und Heimkonsum). Aus volkswirtschaftlicher Sicht problematisch ist schliesslich, dass eine Diskrepanz zwischen der hohen Regelungsdichte einerseits und der geringen Entdeckungswahrscheinlichkeit andererseits besteht. Aufgrund der geringen Entdeckungswahrscheinlichkeit können Mitbewerber, die sich nicht an die Regeln halten, teilweise Wettbewerbsvorteile herausholen. Im Übrigen kann im Bereich der Schattenwirtschaft die Mehrwertsteuer vermieden werden.

### 3.8.3 Wirtschaft

Einig ist man sich, dass die im Vergleich zum Ausland tiefen Mehrwertsteuersätze für den Wirtschaftsstandort Schweiz attraktiv sind. Die economiesuisse hält fest, dass die Mehrheit der durch den Verband befragten Unternehmen in der Mehrwertsteuer einen konkreten Schritt in Richtung verbesserter Konkurrenzfähigkeit der Schweizer Wirtschaft sehen (Elimination der Schattensteuer, Vorteile für die Exportwirtschaft durch die Vorsteuerabzugsmöglichkeit bei Exporten, Wettbewerbsvorteile durch noch tiefe Steuersätze). Finanzdienstleister führen jedoch Belastungen durch die Mehrwertsteuer an. Massnahmen bei der Mehrwertsteuer zur Stärkung des Finanzplatzes Schweiz werden von Finanzdienstleistern als dringend wünschbar erachtet. Die SwissBanking führt aus, dass die heutige gesetzliche Ausgestaltung der Mehrwertsteuer nicht in grundsätzlichem Widerspruch mit der Zielsetzung einer international wettbewerbsfähigen Mehrwertsteuer steht. Es gilt aber internationale Doppelbesteuerungen im Bereich der Mehrwertsteuer zu verhindern. Der Schweizerische Anwaltsverband ist der Meinung, dass die Mehrwertsteuer mit einigen Ausnahmen (Schlechterstellung der Charter- und Taxifluggesellschaften im Vergleich zum Ausland mit der Folge des drohenden Wegzugs dieser Branche) keine negativen volkswirtschaftlichen Folgen zeitigt, stellt die Schweiz doch zumindest in Mehrwertsteuerfragen keine Insel im europäischen Raum dar. Der Wirtschaftsstandortvorteil aufgrund der tiefen Mehrwertsteuersätze droht jedoch verloren zu gehen, wenn die Verwaltung ein wirtschaftsunfreundliches Umfeld schafft und in der fiskalischen Rechtsprechung des Bundesgerichtes einen Mentor findet.

Der Schweizerische Gewerbeverband legt dar, dass die Mehrwertsteuer nicht immer auf den Konsumenten überwält werden kann. Die Mehrwertsteuer belastet zudem

vor allem Betriebe, die im Binnenmarkt tätig sind und einen hohen Anteil an Lohnkosten aufweisen. Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität, erwähnt in Artikel 1 MWSTG, ist nur teilweise eingehalten und die *taxe occulte* besteht zum Teil weiterhin. Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften ist auch der Ansicht, dass die Mehrwertsteuer für die Unternehmen in vielen Fällen keineswegs kostenneutral ist (z.B. bei fehlender Möglichkeit der Steuerüberwälzung oder aufgrund internationaler Doppelbesteuerung). Die Mehrwertsteuersätze sind deshalb nicht zu erhöhen. Die Möglichkeit zur Schaffung von Standortvorteilen gegenüber der EU durch günstige Mehrwertsteuerregelungen sollte wahrgenommen werden. Für den Verband Schweizerischer Vermögensverwalter ist eine tiefe Fiskalquote entscheidend für den Wirtschaftsstandort Schweiz. Es ist aber auch auf ein angemessenes Gleichgewicht unter den zur Fiskalquote beitragenden Steuern zu achten. Das jetzige Verhältnis untereinander ist gesund. Die Mehrwertsteuer ist keine Steuer, die den Wirtschaftsstandort Schweiz unbeeinflusst lässt. Der Migros-Genossenschafts-Bund ist jedoch der Meinung, dass im Sinne einer Standortpolitik die Reduktion der Ertragssteuerbelastung der Unternehmen durch die direkte Bundessteuer und die gleichzeitige Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes ein wirksames Mittel sind. Der Schweizerische Baumeisterverband führt aus, dass die Fiskalquote nach oben fixiert werden sollte. Es muss gewährleistet sein, dass eine Mehrwertsteuersatzerhöhung bei den direkten Steuern kompensiert wird. Die Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels legt dar, dass jegliche Erhebung einer Konsumsteuer sich durch die zusätzliche Verteuerung der Waren negativ auf Handel und Wirtschaft auswirkt. Die gleiche Meinung vertreten der Schweizer Tourismus-Verband und die Gastrosuisse, indem sie ausführen, dass je höher der Mehrwertsteuersatz ist, desto grösser auch die volkswirtschaftlichen Nachteile sind. Die steuerliche Belastung hat direkte negative Auswirkung auf die Wettbewerbsfähigkeit des schweizerischen Tourismus. Diese Ansicht teilt auch die Hotellerie suisse. Die Gastrosuisse betont weiter, dass die Mehrwertsteuer zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen dem Detailhandel und dem Gastgewerbe geführt hat.

Nach Ansicht des Schweizerischen Reisebüro-Verbandes und des Schweizerischen Anwaltsverbandes führt eine weitere Erhöhung der Steuersätze zu einer stärkeren Belastung der unteren Einkommen. Diese Meinung vertritt auch die Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels. Die Mehrwertsteuer belastet in erster Linie die Unterschicht und den Mittelstand. Sie ist deshalb gleichermassen unsozial wie konsumfeindlich. Es ist deshalb davor zu warnen, die Mehrwertsteuer als Allheilmittel für andere Steuerausfälle zu sehen. Der Verband öffentlicher Verkehr ist der Meinung, dass die Mehrwertsteuer beim öffentlichen Verkehr eine Verlagerung der Kosten auf die Kantone und Gemeinden bewirkt. Zudem führten notwendige Tarifierungen zu einer Verschiebung des Verhältnisses des Individual zum öffentlichen Verkehr, und zwar zulasten des öffentlichen Verkehrs. Hewlett-Packard (Schweiz) GmbH bringt vor, dass Unternehmen, die überwiegend ausgenommene Umsätze tätigen, geradezu verpflichtet sind, möglichst alle personalintensiven Leistungen „Inhouse“ zu erbringen, denn „Outsourcing“ zahlt sich wegen der darauf anfallenden, nicht rückforderbaren Vorsteuern in der Regel nicht aus. Die Mehrwertsteuer wird so zum Entscheidungsfaktor für solche Transaktionen und verhindert aus operativer Sicht optimale Lösungen.



## **4 Die Mehrwertsteuer aus wirtschaftstheoretischer Sicht**

Eine Würdigung der Eingaben der Vernehmlassungsteilnehmer zeigt auf, dass eines der zentralen Anliegen, welches diese äussern, die Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems und dessen Vollzug ist; einige Vernehmlassungsadressaten verlangen sogar eine *radikale* Vereinfachung. Eine solche würde erreicht, wenn sich die schweizerische Mehrwertsteuer stärker als bisher an den Eigenschaften einer idealen Mehrwertsteuer orientieren würde.

### **4.1 Eigenschaften einer idealen Mehrwertsteuer**

#### **4.1.1 Definition der idealen Mehrwertsteuer**

Die Evaluation der schweizerischen Mehrwertsteuer kann nicht im luftleeren Raum erfolgen. Vielmehr bedarf es einer Referenz, an der sie sich messen lässt. Zu diesem Zweck werden unter dieser Ziffer die Eigenschaften einer „idealen“ Mehrwertsteuer diskutiert. Dadurch wird ersichtlich, inwieweit die in der Schweiz implementierte Mehrwertsteuer von diesem Ideal abweicht. Eine Annäherung der schweizerischen Mehrwertsteuer an dieses Ideal stellt dann zugleich eine mögliche Reformstossrichtung dar. Darüber hinaus lässt sich ein Raster entwerfen, aufgrund dessen konkrete Reformvorschläge systematisch beurteilt werden können.

Eine ideal konstruierte Mehrwertsteuer erfüllt fünf Kriterien:

- a. Sie ist als Netto-Allphasensteuer konzipiert,
- b. ist vom Konsumtyp, d.h. die auf Kapitalgüter entfallende Steuer kann als Vorsteuer sofort und integral abgezogen werden,
- c. wird nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben,
- d. kennt keine Ausnahmen
- e. und einen Einheitssatz.

#### **4.1.2 Grundsätzliche Beurteilung der schweizerischen Mehrwertsteuer**

- a. Die schweizerische Mehrwertsteuer erfüllt das Kriterium der Netto-Allphasensteuer vollumfänglich, weshalb dieser Punkt an dieser Stelle nicht weiter vertieft wird.
- b. Die Ausgestaltung orientiert sich im Prinzip überdies an einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp; doch wird dieses Ideal durch die unechten Befreiungen ausgehöhlt. Diese Problematik wird bei der Diskussion der Ausnahmen vertieft.
- c. Auch das Bestimmungslandprinzip ist umgesetzt. Hier ergeben sich jedoch praktische Probleme im Zusammenhang mit der Besteuerung von bestimmten Dienstleistungen und digitalisierten Waren. Ihnen widmen sich die Ausführungen in Ziffer 4.1.3.

d./e. Stark von der Idealvorstellung weicht die schweizerische Mehrwertsteuer hingegen bei den beiden letzten Kriterien ab. Sie bilden denn auch den Schwerpunkt der nachfolgenden Erörterung der Eigenschaften einer idealen Mehrwertsteuer. Die Begründung für die breite Steuerbasis ohne Ausnahmen findet sich in Ziffer 4.1.4. Den Abschluss bildet die Diskussion der Steuersatzstruktur in Ziffer 4.1.5.

### 4.1.3 Bestimmungslandprinzip

Unter dem Bestimmungslandprinzip werden Güter im Land, in das sie geliefert werden, besteuert, unabhängig davon, wo sie produziert worden sind. Der Exportstaat gewährt beim Grenzübertritt eine Steuerbefreiung, während der Importstaat eine Steuer erhebt, so dass die Importe steuerlich gleich behandelt werden wie im Inland hergestellte Güter. Dieses Herabschleusen und anschließende Heraufschleusen des Preises wird als Grenzausgleich bezeichnet.

Das Bestimmungslandprinzip verzerrt die Produktionsstandortunterscheidungen der Unternehmen nicht, selbst wenn die einzelnen Länder unterschiedliche Steuersätze anwenden. Somit sichert das Bestimmungslandprinzip Produktionseffizienz im internationalen Kontext. Darüber hinaus besitzt es den erhebungstechnischen Vorteil, dass unabhängig davon, wie sich die deklarierte Wertschöpfung auf die Länder verteilt, der gesamte Steuerbetrag immer gleich hoch ausfällt und sich stets gleich auf die in der Wertschöpfungskette beteiligten Länder verteilt. Damit entfällt die administrativ aufwändige Lösung der Verteilungskonflikte zwischen den einzelnen Ländern im Rahmen administrativ festgelegter Steuerexportwerte, welche von den in Rechnung gestellten Exportpreisen abweichen.

Ein Problem bei einer Mehrwertsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip sind jedoch die Dienstleistungsimporte sowie die digitalisierten Waren, insbesondere welche direkt an Endverbraucher geliefert werden. Während bei den übrigen Warenimporten eine Grenzkontrolle erfolgt, können elektronisch erbrachte Dienstleistungsimporte und digitalisierte Waren von den Steuerbehörden kaum kontrolliert werden.

Soweit es sich um auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen betreffend digitalisierte Güter zwischen Leistungserbringern und Leistungsempfängern in Mitgliedstaaten der EU oder zwischen Leistungserbringern in Drittstaaten (wie solchen in der Schweiz) und Leistungsempfängern in Mitgliedstaaten der EU handelt, regelt seit dem 1. Juli 2003 Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e letztes Lemma in Verbindung mit Artikel 26c der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl.EU Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1 ff., im Folgenden als 6. EG-Richtlinie bezeichnet) die Besteuerung derartiger Umsätze (vgl. die so genannte E-Commerce-Richtlinie 2002/38/EG vom 7. Mai 2002; ABl.EU Nr. L 128 vom 15. Mai 2002, S. 41 ff.). Die in dieser Richtlinie enthaltenen Besteuerungsregeln stellen eine Voraussetzung der Empfehlungen dar, welche die OECD auf diesem Gebiet demnächst an ihre Mitgliedstaaten richten wird. Zusammenfassend kann festgehalten werden,

- dass als Ort solcher Dienstleistungen generell der Sitz (Wohn- oder Geschäftssitz) des Leistungsempfängers gilt;

- dass im Falle der Leistungen zwischen Unternehmen („Business to Business“) das leistungsempfangende Unternehmen im so genannten „reverse charge“-Verfahren die Steuer schuldet (dieses Verfahren kennt das MWSTG bereits heute, vgl. Art. 10 in Verbindung mit Art. 24 MWSTG);
- dass im Falle der Leistungen zwischen Unternehmen und Konsumenten („Business to Consumer“) das leistungserbringende Unternehmen sich im Land des leistungsempfangenden Konsumenten als Steuerpflichtiger eintragen muss oder jedenfalls mit dem Land des leistungsempfangenden Konsumenten die Steuer auf dem Umsatz an den Letztgenannten abrechnen muss.

#### **4.1.4 Breite Steuerbasis ohne Ausnahmen**

In der Fachliteratur besteht Einigkeit darüber, dass grundsätzlich alle Wirtschaftssubjekte, die Waren und Dienstleistungen anbieten, der Mehrwertsteuer unterstellt sein sollten.<sup>1</sup> Aus verwaltungsökonomischen Gründen ist allerdings eine Ausnahmeregelung für kleine Firmen sinnvoll.

Gleichzeitig sind auch möglichst alle Waren und Dienstleistungen der Steuer zu unterwerfen. Eingeschränkt wird diese Regel freilich, weil einige Branchen wie die Vermietung von Liegenschaften, der Geld- und Kapitalverkehr und die Versicherungen im Rahmen der Mehrwertsteuer aus rein steuertechnischen Gründen schwierig zu besteuern sind.

Der Grund für die Vorteilhaftigkeit einer möglichst breiten Bemessungsgrundlage ist die aus der Optimalsteuertheorie bekannte Tatsache, dass die Zusatzlast der Besteuerung näherungsweise quadratisch mit dem Steuersatz ansteigt. Bei einer enger definierten Steuerbasis muss der Steuersatz höher angesetzt werden als bei einer breiteren Steuerbasis, um einen bestimmten Steuerertrag zu generieren. Deshalb fällt dann die Zusatzlast höher aus.

##### **4.1.4.1 Verwaltungsökonomisch motivierte Ausnahmen von der Steuerpflicht**

Ausnahmen von der Steuerpflicht lassen sich im Hinblick auf zu hohe Vollzugskosten rechtfertigen. Bevor auf solche administrativen Vereinfachungen eingegangen wird, soll ein Blick auf die Erhebungs- und Entrichtungskosten der Mehrwertsteuer geworfen werden.

###### **4.1.4.1.1 Erhebungs- und Entrichtungskosten**

Im Durchschnitt ausgewählter OECD-Länder belaufen sich die Erhebungskosten der Mehrwertsteuer, also die Kosten, welche bei der Steuerbehörde anfallen, auf 0.027%

<sup>1</sup> Vgl. CNOSSEN SIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

des BIP.<sup>2</sup> Eine grobe Approximation für die Schweiz führt zu einer vergleichbaren Grössenordnung. Norwegen und Schweden, zwei Länder mit einer vergleichsweise einfachen Steuersatzstruktur, erheben ihre Mehrwertsteuer mit verhältnismässig niedrigen Kosten pro registrierten Steuerpflichtigen, während die Kosten in Belgien und Irland relativ hoch ausfallen. Als hauptsächliche Einflussfaktoren für die Erhebungskosten werden die Zahl der Steuersätze, die Breite der Steuerbasis und die Zahl der registrierten Steuerpflichtigen identifiziert.<sup>3</sup>

Stärker als die Erhebungskosten, die der Steuerbehörde erwachsen, fallen die Entrichtungskosten, welche den Steuerpflichtigen entstehen, ins Gewicht. Die Entrichtungskosten der britischen Mehrwertsteuer in den Jahren 1986-1987 wurden auf 3.7% der Steuererträge geschätzt. Gemessen als Prozentsatz des Umsatzes, wurden dabei bei kleinen Firmen zwanzigmal so hohe Kosten ermittelt wie bei grossen Firmen.<sup>4</sup> Die vergleichbare Ziffer für Neuseeland beläuft sich auf das Fünffzigfache.<sup>5</sup> Für die Schweiz liegen nur bruchstückhafte Informationen vor<sup>6</sup>, die indessen keine Hochrechnung zulassen.

#### **4.1.4.1.2 Administrative Vereinfachungen**

In Bezug auf die Lastverteilung erweist sich die Mehrwertsteuer infolgedessen als hochgradig regressiv. Dadurch entsteht eine steuerliche Wettbewerbsverzerrung zwischen kleineren und grösseren Firmen. Dieser Verzerrung kann mittels zweier Massnahmen, die eine administrative Vereinfachung für die Steuerpflichtigen darstellen, entgegen getreten werden: Es handelt sich um die unechte Steuerbefreiung für kleine Firmen und um die Saldosteuersätze. Die schweizerische Mehrwertsteuer kennt beide Instrumente.

##### **4.1.4.1.2.1 Unechte Steuerbefreiung für kleine Firmen**

Eine unechte Steuerbefreiung für kleine Firmen ist für den Fiskus, gemessen an den entgangenen Steuereinnahmen, vertretbar, da diese kleinen Firmen immer noch Mehrwertsteuer auf ihren Vorleistungen zahlen und ihre Wertschöpfung in Relation zur Wertschöpfung der Gesamtwirtschaft gering ausfällt.

<sup>2</sup> Eine Zusammenfassung der Ergebnisse einer Reihe von Studien über die Erhebungskosten der Mehrwertsteuer findet sich in: CNOSSEN, SIBBREN; Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence; Tax Notes International, June 20, 1994, S. 1649-1668.

<sup>3</sup> Dies sind die Ergebnisse verschiedener Studien, in welchen die Erhebungskosten einer hypothetischen Mehrwertsteuer für die USA geschätzt wurden. Vgl.: U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY; Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth. Vol. 3, Value-Added Tax; Washington D.C.: U.S. Government Printing Office, 1984. KPMG; Study of Value-Added Taxation in the United States. Washington D.C., 1989. U.S. INTERNAL REVENUE SERVICE; A Study on the Administrative Issues in Implementing a Federal Value Added Tax; Washington D.C., 1993.

<sup>4</sup> SANDFORD, CEDRIC; GODWIN, MICHAEL UND HARDWICK, PETER; Administrative and Compliance Costs of Taxation; Bath: Fiscal Publications, 1989.

<sup>5</sup> SANDFORD, CEDRIC UND HASSELDINE, JOHN; The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand; Wellington: Victoria University, 1992.

<sup>6</sup> Vgl. MÜLLER, CHRISTOPH A.; Administrative Belastung von KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Studienreihe hrsg. Vom Bundesamt für Wirtschaft und Arbeit, Juli 1998

In der Schweiz sind Unternehmen, die einen Umsatz von mehr als 75'000 Franken jährlich erzielen, steuerpflichtig. Falls die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als 4'000 Franken im Jahr beträgt, sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht erst mit einem Jahresumsatz von mehr als 250'000 Franken erfüllt. Von der Steuerpflicht generell ausgenommen sind die Steuersubjekte Landwirte, Forstwirte und Gärtner für die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse, sowie die Viehhändler und Milchsammlstellen.

#### **4.1.4.1.2.2 Saldosteuersätze**

In der Schweiz können Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 3 Mio. Franken, deren Steuerzahllast nicht mehr als 60'000 Franken beträgt, im Sinne einer administrativen Vereinfachung beantragen, die geschuldete Steuer mit Hilfe von Saldosteuersätzen zu berechnen. Dabei handelt es sich um Branchensätze, die von der ESTV in Abhängigkeit der Art der Tätigkeit der Steuerpflichtigen festgelegt werden. In diesen Saldosteuersätzen ist ein durchschnittlicher Vorsteuerabzug schon eingerechnet, weshalb die genaue Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern entfällt. Steuerpflichtige, welche Saldosteuersätze anwenden, rechnen nur halbjährlich ab.

Eine wichtige Frage ist, wie die Höhe der Saldosteuersätze festgelegt werden soll. Diese lässt sich grundsätzlich aus den folgenden beiden Prinzipien ableiten:

- (1) Die aufgrund der Saldosteuersatzmethode erzielten administrativ bedingten Effizienzgewinne, d.h. die eingesparten Erhebungs- und Entrichtungskosten, sind vollständig an die Steuerpflichtigen weiterzugeben.
- (2) Im Aggregat sollte die geschuldete Steuer bei den nach der Methode der Saldosteuersätze abrechnenden Unternehmen gleich hoch ausfallen, wie wenn sie diese nach der effektiven Methode ermitteln würden. Diese Aggregatsbetrachtung impliziert, dass es Steuerpflichtige gibt, welche – je nach dem jeweiligen Verhältnis zwischen Steuer auf dem Umsatz und Vorsteuer – nach der Saldosteuersatzmethode einen niedrigeren Steuerbetrag entrichten als nach der effektiven Methode.

Nun ist es jedoch so, dass Steuerpflichtige, welche berechtigt sind, nach der Saldosteuersatzmethode abzurechnen, richtigerweise die Wahl haben, ob sie tatsächlich diese Methode oder stattdessen die effektive Methode wählen wollen. Diese Option wirft nun ein Problem der adversen Selektion auf: Steuerpflichtige, die mit der Saldosteuersatzmethode günstiger fahren, entscheiden sich für diese Abrechnungsart, während Steuerpflichtige, für welche die effektive Methode unter Einschluss der dabei anfallenden höheren Entrichtungskosten besser abschneiden, sich für die effektive Methode entscheiden. Dadurch entstehen gegenüber einer Situation ohne Optionsrecht Mindereinnahmen.

Dieses Problem der adversen Selektion verlangt nun, dass das zweite der obigen Prinzipien abgewandelt wird. Demgemäss sind die Saldosteuersätze so festzulegen, dass im nach Branchen differenzierten Aggregat die abzuliefernde Steuer der Steuerpflichtigen, welche die Wahl zwischen der Saldosteuersatzmethode und der effektiven Methode haben, gleich hoch ausfallen muss, wie wenn alle diese Steuerpflichtige nach der effektiven Methode abrechnen würden.



Dies bedeutet, dass die Saldosteuersätze etwas höher angesetzt werden müssen, wenn ein Optionsrecht existiert, welches den Steuerpflichtigen die Wahl zwischen den beiden Abrechnungsarten einräumt. Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass das Wahlrecht ausschliesslich von Steuerpflichtigen finanziert wird, welche auch zur Ausübung des Wahlrechts berechtigt sind. Andernfalls würde das Wahlrecht durch Steuerpflichtige ohne Wahlrecht subventioniert. Dies zieht aber auch die Forderung nach sich, dass die Gruppe der Optionsberechtigten möglichst homogen sein muss, da ansonsten die Ausübung der Option Saldosteuersatzmethode zu wenig attraktiv wäre. Dies impliziert, dass die Saldosteuersätze nach Branchen differenziert werden und dass die Bandbreite der zur Ausübung der Option berechtigten Steuerpflichtigen in Bezug auf die Umsatzgrösse nicht zu weit definiert ist. Letzteres rechtfertigt es, das Wahlrecht an die Voraussetzung zu binden, dass eine bestimmte Umsatzschwelle sowie eine bestimmte Steuerzahllast nicht überschritten wird, zumal ja die höheren Entrichtungskosten der effektiven Methode mit wachsendem Umsatz an Bedeutung verlieren.

#### **4.1.4.2 Ausnahmen für schwierig zu besteuernde Sektoren**

Die Steuerbasis der Mehrwertsteuer sollte so breit wie möglich definiert sein. Nichtsdestotrotz gibt es einige Sektoren, die aus administrativen Gründen schwierig in die Mehrwertsteuer zu integrieren sind. Dazu gehören das Wohnungswesen und die Finanzdienstleistungen.

##### **4.1.4.2.1 Das Immobilienwesen**

Im Prinzip sollte das Immobilienwesen im Rahmen einer Mehrwertsteuer wie jeder andere Sektor besteuert werden. Das Problem ist jedoch, dass es aus politischen und administrativen Gründen schwierig ist, eine Mehrwertsteuer auf den Eigenmietwert des Hauseigentums zu erheben. Wenn der Eigenmietwert nicht besteuert werden kann, so verlangt das Gebot der Gleichbehandlung, dass auch die Wohnungsmieten nicht besteuert werden. Im Sinne eines zweitbesten Ansatzes sind daher in allen Ländern die Eigenmietwerte und in fast allen Ländern die Wohnungsmieten unecht steuerbefreit. Stattdessen werden die Wohnbauinvestitionen besteuert. Die Steuer auf den Wohnbauinvestitionen kann als Proxy für den Gegenwartswert der Steuer, die auf dem Strom der Dienstleistungen im Wohnungswesen erhoben werden müsste, verstanden werden.<sup>7</sup>

Mit der „exemption method“ und der „tax method“ werden zwei Ansätze verwendet, um diese Philosophie umzusetzen. Unter der „exemption method“, wie sie in der sechsten Richtlinie der EU für ihre Mitgliedsländer vorgeschrieben ist und wie sie auch in der Schweiz angewendet wird, sind Verkauf und Vermietung von Liegenschaften im Prinzip unecht steuerbefreit, während neu erstellte Gebäude, Umbauten und Gebäudeunterhalt der Steuer unterliegen. Unter der „tax method“, die z.B. in Kanada und in Neuseeland implementiert ist, sind Verkauf und Vermietung von

<sup>7</sup> Eine eingehendere Behandlung des Wohnungswesens und der Geschäftsliegenschaften unter der Mehrwertsteuer enthält: CNOSSEN, SUBREN; VAT Treatment of Immovable Property; Tax Notes and Tax Notes International, 66 und 10 (March 20), 1995. Wiederabgedruckt als Chapter 7 in: Victor Thuronyi (Hrsg.); Tax Law Design and Drafting; Washington D.C.: International Monetary Fund.

Liegenschaften grundsätzlich steuerbar, wobei im Sinne einer Ausnahmeregelung Wohnungsmieten und die Eigenmietwerte sowie der Verkauf selbstgenutzten Wohneigentums unecht steuerbefreit sind. Dies impliziert, dass neu erstellte Gebäude, Umbauten und der Gebäudeunterhalt der Steuer unterworfen sind. Die „exemption method“ erfordert eine Definition spezifischer steuerbarer Nutzungen im Bereich Nicht-Wohnen, wie Unterkunft in Hotels und Pensionen, Campingplätze und Parkplätze. Es muss ausserdem die Möglichkeit bestehen, sich optional als steuerpflichtig registrieren zu lassen. Die Nutzung von Liegenschaften zu kommerziellen Zwecken und der Verkauf von Liegenschaften sind dann steuerpflichtig, so dass die potenzielle Diskriminierung und die Kumulierung der Steuer vermieden werden können. Die „tax method“, verlangt eine Definition der Verwendung zu Wohnzwecken, während sich die Frage der optionalen Registrierung und Steuerpflicht nicht stellt.

Die „tax method“, unter der alle Mieten und Verkäufe auf Geschäftsliegenschaften mehrwertsteuerpflichtig sind, ist der „exemption method“ überlegen und deshalb vorzuziehen.<sup>8</sup> Bei der „tax method“ fließt eine Wertsteigerung einer Geschäftsliegenschaft und damit auch der Dienstleistungen, welche die Liegenschaft abwirft, immer in die Steuerbasis ein. Es gibt damit weniger Verzerrungen, und die Regeln für die steuerliche Behandlung von Nutzungsänderungen sind einfacher anzuwenden. Ein Wechsel von der „exemption method“ zur „tax method“ beinhaltet jedoch einige schwierige Übergangsprobleme im Hinblick auf Geschäftsliegenschaften, die vorher unecht steuerbefreit waren, sofern nicht dafür optiert wurde.

#### **4.1.4.2.2 Finanzdienstleistungen**

An sich sollten auch Finanzdienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen. Das Problem ist dabei aber die korrekte Erfassung der Bemessungsgrundlage der zu besteuerten Finanzdienstleistung. Jeder Finanzkontrakt, der einer Finanzdienstleistung zugrunde liegt, kann in vier Elemente, nämlich in (1) Kapitalbeträge, (2) den reinen Zeitwert des Geldes, (3) eine Risikoprämie und (4) in die Abgeltung für die Finanzintermediation zerlegt werden.<sup>9</sup>

Die Kapitalbeträge repräsentieren den Kapitalwert einer Transaktion, also z.B. die Einlage eines Bankkunden in sein Konto oder der Kreditbetrag, den die Bank einem Schuldner gewährt. Es handelt sich um Beträge, die für den Finanzintermediär keinen permanenten Zu- oder Abfluss darstellen, da typischerweise am Ende der Transaktion ein gegenläufiger Zahlungsstrom erfolgt. Konkret heisst dies, dass das Konto saldiert bzw. der Kredit zurückgezahlt wird.

Der reine Zeitwert des Geldes ist diejenige Komponente der Zahlungsströme, welche die Opportunitätskosten der Geldhaltung in Abwesenheit jeglicher Kredit-, Markt- oder sonstiger Risiken verkörpert. Er bildet die Preisrelation zwischen Zukunfts- und Gegenwartskonsum ab.

Die Risikoprämie ist ein Entgelt, das den Intermediär für das der Transaktion inne wohnende Risiko kompensiert. Dies kann z.B. ein Zinssatzzuschlag auf einen Kredit über den reinen Zeitwert des Geldes hinaus sein, der das Ausfallrisiko des Kredits

<sup>8</sup> Vgl. CNOSEN SJIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>9</sup> Vgl. PODDAR, SATYA; Consumption Taxes: The Role of the Value-added Tax; Chapter 12 in World Bank: Finance Research Project: Taxation of Financial Intermediation, 2003.

widerspiegelt, oder eine Komponente der Versicherungsprämie, mit welcher der Versicherer für die Eintretenswahrscheinlichkeit eines Schadenereignisses abgegolten wird. Die Risikoprämie ist der Preis für die Übertragung von Risiken und damit von Vermögenswerten zwischen der Finanzinstitution und ihrem Kunden oder zwischen verschiedenen Teilnehmern eines Risikopools. Sie ist somit keine Wertschöpfungskomponente.

Die Abgeltung für die Finanzintermediation ist die Restgrösse aller Zahlungsströme der Finanztransaktion nach Abzug der drei übrigen Elemente. Sie stellt die Wertschöpfung der Finanzintermediation dar und ist damit die adäquate Bemessungsgrundlage einer Mehrwertsteuer auf Finanzdienstleistungen.<sup>10</sup>

Da die Abgeltung für die Finanzintermediation schwierig zu ermitteln ist, wurden bisher in keinem Land Finanzdienstleistungen auf Basis einer Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug besteuert. Stattdessen hat sich international und in der Schweiz die unechte Befreiung der Finanzdienstleistungen etabliert. In der Praxis hat sich dabei die Abgrenzung der unechten Steuerbefreiung als schwierig erwiesen. Die Finanzdienstleistungen ziehen verschiedene ergänzende Dienstleistungen nach sich wie z.B. Rechtsberatung, Buchführung oder Steuerberatung, die besteuert werden, wenn sie separat angeboten werden. Werden solche von Finanzdienstleistern angebotenen komplementären Dienstleistungen ebenfalls unecht steuerbefreit, haben die Finanzinstitutionen einen Anreiz, diese in-house anzubieten, statt sie extern von spezialisierten Anbietern zu beziehen. Eine andere Komplikation ist die inhärent arbiträre Zuteilung der Steuer auf den Vorleistungen auf steuerbare Umsätze einschliesslich der zum Nullsatz besteuerten Exporte einerseits und steuerbefreiten Umsätzen andererseits.

In Abweichung von der unechten Steuerbefreiung, wie sie für die meisten Finanzdienstleistungen international die Regel ist, sollten die Finanzdienstleistungen stärker als bis anhin der Mehrwertsteuer unterstellt werden, selbst wenn dies zu Mindereinnahmen führt. Der Grund dafür ist, dass die Finanzdienstleistungen im Firmensektor als Querschnittsvorleistungen zum Einsatz kommen. Verzerrungen infolge des verweigerten Vorsteuerabzugs setzen daher innerhalb der Wertschöpfungsketten an verschiedensten Orten an und kumulieren sich dabei laufend auf. Entsprechend gross sind letztlich die resultierenden Schattensteuereffekte und die Verzerrungen in der Gestaltung der Wertschöpfungskette.

Der ambitionierteste und unter Effizienzaspekten beste Ansatz stellt zweifellos die Besteuerung der Zahlungsströme im Rahmen eines eigens entwickelten Kontosystems für die Steuerberechnung dar, der so genannte Tax-Calculation-Account-(TCA)-Cash-flow-Ansatz. Er kann jedoch wohl nur international koordiniert implementiert werden. Die Schlüsselrolle kommt dabei der EU zu, in deren Auftrag Ernst & Young diesen Ansatz entwickelt hat. Zu lösen ist dabei überdies noch das Problem, dass die Endabnehmer die Steuer umgehen könnten, indem sie ihre Finanzdienstleistungen z.B. via Internet oder Telefon steuerfrei im Ausland beziehen würden, ohne dass sie diesen Dienstleistungsimport bei der heimischen Steuerbehörde deklarieren würden.

Von diesem Importproblem ist auch die konsequente Besteuerung aller Kommissionen und Gebühren auf Finanzdienstleistungen nicht gefeit. Dennoch ist zu

<sup>10</sup> Vgl. AUERBACH, ALAN J. UND GORDON, ROGER H.: Taxation of Financial Services under a VAT; American Economic Review, 92, 2002, S. 411-416.

prüfen, ob in der Schweiz nicht Schritte in dieser Richtung unternommen werden sollten.<sup>11</sup>

Als Minimalvariante drängt sich die unechte Steuerbefreiung in Verbindung mit der optionalen Besteuerung der Finanzdienstleistungen für Firmenkunden als vernünftiger, zweitbesten Ansatz auf.<sup>12</sup> Damit kann die Schattensteuer gegenüber der vollen unechten Steuerbefreiung reduziert werden. Die konkrete Ausgestaltung sollte sich dabei am deutschen Vorbild mit der Wahlmöglichkeit auf Basis jeder einzelnen Transaktion orientieren.

#### **4.1.4.3 Dienstleistungen der öffentlichen Verwaltung**

In der Schweiz sind die Leistungen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie der übrigen öffentlich-rechtlichen Institutionen nur steuerbar, wenn sie gegenüber Dritten erbracht werden. Falls die Dienste hingegen für den Eigenbedarf oder für andere öffentlich-rechtliche Körperschaften ausgeführt werden, sind sie von der Steuer ausgenommen. Im Jahr 2001 waren 67% der unter dem NOGA Code 75 „Öffentliche Verwaltung“ klassierten Umsätze von der Steuer ausgenommen. Dadurch ergibt sich eine administrative Vereinfachung. Es entstehen aber zweierlei Verzerrungen:

- a. Auf den Vorleistungen lastet eine Schattensteuer. Dieser Umstand vermindert einerseits den Anreiz, Vorleistungen von Dritten zu beziehen, und verteuert andererseits die Leistungserstellung in der öffentlichen Verwaltung, soweit diese unter Verwendung von Vorleistungen erbracht werden.
- b. Es ergibt sich eine Wettbewerbsverzerrung in Bereichen, in denen Leistungen sowohl von der öffentlichen Hand als auch von Dritten erbracht werden können.

Im Unterschied zu den Regelungen in der Schweiz und in der EU zahlen in Neuseeland nahezu alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften Mehrwertsteuer auf den Einnahmen, die sie in Form von Entgelten, Gebühren, Subventionen, Transferzahlungen usw. – und im Falle der untergeordneten Gebietskörperschaften in Form von lokalen Steuern – erhalten. Alle mehrwertsteuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften kommen in Genuss des Vorsteuerabzuges für die Mehrwertsteuer, die sie auf ihren Vorleistungen entrichten.<sup>13</sup> Die neuseeländischen Behörden sind der Auffassung, dass dadurch die Rechenschaft und Transparenz der Behördentätigkeit erhöht wird.

Wägt man den höheren administrativen Aufwand der Unterstellung aller öffentlich-rechtlichen Körperschaften unter die Mehrwertsteuer und die dadurch verminderten

<sup>11</sup> Für diese Variante als Vorstufe zum Übergang zu einem späteren TCA-Cash-flow-System spricht sich Poddar aus. Vgl. PODDAR, SATYA; Consumption Taxes: The Role of the Value-added Tax; Chapter 12 in World Bank: Finance Research Project: Taxation of Financial Intermediation, 2003.

<sup>12</sup> Diese Meinung wird auch von der OECD vertreten. Vgl. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>13</sup> In Frankreich, Grossbritannien und Luxemburg können untergeordnete Gebietskörperschaften die Steuer auf den Güterkäufen für nicht kommerzielle Aktivitäten zurückfordern, so dass diese Gebietskörperschaften effektiv echt steuerbefreit werden.

Verzerrungen gegeneinander ab, so spricht gerade in einem föderalistischen Staatswesen wie der Schweiz manches für die Übernahme des neuseeländischen Systems. Für kleine öffentlich-rechtliche Körperschaften ist denkbar, eine unechte Steuerbefreiung vorzusehen bzw. ein Wahlrecht zu gewähren, mit dem sich die Körperschaft freiwillig der Steuer unterstellen kann.

#### **4.1.4.4 Sozialpolitisch motivierte Ausnahmen**

Ausser den bereits genannten schwierig zu besteuernenden Sektoren sind in der Schweiz von der Steuer Umsätze in den Bereichen Gesundheit, Sozialfürsorge, Unterricht und Ausbildung sowie Kultur und Sport von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Diese Ausnahmen werden in der Regel sozialpolitisch begründet. Auf diese Begründung werden wir in Ziffer 4.1.5.1 im Zusammenhang mit der Steuersatzdifferenzierung zurück kommen. An dieser Stelle seien einige Argumente gegen die unechte Steuerbefreiung dieser Sektoren angeführt:<sup>14</sup>

- a. Da Firmen in diesen Sektoren die Vorsteuer nicht abziehen können, besteht für sie ein Anreiz, Vorleistungen selber zu erbringen, statt sie von Dritten zu beziehen. Durch die steuerliche Verzerrung wird so die effiziente Gestaltung der Wertschöpfungskette behindert.
- b. Unecht steuerbefreite kulturelle Dienstleistungen wie der Besuch von Theatervorstellungen, Konzerten oder Museen konkurrieren mit steuerbaren Aktivitäten wie dem Lesen von Büchern und Zeitschriften oder dem Reisen. Wenn letztere besteuert werden, wieso sollen dann nicht auch erstere der Steuer unterliegen?
- c. Während die unechte Steuerbefreiung die Kosten der Dienstleistungen für Konsumenten verringert, erhöht sie diejenigen der Firmenkunden, da diesen der Vorsteuerabzug versagt bleibt.

Solche allokativen Überlegungen sprechen für die Unterstellung dieser Dienstleistungen unter die Mehrwertsteuer.

#### **4.1.5 Steuersatzstruktur**

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

##### **4.1.5.1 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 Mehrwertsteuer progressiv wirkende Elemente einbauen.

<sup>14</sup> Die Argumentation folgt der Linie in: CNOSSEN SJIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

Gegen eine solche Konzeption lässt sich einwenden, dass sie nicht zwischen horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit unterscheidet.<sup>15</sup> Es mag sein, dass gewisse Luxusgüter vorwiegend von wohlhabenden Bürgern nachgefragt werden, und man kann sich eine stärkere steuerliche Belastung der Wohlhabenden durchaus vorstellen, aber dies führt nicht an der Tatsache vorbei, dass auch manche Armen die Luxusgüter kaufen, während manche Reichen sie nicht kaufen. Steuern und ebenso Subventionen auf spezielle Güter, und als solche lassen sich differenzierte Mehrwertsteuersätze interpretieren,<sup>16</sup> schliessen horizontale Gerechtigkeit aus und verletzen damit das Leistungsfähigkeitsprinzip.

In manchen EU-Ländern haben die politischen Entscheidungsträger in den letzten Jahren denn auch bemerkt, dass es kostengünstiger ist, die hohen Einkommen durch Anpassungen in der persönlichen Einkommenssteuer statt indirekt über die Mehrwertsteuer zu besteuern.<sup>17</sup> Dementsprechend haben sie den höheren Mehrwertsteuersatz für Luxusgüter abgeschafft. Soweit dieser Steuersatz alkoholische Getränke, Raucherwaren oder Motorfahrzeuge betrifft, wird der Konsum dieser Güter auf der Grundlage der damit einhergehenden negativen Externalitäten ohnehin gesondert besteuert. Bei kleinen höherwertigen Produkten ist der höhere Steuersatz zudem schwierig durchzusetzen, da Produkte wie Schmuck, Kosmetika oder Kameras leicht geschmuggelt werden können. Die Schweiz hat im Übrigen von Anfang an auf einen höheren Satz verzichtet.

In den Industrieländern wächst der Konsens, wenn auch mehr auf dem Papier als in der Praxis, dass ermässigte Sätze keinen effektiven Weg darstellen, um die Steuerlast der ärmeren Bevölkerungsschichten zu mildern. Die OECD berichtet, gestützt auf einer Reihe von Länderstudien, dass die Verteilung nur vergleichsweise wenig beeinflusst wird, wenn in der Mehrwertsteuer alternativ wie in Grossbritannien lebenswichtige Güter nullsatzbesteuert, wie in den Niederlanden (oder der Schweiz) zu einem reduzierten Satz oder wie in Dänemark und Norwegen zum Normalsatz besteuert werden.<sup>18</sup> Der Grund dafür scheint zu sein, dass sich die Konsummuster der verschiedenen Einkommensgruppen angenähert haben. Wenn dies zutrifft, nimmt die Bedeutung der Satzdifferenzierung, um die Progressivität zu erhöhen oder die Regressivität zu vermindern, ab.

Ein weiteres Beispiel, das die Fragwürdigkeit ermässigter Sätze für die Verteilungspolitik erhellt, stammt aus Irland.<sup>19</sup> Dort wurde festgestellt, dass die ärmeren

<sup>15</sup> Vgl. z.B. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 221.

<sup>16</sup> Auf Zwischenproduktebene ist eine Steuersatzdifferenzierung – etwa in Form eines ermässigten Satzes für bestimmte Produktgruppen – wirkungslos, weil das auf der Zwischenstufe entstehende Mehrwertsteueraufkommen vom Unternehmen der jeweils nächsten Stufe als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Auf Endproduktstufe kann der ermässigte Satz jedoch als Kombination einer Besteuerung zum Normalsatz mit einer Subvention auf spezielle Güter interpretiert werden. Je nach Elastizitäten werden demnach die Anbieter oder die Nachfrager der ermässigt besteuerten Güter begünstigt. Bei Annahme eines elastischen Angebots liegt die Inzidenz der Steuersubvention überwiegend oder ganz bei den Nachfragern. In manchen europäischen Ländern unterliegen gewisse Güter einem erhöhten Satz, den man entsprechend als Kombination von Normalsatz und einer Steuer auf spezielle Güter auffassen kann.

<sup>17</sup> Vgl. CNOSSSEN STJBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>18</sup> Vgl. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>19</sup> Vgl. Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

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; ein sonderbarer Weg, die Notlage der Armen zu mildern.

Insgesamt ist die Mehrwertsteuer 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 Einkommensteuer oder Systeme zur Einkommensstützung, sind eindeutig wirksamer, um Bedürftige finanziell zu unterstützen.<sup>20</sup>

#### **4.1.5.2 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 so genannte Ramsey-Regel dar.<sup>21</sup> Gemäss dieser Regel sollten Güter, deren Nachfrage auf die Steuer weniger elastisch, d.h. weniger stark, reagiert, höher besteuert werden als Güter, bei denen sich die Steuer stärker auf die Nachfrage auswirkt. Es lässt sich zeigen, dass dann der Wohlfahrtsverlust der Besteuerung geringer ausfällt als bei einer einheitlichen Besteuerung aller Güter. Einheitlich für alle Güter wäre der Steuersatz nur dann, wenn alle Nachfragen gleich elastisch wären. Steuerpolitisch folgt daraus, dass vor allem Güter des Grundbedarfs wie z.B. Nahrungsmittel hoch besteuert werden sollten, da man hier unelastische Nachfragereaktionen erwarten kann. Hingegen wären elastisch nachgefragte Luxusgüter mässig zu besteuern<sup>22</sup> Offenkundig besteht ein Konflikt zwischen dem Effizienzziel und dem Umverteilungsziel, und die Ramsey-Regel dürfte als steuerpolitische Empfehlung aus verteilungspolitischen Gründen zweifellos auf Widerstand stossen. Zudem scheitert die praktische Umsetzung der Ramsey-Regel an der Komplexität der aus empirischen Schätzungen der Elastizitäten abzuleitenden Steuersatzstruktur. Die inverse Elastizitätenregel eignet sich deshalb nicht als steuerpolitisches Leitbild.<sup>23</sup>

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.

<sup>20</sup> Vgl. CNOSSEN SJIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>21</sup> Vgl. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, S. 47-61.

<sup>22</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 179.

<sup>23</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 182.

Nun lässt sich die Freizeit zwar nicht direkt besteuern, wohl aber indirekt belasten. Dies kann im Rahmen der Mehrwertsteuer erfolgen, indem Güter die sich ausschliesslich oder überwiegend zur Freizeitgestaltung eignen, mit einem höheren Satz belastet werden als die übrigen Güter.<sup>24</sup>

Aus der Nicht-Besteuerbarkeit der Haushaltsproduktion ergibt sich aus Effizienzgesichtspunkten die steuerpolitische Implikation, dass auf dem Markt erbrachte Dienstleistungen, die enge Substitute für im Haushalt produzierte Dienstleistungen darstellen, tiefer besteuert werden sollten als andere Güter.<sup>25</sup> Zu solchen Dienstleistungen gehören beispielsweise Reparatur und Unterhaltsarbeiten im Wohnbereich, Gartenarbeiten, Kochen, Putzen, Haare schneiden, Kinder hüten und erziehen usw.

#### **4.1.5.3 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 Einsprachen nehmen zu, da selbst bei sorgfältiger Gesetzgebung Abgrenzungsprobleme und Rechtsunsicherheiten verbleiben, und binden ebenfalls Ressourcen.

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

#### **4.1.5.4 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, so dass sich die Effizienz des Steuersystems über die Aushöhlung der Steuerbasis eher verschlechtern als verbessern dürfte.

#### **4.1.5.5 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 Argu-

<sup>24</sup> Vgl. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000, S. 181.

<sup>25</sup> Vgl. KLEVEN, HENRIK J.; RICHTER, WOLFRAM F. UND SØRENSEN, PETER B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo., 1999.



mente für eine Satzendifferenzierung, die, grob gesagt, eine den Effizienzüberlegungen entgegengesetzte Satzendifferenzierung verlangen,<sup>26</sup> sind einfacher zu realisieren und in der Praxis zumindest teilweise auch verwirklicht. Sie sind aber schwächer begründet, da für die Umverteilungspolitik effektivere Mittel zur Verfügung stehen. Aus polit-ökonomischer Sicht und von der Warte der Erhebungs- und Entrichtungskosten spricht manches für einen Einheitssatz. In Abwägung aller Argumente erscheint daher ein Einheitssatz als die pragmatisch beste Lösung.

## **4.2 Volkswirtschaftliche Auswirkungen der Mehrwertsteuer**

In dieser Ziffer werden die im Postulat gestellte Frage nach den volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Mehrwertsteuer einschliesslich des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer aufgegriffen. Die von den Vernehmlassungsteilnehmern in den Ziffern 3.8 und 3.1 zu diesen Themen gegebenen Antworten werden dabei durch einen Überblick über die theoretischen und empirischen Ergebnisse der Fachliteratur ergänzt.

### **4.2.1 Die Steuerbasis der Mehrwertsteuer**

Die Mehrwertsteuer greift auf den Verkauf oder Kauf von Gütern und Dienstleistungen für den Endverbrauch zu. Sie gilt daher als Paradebeispiel einer Konsumsteuer. Demgegenüber wird Einkommen typischerweise durch eine persönliche Einkommensteuer besteuert. Diese kann gegebenenfalls mit einer Unternehmensgewinnsteuer ergänzt werden. Diese vordergründige Unterscheidung zwischen Einkommen- und Konsumsteuer verliert jedoch an Trennschärfe, wenn sie aus einer intertemporalen Perspektive betrachtet wird. Der Grund dafür ist, dass im Zeitablauf Konsum notwendigerweise aus Einkommen finanziert werden muss. Mit anderen Worten wird Einkommen, das in einer bestimmten Periode gespart wird, früher oder später dem Konsum zugeführt. Konsumbesteuerung heisst also nicht, Einkommen nicht zu besteuern; die Frage ist vielmehr, welche Einkommensarten von einer Konsumbesteuerung erfasst werden und welche nicht.

Im Rahmen einer intertemporalen Budgetbetrachtung lässt sich zeigen, dass der Gegenwartswert des Konsums über die gesamte Lebenszeit (zuzüglich einer allfälligen Hinterlassenschaft) gleich gross ist wie der Gegenwartswert des Einkommens unter Ausschluss des Kapitaleinkommens über die gesamte Lebenszeit (plus ein allfälliges empfangenes Erbe).

Die Mehrwertsteuer als Konsumsteuer ist also eine Steuer auf Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen, Reingewinnen und Erbschaftssalden, während Kapitaleinkommen durch sie nicht belastet werden. Demgegenüber erfasst die Einkommenssteuer alle Einkommensbestandteile, nämlich Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen, Bodeneinkommen und Reingewinne.

<sup>26</sup> So würde die Ramsey-Regel nahe legen, die Güter des Grundbedarfs höher zu besteuern, da ihre Nachfrage vergleichsweise inelastisch ist. Verteilungspolitische Überlegungen sprechen demgegenüber tendenziell für einen reduzierten Satz bei den Gütern des Grundbedarfs.

Allerdings unterscheidet sich der hier im Sinne der Wirtschaftstheorie verwendete Begriff des Kapitaleinkommens von demjenigen, wie er etwa in der Betriebswirtschaftslehre, im Steuerrecht oder auch im Alltagsgebrauch gebräuchlich ist. Kapitaleinkommen im wirtschaftstheoretischen Sinn ist jenes Einkommen, das sich durch zeitliche Umschichtungen ergibt. Die Rendite des Kapitaleinkommens ist ein Mass für den relativen Preis von Gegenwarts- und Zukunftskonsum. Ein denkbare Mass für diese Rendite ist z.B. der Zins auf Staatsanleihen. Manche Einkommen, die formal als Kapitaleinkommen gelten, enthalten einen Lohnanteil – wie z.B. bei Eigentümerunternehmen – oder einen Gewinnanteil – wie z.B. bei einer patentierten Erfindung. Andere Einkommen, die formal nicht als Kapitaleinkommen gelten, können Kapitaleinkommen im Sinne der Wirtschaftstheorie sein. Wenn z.B. jemand in seine Fortbildung investiert und hierdurch später ein höheres Arbeitseinkommen erzielt, liegt eine zeitliche Umschichtung vor. Das Arbeitseinkommen ist dann teilweise Kapitaleinkommen im theoretischen Sinn.

Die Mehrwertsteuer belastet ausserdem, wie erwähnt, Erbschaftssalden. Gleichwohl liegt hier keine Erbschaftsbesteuerung im üblichen Wortsinn vor, denn eine Erbschaft, die zum Kapitalmarktzins angelegt wird und an die Nachkommen weitergereicht wird, löst keine Belastung durch die Mehrwertsteuer aus. Belastet werden Personen mit einem positiven Erbschaftssaldo. Das sind Personen, die mehr erben als vererben.

#### **4.2.2 Zur Effizienz der schweizerischen Mehrwertsteuer**

Eine möglichst ideal verwirklichte Mehrwertsteuer vom Konsumtyp ist aus Effizienzgesichtspunkten grundsätzlich attraktiv. Das Hauptargument ist, dass eine so konzipierte Mehrwertsteuer mehr Einnahmen zu geringeren administrativen und volkswirtschaftlichen Kosten als andere Konsumsteuern mit breit definierter Bemessungsgrundlage aufbringt. Eine Mehrwertsteuer, die nur wenige Ausnahmen kennt, generiert pro Prozentpunkt des Steuersatzes im Durchschnitt Einnahmen in Höhe von 0.4% des BIP.<sup>27</sup> Eine gut konzipierte und administrierte Mehrwertsteuer leistet dies in einer weitgehend neutralen Art und Weise. Anders als bei der Einkommensteuer beeinflusst sie die Rechtsform der Unternehmen oder deren Geschäftsmethoden i.d.R. nicht. Die Steuerrechnung bleibt dieselbe, unabhängig davon, ob ein Produkt von einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft, mit einer kapital- oder mit einer arbeitsintensiven Technologie, in einer Wertschöpfungskette mit mehreren spezialisierten Firmen oder von einem integrierten Unternehmen hergestellt worden ist. Eine nach dem Bestimmungslandprinzip erhobene Mehrwertsteuer garantiert die Neutralität auch im Aussenhandel, indem die Exporte echt von der Steuer befreit werden und die Importe steuerlich gleich wie im Inland erzeugte Güter behandelt werden.

In der Praxis weicht die schweizerische Mehrwertsteuer freilich vom Ideal der reinen Konsumsteuer ab, so dass der Konsum nur unvollständig erfasst wird, dafür aber auch Investitionsgüter und Zwischenprodukte der Steuer unterliegen. Letzteres ist die Folge der unechten Steuerbefreiungen, durch welche die innere Logik der Mehrwertsteuer ausgehöhlt wird. Zudem verkomplizieren von der Steuer

<sup>27</sup> Vgl. CNOSSEN SJIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

ausgenommene Umsätze die Erhebung der Mehrwertsteuer bei allen Unternehmen, die sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze ausführen, weil die Vorsteuer in diesen Fällen anteilig abgezogen wird.

Die Steuerbasis der Mehrwertsteuer lässt sich nach Konsum- und Investitionsgütern sowie Zwischenprodukten aufgliedern. In der nachfolgenden Tabelle sind die Werte für die Schweiz und – zum Vergleich – für Deutschland enthalten.

**Anteile nach Güterarten an der Steuerbasis der Mehrwertsteuer<sup>28</sup>**

	Schweiz 1990	Deutschland 1988
Investitionsgüter	23.7%	16%
Zwischenprodukte	17.7%	21%
Konsumgüter	58.6%	63%
Total	100.0%	100%

Berechnungen für EU-Länder zeigen, dass ungefähr ein Drittel des Konsums von der Steuerbasis ausgenommen ist oder nicht regelgerecht erfasst wird. Ein beträchtlicher Anteil der Steuerbasis, der „leicht ein Viertel“<sup>29</sup> ausmachen kann, entfällt auf Zwischenprodukte und Investitionsgüter. Für die Schweiz dürfte dieser Anteil sogar höher sein (vgl. obige Tabelle). Somit resultieren in der Praxis der Mehrwertsteuer Verzerrungen im Produktionsbereich, die in Widerspruch zum Postulat der Produktionseffizienz stehen. Nach dem Produktionseffizienztheorem hat jedes zweitbeste Steuersystem die folgende Eigenschaften: Es verzerrt nur die Konsumentenentscheidungen, aber nicht die Produzentenentscheidungen. Das Produktionseffizienztheorem beruht auf der Einsicht, dass Produzentensteuern letztlich ohnehin von den Konsumenten getragen werden, aber ausserdem Verzerrungen auslösen, die das Sozialprodukt mindern.

Es ist daher theoretisch unklar, ob die Mehrwertsteuer in der Praxis unter Effizienz Gesichtspunkten besser abschneidet als etwa eine (progressive) Einkommenssteuer. Die Ergebnisse von Simulationsstudien im Rahmen von berechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodellen, welche für die Schweiz vorliegen, sind widersprüchlich. Für die Mehrwertsteuer sprechen namentlich die tieferen Grenzsteuersätze und die niedrigeren Vollzugskosten. Gegenläufig wirken jedoch vor allem die Verzerrungen im Produktionsbereich.

<sup>28</sup> Die Werte für die Schweiz stammen von BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung Nr. 16, Bern, 2002. Vgl. auch BODMER FRANK; Die Mängel der (schweizerischen) Mehrwertsteuer und einige Reformvorschläge; Mimeo., Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum, Universität Basel, 2003. Die Mehrwertsteuer wurde in der Schweiz erst 1995 eingeführt, dem Autor standen jedoch lediglich Input-Output-Tabellen für das Jahr 1990 zur Verfügung. Für die Werte für Deutschland, welche recht ähnlich sind, vgl. GOTTFRIED, PETER und WIEGARD WOLFGANG, Exemption versus Zero Rating, Journal of Public Economics, 46, 1991, S. 307-328.

<sup>29</sup> Vgl. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation. Paris, 1998.

## 4.2.3 Inzidenz und Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer<sup>30</sup>

### 4.2.3.1 Allgemeine Inzidenz

Die mehrwertsteuerliche Belastung kann sich grundsätzlich über zweierlei Wege entfalten.<sup>31</sup>

Erstens mag es sein, dass die Zentralbank die Einführung oder Erhöhung der Mehrwertsteuer durch eine Ausweitung der Geldmenge akkommodiert. In diesem Fall steigen die Bruttopreise der Güter. Die Mehrwertsteuer wird auf die Abnehmer vorgewälzt. Jenen Unternehmen, die ihrerseits an Unternehmen liefern, scheint es so, als wäre die Mehrwertsteuer stets ein durchlaufender Posten, weil ihre Abnehmer die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer sofort als Vorsteuer abziehen können. Dies ist aber eine Illusion, da die Endverbraucher ihre Nachfrage aufgrund der mehrwertsteuerlichen Belastung einschränken. Die durch den Nachfragerückgang bedingten Einbussen bleiben langfristig nicht auf den Unternehmen der letzten Stufe liegen, sondern werden auf die Lieferanten rückgewälzt. Somit belastet die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp das in allen Unternehmen entstehende Einkommen mit Ausnahme des Kapitaleinkommens.

Zweitens kann die Zentralbank die Geldpolitik unverändert lassen, so dass unter den üblichen quantitätstheoretischen Bedingungen ein Anstieg der Verbraucherpreise unmöglich ist. In diesem Fall müssen die Nettopreise der Güter entsprechend sinken. Dasselbe gilt für die von den Unternehmen gezahlten Einkommen, wenn die Unternehmen vorher wie nachher gleich profitabel sein sollen. Die Mehrwertsteuer wird folglich auf die Einkommensbezüger rückgewälzt. In beiden Fällen ist die resultierende Belastung dieselbe, weil Verbrauch und Einkommen zwei Seiten derselben Medaille sind.

Im Unterschied zu einer selektiven Konsumsteuer ist es für die Konsumenten im Falle einer allgemeinen Konsumsteuer, welche die Mehrwertsteuer näherungsweise ist, schwierig, der Steuer auszuweichen. Sie können zwar einen Teil ihres Konsums ins Ausland verlagern, sofern die Konsumsteuer dort tiefer ist, müssen dabei aber unter Umständen erhebliche Transaktionskosten in Kauf nehmen. Im Prinzip können die Konsumenten der Steuer am besten ausweichen, indem sie ihren Konsum an Freizeit erhöhen, d.h. ihr Arbeitsangebot reduzieren. Aus empirischen Studien ist jedoch bekannt, dass das effektive Arbeitsangebot nur schwach auf (massvolle) steuerliche Änderungen reagiert.<sup>32</sup> Die aggregierte Konsumnachfrage ist also ziemlich preisunelastisch. Das bedeutet also, dass die Hauptlast der Steuer auf die Konsumentenpreise überwälzt wird.

In einem weitaus geringeren Mass trifft die Konsumsteuer die Produzenten. Dabei ist zwischen dem mobilen Produktionsfaktor Kapital und den weniger mobilen Faktoren Arbeit und Immobilien zu unterscheiden. Die Kapitalbesitzer, die leichter auf ausländische Güter- und Kapitalmärkte ausweichen können, sofern dort die Steuer nicht noch höher ist, wälzen die produzentenseitige Steuerlast – in Form

<sup>30</sup> Vgl zu diesem Abschnitt: HANIOTIS, TONY; Steuerinzidenz: Ein Überblick; Eidgenössische Finanzverwaltung, Mimeo., 18. Januar 2001.

<sup>31</sup> Vgl. z.B. HOMBURG STEFAN; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000.

<sup>32</sup> Wenig ausgeprägt ist die Reaktion vor allem bei Männern. Elastischer verhält sich das Arbeitsangebotsverhalten verheirateter Frauen als Zweitverdienerinnen.

tieferer Löhne und Mieten – auf die Arbeitskräfte und Grundeigentümer ab.<sup>33</sup> Während für die Grundeigentümer gar keine Ausweichmöglichkeit besteht, können die Arbeitnehmer dieser Last zumindest theoretisch durch vermehrten Konsum von Freizeit, d. h. einer Reduktion des Arbeitsangebots, ausweichen. Wie bereits erwähnt ist aber in der Praxis das aggregierte Arbeitsangebot relativ inelastisch.

Wenn die Arbeitnehmer gewerkschaftlich organisiert sind, können sie unter Umständen eine gewisse Marktmacht ausüben und dadurch die Senkung der Löhne erschweren. Dadurch können sie den producentenseitigen Teil der Steuerlast noch stärker auf die Immobilienbesitzer überwälzen.

In diesem Zusammenhang wird gelegentlich die Befürchtung geäußert, dass eine Erhöhung der Mehrwertsteuer über erhöhte Lohnforderungen der Arbeitnehmer zu einer Lohn-Preis-Spirale (d.h. zu Inflation) führen könnte. Im Rahmen der neoklassischen Wirtschaftstheorie ist eine solche Befürchtung allerdings nicht begründet. Die Arbeitnehmer können ihre Lohnforderungen nur mit produktionsrelevanten Drohungen (wie Streik oder Kündigung) durchsetzen. Sie werden diese Drohungen aber auch unabhängig vom Niveau der Konsumsteuern einsetzen, um möglichst hohe Löhne zu erzielen. Es ist daher nicht einsichtig, weshalb sich die Verhandlungsmacht zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern aufgrund einer Erhöhung der Konsumsteuer verändern sollte. Drohungen und Argumente, die nicht die Produktivität der Firma beeinflussen (ethische Appelle sowie Appelle betreffend gestiegene Lebenshaltungskosten, gestiegene Gewinne, verbesserte Wirtschaftslage) sind für die rationale Lohnverhandlung daher nicht relevant.

Die Lohn-Preis-Spirale kann nur dann in Gang kommen, wenn sich die Sozialpartner nicht rational verhalten und zudem die Geldmenge von der Zentralbank entsprechend akkomodiert wird. So wird beispielsweise in den Lohnverhandlungen oft der Landesindex der Konsumentenpreise als Teuerungsindex verwendet, ohne ihn um die Mehrwertsteuerkomponente zu bereinigen. Ohne diese Bereinigung führen Mehrwertsteuererhöhungen dazu, dass die tatsächliche Inflation überschätzt wird. Im Prinzip müsste der Markt alle Arbeitgeber strafen, die dieser Illusion erliegen und dadurch mit höheren Lohnkosten produzieren. Wenn jedoch alle Arbeitgeber dieser Illusion erliegen, dann kann tatsächlich eine Lohn-Preis-Spirale in Gang kommen, wodurch sich die (a priori unbegründeten) Inflationserwartungen selbst bewahrheiten. Dies setzt allerdings voraus, dass auch die Zentralbank mitspielt, indem sie entsprechend die Geldmenge ausweitet. Bei konstanter Geldmenge würde den (der Illusion unterliegenden) Arbeitgebern schlicht das Geld fehlen, um die gestiegenen Lohnforderungen zu befriedigen.

#### **4.2.3.2 Empirische Untersuchungen zur Inzidenz der Mehrwertsteuer in der Schweiz**

Die Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz im Jahre 1995 sowie deren Erhöhung 1999 liefert gewisse empirische Anhaltspunkte zur Inzidenz der Mehrwertsteuer in der Schweiz. Die schweizerische Mehrwertsteuer entspricht aufgrund der diversen Sätze und Steuerbefreiungen nicht genau einer allgemeinen Konsum-

<sup>33</sup> Dies geschieht, auch ohne dass das Kapital tatsächlich ins Ausland ausweichen muss. Grundsätzlich kann zwar auch der Konsum oder der Arbeitsplatz ins Ausland (oder in die Schattenwirtschaft) verlegt werden. In der Praxis sind diese Möglichkeiten aber meistens zu kostspielig.

steuer. Dementsprechend dürfte eine Mehrwertsteuererhöhung um ein Prozent (beim Normalsatz) selbst bei vollständiger Überwälzung lediglich zu einer Erhöhung des Konsumentenpreisindexes um zirka 0.5% führen.<sup>34</sup> Aus der Befragung von Unternehmen sowie eigenen Schätzungen kommt das Bundesamt für Statistik zum Schluss, dass der kurzfristig tatsächlich festgestellte Effekt lediglich 0.25% betrug, d.h. dass die Mehrwertsteuer kurzfristig also nur zur Hälfte überwälzt wurde, während sie langfristig möglicherweise vollständig überwälzt wird.

#### **4.2.3.3 Die Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer**

Man kann sich im Weiteren die Frage nach den Auswirkungen einer generellen Konsumsteuer auf die Einkommensverteilung stellen. Indirekte Steuern sind nicht einkommensabhängig und somit (im Gegensatz zu direkten Steuern) a priori weder progressiv noch regressiv. Trotzdem wird oft die Ansicht vertreten, dass die Mehrwertsteuer regressiv sei, indem Konsumenten mit niedrigem Einkommen prozentual mehr an die Mehrwertsteuer bezahlen als Konsumenten mit hohem Einkommen. Es wird argumentiert, dass Personen mit höherem Einkommen eine höhere Sparquote haben und daher prozentual zu ihrem Einkommen weniger Konsumsteuern bezahlen. Demgegenüber wird in vielen Ländern versucht, die indirekte Konsumsteuer bewusst progressiv zu gestalten, indem mittels Sondersätzen Luxusgüter stärker und Konsumgüter des Grundbedarfs weniger stark besteuert werden. Die Schweiz kennt einen reduzierten Satz sowie den Sondersatz für die Hotellerie, verzichtet aber auf einen den Normalsatz übersteigenden Luxussatz.

Eine empirischen Untersuchung kommt für die Schweiz zum Schluss, dass die Mehrwertsteuer in Bezug auf die Einkommen leicht regressiv wirkt.<sup>35</sup> Gemäss diesen Berechnungen ist die Regressivität der Mehrwertsteuer indessen weniger stark als die Progressivität der direkten Bundessteuer. Bei einem Mehrwertsteuer-Normalsatz von damals 6.5% (mit reduziertem Satz von 2% für Nahrungsmittel) senken Mehrwert- und direkte Bundessteuer zusammen die Einkommensungleichheit (gemäss Gini-Koeffizient) um 1.1%. Dabei erhöht die Mehrwertsteuer bezogen auf das Jahr 1995 die Einkommensungleichheit (gemessen am Gini-Koeffizienten) um 0.6%, während die Direkte Bundessteuer die Einkommensungleichheit um 1.7% reduziert. Bei einem Mehrwertsteuersatz von 15% (mit Sondersatz von 5%) beträgt die progressive Gesamtwirkung nur noch 0.5%.

Dieses Ergebnis hat natürlich grosse wirtschafts- und sozialpolitische Implikationen. Gerade deshalb muss es jedoch kritisch hinterfragt werden. Der gewichtigste Kritikpunkt betrifft die Betrachtung der Sparquote. Es trifft zwar zu, dass Ersparnisse nicht der Mehrwertsteuer unterstehen. Aber auch Ersparnisse wird früher oder später entweder konsumiert oder vererbt und dann später konsumiert. Da letztlich jedes Einkommen früher oder später konsumiert und somit besteuert wird, kann die

<sup>34</sup> Dies ergaben Berechnungen des Bundesamtes für Statistik aufgrund von Studien der KOF mit Hilfe eines gesamtwirtschaftlichen Input-Output-Modells. Vgl. BUNDESAMT FÜR STATISTIK; Preiswirkungen der Mehrwertsteuer; BFS aktuell, Bundesamt für Statistik, Dezember 1994.

<sup>35</sup> Vgl. MOTTU, ERIC; Progressivité de l'Impôt Fédéral Direct et de la TVA en Suisse, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 133, 1997, S. 709-740.

Mehrwertsteuer nicht aufgrund unterschiedlicher Sparquoten regressiv wirken.<sup>36</sup> In der Tat zeigt sich, dass die schweizerische Mehrwertsteuer in Bezug auf das Konsumniveau progressiv wirkt, dass dieser Effekt aber nicht durch die Sparquote, sondern durch die reduzierten Sätze herbeigeführt wird.<sup>37</sup>

Ein anderer Grund für eine allenfalls regressiv Inzidenz der Mehrwertsteuer steht im Zusammenhang mit der Inzidenz auf die Arbeitseinkommen. Es scheint plausibel, dass das Arbeitsangebot von Personen mit niedrigen Löhnen weit weniger elastisch ist, als das Arbeitsangebot von Besserverdienenden. Wenn dies zutrifft, so belastet die Mehrwertsteuer die Empfänger niedrigerer Löhne stärker als diejenigen höherer Löhne. Dieses Argument gilt natürlich auch bei einer Lebenszyklus-Betrachtung, bleibt aber empirisch zu überprüfen. Zudem dürfte es quantitativ nicht sehr bedeutend sein, weil es nur den (relativ kleinen) Teil der Mehrwertsteuerlast betrifft, der auf die Produzenten fällt.

Insgesamt dürfte die Mehrwertsteuer in der Schweiz zu keiner nennenswerten Umverteilung führen; sie wirkt leicht regressiv in Bezug auf das Einkommen und leicht progressiv in Bezug auf den Konsum.

#### **4.2.3.4 Intergenerative Umverteilungswirkung einer Mehrwertsteuererhöhung**

Eine interessante Implikation ergibt sich, wenn beispielsweise eine Einkommenssteuer ganz oder teilweise durch eine Mehrwertsteuer ersetzt wird:<sup>38</sup> Jede Einführung oder Erhöhung der Mehrwertsteuer beinhaltet nämlich eine intergenerative Umverteilung der Steuerbelastung. Da die Mehrwertsteuer auch jenen Konsum belastet, der aus dem zum Zeitpunkt des Systemwechsels der Besteuerung vorhandenen Anfangskapitalbestand finanziert wird, erleidet die ältere Generation eine Doppelbelastung auf diesem Kapitalbestand. Er wurde bereits bei seiner Entstehung im Rahmen der Einkommenssteuer belastet und mit dem Übergang zur Mehrwertsteuer wird nun die Verwendung der Ersparnisse zu Konsumzwecken erneut besteuert.

#### **4.2.4 Auswirkungen des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer**

Die Verzerrungen der Warenumsatzsteuer sind grösser als diejenige der Mehrwertsteuer, dies kommt in einer Gegenüberstellung der beiden Steuern auf Basis von Vergleichsdaten für 1990 zum Ausdruck.<sup>39</sup> Die nachfolgende Tabelle zeigt, wie die

<sup>36</sup> Vgl. z.B. METCALF, GILBERT E.; Value-Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come?; Journal of Economic Perspectives, 9, 1995, S. 121-140; HOMBURG, STEFAN (2000): Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage. München: Vahlen. Homburg spricht in diesem Zusammenhang von einer cross-section fallacy, die von Querschnittsbeobachtungen unzulässig auf Längsschnittbelastungen schliesst.

<sup>37</sup> Vgl. MOTTU, ERIC; Progressivité de l'Impôt Fédéral Direct et de la TVA en Suisse, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 133, 1997, S. 709-740.

<sup>38</sup> Vgl. z.B. METCALF, GILBERT E.; Value-Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come?; Journal of Economic Perspectives, 9, 1995, S. 121-140; HOMBURG, STEFAN (2000): Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage. München: Vahlen.

<sup>39</sup> Vgl. BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung Nr. 16, Bern, 2002.

beiden Steuern Zwischenprodukte, Investitionen und Konsum belasten. Bei einer effizienten Umsatzsteuer vom Konsumtyp würde lediglich der Konsum belastet. Die Besteuerung der Investitionen oder der Zwischenprodukte verletzt das Gebot der Produktionseffizienz und wirkt sich daher negativ auf die Effizienz der Volkswirtschaft aus. Der Vergleich zeigt, dass die Mehrwertsteuer diesbezüglich wesentlich besser abschneidet als die Warenumsatzsteuer. Allerdings ist auch sie vom Ideal einer reinen Konsumsteuer weit entfernt.

#### **Steuerbelastung durch Warenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer**

	Warenumsatzsteuer	Mehrwertsteuer
Zwischenprodukte	33.1%	17.7%
Investitionen	37.1%	23.7%
Konsum	29.8%	58.6%
Total	100.0%	100.0%

Über diesen Vergleich hinaus wurden die Auswirkungen des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer auf die Volkswirtschaft mittels eines berechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodells untersucht. Das zu erwartende Ergebnis wurde dabei bestätigt:<sup>40</sup> Im Übergang resultierte ein positiver Wohlfahrts-effekt. Die Reform steigerte gleichzeitig das BIP und erhöhte die Steuereinnahmen. Als Folge der gestiegenen Steuereinnahmen resultierte hingegen ein etwas tieferes verfügbares Einkommen. Die Auswirkungen des Übergangs auf die Verteilung waren geringfügig.

### **4.3 Eine radikale Vereinfachung - im Sinne einer einfachen Mehrwertsteuer**

Ein sehr wesentlicher Teil der administrativen Belastung der Steuerpflichtigen im Bereich der Mehrwertsteuer rührt vor allem davon her, dass das geltende Recht im Artikel 18 MWSTG eine umfangreiche Liste von Steuerausnahmen kennt, welche den Vorsteuerabzug ausschliessen, und dass im Weiteren Sonderregelungen bestehen, welche der Gesetzgeber zwar alle mit guten Gründen eingeführt hat, die aber auf der anderen Seite die Anwendung und Abrechnung der Mehrwertsteuer vielfach erheblich erschweren. Eine Reform der Mehrwertsteuer, welche den Namen einer *radikalen* Vereinfachung verdient und damit insbesondere die KMU ganz entscheidend zu entlasten vermöchte, müsste sich an den Eigenschaften der idealen Mehrwertsteuer (vgl. Ziff. 4.1 hievore) orientieren. Sie müsste, wie namentlich die Treuhand-Kammer in ihrer Stellungnahme im Sinne einer Vision zu Recht vorbringt, insbesondere folgende Massnahmen vorsehen:

#### **4.3.1 Ausnahmeliste nach Artikel 18 MWSTG grundsätzlich streichen**

Zunächst müssten sämtliche, jedenfalls der grösste Teil der im Artikel 18 MWSTG vorgesehenen (unechten) Steuerbefreiungen abgeschafft werden. Diese Massnahme

<sup>40</sup> Vgl. BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung Nr. 16, Bern, 2002.



hätte zwar einen erheblichen Anstieg der Zahl der Steuerpflichtigen zur Folge, würde diesen aber den ihnen heute verwehrten Vorsteuerabzug ermöglichen. Damit entfielen die heute noch bestehende *taxe occulte* im Bereich dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze.

#### **4.3.2 Nur ein Steuersatz**

Das geltende System der Mehrwertsteuer kennt drei Steuersätze: einen Normalsatz von 7,6 Prozent, einen ermässigten Satz von 2,4 Prozent für Güter des täglichen Bedarfs und einen Sondersatz von 3,6 Prozent für Beherbergungsleistungen. Diese Steuersätze werfen zum Teil erhebliche Abgrenzungsprobleme auf und verursachen damit einen entsprechend grossen administrativen Aufwand. Eine radikale Vereinfachung beim Steuermass bestünde in der Schaffung eines Einheitssatzes. Würde der wesentliche Teil der heute auf der Ausnahmeliste des Artikels 18 MWSTG figurierenden Umsätze neu der Steuer unterstellt, liesse sich die Höhe dieses Einheitssatzes - unter der Annahme einer budgetneutralen Finanzierung - so festsetzen, dass dieser erheblich unter dem heutigen Normalsatz von 7,6 Prozent läge; Schätzungen lassen vermuten, dass dieser Einheitssatz sich zwischen 5 und 6 Prozent bewegt. Ein solcher Einheitssatz würde auch das leidige Problem der Unterscheidung und der unterschiedlichen Behandlung der gastgewerblichen Leistungen, die, wie erwähnt, zum Normalsatz von 7,6 Prozent besteuert werden, einerseits und ähnlicher oder gleichartiger Leistungen, die als Lieferungen von Esswaren gelten und damit bloss eine Steuer zum Satz von 2,4 Prozent tragen (namentlich Umsätze von Take-away-Betrieben), anderseits lösen.

#### **4.3.3 Steuerbefreiung der Exportumsätze**

Von der Steuer befreit mit Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug bleiben die ins Ausland oder im Ausland getätigten Lieferungen und Dienstleistungen. Diese so genannte echte Steuerbefreiung ist bereits heute realisiert (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 4.1.2, Bst. c, und Ziff. 4.1.3 hievorig; der Gesetzgeber hat das Bestimmungslandprinzip namentlich in den Art. 14 Abs. 3 und Art. 19 MWSTG in Verbindung mit Art. 38 Abs. 3 MWSTG umgesetzt).

#### **4.4 Haltung des Bundesrats zu einer radikalen Vereinfachung hin zur „idealen Mehrwertsteuer“**

Eine radikale Vereinfachung im Sinne der idealen Mehrwertsteuer schneidet unter vielen Aspekten sehr positiv ab. Gegen eine solche radikale Reform sind jedoch grosse politische Widerstände zu erwarten. Der Bundesrat möchte deshalb das Schwergewicht vorerst auf Vereinfachungen innerhalb des heutigen Systems (siehe Ziff. 5 hienach) legen, wird aber die ideale MWST als langfristiges Ziel nicht aus den Augen verlieren.

Die in den Eingaben der Vernehmlassungsteilnehmer vorgebrachten Anliegen betreffen ganz verschiedene Punkte. Was ihre Umsetzung anbelangt, lassen sie sich in vier Gruppen einteilen:

- Die erste Gruppe umfasst Massnahmen, die auf dem Wege einer Änderung der Verwaltungspraxis zum Mehrwertsteuerrecht ergriffen werden können. Zuständig hierfür ist die ESTV. Derartige Massnahmen werden hienach in Ziffer 5.1.1 als Sofortmassnahmen und in Ziffer 5.1.2 als weitere Vorkehren, die indessen noch vertiefter Abklärungen namentlich bei den davon betroffenen Branchen bedürfen, behandelt.
- Zur zweiten Gruppe zählen Massnahmen, welche von den rechtssetzenden Organen zu beschliessen sind. Hier fällt vorab der ordentliche Gesetzgeber in Betracht. Revisionen des Mehrwertsteuergesetzes, die nach der Beurteilung des Bundesrates in einer ersten Phase in Angriff genommen werden sollten, werden in Ziffer 5.2.1 hienach dargestellt, solche, die ebenfalls zusätzliche Erhebungen in der Wirtschaft benötigen und deshalb in einer zweiten Stufe realisiert werden könnten, in Ziffer 5.2.2 hienach. Zu diesen Gesetzesvorschlägen soll eine Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet werden.
- Die dritte Gruppe stellt weitere Massnahmen zur Diskussion, die von verschiedenen Vernehmlassungsteilnehmern verlangt wurden. Sie werden in Ziffer 5.3 hienach beschrieben.
- Die vierte Gruppe hat Massnahmen zum Gegenstand, welche geeignet sind, die Beziehungen zwischen den Steuerpflichtigen und der ESTV zu verbessern. Es handelt sich dabei um Vorkehren, die man allgemein unter dem Begriff der „Steuerkultur“ zusammenfassen kann. Diese Massnahmen werden in Ziffer 5.4 hienach erläutert.

Eine Reform innerhalb des geltenden schweizerischen Mehrwertsteuersystems kann im Rahmen von zwei grundsätzlichen Stossrichtungen realisiert werden: Die erste beinhaltet eine Annäherung an das Ideal der Mehrwertsteuer als reine Konsumsteuer; die zweite setzt auf eine administrative Vereinfachung, um die Erhebungs- und vor allem die Entrichtungskosten zu reduzieren. Die beiden Stossrichtungen können in Harmonie oder in Zielkonflikt zueinander stehen. Die einzelnen zur Disposition stehenden Praxis- und Gesetzesänderungen werden deshalb einheitlich auf Grund dieser beiden Ziele bewertet und auf dieser Grundlage einer Gesamtbeurteilung unterzogen.

Im Weiteren ist auf zwei Publikationen hinzuweisen, die vor einiger Zeit über die Belastung der Wirtschaft durch die Mehrwertsteuer erschienen sind. Beide enthalten die Ergebnisse von Umfragen über diese Problematik. Die erste Umfrage führte der Schweizerische Gewerbeverband bei seinen 283 Mitgliedsverbänden durch; deren Ergebnisse wurden im September 2003 unter dem Titel „Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer“ veröffentlicht. Die zweite Umfrage führte die Firma PricewaterhouseCoopers durch; deren Ergebnisse publizierte sie im April 2004 unter dem Titel „Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?“. An dieser Umfrage nahmen rund 600 Unternehmen teil. Bereits an dieser Stelle kann festgehalten werden, dass die in der Ziffer 5 dargestellten Reformvorschläge in weiten Bereichen

auch den Erwartungen entsprechen, welche die Teilnehmer an den beiden vorhin erwähnten Umfragen in den ihnen unterbreiteten Fragebogen geäußert hatten.

## **5.1 Praxisänderungen**

Auf Grund der in den Eingaben der Vernehmlassungsteilnehmer enthaltenen mannigfaltigen Vorbringen stellt sich zunächst die Frage, welche der darin aufgeworfenen Probleme auf dem Wege einer Praxisänderung, also ohne vorherige Revision des Mehrwertsteuerrechts, gelöst werden können. Die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer beauftragte ESTV ist nach einer eingehenden Prüfung dieser Frage zum Schluss gekommen, dass es

- einerseits Bereiche gibt, in denen die Praxis unverzüglich geändert werden kann, und
- andererseits Anliegen bestehen, bei denen eine Praxisänderung gegebenenfalls erst nach weiteren Abklärungen, namentlich auch nach vertieften Erhebungen bei den betroffenen Wirtschaftskreisen, umgesetzt werden kann.

Die Praxisänderungen, die sofort, mithin in einer ersten Stufe, verwirklicht wurden, sind in Ziffer 5.1.1 hienach dargestellt. Weitere Praxisänderungen, die zusätzliche Abklärungen verlangen und damit erst in einer zweiten Stufe zu realisieren sind, werden in Ziffer 5.1.2 aufgezählt.

### **5.1.1 Vorgenommene Praxisänderungen**

Bei den in Ziffer 5.1.1 erwähnten Praxisänderungen handelt es sich um Anpassungen der Praxis, die sofort umgesetzt werden konnten. Nachdem sie in einer Sitzung des Konsultativorgans Mehrwertsteuer behandelt und bereinigt worden waren, setzte die ESTV diese Änderungen auf den **1. Januar 2005** in Kraft. Die Publikation „Praxisänderungen ab 1. Januar 2005“ erschien im November 2004.

#### **5.1.1.1 Angabe des Namens des Leistungsempfängers auf Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen und EDV-Anlagen**

Nach Artikel 37 Absatz 1 MWSTG muss die steuerpflichtige Person auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung ausstellen, die namentlich den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr nach Artikel 944 ff. OR sowie nach Artikel 47 f. der Handelsregisterverordnung zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist, enthält (Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Wie Artikel 37 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG vorschreibt, muss sie im Weiteren in der Rechnung den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie dieser im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt, angeben. Aus Gründen der Einfachheit konnte nach der Praxis bei Beträgen von bisher bis zu 200 Franken pro Kassenzettel oder Coupon auf die Angabe des

Namens und der Adresse des Kunden verzichtet werden; die Belege sind trotzdem zum Vorsteuerabzug zugelassen, soweit sie geschäftsmässig begründete Aufwendungen betreffen. Diese Limite wird neu auf 400 Franken erhöht. Sie entspricht nun dem Mindestbetrag für die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr (Verordnung des Eidg. Finanzdepartements vom 20. Juni 2000 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr [SR 641.201.41]).

Diese Praxisänderung hat Mindererträge von etwa 1 Mio. Franken zur Folge. Als Empfänger der Leistungen sind sämtliche Steuerpflichtige von dieser neuen Regel betroffen, als Aussteller der Coupons hingegen weniger als 100'000 Steuerpflichtige.

#### **5.1.1.2 Rechnungsstellung im Falle der Adressierung an eine Filiale statt an den Hauptsitz / Nennung des inländischen Steuerstellvertreters in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen**

Wie schon erwähnt, müssen nach Artikel 37 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG die ausgestellten Rechnungen den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers enthalten, wie er im Geschäftsverkehr nach Artikel 944 ff. OR sowie nach Artikel 47 f. der Handelsregisterverordnung zulässigerweise auftritt. Neu werden Eingangrechnungen, die an Filialen eines Hauptsitzes adressiert sind, welche nicht im Handelsregister eingetragen sind, für die Vornahme des Vorsteuerabzugs anerkannt, sofern es sich eindeutig um geschäftsmässigen Aufwand handelt. Die entsprechenden Belege müssen selbstverständlich die übrigen Voraussetzungen von Artikel 37 MWSTG erfüllen und in der Buchhaltung des Hauptsitzes auch verbucht sein. Wie aus der von der Firma PricewaterhouseCoopers durchgeführten MWST-Umfrage hervorgeht, kommt den formellen Anforderungen, welche an die Vorsteuerbelege gestellt werden, eine sehr hohe Problemrelevanz zu. Dementsprechend werden alle Bestrebungen sehr begrüsst, welche darauf abzielen, diese Anforderungen wenn immer möglich dort zu mildern, wo das Risiko ausgeschlossen werden kann, dass unberechtigterweise Vorsteuerabzüge vorgenommen werden.

Im Weiteren muss in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen der inländische Steuerstellvertreter nicht mehr mit Namen und Adresse angegeben sein.

Bei diesen Praxisänderungen sind die Mindererträge gering, da solche Nachbelastungen selten vorkommen; und davon betroffen sind einige Tausend Steuerpflichtige.

#### **5.1.1.3 Baugewerblicher Eigenverbrauch**

In diesem Bereich wird die Praxis nach 2 Richtungen hin geändert.

##### **Einschränkung der Eigenverbrauchstatbestände**

Der Mehrwertsteuer unterliegender Eigenverbrauch liegt unter anderem vor, wenn eine steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur Vermietung, Verpachtung oder zum Verkauf bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und sich hierfür nicht freiwillig der Steuerpflicht unterstellt. Davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren

Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (Art. 9 Abs. 2 Bst. a in fine MWSTG). Steuerbarer Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG liegt grundsätzlich also auch dann vor, wenn jemand als reiner Geldgeber ein Bauwerk ausschliesslich durch Dritte (Handwerker, Architekt) erstellen lässt und sich seine eigenen Leistungen auf die kaufmännische Betreuung und auf Überwachungstätigkeiten beschränken, somit auf Funktionen, wie sie jeder andere Bauherr auch wahrnimmt. Weil nun aber mit gutem Grund davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber eine solche Konsequenz nicht beabsichtigte, hatte die ESTV eine Verwaltungspraxis geschaffen, die diesem Umstand Rechnung trägt. Nach dieser Praxis wird kein steuerbarer Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG begründet, unter anderem wenn im Vorstand (bzw. Leitungsorgan) einer Wohnbaugenossenschaft bzw. unter den Gesellschaftern einer einfachen Gesellschaft keine Person figuriert, die Bau Erfahrung hat. Befinden sich darin jedoch Personen, die auf Grund beruflicher Kenntnisse in der Lage sind, fachliche und/oder technische Leistungen an Bauwerken zu erbringen, wird immer steuerbarer Eigenverbrauch begründet.

Namentlich auch auf Grund der Interpellation Mehrwertsteuergesetz, Leistungen von gemeinnützigen Wohnbauträgern (04.3054), welche Nationalrat Ruedi Lustenberger am 10. März 2004 eingereicht hatte, hat die ESTV zwecks Milderung der Folgen der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG ihre Praxis auf den 1. Januar 2005 wie folgt geändert:

Neu müssen nur noch die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG verzichtet wird:

- Mit Ausnahme der allfällig selber vorgenommenen Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) werden sämtliche Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung, durch Dritte erbracht;
- nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen;
- den beauftragten Dritten werden für die auszuführenden Arbeiten keine Waren/Materialien und/oder Infrastruktur (Maschinen usw.) zur Verfügung gestellt.

Dadurch wird insbesondere bei Wohnbaugenossenschaften, Pensionskassen, Versicherungen und Banken, die mit Ausnahme der Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) sämtliche Leistungen an Bauwerken durch Dritte erbringen lassen, kein Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG mehr begründet. Es besteht diesfalls jedoch keinerlei Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den angefallenen Aufwendungen.

### **Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage**

Wer für eigene Rechnung an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die für die entgeltliche Veräusserung oder Vermietung oder Verpachtung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt, kann nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG steuerpflichtig werden. Der im Eigenverbrauch zu versteuernde Wert solcher Bauwerke ist grundsätzlich vom Preis (ohne Wert des Bodens) zu berechnen, wie er im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung

gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 MWSTG). Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung lässt die ESTV die Berechnung dieses Preises anhand der Anlagekosten zu. Zu den Anlagekosten und damit zur Bemessungsgrundlage für die Eigenverbrauchssteuer gehören u.a. auch die Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen). Neu werden diese Zinsen nicht mehr in die Bemessungsgrundlage des bausewerblichen Eigenverbrauchs einbezogen. Ferner werden aus dieser Bemessungsgrundlage die öffentlich-rechtlichen Gebühren ausgeklammert (namentlich die Gebühren für Baubewilligungen, die Hausanschlussgebühren für Wasser, Strom, Gas, Telekommunikation und Kanalisation sowie die Ersatzabgaben, die z.B. anstelle von Schutzräumen und Parkplätzen zu entrichten sind).

Diese Praxisänderungen haben einen Minderertrag von etwa 10 Mio. Franken zur Folge. Von der Einschränkung der Eigenverbrauchstatbestände sind einige Hundert Steuerpflichtige betroffen und von der Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage ungefähr 10'000 Steuerpflichtige pro Jahr.

#### **5.1.1.4 Verzicht auf die Besteuerung von Platzwartern auf Sportanlagen**

Die ordentlichen Reinigungs-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten von Platzwartern auf Sportanlagen (z.B. eines Greenkeepers auf Golfplätzen) fielen nach der bisherigen Praxis nicht unter die Ausnahme, welche Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a in fine MWSTG vorsieht; sie unterlagen somit als Gegenstand von Eigenverbrauch der Mehrwertsteuer. Ab dem 1. Januar 2005 werden diese Arbeiten neu auch als „ordentliche Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten“ gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG qualifiziert und sind damit steuerfrei. Diese Praxisänderung lässt sich im Rahmen der Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG mit guten Gründen vertreten; denn diese Gesetzesbestimmung spricht – wie erwähnt - generell von „ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (an Bauwerken)“, was einen weiteren Anwendungsbereich dieser Regel zulässt als nur, wie nach bisheriger Praxis, die Nichtbesteuerung der so genannten Hauswartsarbeiten (vgl. Spezialbroschüre Nr. 04 „Eigenverbrauch“, Ziff. 7.6).

Bei dieser Praxisänderung ist mit einem Minderertrag von 1-2 Mio. Franken zu rechnen. Davon betroffen sind einige Hundert Steuerpflichtige.

#### **5.1.1.5 Vorsteuerabzug bei Import**

Die steuerpflichtige Person kann in der Abrechnung mit der ESTV die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidg. Zollverwaltung entrichtete oder zu entrichtende Steuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Voraussetzung ist, dass die zollamtliche Originalquittung auf sie lautet. Der Vorsteuerabzug wird bei Importen neu auch dann zugelassen, wenn die steuerpflichtige Person im Besitz der zollamtlichen Originalquittung ist, welche zwar nicht auf sie lautet; indessen muss die Rechnung des ausländischen Lieferanten auf sie ausgestellt sein. Es muss sich aber eindeutig um geschäftsmässigen Aufwand der inländischen steuerpflichtigen Person handeln und dieser muss von ihr ordnungsgemäss verbucht sein.

Bei dieser Praxisänderung liegen die Mindererträge unter 1 Mio. Franken und die davon betroffenen Steuerpflichtigen sind einige Hundert pro Jahr.

#### **5.1.1.6 Werkvertragliche Lieferung**

Bei werkvertraglichen Lieferungen, welche nicht steuerpflichtige ausländische Unternehmen im Inland erbringen, kann der (ausländische) Leistungserbringer in den zollamtlichen Einfuhrdokumenten als Importeur per Adresse des inländischen Leistungsempfängers aufgeführt werden und der (inländische) Leistungsempfänger als Empfänger. Ist der Empfänger im Besitz der Einfuhrsteuerquittung und hat er diese werkvertraglichen Lieferungen ordnungsgemäss als geschäftsmässigen Aufwand verbucht, kann er den Vorsteuerabzug vornehmen.

Diese Praxisänderung hat keinen Minderertrag zur Folge und wird einige Hundert Steuerpflichtige pro Jahr betreffen.

#### **5.1.1.7 Gründungskosten**

Die auf Aufwendungen bei Firmenneugründungen (z.B. Beratungskosten, Marktanalysen) angefallenen Steuern waren grundsätzlich nicht als Vorsteuern abziehbar. Neu werden sie im Rahmen des Vorsteuerabzugs generell zugelassen, soweit diese Aufwendungen einem steuerbaren Unternehmenszweck dienen; dasselbe gilt für die Steuern auf Kosten bei Kapitalerhöhungen und Sanierungen sowie auf Stilllegungs- und Liquidationskosten.

Bei dieser Praxisänderung werden die Mindererträge einige Mio. Franken ausmachen. Im Jahr 2002 wurden 10'800 AG, GmbH und Genossenschaften eingetragen und 3'316 gelöscht. Hinzu kommen noch einige Tausend Kapitalerhöhungen.

#### **5.1.1.8 Gastgewerbe - Lieferverträge („Bierverträge“)**

Zwischen (Bier-, Wein-, Mineral-, Esswaren)-Lieferanten und den Betreibern von gastgewerblichen Betrieben werden in der Regel Verträge abgeschlossen, wonach dem Lieferanten das exklusive Lieferrecht während einer bestimmten Dauer eingeräumt wird. Diese Verpflichtung wird in der Praxis auf unterschiedlichste Art und Weise entschädigt; die Einräumung dieses Rechts stellt eine Dienstleistung nach Artikel 7 MWSTG dar und das Entgelt ist zum Normalsatz steuerbar. In der Praxis kommt es häufig vor, dass der Lieferant das exklusive Lieferrecht mit der Gewährung eines zinslosen, rückzahlbaren Darlehens entschädigt. Der nicht zu zahlende Zins ist das Entgelt für die Verpflichtung, welche der Gastwirt gegenüber dem Lieferanten eingeht, dass dieser das ausschliessliche Lieferrecht für eine bestimmte Zeit erhält. Dieses Entgelt war nach der bisherigen Praxis zu Recht zu versteuern; nach der ab 1. Januar 2005 geltenden neuen Praxis wird darauf verzichtet.

Diese Praxisänderung hat einen geringen Minderertrag zur Folge, da in der Regel ein Nullsummenspiel zwischen zwei Unternehmen mit ausschliesslich steuerbaren Umsätzen gegeben ist. Von dieser Praxisänderung sind 20'000 Restaurants, Tea Rooms, Bars u.s.w. betroffen.

### **5.1.1.9 Rechnungsstellung in fremder Währung in Konzernverhältnissen**

Bei der Fakturierung in Fremdwährung darf der Mehrwertsteuerbetrag in Rechnungen, Kassacoupons und Quittungen nur in fremder Währung ausgewiesen werden; der Umrechnungskurs oder der Steuerbetrag in Schweizerfranken darf nicht aufgeführt werden. Die jeweiligen Monats- oder Tageskurse der Fremdwährungen sind auf der Internetseite der ESTV öffentlich bekanntgegeben. In Konzernverhältnissen, das heisst bei der Ausstellung von Rechnungen zwischen den Gesellschaften eines Konzerns in fremder Währung, kann neu anstelle des von der ESTV vorgeschriebenen Kurses bei der Umrechnung des Steuerbetrages in Schweizerfranken der Konzernkurs angewendet werden. Eine Einschränkung besteht aber bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Konzerngesellschaften insofern, als diese die bezogenen Leistungen ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Zwecke oder sowohl für steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Zwecke (gemischte Verwendung) verwenden. In solchen Fällen hat der Leistungsempfänger nebst der Korrektur der Vorsteuer nach Massgabe der Verwendung für steuerbare bzw. von der Steuer ausgenommene Zwecke die solcherart geschuldete Steuer gemäss den von der ESTV publizierten Kursen zu berechnen.

Diese Praxisänderung hat keine spürbaren Auswirkungen zur Folge. Davon betroffen sind einige Tausend Steuerpflichtige.

### **5.1.1.10 Verzugszins im Zusammenhang mit der Berichtigung von Rechnungen**

Macht der Steuerpflichtige in einem Zeitpunkt den Vorsteuerabzug geltend, in welchem er zwar über eine Rechnung seines steuerpflichtigen Lieferanten oder Dienstleistungserbringers verfügt, die jedoch nicht alle im Artikel 37 Absatz 1 MWSTG vorgeschriebenen Angaben enthält, belastet die ESTV im Falle einer Kontrolle dem Steuerpflichtigen die aus solchen Rechnungen resultierende Vorsteuer und schreibt sie diesem erst dann wieder gut, wenn eine inzwischen entsprechend korrigierte oder ergänzte Rechnung vorliegt (in der Praxis wird diese Korrektur oder Ergänzung mit Hilfe von Formularen bewerkstelligt). Zusätzlich berechnet ihm die ESTV einen Verzugszins für die Zeit zwischen der Geltendmachung der Vorsteuer und dem Vorliegen der genannten Berichtigungen bzw. Ergänzungen mittels des einschlägigen Formulars. Zur Begründung eines solchen Verzugszinses ging die ESTV davon aus, dass der Steuerpflichtige das Recht auf den Vorsteuerabzug erst am Ende derjenigen Abrechnungsperiode ausüben dürfe, in welcher er eine mit allen Angaben des Artikels 37 Absatz 1 MWSTG versehene Rechnung erhalten hat (bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten) oder in welcher er eine formgerecht ausgestellte Rechnung erhalten und bezahlt hat (bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten). Nach der neuen Praxis verzichtet die ESTV auf die Erhebung eines Verzugszinses in solchen Fällen. Damit geht sie nun davon aus, dass das Vorsteuerabzugsrecht materiell nach wie vor zwar erst dann ausgeübt werden kann, wenn sämtliche dafür aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind. Sind die Rechnungen indessen bloss mit Formmängeln behaftet, die auf vorhin erwähnte Weise korrigiert oder ergänzt werden können, soll die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts neu auf den Zeitpunkt



des Rechnungseinganges oder der Rechnungsbezahlung zurückbezogen werden, wenn die formellen Mängel der Rechnung später behoben werden. Bei dieser neuen Betrachtungsweise entfällt die Berechnung eines Verzugszinses.

Bei dieser Praxisänderung werden die Mindererträge unter 1 Mio. Franken liegen. Diese neue Bestimmung wird ein paar Tausend Steuerpflichtige pro Jahr betreffen.

## 5.1.1.11

## Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer

Praxisänderung (per 1. Januar 2005)	Annäherung an ideale Mehrwertsteuer	Administrative Einfachheit	Gesamtbeurteilung
5.1.1.1 <u>Angabe des Namens des Leistungsempfängers auf Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen und EDV-Anlagen</u>	Die Betrugsmöglichkeiten nehmen nur unwesentlich zu	Vereinfachung	Positiv
5.1.1.2 Rechnungsstellung im Falle der Adressierung an eine Filiale statt an den Hauptsitz / Nennung des inländischen Steuerstellvertreters in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen	Neutral	Vereinfachung	Positiv
5.1.1.3 <u>Baugewerblicher Eigenverbrauch - Einschränkung der Eigenverbrauchstatbestände - Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage</u>	Bereits die heutige Praxis ist grosszügig, da die Anlagekosten in der Regel niedriger sind als der Verkaufspreis. Durch eine systematische Unterbewertung der Anlagekosten verschlechtern sich die Neutralitätseigenschaften der Steuer weiter	Selektive und verzerrend wirkende steuerliche Entlastung	Knapp vertretbar
5.1.1.4 <u>Verzicht auf die Besteuerung von Platzwartan auf Sportanlagen</u>	Neutralitätsfördernd wäre statt der Befreiung der ordentlichen Reinigungs-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten von Platzwarten die Besteuerung sämtlicher derartiger Leistungen	Vereinfachung durch Gleichbehandlung mit anderen vergleichbaren Leistungen	Vertretbar
5.1.1.5 <u>Vorsteuerabzug bei Import</u>	Neutral	Vereinfachung	Positiv
5.1.1.6 <u>Werkvertragliche Lieferung</u>	Die Gewährung des Vorsteuerabzugs verbessert die Neutralitätseigenschaften	Vereinfachung	Positiv
5.1.1.7 <u>Gründungskosten</u>	Im Prinzip Verbesserung der Neutralitätseigenschaften bei erfolgreicher Neugründung; bei baldigem Konkurs besteht jedoch das Problem, dass Vorsteuerabzug kassiert wird, aber unter Umständen nie Steuer auf dem Umsatz bezahlt wird	Vereinfachung durch Abbau der unechten Befreiung und Wegfall der entsprechenden Vorsteuerkürzung	Positiv
5.1.1.8 <u>Gastgewerbe - Lieferverträge („Bierverträge“)</u>	Verschlechterung der Neutralitätseigenschaften	Vereinfachung	Positiv
5.1.1.9 <u>Rechnungsstellung in fremder Währung in Konzernverhältnissen</u>	Neutral, sofern Manipulation durch Konzernkurse, die systematisch von den Marktnotierungen abweichen, ausgeschlossen werden kann	Im Prinzip Vereinfachung, aber neues Problem: welche Konzernkurse werden anerkannt?	Vertretbar
5.1.1.10 <u>Verzugszins im Zusammenhang mit der Berichtigung von Rechnungen</u>	Wegfall des Verzugszins verbessert die Neutralität	Vereinfachung	Positiv

## **5.1.2 Zu prüfende Praxisänderungen**

Nachstehend werden weitere Praxisänderungen, die in einer zweiten Stufe umgesetzt werden sollen, vorgestellt. Gegenwärtig werden die Einzelheiten dieser Praxisänderungen in Zusammenarbeit mit dem Konsultativorgan Mehrwertsteuer ausgearbeitet. Es ist geplant, sie auf den **1. Juli 2005** in Kraft zu setzen.

### **5.1.2.1 Vorsteuerkürzung bei gemischter Verwendung**

Nach Artikel 41 Absatz 1 MWSTG muss die steuerpflichtige Person, die Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet, den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung kürzen. Die steuerpflichtige Person muss also die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag aufteilen. Diese so genannte „gemischte Verwendung“ stellt eine grosse Crux im Mehrwertsteuersystem dar und die ESTV sucht nach Lösungen, um diese Schwierigkeiten soweit als möglich auszuräumen. Eine Möglichkeit läge beispielsweise darin, dass die steuerpflichtige Person anstelle der Vorsteuerabzugskürzung die von der Steuer ausgenommenen Leistungen freiwillig versteuert, und zwar ohne dass sie eine Option im Sinne des Artikels 26 MWSTG ausübt. Dementsprechend müsste aber der Ausweis der Steuer in den Rechnungen der steuerpflichtigen Person an ihre Leistungsempfänger entfallen.

Diese Praxisänderung hätte geringe Mehrerträge zur Folge und es wären weniger als 100 Steuerpflichtige pro Jahr betroffen.

### **5.1.2.2 Kombination von Leistungen**

Kombinationen oder Zusammenstellungen von steuerbaren Gegenständen und Dienstleistungen (Sachgesamtheiten), in denen mehrere selbstständige Sachen zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt sind (zum Beispiel mit dem Kauf eines Getränkepulvers erhält der Kunde zugleich eine Porzellantasse), gelten je als separate Leistungen. Das heisst, die Mehrwertsteuer muss auch separat ausgewiesen werden. Im Sinne einer Vereinfachung kann nach der Praxis der ESTV jedoch das Gesamtentgelt steuerlich wie die vorherrschende Leistung behandelt werden, wenn diese auf Grund interner Aufzeichnungen wertmässig mindestens 90 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht.

Die ESTV prüft zur Zeit die Frage, ob bei der zu einem Gesamtpreis vorgenommenen Fakturierung von steuerbaren Lieferungen von Gegenständen, die teils dem Normalsatz und teils dem reduzierten Satz unterstehen, für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes ein weiter gehendes Wertverhältnis angenommen werden könnte; beispielsweise könnte das Gesamtentgelt zum ermässigten Satz versteuert werden, wenn die überwiegende Leistung, die für sich allein genommen dem reduzierten Satz unterliegt, wertmässig mindestens 80 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht.

Diese Praxisänderung hätte einen Minderertrag von 1-2 Mio. Franken zur Folge. Davon betroffen wären einige Hundert Steuerpflichtige pro Jahr.

### **5.1.2.3 Vereinfachungen bei partiellen Nutzungsänderungen**

Eine partielle (teilweise) Nutzungsänderung liegt bei steuerpflichtigen Unternehmen in der Regel vor, wenn sich das Verhältnis der Verwendung jener Gegenstände und Dienstleistungen, welche sowohl für steuerbare als auch für der Steuer nicht unterliegende Tätigkeiten verwendet werden, ändert. Ein weiterer Fall einer teilweisen Nutzungsänderung ist gegeben, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen, welche bisher ausschliesslich für steuerbare oder ausschliesslich für der Steuer nicht unterliegende Zwecke verwendet wurden, inskünftig sowohl für steuerbare als auch für der Steuer nicht unterliegende Zwecke verwendet werden. Die ESTV lässt bei diesen partiellen Nutzungsänderungen für die Besteuerung eine annäherungsweise Ermittlung zu. Nach der Praxis der ESTV wirkt sich eine partielle Nutzungsänderung bei der Anwendung der annäherungsweise Ermittlung steuerlich nur dann aus, wenn sich der Verwendungszweck der Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare und nicht steuerbare Zwecke gegenüber dem Vorjahr um mehr als 10 Prozentpunkte ändert. Im Sinne einer Vereinfachung prüft die ESTV nun, ob diese Limite von 10 % auf 20 % erhöht werden kann; dann wären die Nutzungsänderungen erfahrungsgemäss nur noch in den wenigsten Fällen zu berücksichtigen.

Auch diese Praxisänderung hätte einen Minderertrag von einigen Mio. Franken zur Folge. Sie würde einige Hundert Steuerpflichtige pro Jahr betreffen.

### **5.1.2.4 Rauchgaskontrollen**

Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind bei Überschreiten der Umsatzgrenze von jährlich 75'000 Franken für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25'000 Franken im Jahr übersteigen (Art. 23 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, sind die genannten Dienststellen, Einrichtungen, Personen und Organisationen nicht steuerpflichtig. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfüllen Kaminfegermeister, welche gegen Entgelt Rauchgaskontrollen besorgen, damit zwar eine öffentlich-rechtliche Aufgabe; sie führen diese Aufgabe aber nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt im Sinne des Artikels 17 Absatz 4 MWSTV (heute des Artikels 23 Absatz 1 MWSTG) aus; denn sie sind dabei nicht befugt, in eigenem Namen Verfügungen nach Artikel 5 VwVG, also Verwaltungsakte zu erlassen, gegen welche Rechtsmittel ergriffen werden können (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Januar 2000; ASA Bd. 70, S. 163 ff. ).

Die ESTV prüft zur Zeit, ob die Durchführung von Rauchgaskontrollen generell als berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 21 Absatz 1 MWSTG qualifiziert werden kann. Damit liesse sich erreichen, dass solche Leistungen für alle Steuerpflichtigen, die derartige Umsätze erbringen, steuerbar wären. Wie festgestellt werden konnte, verhält es sich nämlich so, dass in einzelnen Kantonen die Durchführung von Rauchgaskontrollen als Leistung in Ausübung hoheitlicher Gewalt ausgestaltet ist, weshalb diesfalls solche Leistungen nach Artikel 23 Absatz 1 MWSTG

von der Steuer ausgenommen sind. Das Bestreben geht mithin dahin, in der ganzen Schweiz eine einheitliche Besteuerung der Rauchgaskontrollen zu erreichen.

Mit dieser Praxisänderung würde ein Mehrertrag von 2-3 Mio. Franken generiert. Davon betroffen wären weniger als 100 Steuerpflichtige.

#### **5.1.2.5 Durchführung von Sportanlässen**

Ein Sportverband erteilt einem Organisator das Recht, eine Veranstaltung, eine Meisterschaft, ein Turnier u.dgl. zu organisieren und der Organisator zahlt im Gegenzug dazu eine Bewilligungsgebühr. Nach der bisherigen Praxis sind diese Bewilligungsgebühren für den Empfänger (Sportverband) von der Steuer ausgenommen. Die ESTV prüft, ob neu diese Bewilligungsgebühren als steuerbar gelten sollen. Da es sich bei derartigen Umsätzen um Dienstleistungen im Sinne des Artikels 14 Absatz 3 MWSTG handelt, also um Dienstleistungen, deren Ort sich nach dem so genannten Empfängerortsprinzip regelt, unterlägen sie im Falle ihrer Besteuerung nicht der Steuer, wenn sich der Leistungsempfänger im Ausland befindet; zudem würde sich für den Leistungserbringer das Recht auf den Vorsteuerabzug eröffnen (vgl. Art. 38 Abs. 3 MWSTG). Ist der Organisator als Leistungsempfänger im Inland ansässig, ergäbe sich jedoch in den Fällen eine steuerliche Verschlechterung, in denen er keine steuerbaren Umsätze erzielt und damit die ihm vom Leistungserbringer für die Rechtsübertragung in Rechnung gestellte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann.

Da die hohen Bewilligungsgebühren vor allem bei internationalen Sportorganisationen anfallen, würde der Minderertrag insgesamt wenige Mio. Franken betragen. Von dieser Praxisänderung wären ungefähr 30 internationale und 100 nationale Verbände betroffen.

#### **5.1.2.6 Ausländische Domizilgesellschaften (Offshore-Gesellschaften)**

Unter einer Offshore-Gesellschaft wird für die Belange der Mehrwertsteuer eine passive Investmentgesellschaft verstanden, welche durch das Vorhandensein folgender Kriterien definiert wird:

- die passive Investmentgesellschaft weist lediglich einen statutarischen Sitz auf, verfügt mithin über keinerlei Infrastruktur, also auch über kein eigenes Personal;
- sie übt ferner keine eigentliche Geschäftstätigkeit aus;
- sie beschränkt sich darauf, als Inhaberin eines Kontos für die Entgegennahme von Geldern oder als Eigentümerin von Vermögenswerten (beispielsweise Wertschriftenportefeuille) aufzutreten;
- die an sie erbrachten Dienstleistungen beschränken sich in der Regel auf die Verwaltung und Betreuung der in ihrem Eigentum stehenden Vermögenswerte (z. B. Depotgebühren, Portfolio und Asset Management).

Die steuerliche Behandlung von Leistungen (z.B. Vermögensverwaltungsleistungen) an ausländische Offshore-Gesellschaften hängt nach der Praxis der ESTV davon ab,

wo sich das Domizil der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an solchen Gesellschaften (in der Regel der wirtschaftlich Berechtigten) befindet. Befindet sich das Domizil der Inhaber dieser Mehrheit im Ausland, unterliegen die erwähnten Dienstleistungen in Anwendung des Artikels 14 Absatz 3 MWSTG nicht der (schweizerischen) Mehrwertsteuer. Sind die Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte dagegen im Inland ansässig, sind die an solche Offshore-Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen als Inlandumsätze steuerbar; denn diesfalls wird die betreffende, formell zwar im Ausland domizilierte Offshore-Gesellschaft von Personen mit Sitz im Inland beherrscht, weshalb im Rahmen des so genannten Durchgriffs solche Umsätze als Inlandumsätze qualifiziert werden.

In diesem Zusammenhang ist die Frage gestellt worden, ob die Kriterien, welche für die mehrwertsteuerliche Beurteilung solcher Offshore-Gesellschaften gelten, mit denjenigen abgestimmt werden könnten, die für die Behandlung bei den direkten Steuern gelten. Dazu ist zu bemerken, dass diese Übereinstimmung dem Grundsatz nach bereits besteht. Denn auch für die Anerkennung einer Offshore-Gesellschaft im Bereich der direkten Steuern ist massgebend, ob die Gesellschaft im Ausland die so genannte Ansässigkeit aufweisen kann, was für den Bereich der Mehrwertsteuer dem Erfordernis gleichkommt, dass die Offshore-Gesellschaft im Ausland „Substanz“ darlegen kann (namentlich Infrastruktur, leitendes Personal, minimale effektive Geschäftstätigkeit). Dagegen wird die ESTV unter anderem zu klären haben, ob es – wie bei den direkten Steuern – auch für die Belange der Mehrwertsteuer genüge, dass bei einem Konzern mit mehreren Offshore-Gesellschaften in verschiedenen Ländern das Personal der Offshore-Gesellschaft A im Land X gleichzeitig auch tätig sein kann für die Offshore-Gesellschaft B im Land Y und für die Offshore-Gesellschaft C im Land Z.

Bei dieser Praxisänderung sind die Auswirkungen nicht quantifizierbar; es dürften daraus aber nur wenige Mio. Franken Minderertrag resultieren. Davon betroffen dürften einige Hundert Steuerpflichtige sein.

#### **5.1.2.7 Kostenaufschlag bei konzernintern erbrachten Leistungen**

Wie Artikel 33 Absatz 2 Satz 3 MWSTG vorschreibt, gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Bei Umsätzen, die zwischen (nahestehenden) Konzerngesellschaften ausgetauscht werden, ist entsprechend dem in der vorhin genannten Bestimmung zum Ausdruck kommenden Prinzip des „Dealing at arm's length“ bei der Fakturierung ein minimaler Kostenaufschlag, der nach der Praxis der ESTV 5 Prozent zu betragen hat, vorzunehmen. Die Vereinigung der Schweizerischen Industrie-Holdinggesellschaften wendet dazu ein, dass insbesondere bei den direkten Steuern bei ausreichendem Nachweis auch tiefere Kostenaufschläge akzeptiert würden, weshalb die ESTV solche Ansätze auch für den Bereich der Mehrwertsteuer übernehmen sollte. Die ESTV wird dieses Anliegen mit den betroffenen Wirtschaftskreisen prüfen.

Aus dieser Praxisänderung würden einige Mio. Franken Mindererträge resultieren, deren Höhe abhängig ist vom Gewinnaufschlag und der Vorsteuerabzugsquote des Leistungsempfängers. Diese Bestimmung würde einige Hundert Steuerpflichtige betreffen.

### 5.1.2.8 Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften rügt, dass die ESTV in ihrer Praxis Dividenden und Erträge aus Veräusserungsgewinnen, welche Holdinggesellschaften erzielen, wie von der Steuer ausgenommene Umsätze behandelt. Dies habe zur Folge, dass diesbezüglich der Vorsteuerabzug nicht gewährt werde. Solche Erträge sollten jedoch, wie in der EU üblich, was das Recht auf den Vorsteuerabzug anbelangt, als neutrale Nichtumsätze, das heisst, nicht als Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit betrachtet werden.

Es trifft zu, dass nach der Rechtsprechung des EuGH der Bezug von Dividenden, also auch der Bezug von Beteiligungserträgen, die eine Holdinggesellschaft erzielt, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (vgl. namentlich Urteile des EuGH vom 20. Juni 1991 i.S. Polysar Investments Netherlands, Rs. C-60/90; vom 14. November 2000 i.S. Floridienne und Berginvest, Rs. C-142/99). Grundsätzlich gilt aber, dass der blosserwerb und das blosserhalten von Gesellschaftsanteilen (wie namentlich Aktien) keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absätze 1 und 2 der 6. EG-Richtlinie sind. Eine so genannte reine Holdinggesellschaft, also eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an anderen Unternehmen (mit Einschluss des Erzielens von Dividenden als Ergebnis dieser Beteiligungen) ist, gilt deshalb nach der vorhin genannten Bestimmung der 6. EG-Richtlinie nicht als Steuerpflichtiger und ist damit nicht zum Vorsteuerabzug gemäss Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie berechtigt.

Anders verhält es sich bei den so genannten gemischten Holdinggesellschaften, also bei Holdinggesellschaften, die über den blossen Erwerb und das blosserhalten von Beteiligungen hinaus auch noch steuerbare Umsätze tätigen, insbesondere gegenüber den Tochtergesellschaften, an denen sie beteiligt sind, entgeltlich administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen (z.B. Managementdienstleistungen) erbringen. Solche Tätigkeiten stellen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absätze 1 und 2 der 6. EG-Richtlinie dar und lösen demzufolge die Steuerpflicht solcher Holdinggesellschaften aus. Damit eröffnet sich für diese das Recht auf den Vorsteuerabzug nach den Artikeln 17 – 20 der 6. EG-Richtlinie. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Kosten, die bei einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft angefallen sind (so genannte Transaktionskosten), insoweit auch zum Vorsteuerabzug berechtigt, als die Holdinggesellschaft steuerbare Umsätze tätigt. Erbringt die (gemischte) Holdinggesellschaft ausschliesslich steuerbare Umsätze, steht ihr der Vorsteuerabzug in vollem Umfange zu, also ungeachtet der Tatsache, dass die Kosten für den Erwerb von Beteiligungen auch dem nichtunternehmerischen Bezug von Dividenden dienen. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges ergäbe sich nur dann, wenn die Holdinggesellschaft neben den steuerbaren Umsätzen auch solche tätigte, bei denen das Recht auf den Vorsteuerabzug versagt ist, so z.B. bei Umsätzen im Bereich der Gewährung von Krediten (vgl. Urteil des EuGH vom 27. September 2001 i.S. Cibo Participations SA., Rs. C-16/00).

Endlich ist darauf hinzuweisen, dass es der Gesetzgeber – entgegen den Ausführungen der Universität Genf – nicht unterlassen hat, die Kategorie der Nichtumsätze, das heisst der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, zu regeln. Artikel 38 Absatz 4 MWSTG zählt die vier Arten von Tatbeständen auf, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Wie dort

ausdrücklich festgehalten wird, gehören dazu auch die „nicht als Umsätze geltenden Tätigkeiten“, also die so genannten Nichtumsätze. In diesem Punkt stimmt das schweizerische Mehrwertsteuerrecht mit dem europäischen überein, indem, wie aus der vorhin zitierten Rechtsprechung des EuGH hervorgeht, auch im Gemeinschaftsgebiet der EU der Vorsteuerabzug bei Nichtumsätzen ausgeschlossen ist.

Es stellt sich damit die Frage, ob und, wenn ja, wie die ESTV ihre heute geltende Praxis in diesem Bereich der Rechtsprechung des EuGH anpassen kann. Die finanziellen Auswirkungen sind heute noch nicht einschätzbar, davon betroffen wären aber einige Tausend Steuerpflichtige.



### 5.1.2.9

### Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer

Praxisänderung (in einer zweiten Stufe)	Annäherung an ideale Mehrwertsteuer	Administrative Einfachheit	Gesamtbewertung
5.1.2.1 <u>Vorsteuerkürzung bei gemischter Verwendung</u>	Kombination von freiwilliger Besteuerung und ungekürztem Vorsteuerabzug ist grundsätzlich der richtige Weg zur Verbesserung der Neutralitätseigenschaften	Vereinfachung für Leistungserbringer	Positiv
5.1.2.2 <u>Kombination von Leistungen</u>	Aus Neutralitätssicht wäre separat ausgewiesene Mehrwertsteuer an sich sachgerecht. Offene Frage: Wie gross ist das Risiko, dass bei der vorgeschlagenen Änderung Leistungen nur zur Steuerersparnis kombiniert werden?	Vereinfachung	Vertretbar
5.1.2.3 <u>Vereinfachungen bei partiellen Nutzungsänderungen</u>	Der konkrete Einzelfall wird steuerlich weniger genau erhoben. Dies verschlechtert die Neutralitätseigenschaften geringfügig. Dem steht jedoch gegenüber, dass sich die Rechtssicherheit bei einer Anpassung des Leistungsangebots an die aktuellen Marktverhältnisse erhöht. Dieser zweite Effekt ist vermutlich höher zu gewichten	Vereinfachung, da steuerliche Berücksichtigung von Nutzungsänderungen vielfach entfällt	Prüfenswert
5.1.2.4 <u>Rauchgaskontrollen</u>	Die Neutralität des Steuersystems würde gewinnen, wenn Leistungen in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben konsequent besteuert würden. Von daher geht die Massnahme in die richtige Richtung	Vereinfachung	Positiv
5.1.2.5 <u>Durchführung von Sportanlässen</u>	Aus Neutralitätssicht ist diese Abschaffung einer unechten Befreiung positiv zu bewerten	Vereinfachung, durch Abbau der unechten Befreiung und Wegfall der entsprechenden Vorsteuerkürzung	Positiv
5.1.2.6 <u>Ausländische Domizilgesellschaften (Offshore-Gesellschaften)</u>	Aus Neutralitätssicht vertretbar	Vereinfachung	Positiv
5.1.2.7 <u>Kostenaufschlag bei konzerninternen erbrachten Leistungen</u>	Aus Neutralitätssicht Verbesserung, soweit nur effektiv vorgenommene Kostenaufschläge besteuert werden	Vereinfachung	Positiv
5.1.2.8 <u>Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften</u>	Aus Neutralitätssicht vertretbar	Vereinfachung	Prüfenswert



Die 6. EG-Richtlinie kennt eine entsprechende Sonderregelung, das heisst Befreiung für Kleinunternehmen; allerdings ist die jährliche Mindestumsatzgrenze, bis zu welcher die Steuerpflicht entfällt, noch nicht harmonisiert (vgl. Art. 24 und Art. 24a der 6. EG-Richtlinie). Beispielsweise kennen die nachstehend erwähnten EU-Mitgliedstaaten die folgenden Mindestumsatzgrenzen (in Schweizerfranken umgerechnet und gerundet): Deutschland: 27'000; Italien: 4'100; Österreich: 35'000; Frankreich: 122'000 (für Händler, Restaurants und Hotels) und 43'000 (für übrige Steuerpflichtige); Grossbritannien: 130'000 und Dänemark: 4'200.

Mit der Abschaffung der höheren Mindestumsatzgrenze gemäss Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG würde es 15'000 bis 20'000 neue Steuerpflichtige geben. Das hätte Mehrerträge von 25-30 Mio. Franken zur Folge.

### **5.2.1.2 Erleichterungen bei der Rechnungsstellung**

Vorschlag für Gesetzesänderungen:

#### **Artikel 37 Absatz 1 Ingress, Absatz 2<sup>bis</sup> (neu) und Absatz 3**

<sup>1</sup>*Auf Verlangen des Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss:*

.....

<sup>2bis</sup>*Soweit die in Absatz 1 Buchstaben a und b genannten Anforderungen betroffen sind, kann die ESTV auch Rechnungen akzeptieren, die zwar diese Anforderungen nicht vollumfänglich erfüllen, aber gleichwohl die Angaben enthalten, welche den Leistungserbringer oder den Leistungsempfänger eindeutig identifizieren.*

<sup>3</sup>*....., wenn sie die Angaben nach Absatz 1 enthalten oder nach Absatz 2<sup>bis</sup> akzeptiert sind.*

Begründung:

Im Ingress des Artikels 37 Absatz 1 ist in der Wortgruppe „des steuerpflichtigen Empfängers“ das Adjektiv „steuerpflichtigen“ zu streichen. Wie die Erfahrung gezeigt hat, besteht nicht nur beim steuerpflichtigen Empfänger nach Artikel 38 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG die Notwendigkeit, zwecks Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts über eine Rechnung zu verfügen, welche die Anforderungen des Artikels 37 Absatz 1 MWSTG erfüllt. Eine mit den Angaben des letztgenannten Artikels versehene Rechnung benötigen auch diejenigen Unternehmen,

- welche im Zeitpunkt des Bezuges von steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen zwar noch nicht steuerpflichtig sind, aber später nach ihrem Eintritt in die Steuerpflicht die Einlagesteuerung gemäss Artikel 42 MWSTG geltend machen wollen;
- oder welche als Unternehmen mit Sitz im Ausland in der Schweiz das Vorsteuervergütungsverfahren in Anspruch nehmen wollen (Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG in Verbindung mit den Art. 28 ff., insbesondere Art. 31 Abs. 1 MWSTGV).

Absatz 1 des Artikels 37 MWSTG zählt im Einzelnen die Angaben auf, die in einer Rechnung für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen enthalten sein müssen,

damit der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger die ihm vom Leistungserbringer mit dem Umsatz fakturierte Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Im Vernehmlassungsverfahren zum Postulat „10 Jahre Mehrwertsteuer“ haben sehr viele Vernehmlassungsteilnehmer kritisiert, dass die Praxis zu den Rechnungsanforderungen formalistisch und wirtschaftsfeindlich ist. Nach den bisherigen Erfahrungen betreffen diese Vorwürfe vor allem die Angaben, die Artikel 37 Absatz 1 MWSTG in den Buchstaben a und b verlangt, nämlich die Angabe des Namens und der Adresse des Leistungserbringers sowie dessen Mehrwertsteuernummer (Bst. a) und des Namens und der Adresse des Leistungsempfängers (Bst. b). Der neue Absatz 2<sup>bis</sup> und die Ergänzung des Absatzes 3 wollen diesen Einwänden insofern Rechnung tragen, als die Erfordernisse, welche Artikel 37 Absatz 1 MWSTG in den beiden fraglichen Buchstaben aufstellt, jedenfalls immer dann erfüllt sind, wenn die Rechnung zwar nicht exakt Namen und Adresse des Leistungserbringers oder des Leistungsempfängers enthält, wie sie im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen oder gegebenenfalls im Handelsregister eingetragen sind, die in der Rechnung vorhandenen Angaben aber gleichwohl so genau sind, dass die Identifizierung des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers unzweifelhaft sichergestellt ist.

Die 6. EG-Richtlinie ordnet die vorsteuerabzugskonforme Art der Ausstellung von Belegen, namentlich von Rechnungen, im Artikel 22 in der Fassung des Artikels 28h. Der geltende Artikel 37 MWSTG und die vorhin vorgeschlagenen Änderungen halten sich im Rahmen der diesbezüglichen Vorschriften der 6. EG-Richtlinie.

Bei dieser Gesetzesänderung gäbe es geringe Mindererträge und davon betroffen wären sämtliche Steuerpflichtige.

### **5.2.1.3 Verkürzung der Frist für den Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode**

#### Vorschlag für Gesetzesänderung:

#### **Artikel 59 Absatz 3 Satz 1**

*<sup>3</sup>Die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersatz abrechnet, muss diese Abrechnungsart während mindestens eines Jahres beibehalten. ....*

#### Begründung:

Nach geltendem Recht gilt eine Frist von fünf Jahren sowohl für die Beibehaltung der Saldosteuersatzmethode als auch beim Verzicht auf diese Methode, das heisst bei Abrechnung nach effektiver Methode, bis zur Saldosteuersatzmethode gewechselt oder wieder gewechselt werden kann. Namentlich die gesetzliche Verpflichtung, die Saldosteuersatzmethode während mindestens fünf Jahren anwenden zu müssen, verhindert, dass sich zahlreiche Unternehmen dieser vereinfachten Abrechnungsweise unterstellen. Der Grund liegt unter anderem darin, dass Steuerpflichtige in den Jahren, in denen sie grössere Investitionen tätigen, bei effektiver Abrechnung deutlich mehr Vorsteuern abziehen können, als ihnen mit der Anwendung des Saldosteuersatzes pauschal angerechnet werden kann. Zudem lässt sich die wirtschaftliche Entwicklung der Gesamtwirtschaft, aber auch des einzelnen Unternehmens, auf fünf Jahre hinaus nur schwerlich voraussagen. Deshalb ent-

scheidet sich ein Grossteil der Steuerpflichtigen für die effektive Methode, welche sicherstellt, dass der Vorsteuerabzug jederzeit vollumfänglich gewährleistet ist. Aus diesen Gründen ist die in Artikel 59 Absatz 3 Satz 1 MWSTG angeordnete Frist auf ein Jahr herabzusetzen. Dagegen muss die Frist, fünf Jahre effektiv abzurechnen, bis zur Saldosteuersatzmethode (wieder) übergegangen werden kann, beibehalten werden. Denn bei den Saldosteuersätzen handelt es sich, wie schon ausgeführt, um Durchschnittssätze. Steuerpflichtige, die nach bloss einem Jahr effektiver Abrechnung wieder die Saldosteuersatzmethode wählen könnten, würden damit, nachdem sie in einer Investitionsphase überdurchschnittlich hohe Vorsteuerbeträge geltend gemacht haben, in ungerechtfertigter Weise bevorzugt.

Mit dieser Gesetzesänderung würden zusätzlich 10'000 bis 15'000 Steuerpflichtige mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Das hätte einen Minderertrag von 10-20 Mio. Franken zur Folge, da sich dieser Methode vor allem Steuerpflichtige unterstellen, die sich finanzielle Vorteile erhoffen. Davon betroffen wären direkt 120'000 Steuerpflichtige, die mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen (105'000 bisherige und 15'000 neue). Indirekt betroffen wären weitere 140'000 potenzielle Anwender der Saldosteuersatzmethode.

#### **5.2.1.4 Berufsgeheimnis der Effektenhändler**

Vorschlag für Gesetzesänderung:

##### **Artikel 62 Absatz 3**

*<sup>3</sup>Die anlässlich einer Prüfung gemäss Absatz 1 oder 2 bei einer Bank oder Sparkasse im Sinne des Bankengesetzes vom 8. November 1934, bei der Schweizerischen Nationalbank oder bei einer Pfandbriefzentrale sowie bei einer Börse, einem Effektenhändler oder einer anerkannten Revisionsstelle im Sinne des Börsengesetzes vom 24. März 1995 gemachten Feststellungen betreffend Dritte dürfen ausschliesslich für die Durchführung der Mehrwertsteuer verwendet werden. Das Bankgeheimnis und das Berufsgeheimnis des Börsengesetzes sind zu wahren.*

##### Begründung:

Nach Artikel 62 Absatz 3 MWSTG dürfen die anlässlich einer Steuerkontrolle bei einer Bank oder Sparkasse im Sinne des Bankengesetzes gemachten Feststellungen betreffend Dritte ausschliesslich für die Durchführung der Mehrwertsteuer verwendet werden. Das Bankgeheimnis ist zu wahren.

Die Effektenhändler sollten in Artikel 62 Absatz 3 MWSTG auch aufgeführt werden mit dem Ziel, diese dem gleichen Geheimnisschutz zu unterstellen wie die Banken und Sparkassen. Dies verlangt die Motion 03.3481 (Merz) Büttiker vom 29. September 2003, welcher der Bundesrat am 26. November 2003 zugestimmt und die der Ständerat am 2. März 2004 überwiesen hat (die Überweisung durch den Nationalrat steht noch aus). Nachdem das Börsengesetz auf den 1. Februar 1997 einen dem Bankgeheimnis der Banken und Sparkassen entsprechenden Schutz des Berufsgeheimnisses bei den Effektenhändlern eingeführt hat, lässt sich nämlich eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Finanzakteuren im Rahmen der Mehrwertsteuer nicht mehr rechtfertigen.

Eine solche Gleichstellung hat zur Folge, dass die ESTV im Rahmen einer Kontrolle im Sinne von Artikel 62 Absatz 1 und 2 MWSTG neu auch zur Wahrung des Berufsgeheimnisses der Effektenhändler verpflichtet ist. Das heisst, die ESTV darf die im Zusammenhang mit der Buchprüfung bei Effektenhändlern gemachten Feststellungen betreffend Dritte (= Kunden) ausschliesslich für die Durchführung der Mehrwertsteuer verwenden. Daran ändert aber nichts, dass sie – wie bei den Banken – die Buchhaltungsunterlagen der Effektenhändler in Bezug auf die mehrwertsteuerrelevanten Tatbestände nach wie vor umfassend prüfen darf.

Diese Gesetzesänderung hätte weder Minder- noch Mehrerträge zur Folge. Davon betroffen wären weniger als Hundert Steuerpflichtige.

### **5.2.1.5 Internationaler Busverkehr**

#### Vorschlag für Gesetzesänderung:

#### **Artikel 19 Absatz 3**

*<sup>3</sup>Der Bundesrat kann zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr von der Steuer befreien.*

#### Begründung:

Nach dem geltenden Recht erstreckt sich die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Beförderungsdienstleistungen nur auf den internationalen Luft- und Eisenbahnverkehr (vgl. Art. 19 Abs. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 6 und 7 MWSTGV). Zur Wahrung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität, dessen Beachtung Artikel 1 Absatz 2 MWSTG dem Gesetzgeber auch vorschreibt, sollte der internationale Busverkehr mehrwertsteuerlich dem grenzüberschreitenden Luft- und Eisenbahnverkehr gleichgestellt werden. Gleich wie z.B. das Flugticket für den Flug von Zürich-Kloten nach Paris heute vollumfänglich, also auch für die in der Schweiz zurückgelegte Flugstrecke, von der Steuer befreit ist, ist aus Gründen der Gleichbehandlung im Wettbewerb diese Reise, auch wenn sie mit einem Bus unternommen wird, zur Gänze von der Steuer zu befreien.

Die Erweiterung der Steuerbefreiung auf den internationalen Busverkehr liegt im Rahmen der Möglichkeiten, welche die 6. EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten in diesem Bereich einräumt (vgl. Art. 28 Abs. 3 Bst. b in Verbindung mit dem Anhang F Ziff. 17 der 6. EG-Richtlinie).

Diese Gesetzesänderung hätte einen Minderertrag von 1-2 Mio. Franken zur Folge und würde weniger als 100 Steuerpflichtige betreffen.

### **5.2.1.6 Option für die Versteuerung von Immobilien**

#### Vorschlag für Gesetzesänderung:

#### **Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b**

*<sup>1</sup>Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV bewilligen:*

- a. ...;
- b. *die Option für die Versteuerung der in Artikel 18 Ziffern 2 – 6, 20, 21 und 24 genannten Umsätze (bei Umsätzen nach den Ziff. 20 und 21 ohne den Wert des Bodens), sofern sie nachweislich gegenüber inländischen steuerpflichtigen Personen erbracht werden.*

Begründung:

Nach geltendem Recht kann nicht für die Versteuerung der Veräußerung eines Gebäudes optiert werden, wenn der Veräußerer es bisher ausschliesslich für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet oder privat genutzt hat. Denn nach Artikel 18 Ziffer 24 MWSTG sind unter anderem von der Steuer ausgenommen die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine nach Artikel 18 MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, sofern der Bezug dieser Gegenstände nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Artikel 26 Absatz 1 MWSTG schliesst heute die Option der Versteuerung solcher Umsätze aus. Diese Rechtslage verhindert beispielsweise, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Liegenschaft bisher ausschliesslich für nicht steuerbare Umsätze verwendet hat, für die Veräußerung dieser Liegenschaft an einen anderen Steuerpflichtigen in die Option geht. Dies wirkt sich für den steuerpflichtigen Erwerber der Liegenschaft insofern nachteilig aus, als er die Einlageentsteuerung nach Artikel 42 MWSTG nicht geltend machen kann. Diesem Nachteil kann dadurch begegnet werden, dass die in Artikel 26 Absatz 1 MWSTG vorgesehenen Optionsmöglichkeiten auf die nach Artikel 18 Ziffer 24 von der Steuer ausgenommenen Umsätze erweitert werden.

Eine solche Lösung steht im Einklang mit dem Recht der 6. EG-Richtlinie (vgl. Art. 13 Teil C Bst. b in Verbindung mit Art. 13 Teil B Bst. g und h der 6. EG-Richtlinie).

Diese Gesetzesänderung würde zur Elimination der *taxe occulte* führen und damit wäre ein geringfügiger Minderertrag zu erwarten. Von dieser Bestimmung wären einige hundert Steuerpflichtige pro Jahr betroffen.

## 5.2.1.7

## Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer

Gesetzesänderung (1. Priorität)	Annäherung an ideale Mehrwertsteuer	Administrative Einfachheit	Gesamtbeurteilung
5.2.1.1 <u>Aufhebung der höheren Mindestumsatzgrenze</u>	Weil weniger Steuerpflichtige unecht befreit werden, nimmt die Neutralität der Steuer zu	Vereinfachung für die Steuerpflichtigen verbunden mit erhöhter Rechtssicherheit, aber die Zahl der steuerpflichtigen Unternehmen wird grösser. Neu sind auch Firmen mit nur geringfügig zu bezahlender Steuer steuerpflichtig; dies erhöht die Erhebungskosten	Positiv
5.2.1.2 <u>Erleichterungen bei der Rechnungsstellung</u>	Die zu erwartende Verbesserung bei der Abwicklung der Einlageentsteuerung und beim Vorsteuervergütungsverfahren für Unternehmen mit Sitz im Ausland erhöht die Neutralität	Vereinfachung	Prüfungswert
5.2.1.3 <u>Verkürzung der Frist für den Wechsel von der Saldosteuerersatzmethode zur effektiven Methode</u>	Neutralitätsverbessernd, sofern die Saldosteuersätze korrekt berechnet worden sind. Wichtig ist aber, dass an Frist von fünf Jahren effektiver Abrechnung festgehalten wird	Vereinfachung, weil die Option Saldosteuer-methode attraktiver wird	Positiv
5.2.1.4 <u>Berufsgeheimnis der Effektenhändler</u>	Die Gleichbehandlung von Effektenhändlern, Banken und Sparkassen ist dem Neutralitätsziel förderlich	Kein Einfluss	Positiv
5.2.1.5 <u>Internationaler Busverkehr</u>	Die echte Steuerbefreiung des Verkehrs lässt sich steuersystematisch an sich nicht rechtfertigen; ihre Begründung findet sie in der Wahrung der Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zur EU und zwischen den Verkehrsträgern. Bei den Bustransporten wäre analog zum Eisenbahnverkehr eine Regelung zu finden, bei der die Befreiung nur für die Beförderung auf Strecken gilt, bei denen nur der Abgangs- oder der Ankunftsort im Inland liegt. Sicher nicht rechtfertigen lässt sich hingegen die Befreiung einer Bus-Pauschalreise mit Start und Ziel im Inland	Die notwendige Unterscheidung steuerbarer und echt steuerbefreiter Umsätze bewirkt eine Verkomplizierung	Prüfungswert
5.2.1.6 <u>Option für die Besteuerung von Immobilien</u>	Die Ausübung der Option verbessert die Neutralitätseigenschaften der Steuer	Das Optionsrecht in Verbund mit der Einlageentsteuerung führt zu einer Verkomplizierung. Da die Ausübung des Optionsrechts jedoch freiwillig ist, kann der Steuerpflichtige dieser ausweichen	Positiv



## **5.2.2 Gesetzesänderungen, die noch einer vertieften Abklärung bedürfen**

Die in dieser Ziffer enthaltenen Vorschläge für Gesetzesänderungen sollen wenn immer möglich auch umgesetzt werden. Im Gegensatz zu denjenigen, die in der Ziffer 5.2.1 hievordargestellt worden sind, bedürfen sie noch einer vertieften Abklärung, namentlich auch einer Erörterung mit den davon betroffenen Wirtschaftskreisen. Sie sind deshalb gesetzestechnisch noch nicht ausformuliert. Es ist anzustreben, beide Gruppen von Gesetzesänderungen zusammen in einer Vernehmlassungsvorlage zu präsentieren und hernach unter Berücksichtigung der Vernehmlassungsergebnisse in einer Botschaft den eidgenössischen Räten zu unterbreiten.

### **5.2.2.1 Einschränkung der solidarischen Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung**

Nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG haftet jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte Person oder Personengesamtheit solidarisch für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern.

Wie sich in der Praxis bisher gezeigt hat, kann sich diese Haftungsbestimmung bei Übernahmen von Firmen, die Gesellschaften einer Mehrwertsteuergruppe sind, als sehr grosses Hemmnis erweisen. Denn ein Unternehmen, welches eine solche Gesellschaft übernehmen will, ist mit dem Risiko konfrontiert, für Mehrwertsteuerschulden der Mehrwertsteuergruppe zu haften, welche in der Zeit entstanden sind, während der die übernommene Gesellschaft noch Mitglied dieser Mehrwertsteuergruppe war. Denn nach dem geltenden Recht haftet die übernommene Gesellschaft für solche Steuerschulden auch nach ihrem Ausscheiden aus der Mehrwertsteuergruppe.

Die 6. EG-Richtlinie kennt die Gruppenbesteuerung insofern, als sie in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, in ihrem nationalen Umsatzsteuergesetz ein derartiges Rechtsinstitut vorzusehen. Einzelheiten über die Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung regelt die 6. EG-Richtlinie nicht, mithin namentlich auch nicht die Frage der Haftung der Gruppengesellschaften.

Deutschland beispielsweise hat die Organschaft, die in ihren Wirkungen der Gruppenbesteuerung des Artikels 22 MWSTG entspricht, eingeführt (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1999). Nach § 73 der deutschen Abgabenordnung (AO) haftet die Organgesellschaft (= Gruppengesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht) für die Umsatzsteuerschulden des Organträgers (= Gruppenträger im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht), für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Dabei wird in der deutschen Doktrin die Auffassung vertreten, diese Bestimmung der AO sei so auszulegen, dass die Organgesellschaft nur für die sie betreffenden Umsatzsteuerschulden haftet, das heisst für Umsatzsteuerschulden, die bei ihr bei angenommener Selbständigkeit angefallen wären (vgl. *Holger Stadie* in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG 1999, Anm. 667 zu § 2; *Friedrich Klenk* in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG

1999, Rz. 142 zu § 2). Es ist zu erwägen, ob für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht nicht auch eine Lösung gewählt werden sollte, welche dieser Rechtsauffassung zur Haftung der Organgesellschaften im deutschen Umsatzsteuerrecht entspricht. Dabei wäre aber klarzustellen, dass die im Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG vorzunehmende Revision nur den Wegfall der solidarischen Haftung der aus der Gruppe austretenden Gruppengesellschaften bewirken würde; das heisst, dass die Gesellschaften nach dem Austritt aus der Gruppe weiterhin (bis zur Verjährung) für die Steuerschulden haften, die je bei ihnen während der Zeit der Gruppenmitgliedschaft entstanden sind.

Wenn eine solche Gesetzesänderung eine Missbrauchsregelung bleiben wird, wird es kaum Mindererträge geben. Wenn dem jedoch nicht so ist, werden sich die Mindererträge in einem zweistelligen Millionen-Bereich bewegen. Davon betroffen wären die rund 1'050 als Steuerpflichtige eingetragenen Gruppen.

### **5.2.2.2 Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode und Steuerermässigung für Steuerpflichtige, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen**

Mit der in Artikel 59 MWSTG geregelten Saldosteuersatzmethode stellt der Gesetzgeber eine Abrechnungsweise zur Verfügung, welche die den Steuerpflichtigen obliegenden administrativen Arbeiten sowohl für die Buchhaltung als auch für die Steuerabrechnung wesentlich vereinfacht. Denn die an die Steuer auf dem Umsatz anrechenbare Vorsteuer muss nicht mehr ermittelt und buchmässig erfasst werden; die Steuerpflichtigen, welche nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, haben in der Steuerabrechnung lediglich den von ihnen erzielten steuerbaren Gesamtumsatz (einschliesslich Steuer) zu deklarieren und mit dem auf sie anwendbaren Saldosteuersatz zu multiplizieren. Im Weiteren hat der Gesetzgeber die Anwendung dieser Methode dadurch erleichtert, dass dabei nur halbjährlich abgerechnet werden muss (vgl. Art. 45 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Von heute registrierten rund 300'000 Steuerpflichtigen rechnen etwa ein Drittel nach der Saldosteuersatzmethode ab. Wie in vielen Stellungnahmen zum Ausdruck gekommen ist, bildet diese Methode eines der Mittel, womit die Erfüllung der mehrwertsteuerlichen Obliegenheiten ganz entscheidend vereinfacht und erleichtert werden kann. Entsprechend muss es das Bestreben des Gesetzgebers sein, die Anwendung dieser Abrechnungsweise so weit als möglich zu fördern.

Eine der ersten Massnahmen, die geeignet sind, die Wahl der Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode zu fördern, besteht darin, die Limiten, an welche diese Option heute gebunden ist, zu erhöhen. Mit einer Anhebung der Grenze des steuerbaren Jahresumsatzes von heute 3 Millionen Franken auf beispielsweise 5 Millionen Franken und einer entsprechenden Erhöhung der Steuerzahllastgrenze von heute 60'000 Franken auf 100'000 Franken hätten rund 13'000 Steuerpflichtige zusätzlich die Möglichkeit, mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

Bei den Saldosteuersätzen handelt es sich um Durchschnittssätze, mithin um Pauschalen, welche die gesamten bei den Unternehmen einer bestimmten Branche anfallenden Vorsteuern als Mittelwert erfassen. Das bedeutet somit, dass Unternehmen einer Branche, welche auf Grund ihrer Geschäftspolitik überdurchschnitt-

lich hohe vorsteuerbelastete Aufwendungen tätigen und deshalb über diesem Vorsteuer-Mittelwert liegen, bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode gegenüber der Wahl der effektiven Methode schlechter fahren. Um auch in solchen Fällen die Saldosteuersatzmethode attraktiver zu gestalten, was verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer verlangen, könnte eine Verbesserung dergestalt erwogen werden, dass sich die Steuerbeträge, die sich aus der Anwendung der Saldosteuersatzmethode ergeben, um einen bestimmten Prozentsatz, z.B. um 10 Prozent, ermässigen.

Die vorhin aufgeführten Massnahmen wären zudem geeignet, dem Anliegen, das Nationalrat Pierre Triponez in seiner Motion vom 17. Dezember 2003 (03.3622) vorgebracht hat, zu entsprechen. Mit dieser Motion verlangt er vom Bundesrat Vorschläge, um die administrative Belastung, namentlich der KMU, dadurch zu verringern, dass die Anwendung der Abrechnungsmethode nach Saldosteuersätzen mittels vorteilhafterer Steuersätze gefördert wird. Einen entsprechenden Vorschlag unterbreitet auch der Schweizerische Gewerbeverband in seinem Bericht „Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer“.

Das Richtlinienrecht der EG über die Harmonisierung der Umsatzsteuern lässt Vereinfachungsmassnahmen in der Art von Pauschalen ebenfalls zu. Zunächst ist wiederum auf Artikel 24 der 6. EG-Richtlinie hinzuweisen. Nach dessen Absatz 1 können die Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stossen würde, unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermässigung führen dürfen. Wie Artikel 27 der 6. EG-Richtlinie im Weiteren festhält, kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermassnahmen einzuführen, um namentlich die Steuererhebung zu vereinfachen. Allerdings dürfen solche Massnahmen den Steuerbetrag, der auf Grund der normalen Regelung geschuldet ist, nur in unerheblichem Masse beeinflussen.

Mit einer Anhebung der Limiten für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode (pro Kalenderjahr 5 Millionen Franken Umsatz und 100'000 Franken Steuerzahllast) ist mit 13'000 neuen potenziellen Steuerpflichtigen zu rechnen. Wenn sich rund 40 Prozent der Saldosteuersatzmethode unterstellen, so hätte das einen Minderertrag von 20-30 Mio. Franken zur Folge.

Bei den heutigen Limiten (pro Kalenderjahr 3 Millionen Franken Umsatz und 60'000 Franken Steuerzahllast) würden bei einer Steuerbetragsreduktion zusätzlich 15'000 bis 20'000 Steuerpflichtige mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Das würde einen Minderertrag von 160-180 Mio. Franken bedeuten. Die neuen Limiten von 5 Mio. und 100'000 Franken hätten einen Minderertrag von 210-240 Mio. Franken zur Folge. Von der Steuerermässigung direkt betroffen wären die 140'000 Anwender der Saldosteuersatzmethode (inklusive der 15'000 Steuerpflichtigen wegen der Verkürzung der Unterstellungsfristen). Indirekt davon betroffen wären weitere 130'000 potenzielle Anwender.

### 5.2.2.3 **Besteuerung der Lieferungen von Gas und Elektrizität**

Wie Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 73 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG festhalten, gelten als Gegenstände unter anderem auch Gas und Elektrizität. Verkäufe von Gas und Elektrizität fallen deshalb nicht unter den Begriff der Dienstleistung, sondern sind Lieferungen. Im geltendem Recht bestimmt sich der Ort der Lieferungen von Gas und Elektrizität auch dann nach Artikel 13 MWSTG, wenn solche Umsätze grenzüberschreitend erbracht werden. Soweit es sich um grenzüberschreitend getätigte Lieferungen von Elektrizität handelt, sieht die Praxis heute für die Besteuerung solcher Umsätze eine Sonderregelung vor (vgl. Merkblatt Nr. 22 der ESTV betreffend Import, Export sowie Transit von elektrischer Energie [Strom]).

Mit Richtlinie 2003/92/EG hat der Rat der Europäischen Union am 7. Oktober 2003 die 6. EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Umsatzsteuern hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität geändert (ABl.EU Nr. L 260 vom 11. Oktober 2003, S. 8 f.). Dabei geht es vorab um folgende Änderungen:

#### Ort der Lieferungen von Gas und Elektrizität

Umsätze von Gas und Elektrizität bleiben zwar Lieferungen von Gegenständen. Für die Bestimmung des Ortes solcher Lieferungen wäre jedoch entsprechend dem geänderten EG-Richtlinienrecht in einem neuen Absatz 2 des Artikels 13 MWSTG die Regelung zu übernehmen, welche Artikel 14 Absatz 3 MWSTG für die Erbringung eines bestimmten Kreises von Dienstleistungen vorsieht. Es handelt sich dabei um das so genannte Empfängerortsprinzip. Danach gelten die dort aufgeführten Dienstleistungen als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Sitz hat. Ist der Empfänger von Lieferungen der in Frage stehenden Energieträger im Ausland ansässig, handelt es sich damit auch in solchen Fällen um einen Auslandumsatz, welcher nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegt.

#### Dienstleistungen im Bereich der Verteilung von Gas und Elektrizität

Die Lieferung von Gas und Elektrizität erfolgt über Verteilungsnetze, zu denen Netzbetreiber Zugang gewähren. Zur Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen wären die Bestimmungen über den Ort der Erbringung von Übertragungs- und Fernleitungsdienstleistungen mit der erwähnten Änderungsrichtlinie der EG vom 7. Oktober 2003 zu harmonisieren. Entsprechend der Ergänzung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der 6. EG-Richtlinie könnte deshalb der im Artikel 14 Absatz 3 MWSTG enthaltene Katalog der dem Empfängerortsprinzip unterliegenden Dienstleistungen ergänzt werden.

#### Einfuhr von Gas und Elektrizität

Sollte neu die Einfuhr von Gas und Elektrizität nicht mehr als Einfuhr von Gegenständen, für deren Besteuerung grundsätzlich die Eidg. Zollverwaltung (EZV) zuständig ist, sondern über die Regeln erfasst werden, die für grenzüberschreitend erbrachte Dienstleistungen gelten, müsste im Artikel 74 MWSTG eine neue Ziffer 12 eingefügt werden, welche die Einfuhr von Gas und Elektrizität von der Steuer befreit.

Heute wird Gas von der EZV bei der Einfuhr ohne grossen Aufwand besteuert und statistisch erfasst. Die EZV hat dazu ein Kompetenzzentrum bei einem Zollamt eingerichtet. Sieht das Abgabenrecht eine VOC-Lenkungsabgabe auf Gas vor, würde diese bei der Einfuhr ebenfalls von der EZV erhoben.

Demgegenüber erhebt die ESTV die Steuer auf eingeführter Elektrizität. Der momentan im Parlament behandelte Entwurf eines Zollgesetzes (03.078) sieht jedoch in Artikel 46 vor, dass der Bundesrat das Zollveranlagungsverfahren für elektrische Energie zu regeln hat. Die EZV erhält mit dieser Bestimmung ein Instrument, die Elektrizität bei der Einfuhr zu besteuern. Ziel ist es, für elektrische Energie ebenfalls ein möglichst einfaches Zollveranlagungsverfahren zu schaffen (analog Gas).

Grundsätzlich wird auch der elektrische Strom als Ware betrachtet (vgl. Tarifnummer 2716.0000 sowie Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 73 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG). Elektrischer Strom ist auch in den internationalen Richtlinien der UNO als Ware definiert (International Merchandise Trade Statistics, Concepts and Definitions, Series M, No. 52, Ref. 2, New York 1998); er soll auch in der schweizerischen Handelsstatistik als Ware erfasst werden.

In Anbetracht dieser Rechtslage stellt sich die Frage, ob im Mehrwertsteuergesetz auch diejenigen Revisionen vorgenommen werden sollen, welche die vorhin erwähnte Änderungsrichtlinie zur 6. EG-Richtlinie in Bezug auf die Lieferungen von Gas und Elektrizität den Mitgliedstaaten aufträgt, oder ob nicht eher die Sonderregelung, welche im genannten Merkblatt Nr. 22 getroffen wurde, teilweise, nämlich für die Ausfuhr von Strom, weitergeführt werden sollte.

Eine Neuregelung der Besteuerung der Ein- und Ausfuhr von Gas und Elektrizität sollte keine finanziellen Auswirkungen haben. Diese Neuregelung würde weniger als 100 Leistungserbringer betreffen, hingegen einige Tausend Leistungsbezügler; bei voller Liberalisierung sogar eventuell einige Hunderttausend Steuerpflichtige und Privatpersonen.

#### **5.2.2.4 Business Aviation – Aircraft Management**

Nach geltendem Recht sind Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt, von der Steuer befreit; dasselbe gilt für Beförderungen im Luftverkehr von einem ausländischen Flughafen zu einem anderen ausländischen Flughafen über inländisches Gebiet (vgl. Art. 19 Abs. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 MWSTGV). Nach diesen Bestimmungen sind nicht nur Flugreisen von der Schweiz ins Ausland und umgekehrt, welche Fluggesellschaften wie die Swiss, KLM, Lufthansa usw. anbieten, von der Steuer befreit, sondern auch vergleichbare Geschäftsreisen im internationalen Luftverkehr, welche unter der Bezeichnung „Business Aviation“ durchgeführt werden.

Demgegenüber handelt es sich beim so genannten „Aircraft Management“ um das Halten, Verwalten und Betreiben von Flugzeugen, die einer Unternehmung oder einer Privatperson gehören und für Rechnung der Letztgenannten durch ein auf diese Tätigkeit spezialisiertes Unternehmen (Aircraft Management Firma) jederzeit flugbereit gehalten werden. Um den Vertrag mit dem Eigentümer der Flugzeuge erfüllen zu können, bezieht die Aircraft Management Firma für den Betrieb und die Verwaltung des Luftfahrzeugs in eigenem Namen steuerunbelastete (weil die betreffenden Leistungen schon zum Vornherein steuerunbelastet bezogen werden können oder weil die Unternehmen den Vorsteuerabzug geltend machen oder die Rückerstattung beantragen) Leistungen von Dritten oder erbringt die Leistungen mit eigenen Mitteln. Die von Dritten bezogenen und die selbst erbrachten Leistungen

werden dem Eigentümer in Rechnung gestellt. Nach der geltenden Praxis der ESTV handelt es sich hierbei um eine Gesamtleistung, die nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG als am Sitz des Leistungserbringers erbracht gilt und damit dort steuerbar ist, und zwar unabhängig davon, ob der Eigentümer des Flugzeugs als Leistungsempfänger seinen Sitz im In- oder im Ausland hat.

Damit hat eine in der Schweiz ansässige Aircraft Management Firma sämtliche von ihr dem Kunden gegenüber erbrachten Leistungen als eine nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG an ihrem Sitz steuerbare Gesamtleistung mit Mehrwertsteuer zu fakturieren. Der inländische Leistungsempfänger kann die Vorsteuer in Abzug bringen, sofern er als Steuerpflichtiger die bezogenen Leistungen seinerseits für steuerbare Zwecke einsetzt. Ist der Empfänger ein ausländisches, nach dortigem Recht mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, kann er für die bezahlte schweizerische Mehrwertsteuer im Verfahren nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG in Verbindung mit den Artikeln 28 ff. MWSTGV die Rückerstattung der Steuer beantragen. Anders verhält es sich aber dann, wenn es sich beim Empfänger um eine Privatperson oder ein Unternehmen handelt, das die Leistungen für nicht steuerbare Zwecke bezieht. In diesen Fällen kann nämlich die auf den Leistungen lastende Steuer weder auf dem Weg des Vorsteuerabzugs noch auf dem Weg der Rückerstattung geltend gemacht werden.

Es stellt sich deshalb die Frage, was vorgekehrt werden kann, um auch den Kunden, die im Ausland ansässig sind und keine Vorsteuerentlastung in Anspruch nehmen können, dennoch eine steuerlich möglichst günstige Lösung zu verschaffen. Hiefür kommt namentlich in Betracht, die gestützt auf einen Aircraft Management-Vertrag getätigten Umsätze zwar wie nach der bisherigen Praxis als eine Gesamtleistung zu behandeln, sie aber dem Empfängerortsprinzip des Artikels 14 Absatz 3 MWSTG zu unterstellen. Um dies zu erreichen, könnte der Bundesrat von der ihm in Artikel 16 MWSTG eingeräumten Kompetenz Gebrauch machen. Danach kann der Bundesrat den Ort des steuerbaren Umsatzes (hier der Aircraft Management-Umsätze) abweichend von den Artikeln 13 – 15 MWSTG bestimmen, wenn es darum geht, Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Eine solche Lösung hätte zur Folge, dass Aircraft Management-Leistungen nicht der (schweizerischen) Mehrwertsteuer unterlägen, soweit sie nachweislich an Empfänger mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland erbracht würden; der in der Schweiz ansässige Leistungserbringer hätte aber gleichwohl nach Artikel 38 Absatz 3 MWSTG das Recht auf den Vorsteuerabzug.

Eine Änderung der heute bestehenden Steuersituation sollte möglichst rasch geprüft werden.

Eine Rechtsänderung, welche in den vorhin genannten Fällen auch eine Steuerentlastung brächte, hätte einige Mio. Franken Mindererträge zur Folge. Weniger als 100 Unternehmen erbringen solche Leistungen und wären somit von dieser Rechtsänderung betroffen.

#### **5.2.2.5 Begriff der Lieferung**

Nach Artikel 6 Absatz 1 MWSTG liegt dann eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Absatz 2 dieser Bestimmung qualifiziert darüber hinaus als Lieferungen

- die Ablieferung von Gegenständen, an denen z.B. auf Grund eines Werkvertrages Arbeiten besorgt worden sind (namentlich Unterhalts- und Reparaturarbeiten, auch blosse Prüfungen und Funktionskontrollen) (Buchstabe a dieses Absatzes);
- die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Gegenständen (also insbesondere Miete und Pacht) (Buchstabe b dieses Absatzes).

Hier unterscheidet sich das schweizerische Mehrwertsteuerrecht vom Recht der 6. EG-Richtlinie. Wohl qualifiziert auch das Europäische Recht die „Übergabe eines Gegenstandes auf Grund eines Vertrages, 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“, als Lieferung (Art. 5 Abs. 4 Bst. b der 6. EG-Richtlinie). Ansonsten gilt jedoch in der EU die Vermietung und Verpachtung nicht als Lieferung, sondern als Dienstleistung (Art. 6 der 6. EG-Richtlinie). Ferner gelten auch blosse Arbeiten an Gegenständen nach der 6. EG-Richtlinie als Dienstleistungen. Die Frage, ob die im Artikel 6 Absatz 2 MWSTG normierten Umsätze als Lieferungen oder aber als Dienstleistungen gelten sollen, ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil der Ort dieser Umsatzarten unterschiedlich geregelt ist.

Es ist deshalb zu prüfen, ob der Lieferungs-begriff im MWSTG, was die Tatbestände des Artikels 6 Absatz 2 MWSTG anbelangt, zwecks Harmonisierung mit den Lieferungs-tatbeständen im europäischen Recht demjenigen der 6. EG-Richtlinie angeglichen werden soll.

Was die Vermietung von Gegenständen anbelangt, ist aber auf Folgendes hinzuweisen.

Qualifiziert sich die Miete oder das Leasing nicht mehr einheitlich als Lieferung, hätte die EZV bei jedem derartigen Vertrag abzuklären, ob tatsächlich eine Dienstleistung oder allenfalls eine Lieferung vorliegt. Denn nach heutigem Recht obliegt es der EZV nicht, Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland zu besteuern.

Die Steuer auf Bezügen von Dienstleistungen bei Unternehmen mit Sitz im Ausland ist mit der ESTV abzurechnen (Art. 10 und 24 MWSTG). Voraussetzung ist jedoch, dass der Mieter jährlich für mehr als Fr. 10'000.— solche Leistungen aus dem Ausland bezieht. Diese Limite dürfte in der Regel unterschritten werden, wenn der Mieter eine natürliche Person oder ein Verein (Sportverein, Theaterverein usw.) ist. Diese hätten somit die Gegenstände nicht als Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland bei der ESTV zu versteuern. Sie kämen somit in den Genuss unversteuerter Gegenstände. Die inländischen Anbieter dagegen hätten alle derartigen Umsätze zu versteuern und wären deshalb diesbezüglich im Wettbewerb benachteiligt.

Bei einer solchen Gesetzesänderung sind die Auswirkungen noch nicht schätzbar; sicher ist aber, dass sehr viele Steuerpflichtige davon betroffen wären.

#### **5.2.2.6 Zusammenarbeit im Bereich der Fachhochschulen und Hochschulen sowie im Gesundheitswesen**

Die Fachhochschulen in der Schweiz sind unterschiedlich organisiert. Teils sind es öffentlich-rechtliche selbständige Gebilde, teils Teile des Gemeinwesens, aber auch Subjekte des Privatrechts. Untereinander erbringen sie verschiedene, an sich

steuerbare Leistungen. Obwohl das geltende Mehrwertsteuerrecht im Artikel 23 MWSTG für Leistungen innerhalb eines Gemeinwesens oder innerhalb einer Gruppe von Gemeinwesen vorsieht, dass derartige Leistungen nicht besteuert werden, können nicht alle Fachhochschulen von dieser Ausnahme profitieren, weil – wie erwähnt – einige Fachhochschulen auch in der Rechtsform eines privatrechtlichen Rechtssubjekts konstituiert sind. So ergibt sich in der Praxis, dass für Leistungen, welche sich die Fachhochschulen auch nach den Zielsetzungen des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1995 über die Fachhochschulen (SR 414.71) gegenseitig erbringen, einmal eine Steuer anfällt, das andere Mal nicht.

Diese Rechtslage sollte korrigiert werden, und zwar so, dass man nicht in den Gestaltungsspielraum und die regionalen Bedürfnisse eingreifen muss. Zur Lösung dieses Problems käme im MWSTG eine neue Gesetzesbestimmung in Betracht, welche die administrative Zusammenarbeit unter den Fachhochschulen von der Steuer ausnimmt.

Ein ähnliches mehrwertsteuerliches Problem besteht bei der Zusammenarbeit unter Hochschulen im Sinne des Artikels 3 des Bundesgesetzes vom 8. Oktober 1999 über die Förderung der Universitäten und über die Zusammenarbeit im Hochschulbereich (SR 414.20). Auch für den Bereich dieser Hochschulen, wozu namentlich die kantonalen Universitäten und die Eidgenössischen Technischen Hochschulen zählen, drängt es sich auf, eine entsprechende Bestimmung vorzusehen, welche die Leistungen der Zusammenarbeit unter diesen Hochschulen von der Steuer ausnimmt.

Im Weiteren ergeben sich mit dem Bereich der Hochschulen und Fachhochschulen vergleichbare Probleme im Gebiet des Gesundheitswesens. Auf Grund des Spar-drucks, der auch im Gesundheitswesen laufend zunimmt, werden Formen der Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Leistungserbringern (namentlich Spitälern) gesucht, um die Kosten so stark wie möglich zu senken. Für eine solche Kooperation fallen vor allem in Betracht Materialeinkauf, Verpflegung, Wäscherei, technischer Dienst, Medikamentenversorgung, Informatik oder Personaladministration. Bei jedem Outsourcing von Aufgaben entsteht das Problem der mehrwertsteuerlichen Belastung der gegenseitig erbrachten Leistungen, soweit den Leistungsempfängern der Vorsteuerabzug versagt ist. Dieses Problem wurde bereits mit der Motion von Ständerat Hans Hofmann (04.3428) vom 18. Juni 2004 aufgeworfen. Zwar kennt schon das geltende Mehrwertsteuerrecht bestimmte Lösungsmöglichkeiten; zu erwähnen sind die Gruppenbesteuerung des Artikels 22 MWSTG und sodann die Sonderregelung, welche der Gesetzgeber in Artikel 23 MWSTG für die steuerliche Behandlung der Leistungen unter Gemeinwesen getroffen hat. Soweit jedoch diese im MWSTG vorgesehenen Vorgehensweisen wegen Fehlens der hierfür aufgestellten Voraussetzungen nicht beschritten werden können, ist zu erwägen, ob nicht auch für den Bereich der Zusammenarbeit zwischen Leistungserbringern im Gesundheitswesen – entsprechend den Vorkehren auf dem Gebiet der Hochschulen – eine Steuerausnahme vorzusehen wäre.

Bei Gesetzesänderungen in diesen Belangen dürften die Mindererträge einige wenige Mio. Franken betragen; davon betroffen sind 100 bis 200 Steuerpflichtige.



### **5.2.2.7 Leistungen der Flugsicherung**

Leistungen der Flugsicherung, die namentlich die Firma Skyguide AG (Swiss Air Navigation Services Ltd.) auf Grund der Artikel 40 ff. des Bundesgesetzes vom 21. Dezember 1948 über die Luftfahrt (Luftfahrtgesetz, LFG; SR 748.0) und der Verordnung vom 18. Dezember 1995 über den Flugsicherungsdienst (VFSD; SR 748.132.1) erbringt, unterliegen als Dienstleistungen nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG dem so genannten Erbringerortsprinzip. Das bedeutet, dass sie als am Ort des Leistungserbringers erbracht gelten. Ist der Erbringer solcher Dienstleistungen im Inland domiziliert, unterliegen diese Umsätze somit als Inlandumsätze der Steuer, und zwar selbst wenn der auftraggebende Dienstleistungsempfänger Sitz im Ausland hat; eine Steuerbefreiung ist deshalb auch in letzterem Falle nicht möglich. In der Praxis hat sich gezeigt, dass steuerliche Probleme sich vor allem dann ergeben, wenn das schweizerische Unternehmen Leistungen der Flugsicherung an eine ausländische Institution erbringt, mithin diese Überwachungsumsätze sich (auch) auf ausländischen Luftraum beziehen und die Steuer nicht auf dem Rückerstattungswege rückvergütet werden kann.

Es wird deshalb zu prüfen sein, auf welchem Wege hier gesetzgeberisch eine Lösung gefunden werden kann. Denkbar wäre, dass der Bundesrat, gestützt auf Artikel 16 MWSTG, die Flugsicherungsdienstleistungen in den Katalog der Dienstleistungen einbezieht, die nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG dem Empfängerortsprinzip unterstehen. Denn in einem solchen Falle würden diese Dienstleistungen nicht der Steuer unterliegen, wenn der (im Inland ansässige) Leistungserbringer sie an einen Empfänger mit Sitz im Ausland erbrächte.

Bei dieser Gesetzesänderung ist mit einem Minderertrag von rund 1 Mio. Franken zu rechnen. Da im Inland nur wenige Empfänger solcher Leistungen sind, wären entsprechend wenige Steuerpflichtige davon betroffen.

### **5.2.2.8 Analyseleistungen**

Entsprechend dem in Ziffer 5.3.2.8 hievordargestellten Problem der steuerlichen Freistellung von Flugsicherungsdienstleistungen, die an Auftraggeber mit Sitz im Ausland erbracht werden, stellt sich die Frage, ob Analyseleistungen als Dienstleistungen dann von der Steuer entlastet werden können, wenn sie ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen einem Kunden mit Sitz im Ausland erbringt. Denn auch für Analysedienstleistungen regelt sich der Ort ihrer Erbringung heute nach dem in Artikel 14 Absatz 1 MWSTG normierten Erbringerortsprinzip. Eine steuerliche Freistellung ist deshalb nicht möglich, wenn der Kunde als Auftraggeber Sitz im Ausland hat. Um in diesem Fall eine steuerliche Entlastung anders als mittels des Rückerstattungsverfahrens zu erreichen, ist zu prüfen, ob derartige Umsätze auch dem Empfängerortsprinzip des Artikels 14 Absatz 3 MWSTG unterstellt werden können.

Bei dieser Gesetzesänderung sind die Auswirkungen noch nicht schätzbar, aber einige Tausend Steuerpflichtige wären davon betroffen.

### **5.2.2.9 Mehrwertsteuer und SchKG**

Wie die ersten 10 Jahre Erfahrungen mit der Mehrwertsteuer gezeigt haben, bekundet die ESTV zunehmend Schwierigkeiten, geschuldete (und unbestrittene)

Steuerforderungen einzukassieren. Das ist um so gravierender, als der Steuerpflichtige letztlich grundsätzlich nur jene Steuer an den Staat abzuliefern hat, welche sein Leistungsempfänger bzw. der Konsument ihm (meist in der Rechnung offen ausgewiesen) zwecks Weiterleitung an den Bund bezahlt. Die Mehrwertsteuer ist somit beim steuerpflichtigen Unternehmer faktisch ein Durchlaufposten. Der Steuerpflichtige hat an sich bloss treuhänderische Funktion bzw. ist Inkassostelle (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002, 2A.344/2002). Zudem ist das Mehrwertsteuerrecht in vielen Bereichen mit der Zielsetzung und den Lösungen des SchKG nicht abgestimmt. Es besteht somit Handlungsbedarf, damit den Grundsätzen der Gerechtigkeit und der Akzeptanz der Mehrwertsteuer, aber auch dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit in Bezug auf diese beiden Bereiche Rechnung getragen werden kann. Abstimmungsbedarf besteht ferner auch hinsichtlich Wettbewerbsneutralität. Das bedeutet, dass das Inkasso der Mehrwertsteuer, auch wenn dieses nach den Vorschriften des Zwangsvollstreckungsrechts des SchKG geschieht, bei den mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, welche miteinander in Konkurrenz stehen, nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen darf. Dazu käme es aber, wenn die Weiterleitung der einkassierten Mehrwertsteuer an den Bund nicht sichergestellt wäre.

Der notwendige Handlungsbedarf muss im Detail noch geprüft werden. Insbesondere geht es um die folgenden Themenkreise:

### **Mehrwertsteuer als Verwertungskosten**

Soweit das Konkursamt in einem über einen Steuerpflichtigen eröffneten Konkursverfahren Gegenstände zwangsversteigert, bildet die Verwertung dieser Gegenstände eine nach den Artikeln 6 und 8 MWSTG steuerbare Lieferung. Die darauf geschuldete Steuer entsteht erst im Zwangsvollstreckungsverfahren, das heisst mit der Liquidation der Konkursmasse. Als öffentlich-rechtliche Abgabeverpflichtung hat sie ihren Entstehungsgrund somit in einer Tatsache, die sich erst nach der Konkurseröffnung verwirklicht hat. Sie stellt deshalb eine Masseverbindlichkeit dar und fällt unter die Kosten der Verwertung im Sinne des Artikels 262 SchKG. Wie andere Verwertungskosten ist die Steuer daher vom Bruttoerlös der Zwangsversteigerung abzuziehen und zu bezahlen, bevor der Nettoerlös an die Gläubiger verteilt wird (BGE 129 III 200, 7B.184/2002).

Es empfiehlt sich, diese bundesgerichtliche Rechtsprechung im MWSTG durch eine Bestimmung zu verankern, wonach die Mehrwertsteuern auf Lieferungen und Dienstleistungen, welche auf Grund behördlicher Anordnung erfolgen (namentlich im Zwangsvollstreckungsverfahren des SchKG, vgl. Artikel 8 MWSTG), Verwertungskosten im Sinne des Artikels 262 SchKG darstellen und deshalb aus dem Verwertungserlös vorab zu decken sind.

Entsprechendes gilt auch im Falle der Spezialexécution, das heisst für die Betreuung auf Pfändung. Auch in diesem Zwangsvollstreckungsverfahren stellen die Mehrwertsteuern, welche auf den im Rahmen einer Zwangsversteigerung erfolgenden Lieferungen geschuldet sind, Verwertungskosten im Sinne des Artikels 144 Absatz 3 SchKG dar. Sie sind somit – gleich wie die Mehrwertsteuern im Konkurs – aus dem Verwertungserlös vorab zu decken.

### **Mithaftung des Zessionars für Mehrwertsteuerforderungen**

Zediert ein Steuerpflichtiger die Forderungen, die er gegenüber seinen Kunden aus von ihm erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen hat, an einen Dritten (z.B. im Rahmen einer Globalzession), ist durch eine neue Bestimmung im MWSTG anzuzuordnen, dass der Zessionar für die Bezahlung der Steuer mithaftet, die Bestandteil der an ihn abgetretenen Forderungen bildet. Denn kassiert der Zessionar die ihm abgetretenen Forderungen bei den Schuldnern des zedierenden Steuerpflichtigen ein, kassiert er die in diesen Forderungen enthaltene Steuer mit ein; er ist aber nicht zur Ablieferung dieser Steuer an den Bund verpflichtet. Mit der im MWSTG neu einzufügenden Bestimmung soll also sichergestellt werden, dass die von den Kunden des zedierenden Steuerpflichtigen (Leistungsempfänger bzw. Konsumenten) an den Zessionar bezahlte Mehrwertsteuer, entsprechend der vorhin erwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts im Urteil 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002, dem Bund letztlich auch abgeliefert wird.

### **Mehrwertsteuer als Sondervermögen**

Wie aus dem wiederholt zitierten Bundesgerichtsurteil 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002 hervorgeht, üben die Steuerpflichtigen in Bezug auf die Mehrwertsteuer für den Bund grundsätzlich bloss die Funktion einer Inkassostelle aus. Dieser Umstand legt es nahe, die Steuer, welche die Steuerpflichtigen auf dem Wege der offenen Überwälzung von ihren Leistungsempfängern einkassieren, im Falle der Zwangsvollstreckungsverfahren des SchKG als Sondervermögen zu betrachten. Unter Sondervermögen werden bekanntlich Vermögen verstanden, die dem Berechtigten gehören, also nicht zum Vermögen des Gemeinschuldners zählen; sie fallen deshalb nicht in die Konkursmasse, sondern sind zu Händen des Berechtigten auszusondern. Auf die Mehrwertsteuer übertragen bedeutet dies, dass die von der ESTV im Konkursverfahren eingegebene Steuerforderung (die den Vorsteuerabzug berücksichtigt) aus dem Erlös der Zwangsverwertung des gemeinschuldnerischen Vermögens vorab gedeckt werden müsste. Präzisierend ist hier unter Sondervermögen der Gesamtbetrag an Mehrwertsteuern zu verstehen, welche der im Konkursverfahren stehende Steuerpflichtige seinen Kunden auf Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellt und bereits von diesen eingenommen hat. Die Behandlung der von den Steuerpflichtigen bei ihren Kunden einkassierten Mehrwertsteuerbeträge als Sondervermögen kann deshalb in keiner Weise als Fiskalprivileg im Rahmen des SchKG betrachtet werden. Vielmehr handelt es sich dabei um Gelder, welche durch die Bezahlung durch die Leistungsempfänger dem Bund zustehen und – wie vorhin ausgeführt – sich lediglich treuhänderisch beim Steuerpflichtigen befinden, solange dieser sie dem Bund nicht abgeliefert hat. Darin liegt auch der wesentliche Unterschied gegenüber den direkten Steuern; Träger der indirekten Steuern, wie namentlich der Umsatzsteuer, ist nicht der steuerpflichtige Unternehmer, sondern dessen Kunde, dem diese Steuer mit der Rechnung überwält worden ist. Eine derartige Lösung entspräche der Regelung, die bereits für z.B. Treuhänder und Notare für die von ihnen verwalteten Kundengelder gilt, ferner für das Fondsvermögen im Zusammenhang mit Anlagefonds (vgl. Art. 16 des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Anlagefonds [Anlagefondsgesetz, AFG; SR 951.31]).

### **In Zwangsvollstreckungsverfahren und im Verwaltungsstrafrecht zu verwendende Dokumente**

In einer neuen Bestimmung im MWSTG ist vorzusehen, dass alle Schriftstücke, welche Teil der automatisierten Registratur und der automatisierten Entscheiddokumentation der ESTV (so genanntes EFIM) sind (vgl. Art. 53 MWSTG), als Originaldokumente in Zwangsvollstreckungsverfahren nach dem SchKG-Recht sowie in Strafverfahren, die sich nach dem Verwaltungsstrafrecht richten, gelten.

#### **Behandlung der Vorsteuern im Rahmen des Nachlass- und Konkursverfahrens**

Für den Fall, dass die Mehrwertsteuerforderung der ESTV nicht als Sondervermögen ausgestaltet werden sollte, müsste in einer weiteren im MWSTG einzufügenden Bestimmung angeordnet werden, dass z.B. der Nachlassschuldner nach durchgeführtem, vom Richter bestätigtem Nachlassvertrag nicht nachträglich noch auf dem Betrag der Nachlassdividende, die er seinen Nachlassgläubigern zu bezahlen hat, Vorsteuern geltend machen kann. Denn soweit der nach vereinbarten Entgelten (= gesetzliche Abrechnungsart) abrechnende Nachlassschuldner beim Erhalt der von seinen Gläubigern ausgestellten Rechnungen den Vorsteuerabzug schon vorgenommen hat, würde er andernfalls den Vorsteuerabzug in Bezug auf die von ihm bezahlte Nachlassdividende unzulässigerweise doppelt vornehmen.

Werden die hievordargelegten Massnahmen umgesetzt, können allein durch Einführung eines Sondervermögens Mehrerträge von 255 Mio. Franken im Jahr erzielt sowie durch eine sachgemässe Berücksichtigung der Mehrwertsteuern im Rahmen von Globalzessionen Verluste von weiteren 150 Mio. Franken pro Jahr vermieden werden, wobei in beiden Bereichen mit steigender Tendenz gerechnet werden kann. Damit würde nicht nur die Weiterleitung der vom Konsumenten bezahlten Mehrwertsteuer an den Bund sichergestellt, sondern auch die Akzeptanz dieser Steuer in der Bevölkerung verbessert.

#### **Entrichtung der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer**

Als weitere Massnahme zur Sicherstellung der Steuererhebung ist im MWSTG eine Bestimmung aufzunehmen, welche anordnet, dass jede Person, die in einer Rechnung oder in einem anderen Dokument, das im Geschäftsverkehr die Rechnung ersetzt (z.B. Gutschrift), die Steuer offen ausweist, diese Steuer auch schuldet. Nach dem System der Mehrwertsteuer verhält es sich so, dass ein Steuerpflichtiger, welcher eine Rechnung mit offenem Steuerausweis erhält, grundsätzlich berechtigt ist, diese Steuer unter den allgemeinen Voraussetzungen des Artikels 38 Absätze 1 - 3 MWSTG als Vorsteuer abzuziehen. Damit übereinstimmend muss auch für die Seite des Leistungserbringers, welcher für einen Umsatz eine Rechnung mit offenem Steuerausweis ausstellt, klar festgehalten sein, dass dieser in allen solchen Fällen verpflichtet ist, die fakturierte Steuer zu entrichten. Eine derartige Vorschrift entspricht Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe d der 6. EG-Richtlinie (vgl. z.B. im deutschen Umsatzsteuerrecht § 14c Abs. 2 UStG 1999).

Was die SchKG-Verfahren anbelangt, kann festgestellt werden, dass heute pro Jahr etwa 8'000 Verwertungsbegehren und etwa 50'000 Betreibungsbegehren gestellt sowie 1'500 - 2'000 Konkurseingaben gemacht werden.

### 5.2.2.10 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.

Die Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften stellt das Begehren, die für die Einfuhrsteuer bereits vorgesehene Möglichkeit eines Erlassverfahrens auch auf andere Sachverhalte auszudehnen, um Härtefälle zu vermeiden.

Der Bundesrat ist bereit zu prüfen, ob es vertretbar ist, ein Erlassverfahren auch für folgende Situationen vorzusehen:

- Die Steuer wurde unverschuldeterweise nicht einbehalten.
- Die Ursachen, welche zur Nachforderung der Steuer führten, sind behoben.
- Die Bezahlung der Steuer gefährdet die Existenz des Unternehmens.

Bei einer Ausweitung der Steuererlassmöglichkeiten sind die Auswirkungen auf den Steuerertrag noch nicht schätzbar; sie hängen vor allem davon ab, wie weit der Anwendungsbereich des Steuererlasses ausgedehnt werden soll. Sicher ist, dass einige Hundert Steuerpflichtige pro Jahr davon betroffen wären.

### 5.2.2.11 Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer

Gesetzesänderung (2. Priorität)	Annäherung an ideale Mehrwertsteuer	Administrative Einfachheit	Gesamtbeurteilung
5.2.2.1 <u>Einschränkung der solidarischen Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung</u>	Der Wegfall der solidarischen Mithaftung nach dem Ausscheiden aus der Mehrwertsteuergruppe ist konsequent und erhöht die Rechtssicherheit	Administrative Entlastung, da Eventualverbindlichkeiten ausserhalb der eigenen Gruppe wegfallen	Prüfenswert
5.2.2.2 <u>Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode und Steuerermässigung für Steuerpflichtige, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen</u>	Die Auswirkungen einer Erhöhung der Limiten für die Option der Saldosteuersatzmethode auf die Neutralität der Steuer sind unklar. Die Ermässigung der Steuerbeträge, die sich aus der Abrechnungsmethode nach Saldosteuersätzen ergeben, stellt eine Subventionierung des Kreises der zur Ausübung dieser Option berechtigten Steuerpflichtigen dar, sofern die Saldosteuersätze korrekt berechnet sind. Ein solches Ansinnen verletzt die Wettbewerbsneutralität	Administrative Entlastung für Steuerpflichtige, welche neu die Saldosteuersatzmethode anwenden	Unter Vereinfachungsaspekten prüfenswert
5.2.2.3 <u>Besteuerung der Lieferungen von Gas und Elektrizität</u>	Soweit die Regelung zur Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen bei Umsätzen über die Landesgrenze führt, verbessert sie die Neutralitätseigenschaften der Steuer	Vereinfachung im Sinne einer Angleichung an das künftige EU-Recht	Positiv
5.2.2.4 <u>Business Aviation – Aircraft Management</u>	Die Regelung vermeidet eine Besteuerung von solchen Leistungen an ausländische private Empfänger sowie an Unternehmen für nicht steuerbare Zwecke	Vereinfachung, soweit an steuerpflichtige Empfänger erbracht, welche ihre Flugzeuge für steuerbare Zwecke einsetzen	Prüfenswert

5.2.2.5 <u>Begriff der Lieferung</u>	Soweit die Regelung zur Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen bei Umsätzen über die Landesgrenze führt, verbessert sie die Neutralitätseigenschaften der Steuer	Vereinfachung im Sinne einer Angleichung an das EU-Recht	Positiv
5.2.2.6 <u>Zusammenarbeit im Bereich der Fachhochschulen und Hochschulen sowie im Gesundheitswesen</u>	Die Neutralität des Steuersystems würde gewinnen, wenn statt die privat-rechtlich organisierten Fachhochschulen zu entlasten, sämtliche Leistungen der öffentlichen Hand konsequent besteuert würden. Von daher geht die Massnahme an sich in die falsche Richtung, auch wenn sie die Ungleichbehandlung der unterschiedlichen Hochschultypen beseitigt	Die Zusammenarbeit der Hochschulen wird administrativ entlastet	Prüfungswert
5.2.2.7 <u>Leistungen der Flugsicherung</u>	Die Regelung vermeidet eine Besteuerung von solchen Leistungen an ausländische Empfänger	Vereinfachung	Positiv
5.2.2.8 <u>Analyseleistungen</u>	Die Regelung vermeidet eine Besteuerung von solchen Leistungen an ausländische Empfänger	Vereinfachung	Positiv
5.2.2.9 <u>Mehrwertsteuer und SchKG</u>	Soweit die Regelung dazu beiträgt, dass die bezahlte Mehrwertsteuer dem Bund auch effektiv abgeliefert wird, verbessern sich die Neutralitätseigenschaften der Steuer	Vereinfachung im Sinne einer Beseitigung der Widersprüche zwischen Mehrwertsteuerrecht und SchKG	Positiv
5.2.2.10 <u>Steuererlass</u>	Der Steuererlass bei einer Umsatzsteuer widerspricht der Wettbewerbsneutralität	Zusätzlicher Verwaltungsaufwand	Kann geprüft werden

### 5.3 Weitere Massnahmen

In dieser Ziffer 5.3 werden Anliegen behandelt, die verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer verlangt oder zur Diskussion gestellt haben. Nach dem Dafürhalten des Bundesrates können, wie in den nachfolgenden Ausführungen im Einzelnen dargelegt wird, davon die meisten jedoch nicht oder kaum umgesetzt werden. Die in dieser Ziffer 5.3 enthaltene Aufzählung ist dabei nicht abschliessend zu verstehen. Im Zuge der Ausarbeitung der Vernehmlassungsvorlage werden auf Grund weiterer Vorbringen seitens der Wirtschaft auch zusätzliche Änderungswünsche berücksichtigt werden.

#### 5.3.1 Einphasensteuer

Ebenfalls im Sinne einer radikalen Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems fordert die Treuhand-Kammer die Einführung von „steuerfreien“ Leistungen zwischen Steuerpflichtigen analog dem Meldeverfahren des Artikels 47 Absatz 3 MWSTG oder der Grossistenregelung bei der früheren Warenumsatzsteuer. Damit hätten die steuerpflichtigen Leistungserbringer in ihren Rechnungen für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen keine Mehrwertsteuer mehr zu fakturieren; dementsprechend entfielen auf Seiten der steuerpflichtigen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug. Dieses System kannte bereits die Warenumsatz-Grossistensteuer, die in der Schweiz vom 1. Oktober 1941 bis 31. Dezember 1994 galt. Im Rahmen jener Art von Umsatzsteuer, die als Einphasensteuer ausgestaltet war, konnte der steuerpflichtige Abnehmer (als „Grossist“ bezeichnet) gegen Abgabe einer Verwendungsbescheinigung („Grossistenerklärung“ genannt) bei seinen steuerpflichtigen Lieferanten bestimmte Waren steuerfrei beziehen oder im Falle der Einfuhr aus dem Ausland steuerfrei im-

portieren. Eine ähnliche Lösung besteht heute überdies für so genannte innergemeinschaftliche Lieferungen im Rahmen der von der Europäischen Union auf den 1. Januar 1993 eingeführten Binnenmarktregelung, das heisst für bestimmte Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger im Mitgliedstaat A an den steuerpflichtigen Käufer im Mitgliedstaat B tätigt (vgl. Art. 28a ff. der 6. EG-Richtlinie, in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen [ABl.EU Nr. L 376 vom 31. Dezember 1991, S. 1 ff.]).

Von einer Steuerbefreiung der Umsätze zwischen Steuerpflichtigen werden die folgenden Vorteile erwartet:

- a. Weil die Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen dahinfällt, vermindert sich das Risiko des Vorsteuerbetruges erheblich.
- b. Zudem werden die Probleme wesentlich entschärft, die sich aus den heute geltenden strengen Anforderungen an die Rechnungsstellung ergeben; denn wenn der Vorsteuerabzug entfällt, braucht es keinen vorsteuerabzugstauglichen Beleg mehr.
- c. Im Vergleich zum heutigen System entfielen namentlich auch die Probleme, welche die Anwendung des heutigen Systems so schwierig machen, nämlich zunächst die Berücksichtigung der gemischten Verwendung beim Vorsteuerabzug und die so genannten Nutzungsänderungen (Übergang von Wirtschaftsgütern vom steuerbaren Bereich in den von der Steuer ausgenommenen Bereich und umgekehrt), welche oft schwer zu bewältigende Vorkehren der Eigenverbrauchsbesteuerung des Artikels 9 MWSTG und der Einlageentsteuerung des Artikels 42 MWSTG erfordern. Dieses Problem verschwände aber ohnehin, wenn die skizzierte radikale Vision realisiert würde.

Die Treuhand-Kammer erhofft sich mit ihrem Vorschlag zwei Fliegen mit einer Klappe zu schlagen: Zum einen soll sich dadurch das Betrugsrisiko reduzieren, zum andern eine administrative Entlastung resultieren. Dieser Auffassung ist jedoch entgegenzuhalten, dass im Rahmen der fortgeschrittenen Diskussion verschiedener vorgeschlagener Modelle zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in der EU beide Behauptungen bestritten werden:<sup>41</sup>

- a. Statt einer administrativen Entlastung kann durch einen Systemwechsel hin zur Steuerbefreiung der Umsätze zwischen Steuerpflichtigen unter dem Strich auch administrativer Mehraufwand entstehen. Der Grund dafür ist die Parallelität der beiden Systeme, welche den Verkäufer zwingt, seine Käufer danach zu unterscheiden, ob sie zum Vorsteuerabzug berechtigt sind oder nicht. Der Verkäufer müsste also, anders als im gegenwärtigen System, den Status seiner Kunden kennen und könnte nicht mehr bedingungslos bei jedem Umsatz Mehrwertsteuer in Rechnung stellen.
- b. Im Hinblick auf die Betrugsmöglichkeiten nach einem Systemwechsel wird erstens auf die Begünstigung der so genannten Ameisenkriminalität, nämlich die Verlagerung privater Ausgaben in die betriebliche Ebene,

<sup>41</sup> Vgl. dazu die Beiträge in der Sonderausgabe des ifo Schnelldienstes 2/2004 zur Mehrwertsteuerhinterziehung und Modellansätze zu ihrer Vermeidung.

verwiesen. Dass private Ausgaben als Betriebskosten verbucht werden, ist schon heute ein verbreitetes Phänomen. Aber immerhin muss heute derjenige, der Vorsteuern rückerstattet haben will, seine Ansprüche aktiv einfordern. Nach einem Systemwechsel könnten Konsumgüterkäufe von vornherein der Geschäftssphäre zugewiesen und auf diese Weise von Beginn an von der Mehrwertsteuerzahlung freigestellt werden. Dadurch wird die Hinterziehung erheblich erleichtert.

- c. Zudem erhöht der Systemwechsel die Wahrscheinlichkeit eines Steuerbetrugs bei Umsätzen mit Endverbrauchern, weil die weggefallene Vorsteuerbelastung die Gewinnmarge bei Nichtablieferung der Mehrwertsteuer drastisch erhöhen würde. Neben eigens für den Betrug gegründeten Firmen können die Anreize insbesondere für Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten erheblich sein.
- d. Ferner weist die EU-Kommission auf den Verlust der Kontrollmöglichkeiten in der Wertschöpfungskette und die Risikokonzentration auf die letzte Stufe vor dem Endverbraucher hin.
- e. Letztlich widerspricht eine solche Lösung fundamental einer einfachen „idealen Mehrwertsteuer“ (siehe Ziff. 4.1.1 hievore).

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen muss demnach empfohlen werden, von der Befreiung der Umsätze zwischen Steuerpflichtigen abzusehen. Die Frage verdient allerdings noch eine vertiefte Untersuchung im Schweizerischen Kontext.

### **5.3.2 Jährliche Abrechnung**

Am 24. März 2000 reichte Nationalrat Ruedi Lustenberger eine Motion (00.3154) ein, mit welcher er die Einführung der jährlichen Abrechnung verlangt. Die Motion wurde von beiden Räten überwiesen. Begründet wurde die Motion in erster Linie mit dem Bestreben nach Verbesserung der Rahmenbedingungen für KMU durch Verschaffung administrativer Erleichterungen.

Die ESTV hat die Problematik der jährlichen Abrechnung umfassend untersucht und dabei festgestellt, dass die Einführung der jährlichen Abrechnung im Sinne der Motion den KMU kaum administrative Vereinfachungen brächte. Aus diesem Grund hat sie ein Variantenpapier zur jährlichen Abrechnung ausgearbeitet, und in der Folge hat das Eidg. Finanzdepartement das Vernehmlassungsverfahren eröffnet, welches bis zum 30. September 2004 dauerte. Ziel dieser Vernehmlassung ist es, in Erfahrung zu bringen, ob die Wirtschaft die Einführung der jährlichen Abrechnung wirklich wünscht und, wenn ja, welche Variante sie bevorzugt. Dabei kann jetzt schon festgestellt werden, dass von den 80 Vernehmlassungsadressaten, welche eine Stellungnahme eingereicht haben, lediglich deren 14 die Einführung der jährlichen Abrechnung wünschen; generell wird weitaus mehr eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems verlangt.

Auf Grund des Vernehmlassungsberichts wird der Bundesrat zu entscheiden haben, ob eine Botschaft mit einem Vorschlag, im Mehrwertsteuergesetz die Möglichkeit



der jährlichen Abrechnung vorzusehen, ausgearbeitet oder aber ob das Projekt der jährlichen Abrechnung nicht weiter verfolgt werden soll.

### **5.3.3 Steuersatzanpassungen**

Jede Erhöhung der Mehrwertsteuersätze sollte zeitlich so erfolgen, dass insbesondere die Steuerpflichtigen, welche die Erhöhung umzusetzen haben, über genügend Zeit verfügen, die hierfür nötigen Anpassungsarbeiten vorzunehmen (namentlich Anpassung der EDV, Neukalkulation der Preise, Neudruck von Preislisten, Katalogen und Rechnungsformularen, neue Preisanschriften der Waren). Um dies sicherzustellen, sollte zwischen der Verabschiedung des Erlasses, welcher die Satzerhöhung anordnet, und der Einführung der neuen Sätze mindestens ein Jahr verstreichen. Im Weiteren ist zu beachten, dass Satzerhöhungen wegen der bestehenden Abrechnungsperioden (vierteljährlich als normale Abrechnungsperiode und halbjährlich für Steuerpflichtige, welche die Saldosteuersatzmethode des Art. 59 MWSTG anwenden) nur auf den 1. Januar oder allenfalls auf den 1. Juli eines Jahres in Kraft gesetzt werden können; denn es ist unbedingt zu vermeiden, dass die Steuersätze im Laufe einer Abrechnungsperiode erhöht werden. Wie dies mehrere Vernehmlassungsteilnehmer mit Nachdruck wünschen, wird der Bundesrat alles daran setzen, Satzerhöhungen künftig so einzuführen, dass der Wirtschaft ausreichend Zeit bleibt, um die vorhin erwähnten Anpassungsarbeiten vorzunehmen.

### **5.3.4 Steuersatz für gastgewerbliche Leistungen**

Die GastroSuisse fasste schon im Jahre 2003 eine Resolution, auf die sie in ihrer Vernehmlassung hinwies. Sie bekräftigt darin ihr Begehren, für die Besteuerung der Umsätze des Detailhandels und der gastgewerblichen Leistungen (mit Ausnahme des Verkaufs und des Ausschanks alkoholischer Getränke) neu einen reduzierten Einheitssatz einzuführen. Nach dem Dafürhalten dieses Verbandes könnte dieser Einheitssatz, ausgehend vom ermässigten Satz von derzeit 2,4 Prozent, etwas erhöht werden. Nach den Berechnungen der GastroSuisse würde ein reduzierter Satz von 3,2 Prozent dem Bund jährlich Mehreinnahmen von rund 100 Millionen Franken bringen; würde der Einheitssatz auf das Niveau des heute geltenden Sondersatzes für die Besteuerung der Beherbergungsleistungen von 3,6 Prozent angehoben, so könnten pro Jahr Mehreinnahmen von rund 400 Millionen Franken erzielt werden.

Zur Begründung dieses Begehrens führt die GastroSuisse namentlich aus, dass sich die Konsumgewohnheiten seit der Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz im Jahre 1995 wesentlich geändert hätten. Das heisst, dass sich heute viele Arbeitende insbesondere über den Mittag „Ausserhaus“ verpflegen und von den vielfältigen Angeboten der Detailhandelsgeschäfte, Take-away-Betriebe und Tankstellen-Shops Gebrauch machen, welche konsumfertige Produkte und sogar ganze Menus „über die Gasse“, also gastgewerbeähnliche Leistungen verkaufen, solche Umsätze aber nur zum reduzierten Satz von 2,4 Prozent versteuern müssen. Dadurch werde das traditionelle Gastgewerbe, welches gleichartige Produkte anbiete, in dessen seine Umsätze zum Normalsatz von 7,6 Prozent versteuern müsse, in wettbewerbsverzerrender Weise steuerlich diskriminiert.

Die Einführung eines solchen Einheitssatzes würde die Besteuerung der gastgewerblichen Leistungen ganz erheblich vereinfachen. Setzte man diesen Einheitssatz auf 3,6 Prozent an, entfielen nicht nur die heute bestehenden in der Anwendung schwer umzusetzenden Abgrenzungen der dem reduzierten Satz unterliegenden Lieferungen von Ess- und (alkoholfreien) Trinkwaren einerseits gegenüber den zum Normalsatz besteuerten Leistungen des Gastgewerbes andererseits; zudem würden auch die Unterscheidungen, welche die Hotels heute in Bezug auf Beherbergungsleistungen und übrige gastgewerbliche Leistungen treffen müssen, wegfallen. Allerdings ist nicht zu verkennen, dass die Lieferungen von Gegenständen, die heute ebenfalls bloss zum reduzierten Satz besteuert werden (namentlich Zeitungen, Zeitschriften, Bücher, Medikamente, Futtermittel), durch die Anordnung eines Einheitssatzes mit dem vorhin erwähnten Steuermass steuerlich stärker belastet würden.

Im Weiteren wäre in diesem Zusammenhang im Sinne einer viel weniger weitgehenden Massnahme der Vorschlag zu prüfen, ob für Unternehmen, welche einerseits in der traditionellen Gastronomie tätig sind, andererseits Ess- und (alkoholfreie) Trinkwaren zum Mitnehmen verkaufen, also das Take-away-Geschäft betreiben, eine Pauschale eingeführt werden könnte. Damit würden die grossen Schwierigkeiten beseitigt, welche die korrekte Abrechnung der gastgewerblichen Umsätze zum Normalsatz und der Take-away-Lieferungen zum reduzierten Satz heute vielfach verursacht.

Der Bundesrat hat sich zu dieser Problematik noch nicht festgelegt. Er hat Verständnis für dieses Anliegen des Gastgewerbes, möchte aber die sozialpolitische Brisanz des von der GastroSuisse unterbreiteten Vorschlages noch genauer studieren lassen. Der Vorschlag wird im Rahmen der Bemühungen, eine „ideale Mehrwertsteuer“ zu erreichen, weiter verfolgt.

### **5.3.5                    Steuervertreter für steuerpflichtige Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland**

Steuerpflichtige Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland befinden sich ausserhalb des Erhebungsgebietes der schweizerischen Umsatzsteuer, was zur Folge hat, dass sich die aus dem MWSTG ergebenden Pflichten (Selbstveranlagungspflicht, Auskunftspflicht, Buchführungspflicht) bei diesen Steuerpflichtigen kaum oder gar nicht durchsetzen lassen. Aus diesem Grund schreibt das MWSTG vor, dass steuerpflichtige Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland für die Erfüllung ihrer Pflichten einen Beauftragten bestimmen müssen, der im Inland Wohn- oder Geschäftssitz hat (Art. 71 Abs. 2 MWSTG). Dadurch wird jedoch keine Betriebsstätte nach den Bestimmungen über die direkten Steuern begründet. Wie sich im Weiteren aus Artikel 71 Absatz 2 MWSTG ergibt, kann die ESTV ausserdem Sicherstellung der voraussichtlichen Schulden durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft verlangen.

Da der ESTV keine Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen, um die Pflichten, die auch Steuerpflichtige ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland nach dem MWSTG zu erfüllen haben, im Ausland durchzusetzen, sollte unbedingt an der in Artikel 71 Absatz 2 MWSTG getroffenen Regelung festgehalten werden.

Als direkter Stellvertreter (blosser Vermittler) gilt derjenige, welcher Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Bei der direkten Stellvertretung liegt somit eine Lieferung oder Dienstleistung einzig zwischen dem Vertretenen und dem Dritten vor. In der Rechnung an den Dritten muss der Vertretene mit vollem Namen und Adresse als Leistungserbringer erscheinen. Ist der Vertretene bei der direkten Stellvertretung steuerpflichtig und handelt es sich um eine Leistung im Inland, muss er den vollen Verkaufserlös, ohne Abzug der Provision, versteuern (Wegleitung der ESTV 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 197). Ist der Vermittler seinerseits steuerpflichtig, muss er die Provision als Entgelt für seine Vermittlungsdienstleistung versteuern. Er darf die Mehrwertsteuer auf der Provision in der Abrechnung mit dem Vertretenen offen ausweisen. Der Vertretene ist seinerseits zum Vorsteuerabzug berechtigt, ausser sein Umsatz sei von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 198).

Handelt hingegen bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf (indirekter Stellvertreter), so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 11 Abs. 2 MWSTG).

Diese Praxis der ESTV wurde sowohl von der Eidg. Steuerrekurskommission (vgl. Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.24; VPB 64.110; VPB 66.10) als auch vom Bundesgericht (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001; ASA Bd. 72, S. 316 ff.) geschützt.

Die vorhin erwähnte Regelung des Artikels 11 Absätze 1 und 2 MWSTG, mithin das Erfordernis des ausdrücklichen Handelns in fremdem Namen und für fremde Rechnung, erweist sich als zweckmässig und nötig, selbst wenn deren Einhaltung mit einem gewissen Formalismus verbunden ist. Nur wenn die vorhin genannten Voraussetzungen erfüllt sind, lässt sich zweifelsfrei feststellen, wer in einem bestimmten Umsatzgeschäft Leistungserbringer (z.B. Lieferer und Verkäufer) und wer Leistungsempfänger (z.B. Abnehmer oder Käufer) ist. Allerdings nimmt das Obligationenrecht (OR) demgegenüber die direkte Stellvertretung im Bereich des Privatrechts auch in weiteren Fällen an. Denn nach Artikel 32 Absatz 2 OR wird der Vertretene für den Fall, dass der Vertreter beim Vertragsabschluss sich nicht als solcher zu erkennen gegeben hat, auch dann unmittelbar berechtigt oder verpflichtet, wenn der andere (= der Dritte) aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen musste, oder wenn es ihm gleichgültig war, mit wem er den Vertrag schliesst. Wie das Bundesgericht in einer langjährigen Rechtsprechung entschieden hat, ist Artikel 32 Absatz 2 OR jedoch für den Bereich der Umsatzsteuer nicht anwendbar (vgl. das vorhin zitierte Urteil vom 6. März 2001; ASA Bd. 72, S. 317; im Weiteren das Urteil vom 16. Januar 1973; ASA Bd. 42, S. 208 ff.; Urteil vom 21. November 1983; ASA Bd. 54, S. 150 ff.; Urteil vom 11. März 1988; ASA Bd. 60, S. 550 ff.). Dasselbe befand übrigens auch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, als sie in ihrem Bericht vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling „Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer“ zum Artikel 11 MWSTG Folgendes festhielt (BBl 1996, Bd. V, S. 713 ff., insbesondere S. 737): „Im Bereich der MWST liegt demnach in den Fällen von Artikel 32 Absatz

2 OR keine Vermittlung (d.h. keine direkte Stellvertretung) vor, da der Vermittler offenlegen muss, für wen er handelt.“

Aus den vorhin dargelegten Gründen muss die in Artikel 11 Absätze 1 und 2 MWSTG für die Abgrenzung der direkten von der indirekten Stellvertretung getroffene Regelung beibehalten werden.

### **5.3.7 Taxe occulte im Bereich der Landwirtschaft**

Im Bereich der Landwirtschaft wird bemängelt, dass bei nichtsteuerpflichtigen Landwirten in Bezug auf die bezogenen Lieferungen und Dienstleistungen eine taxe occulte entsteht. Artikel 25 der 6. EG-Richtlinie sieht in diesem Zusammenhang zwei Ausgleichsmöglichkeiten vor:

- a) Bei der Variante „Zahlung des Pauschalausgleichs durch den steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger“ kann der nicht steuerpflichtige Landwirt in der Rechnung, die er seinen Abnehmern für die von ihm gelieferten Gegenstände stellt, eine Mehrwertsteuer zu einem bestimmten Durchschnittssatz fakturieren. Die Steuer, die er auf diese Weise einkassiert, muss er aber nicht dem Finanzamt, das für ihn zuständig wäre, abliefern, sondern kann sie als Ausgleich für die Vorsteuer, die er seinerseits seinen Lieferanten und Dienstleistungserbringern mit der Rechnung für deren Leistungen bezahlt hat, behalten.

Diese Lösung hat das deutsche Umsatzsteuerrecht gewählt.

- b) Bei der Variante „Zahlung des Pauschalausgleichs durch den Fiskus“ kann sich ein nicht steuerpflichtiger Landwirt die Steuer, die ihm von seinen Lieferanten und Dienstleistungserbringern in Rechnung gestellt worden ist, von der Finanzbehörde zurückerstatten lassen.

Diese Lösung hat das französische Umsatzsteuerrecht gewählt.

Der Schweizerische Bauernverband verlangt, dass der schweizerische Gesetzgeber für die nicht steuerpflichtigen Landwirte eine Rückerstattung der Steuer auf den Sachaufwendungen einführt, welche letztere bezogen haben. Ein ähnliches Begehren stellte Nationalrat Josef Kunz mit seiner Motion 99.3630 vom 22. Dezember 1999, die der Nationalrat am 13. Dezember 2000 mit 101 Stimmen gegen 57 Stimmen als Postulat überwies.

Von beiden Varianten, welche das Recht der 6. EG-Richtlinie kennt, ist aus den nachstehend auszuführenden Gründen bei einer Revision des MWSTG abzusehen.

Die erste Variante, die namentlich das deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen und ausgestaltet hat, ist eine verkappte Subventionierung der Landwirte. Ein solche Regelung würde zu massiven Mindererträgen führen, weil die steuerpflichtigen Abnehmer die ihnen von den nicht steuerpflichtigen Landwirten in Rechnung gestellte Steuer auch als Vorsteuer abziehen könnten, die nicht steuerpflichtigen Landwirte jedoch, wie dargelegt, die von ihnen einkassierte Steuer nicht dem Bund abliefern müssten.

Bei der zweiten Variante, also der Lösung, welche Frankreich gewählt hat, müsste eine staatliche Rückerstattungsorganisation aufgezo-gen werden, welche die

Vorsteuervergütungsanträge sämtlicher Urproduzenten, die nach Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind, periodisch zu bearbeiten und die Rückzahlungen an diese Urproduzenten zu besorgen hätte. Die Errichtung und der Betrieb einer solchen Organisation wären mit dem Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit, dessen Wahrung das MWSTG in seinem Artikel 1 Absatz 2 für die Erhebung der Mehrwertsteuer ebenfalls ausdrücklich vorschreibt, nicht in Einklang zu bringen. Rückerstattungsverfahren erweisen sich grundsätzlich als aufwändig und sind teils mit grossen Umtrieben verbunden. Schon die Studienkommission für die Revision der Umsatzbesteuerung hielt in ihrem am 19. Januar 1983 an das Eidgenössische Finanzdepartement gerichteten Schlussbericht fest, dass ein Rückerstattungsverfahren zur Beseitigung der *taxe occulte* für nicht steuerpflichtige Unternehmen administrativ derart aufwändig wäre, dass es nicht in Frage kommen kann (S. 17). Eine Umsatzsteuer, wie die Mehrwertsteuer eine bildet, sollte so ausgestaltet werden, dass ihre Durchführung, namentlich auch die Beseitigung von Vorsteuerbelastungen, im Rahmen der Umsatzkette unter den Steuerpflichtigen, also möglichst ohne behördliche Vorsteuervergütungsverfahren, bewerkstelligt werden kann. Ein Rückerstattungssystem wäre mithin keine Vereinfachung. Überdies widerspräche es dem Grundsatz der Wahrung der Wettbewerbsneutralität, welches Prinzip nach Artikel 1 Absatz 2 MWSTG auch zu beachten ist. Denn erstattet der Bund den nicht steuerpflichtigen Landwirten die Vorsteuer, so sind die Lieferungen, welche solche Landwirte direkt an Endverbraucher (so genannte Direktvermarktung) erbringen, mit keiner Steuer belastet. Liefern die nicht steuerpflichtigen Landwirte dagegen ihre Produkte an steuerpflichtige Wiederverkäufer oder Verarbeiter, so sind diese Lieferungen zwar auch mit keiner Steuer belastet; die Endverbraucher, welche die Urprodukte oder die verarbeiteten Landwirtschaftserzeugnisse bei solchen Lieferanten beziehen, werden dagegen mit der Steuer belastet, weil die steuerpflichtigen Händler oder Verarbeiter ihre Lieferungen an die Endverbraucher (auch) versteuern müssen.

Das schweizerische Umsatzsteuerrecht hat deshalb schon bei seiner Einführung am 1. Januar 1995 eine Lösung gewählt, die der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung der nicht steuerpflichtigen Urproduzenten ohne Dazwischentreten der ESTV Rechnung trägt. So können nach Artikel 38 Absatz 6 MWSTG die steuerpflichtigen Abnehmer 2,4 Prozent des ihnen in Rechnung gestellten Betrages als Vorsteuer abziehen, wenn sie bei nicht steuerpflichtigen Landwirten, Forstwirten, Gärtnern, Viehhändlern und Milchsammelstellen Erzeugnisse der Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gärtnerei, Vieh oder Milch für Zwecke bezogen haben, die sie nach den allgemeinen Bestimmungen des Artikels 38 Absatz 2 MWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der Ausgleich der Vorsteuerbelastung geschieht somit im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht nicht auf der Stufe der (nicht steuerpflichtigen) Urproduktion selbst, sondern auf der nachfolgenden Stufe, also bei den steuerpflichtigen Abnehmern der (nicht steuerpflichtigen) Urproduzenten, und zwar durch diese Abnehmer selbst. Dieses in Artikel 38 Absatz 6 MWSTG statuierte System des Vorsteuerausgleichs stellt mithin eine Abwandlung der ersten Variante dar, welche die 6. EG-Richtlinie in ihrem Artikel 25 zwecks Ausgleichs der Vorsteuerbelastung auf Seiten der Urproduzenten vorsieht.

Als weitere Variante zwecks Eliminierung der Vorsteuerlast bei den Urproduzenten bietet sich, auch bereits nach geltendem Recht, die Option an. Nach Artikel 27 Absatz 1 MWSTG können sich unter anderem Unternehmen, welche nach Artikel 25 Absatz 1 MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind (so namentlich die

Urproduzenten wie die Landwirte), der Steuerpflicht freiwillig unterstellen. Die Option für die Regelbesteuerung verschafft den Urproduzenten damit die Möglichkeit, für sämtliche Aufwendungen, die sie für ihre Lieferungen von Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft oder der Gärtnerei tätigen, selbst den Vorsteuerabzug vorzunehmen.

### **5.3.8 Vorsteuerkürzung bei Erhalt von Subventionen**

Der Verband öffentlicher Verkehr verlangt die Abschaffung des zweiten Satzes von Artikel 38 Absatz 8 MWSTG, wonach der Vorsteuerabzug bei Subventionen im Verhältnis der Beiträge der öffentlichen Hand zu den übrigen Erträgen zu kürzen ist.

Das Bundesgericht hat entsprechend dieser Rechtslage erkannt, dass Subventionen, die ohne wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung ausgerichtet werden, als "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" von der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, dass aber auf der anderen Seite der Vorsteuerabzug demgemäss verhältnismässig zu kürzen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002; ASA Bd. 73, S. 147 ff.). Die Kürzung des Vorsteuerabzugs trägt dabei dem Umstand Rechnung, dass der Lieferung oder Dienstleistung, soweit deren Preis durch die Subvention verbilligt ist, keine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht und somit in diesem Umfang auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. In diesem Sinn würde die Abschaffung der obgenannten Bestimmung gegen systemtragende Prinzipien der Mehrwertsteuer verstossen. Die im geltenden Recht getroffene Lösung entspricht auch der 6. EG-Richtlinie (vgl. Art. 19 Abs. 1 Satz 1 2. Lemma der 6. EG-Richtlinie).

Die Streichung des Artikels 38 Absatz 8 Satz 2 MWSTG hätte einen Minderertrag von rund einer Milliarde Franken zur Folge und ist schon deshalb zur Zeit nicht realisierbar.

### **5.3.9 Sponsoring**

Nach geltendem Recht liegt immer dann eine steuerbare Werbe- oder mindestens steuerbare imagefördernde Bekanntmachungsdienstleistung und damit ein steuerbarer Sponsoringbeitrag vor, wenn das gesponserte Unternehmen oder die gesponserte Organisation den Sponsor öffentlich bekannt macht, mithin diesem öffentlich für den Beitrag dankt, beispielsweise in einem Programmheft, in einem Flyer oder in einem Inserat (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002; ASA Bd. 72, S. 231 ff.).

Im Rahmen der Revision des Stiftungsrechts auf Grund der Parlamentarischen Initiative Fritz Schiesser (00.461) haben National- und Ständerat in ihren Schlussabstimmungen vom 8. Oktober 2004 unter anderem auch eine neue Bestimmung im Mehrwertsteuergesetz verabschiedet (Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Stiftungsrecht]; BBl 2004, S. 5435 ff.; Ablauf der Referendumsfrist: 27. Januar 2005). Es handelt sich um den neuen Artikel 33a MWSTG. Danach werden Unterstützungszahlungen, die heute noch steuerbares Sponsoring sind, künftig nicht mehr der Steuer unterliegen, also zu den nicht steuerbaren Spenden

zählen, wenn es sich dabei um gemeinnützige Organisationen handelt. Das heisst, dass Beiträge, die gemeinnützige Organisationen erhalten oder zahlen, nicht mehr steuerbar sein werden, wenn die öffentliche Bekanntmachung des Beitragszahlers (= Spenders) bloss in neutraler Form erfolgt. Unter neutraler öffentlicher Bekanntmachung ist eine Publikation zu verstehen, bei welcher nur der Name des Spenders erscheint, also unter Weglassung sämtlicher Zusätze, die besonders werbewirksam oder imagefördernd sein können (z.B. Hinweise auf Produkte oder Dienstleistungen des beitragszahlenden Unternehmens).

In Anbetracht dessen, dass der Gesetzgeber soeben in der Herbstsession dieses Jahres auf dem Gebiet der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Sponsoring diese Teilrevision des MWSTG beschlossen hat, ist von einer weiter gehenden Ausdehnung der Nichtbesteuerung derartiger Unterstützungszahlungen abzusehen. Mit der Einfügung des neuen Artikels 33a im MWSTG haben National- und Ständerat mithin in dem Umfange, welcher sich aus dieser neuen Bestimmung ergibt, der Motion 03.3017, die Nationalrat Christoph Mörgeli am 3. März 2003 eingereicht hatte, entsprochen.

### **5.3.10 Mindestumsatzgrenze**

Nach geltendem Recht ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Diese Regel wird insbesondere von der Coiffeurbranche bemängelt. Sie macht geltend, dass die Hälfte der Coiffeurbetriebe der Mehrwertsteuer nicht unterstellt sind, weil diese die Mindestumsatzgrenze von 75'000 Franken pro Jahr nicht überschreiten. Diese Hälfte (vor allem Einpersonnbetriebe) erbringe die gleiche Dienstleistung wie die steuerpflichtigen Coiffeurbetriebe, müsse ihre Umsätze jedoch nicht versteuern, was zu einer starken Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der der Steuerpflicht unterstellten Coiffeursalons führe. Die Coiffeurbranche verlangt deshalb, dass die Mindestumsatzgrenze für das Coiffeurgewerbe aufgehoben wird, das heisst, dass alle Umsätze, schon ab dem ersten Franken, für steuerpflichtig erklärt werden.

Einem solchen Begehren kann nicht entsprochen werden. Denn nicht nur in der Coiffeurbranche gibt es viele Kleinstbetriebe, welche die Umsatzgrenze von 75'000 Franken pro Jahr nicht erreichen, sondern auch in anderen Branchen, wie beispielsweise selbstständige, aber im Nebenberuf geführte Taxibetriebe, Kleinhändler, welche gelegentlich Occasionswaren verkaufen, oder Personen, welche in einem bescheidenen Ausmass entgeltlich Beratungsleistungen erbringen oder administrative Arbeiten ausführen (Ausfüllen von Steuererklärungen, Erledigung anderer Schreibarbeiten). Von Sonderlösungen für einen bestimmten Wirtschaftszweig sollte deshalb Umgang genommen werden. Diese hätten nämlich wieder eine ungleiche Behandlung gegenüber anderen Branchen zur Folge; zudem würde die Abgrenzung einer Branche, für welche zur Festlegung der subjektiven Steuerpflicht eine besondere Mindestumsatzgrenze gälte, gegenüber verwandten Branchen neue Probleme aufwerfen und nach zusätzlichen Regelungen rufen, was gegen das Bestreben, die Mehrwertsteuer signifikant zu vereinfachen, spricht.

Dagegen wäre zu prüfen, ob die in Artikel 21 Absatz 1 MWSTG für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht festgesetzte allgemeine Mindestumsatzgrenze von Fr. 75'000.— pro Jahr nach oben angepasst werden soll. Denkbar wäre eine Anhebung dieser Limite auf Fr. 100'000.--, welche Grenze generell für die Pflicht der nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe gilt, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen (vgl. Art. 54 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937; SR 221.411).

### **5.3.11 Bank- und Versicherungsumsätze**

Die SwissBanking stellt zur Diskussion, zwecks Reduktion der *taxe occulte* und zur Vereinfachung des Systems für sämtliche mit dem Ausland getätigten Umsätze, also auch für die nach Artikel 18 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsätze, den Vorsteuerabzug zu gewähren. Wie aus dem Anhang zur Vernehmlassung der *economiesuisse* hervorgeht, stellt auch der Schweizerische Versicherungsverband ein gleichlautendes Begehren.

Da der Finanzplatz Schweiz in ganz beträchtlichem Ausmass auch im Bereich der Bank- und Versicherungsdienstleistungen, die nach Artikel 18 Ziffern 18 und 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind, Umsätze mit Kunden tätigt, die ihren Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben, hätte eine solche Massnahme erheblich ins Gewicht fallende Steuerausfälle zur Folge. Es trifft zwar zu, dass die 6. EG-Richtlinie gemäss Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c den Vorsteuerabzug auch für die nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a und d Ziffern 1 bis 5 dieser Richtlinie nicht steuerbaren Bank- und Versicherungsumsätze insoweit zulässt, als der Leistungsempfänger seinen Sitz ausserhalb des Gemeinschaftsgebietes der EU hat. In Anbetracht der angespannten Lage, in der sich die Bundesfinanzen befinden, und der einschneidenden Sparanstrengungen, die zu ihrer Sanierung unternommen werden müssen, lässt sich eine solche Massnahme aber schwerlich einführen.

### **5.3.12 Zurverfügungstellung der Infrastruktur an Automatenbetreiber**

Ein Unternehmen räumt im konkreten Fall einem Automatenbetreiber das Recht ein, in seinen Räumlichkeiten zu Gunsten seiner Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen einen Verpflegungsautomaten aufzustellen. In der Regel stellt es dem Automatenbetreiber für die Überlassung der Infrastruktur (Standplatz, Konsumationseinrichtung, Wasser, Strom u.dgl.) keine Rechnung. Man könnte deshalb daraus schliessen, dass die Infrastruktur „gratis“ zur Verfügung gestellt würde. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn kein Unternehmen würde solche Leistungen oder solche Kosten unentgeltlich übernehmen, wenn im Gegenzug kein Automat aufgestellt würde. Die Gegenleistung des Automatenbetreibers liegt im Nutzen, den das Unternehmen erhält, weil es selber keinen Automaten aufstellen und unterhalten (wie auffüllen, reinigen usw.) muss. Die Einräumung dieses Rechts ist also eine entgeltliche Dienstleistung im Sinne von Artikel 7 des MWSTG und somit zum Normalsatz steuerbar. Die Steuer auf einer steuerbaren Leistung ist unabhängig davon geschuldet, ob sie in Rechnung gestellt wird oder nicht. Die Berechnungsgrundlage der Steuer bildet der Mietwert des Standplatzes. Das Zurverfügungstellen von Strom



und Wasser durch das Unternehmen bildet eine Nebenleistung zur Einräumung des Rechts, im Betrieb dieses Unternehmens einen Automaten aufstellen zu dürfen. Diese Nebenleistung ist ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern (Artikel 36 Absatz 4 MWSTG). Wie der Bundesrat in seiner Antwort auf die Interpellation Imfeld vom 17. Dezember 2003 (03.3625) festgehalten hat, ist er indessen bereit, zu prüfen, auf welchem Wege dieser Steuertatbestand gemildert werden kann.

### **5.3.13 Frist für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen**

Gemäss Artikel 58 Absatz 2 MWSTG hat die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren. Geschäftsunterlagen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen sind während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung. Diese teils sehr langen Aufbewahrungsfristen ergeben sich aus dem Mehrwertsteuergesetz selbst. Trotzdem ist zu prüfen, ob und, wenn ja, was allenfalls vorgekehrt werden kann, um sie auf ein vertretbares Mass zu verkürzen.

### **5.3.14 Verzugszins**

Nach Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung des Eidg. Finanzdepartements vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze (SR 641.201.49) beträgt der Verzugszinssatz bei verspäteter Zahlung der Steuer 5% pro Jahr. Auch der Vergütungszinssatz bei verspäteter Rückerstattung beträgt 5% pro Jahr. In Anbetracht des zur Zeit bestehenden tieferen Zinssatzniveaus ist das Eidg. Finanzdepartement bereit, die Höhe des Verzugs- und Vergütungszinssatzes zu überprüfen.

### **5.3.15 Exportnachweis**

Wie Artikel 20 Absatz 1 MWSTG festhält, hat die Ausfuhr von Gegenständen ins Ausland nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist. Im Handelsverkehr ist hiefür das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments üblich. Nach der inzwischen angepassten Praxis wird die ESTV im Rahmen ihrer internen und externen Revisionen für das Vorliegen des Nachweises der Ausfuhr von Gegenständen nur noch prüfen, ob die geltend gemachte Ausfuhr in Bezug auf die Umschreibung des Gegenstandes (Anzahl, Art des Gegenstandes, Gewicht, eventuell Bezeichnung mit Nummern [z.B. Fahrgestellnummer] usf.) nachgewiesen ist. Wenn die exportierten Gegenstände mit den erwähnten Angaben eindeutig identifiziert werden können, wird die Steuerbefreiung der Ausfuhr akzeptiert.

### **5.3.16 Reduzierter Satz für elektronische Information**

Im Postulat Berger vom 28. November 2002 (02.3663) wird das Begehren gestellt, den reduzierten Satz von 2,4 Prozent auch auf elektronische Informationen im Bereich der Wissenschaft, der Forschung und der Bildung anzuwenden.

Nach der Bestimmung von Artikel 36 Absatz 1 des MWSTG findet der reduzierte Steuersatz von 2,4 Prozent namentlich Anwendung auf die Lieferung und den Eigenverbrauch von Gütern des täglichen Bedarfs, Medikamenten und Druckerzeugnissen. Der Bundesrat hat in den Artikeln 32 und 33 der MWSTGV abschliessend geregelt, was unter Druckerzeugnissen zu verstehen ist. Bei der Überlassung elektronischer Informationen handelt es sich nicht um eine Lieferung wie bei den Druckerzeugnissen, sondern um eine Dienstleistung. Die Dienstleistung besteht in der Gewährung des Rechtes, Einsicht in Programme, Datenbanken und Ähnliches zu nehmen. Es kann sich deswegen nicht um eine Lieferung handeln, weil hier keine Verfügung über Gegenstände verschafft wird. Soweit Dienstleistungen dem reduzierten Steuersatz von 2,4 Prozent unterliegen, kann festgehalten werden, dass lediglich solche der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter, darunter fallen (Art. 36 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Alle übrigen von Gesetzes wegen steuerbaren Dienstleistungen unterliegen demzufolge dem Normalsatz, ausgenommen die Beherbergungsleistungen, für welche ein Sondersatz vorgesehen ist.

Der Ständerat nahm das Postulat am 5. März 2003 an. Es wird deshalb zu prüfen sein, ob und, wenn ja, in welcher Weise diesem Anliegen am besten entsprochen werden kann.

### **5.3.17 Prinzip der Selbstveranlagung**

Die Mehrwertsteuer wird nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Denn Artikel 46 MWSTG ordnet an, dass die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat. Wie insbesondere die Treuhand-Kammer in ihrer Vernehmlassung dafürhält, könne das Selbstveranlagungsprinzip in einer Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (= Mehrwertsteuer) nicht mehr als angemessen bezeichnet werden. Denn die Tatsache, dass die steuerpflichtige Person die Steuerschuld selbst, d.h. ohne Mitwirkung der Verwaltung, zu bestimmen habe und während einer fünfjährigen Verjährungsfrist jederzeit damit rechnen müsse, dass die Verwaltung anlässlich einer Kontrolle bei ihr Steueraufrechnungen vornehme, die sie kaum mehr an ihre Abnehmer überwälzen könne, führe zu einem wirtschaftlich nicht vertretbaren Unternehmerrisiko. Die ESTV wird zusammen mit dem Konsultativorgan Mehrwertsteuer zunächst einmal prüfen, welche Massnahmen ergriffen werden können, um diese Risiken zu verringern. Im Weiteren wird es darum gehen, abzuklären, auf welche Weise das Erhebungssystem diesbezüglich verbessert werden kann. Allerdings muss schon an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Einführung eines gemischten Veranlagungssystems, also eines Erhebungssystems mit der Mitwirkung einer Steuerbehörde, welche für jeden bestimmten Zeitraum eine der Rechtskraft fähige Verfügung über die geschuldete Steuer erlässt, nur mittels eines starken Ausbaus des Verwaltungsapparates möglich wäre.

## **5.4 Steuerkultur**

### **5.4.1 Im Bereich der Information der Steuerpflichtigen**

Die Mehrwertsteuer ist, wie schon erwähnt, als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet. Das bedeutet für die Steuerpflichtigen, dass sie die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze zu tragen haben. Aus diesem Grund sind sie generell auf verlässliche, umfassende und schnelle amtliche Informationen seitens der ESTV und im konkreten Einzelfall auf eine rasche und verbindliche Kommunikation mit der ESTV angewiesen.

#### **5.4.1.1 Allgemeine Information**

Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV gibt seit Beginn der Geltung des Systems der Mehrwertsteuer – wie teilweise schon in der Zeit der Geltung der Warenumsatzsteuer - verschiedene Publikationen für die Steuerpflichtigen heraus, nämlich die Wegleitung für die Steuerpflichtigen, zahlreiche Branchenbroschüren, Spezialbroschüren und Merkblätter; dazu kommt die regelmässige Bekanntgabe der Praxispräzisierungen und –änderungen. Sämtliche Publikationen sind übrigens auf dem Internet abgespeichert und können kostenlos heruntergeladen werden. Den Steuerpflichtigen sollen die nötigen Informationen möglichst verständlich und kurz, aber dennoch vollständig, zur Verfügung gestellt werden. Das Publikationskonzept ist primär auf den Steuerberater ausgerichtet und ist für KMU zu unübersichtlich. Die ESTV ist zur Zeit daran, generell alle Publikationen zu überarbeiten und wo möglich zu vereinfachen und auf die Benutzergruppen zuzuschneiden. Für die Erstellung und Überarbeitung aller Publikationen arbeitet die ESTV seit längerem vermehrt mit den Steuerpflichtigen und deren Verbänden zusammen. Diese Zusammenarbeit schliesst auch ein, dass namentlich die auf einzelne Wirtschaftszweige zugeschnittenen Branchenbroschüren von der ESTV unter Mitwirkung der betreffenden Branchenverbände erarbeitet werden. Insbesondere ist auch die Anregung des Schweizerischen Gewerbeverbandes entgegenzunehmen, welcher in seinem Bericht „Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer“ vorschlägt, dass sich die ESTV zur Festlegung der Saldosteuerätze nicht nur an ihren Erfahrungszahlen orientiert, sondern dazu auch die betroffenen Branchenverbände konsultiert.

Im Rahmen der allgemeinen Information der Steuerpflichtigen werden überdies zwei Anliegen verfolgt, welche der Bundesrat in den Ziffern 6.3 und 6.4 seines Berichts vom 16. Juni 2003 „Massnahmen des Bundes zur administrativen Entlastung in den Unternehmen“ (BBl 2003, S. 5999 ff.) aufgegriffen hat.

- Zunächst ist vorgesehen, den Steuerpflichtigen, insbesondere den KMU, im Jahre 2005 als neue Informationsinstrumente Kurzwegleitungen zur Verfügung zu stellen, die es ihnen erlauben sollen, ohne Rückgriff auf externes Expertenwissen die periodisch einzureichenden Abrechnungen mit möglichst geringem Zeitaufwand zu erledigen. Dabei wird die ESTV eine Kurzwegleitung für Steuerpflichtige, welche mit der Saldosteuerersatzmethode (Art. 59 MWSTG) abrechnen, und eine solche für Steuerpflichtige, welche effektiv abrechnen,

herausgeben; beide Anleitungen werden, wie seit langem für Informationsschriften der ESTV üblich, auch auf Internet abrufbar sein.

- Die Neuausgabe sämtlicher Informationsbroschüren der ESTV (namentlich Wegleitungen und Branchenbroschüren) wird auch Gelegenheit bieten, die steuerliche Abwicklung von grenzüberschreitend getätigten Umsätzen, insbesondere was in diesem Zusammenhang Garantierarbeiten, Wartungsarbeiten und Serviceleistungen anbelangt, wie das nun für sämtliche Fragen der Ausgestaltung der Verwaltungspraxis üblich ist, mit dem Konsultativorgan Mehrwertsteuer zu behandeln.

#### **5.4.1.2 Auskünfte im Einzelfall**

Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der Eidg. Steuerverwaltung verfügt ferner über einen speziellen Auskunftsdienst, um die Steuerpflichtigen und vor allem auch ihre Vertreter (Steuerberaterfirmen, Rechtsanwälte usw.) schnell und umfassend über die korrekte Handhabung der Steuer orientieren zu können. Gegen 30 Mitarbeitende geben tagtäglich schriftlich und mündlich Auskunft. Von den etwa 4500 schriftlichen Anfragen pro Jahr werden die meisten innert 10 oder 30 Tagen beantwortet. Nebst der schriftlichen Auskunftserteilung werden jeden Tag zahlreiche Fragen telefonisch beantwortet. Dieser Auskunftsdienst verfügt über 3 Telefon-Ringe (zwei deutschsprachige und einen französischsprachigen) und wird Montag bis Freitag von 8.30-12.00 Uhr und von 13.30-16.30 Uhr mit einer klar definierten Mindestzahl von Mitarbeitenden bedient. Zudem sind die direkten Telefonanschlüsse von anderen Mitarbeitenden offen, auch über die erwähnten Ansprechzeiten hinaus. Einem weiteren Anliegen, nämlich der Bekanntgabe der Spezialisten für bestimmte Sachgebiete, wird dadurch Rechnung getragen, dass die Namen und direkten Telefonnummern der zuständigen Mitarbeitenden auf Internet publiziert werden.

Es ist selbstverständlich, dass die ESTV alles daran setzen muss, die Information der Steuerpflichtigen weiter zu verbessern, das heisst, eine rasche, verbindliche und klare Auskunftserteilung in möglichst vielen Fällen sicherzustellen. Sie prüft auch permanent, wie den Anliegen der Wirtschaft und der Beratung weiter entgegenkommen werden kann. Auch bemüht sie sich, vermehrt einzelne Steuerpflichtige zu einer Besprechung zu empfangen oder jedenfalls auf schriftlichem Wege Lösungen zu finden, um so auf beiden Seiten die gewünschte Rechtssicherheit zu erreichen.

#### **5.4.1.3 Verbindliche Auskünfte**

Es ist zu wenig bekannt, dass die Hauptabteilung Mehrwertsteuer schon vor längerer Zeit dazu übergegangen ist, wie bei den direkten Steuern auf klare Sachverhaltsschilderungen hin verbindliche Auskünfte zu erteilen. Sie hält sich dabei an die allgemeinen Grundsätze für verbindliche Auskünfte und insbesondere auch an den „Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater“ vom 11. Dezember 2002 und 18. Juni 2003, den Referenten des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht (IFF) an der Universität St. Gallen, darunter auch Mitarbeitende der ESTV und verschiedener kantonaler Steuerverwaltungen, gemeinsam erarbeitet haben (publiziert in: Der Schweizer Treuhänder, 2003, Band

12, S. 1113 ff.). Die ESTV kann aber natürlich nicht so weit gehen, dass sie quasi die Funktionen eines Treuhänders übernimmt, das heisst den einzelnen Steuerpflichtigen z.B. in der zukünftigen Geschäftsgestaltung berät. Sie wird aber auch in Zukunft alle Anstrengungen unternehmen, um Offenheit und Dialogbereitschaft zu gewährleisten.

#### **5.4.1.4 Rechtsmittelverfahren**

Die ESTV ist zudem bestrebt, die Behandlungsdauer der Rechtsmittelverfahren weiter zu verkürzen. Hier ist jedoch zu beachten, dass sie im Beschwerdeverfahren vor der Eidg. Steuerrekurskommission und dem Bundesgericht keinen Einfluss mehr auf die Behandlungsdauer hat.

#### **5.4.2 Im Bereich der Steuerkontrollen**

Wie Artikel 62 MWSTG vorschreibt, hat die ESTV unter anderem die Steuerabrechnungen, welche die Steuerpflichtigen periodisch einreichen müssen, zu überprüfen. In der Hauptabteilung Mehrwertsteuer ist die Abteilung Inspektorat für die Durchführung von Buchprüfungen am Domizil der Steuerpflichtigen zuständig. Der Hauptzweck dieser Kontrollen besteht in der Überprüfung und allfälligen Berichtigung der von den Steuerpflichtigen eingereichten Abrechnungen.

Die ESTV ist sich bewusst, dass die Kontrolltätigkeit ihre Visitenkarte ist und das gute Ansehen davon abhängt, wie die Inspektoren ihre Aufgabe vor Ort erfüllen. Es ist ihr auch klar, dass es sich bei einer Steuerkontrolle für den Steuerpflichtigen um eine aussergewöhnliche Situation handelt, mit welcher dieser in vielen Fällen zum ersten Mal konfrontiert ist. Um allfälligen Befürchtungen entgegen zu wirken und um Transparenz zu schaffen, hat daher die Hauptabteilung Mehrwertsteuer auf ihrer Internet-Seite (Rubrik Themen, MWST-Kontrolle) den üblichen Ablauf einer Mehrwertsteuerkontrolle dargestellt [[www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm](http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm)].

Wie zu Recht vorgebracht wird, hat die ESTV, insbesondere auch in Anbetracht der knappen Ressourcen, die Kontrollen risiko-orientiert durchzuführen. Allerdings steht nicht das Ausstellen von Ergänzungsabrechnungen im Vordergrund, sondern das Ziel, alle Steuerpflichtigen möglichst gleich zu behandeln, um dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Im Rahmen dieser Gleichbehandlung haben sich die Inspektoren an bestimmte Vorgaben zu halten. In der Regel geht es dabei um Grundsatzfragen, die keinen grossen Spielraum erlauben. Die ESTV wird sich aber noch vermehrt darum bemühen, den Eindruck zu vermeiden, dass die Ergebnisse der Steuerkontrollen als pingelig oder gar als schikanös empfunden werden. Eine Verbesserung der Risikoeinschätzung durch die ESTV wird auch dazu führen, dass die Kontrollen zielgerichteter und damit für die Steuererhlichen weniger aufwändig sein werden. Dies dispensiert die Verwaltung jedoch nicht von ihrer Pflicht, gegen Mehrwertsteuerbetrüger konsequent und hart vorzugehen.

Das Personal der ESTV wird laufend geschult, und zwar nicht nur in fachtechnischer Hinsicht, sondern auch in Bezug auf Kommunikation und Verhalten. Vorgaben sind hier vor allem das Leitbild der ESTV sowie der Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater (vgl. Ziff. 5.4.1.3 hievor). Ziel der ESTV ist, den Steuerzahlern nicht mit Misstrauen, sondern mit Offenheit zu begegnen.

Der Dauer der Kontrollen wird grosse Aufmerksamkeit geschenkt. Denn eine kurze Dauer der Kontrollen liegt, um den Aufwand gering zu halten, nicht nur im Interesse der Steuerpflichtigen, sondern auch im Interesse der ESTV, die ihre Prüftätigkeit möglichst effizient durchzuführen hat. Der durchschnittliche Aufwand für eine Kontrolle vor Ort dauert jeweils etwa 2,5 Tage (dieser Durchschnitt errechnet sich aus sämtlichen Kontrollen, also vom Kleinstbetrieb bis zur Milliarden-Unternehmung). Dabei ist zu beachten, dass sich der Inspektor in dieser kurzen Zeit nicht nur in die in jedem Betrieb anderen Verhältnisse einarbeiten muss, sondern sämtliche nicht verjährten Steuerperioden, in der Regel 5 Jahre sowie das Laufende, zu prüfen hat. Allfällige Fehler werden mit dem Steuerpflichtigen eingehend besprochen, und vorzunehmende Steuernachbelastungen oder Steuergutschriften werden gleich vor Ort erstellt und ausgehändigt. Die Kontrolle bietet zudem Gelegenheit, den Steuerpflichtigen bezüglich der effizienten Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen zu beraten, um künftig Fehler und Steuernachzahlungen vermeiden zu können. Diese Dienstleistung, die für die Umsetzung der Mehrwertsteuer als einer Selbstveranlagungssteuer besonders wichtig ist, wird übrigens von den Steuerpflichtigen sehr geschätzt. Die ESTV ist trotz aller Obliegenheiten, die sie im Rahmen von Steuerkontrollen zu erfüllen hat, bestrebt, deren Dauer weiter zu verkürzen.

Da der ESTV nur eine limitierte Anzahl von Inspektoren zur Verfügung steht, ergeben sich bei der grossen Anzahl von Steuerpflichtigen zwangsläufig lange Überprüfungsintervalle. Aus den gleichen Gründen, die auch Vernehmlassungsteilnehmer äussern (namentlich möglichst frühzeitige Entdeckung von Fehlern, Wahrung der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen), ist die ESTV der Ansicht, dass häufigere Kontrollen zweckdienlich wären. Darum setzt sie sich für die Durchführung vermehrter Kontrollen ein.

#### **5.4.3 Im Bereich der Eintragung von neuen Steuerpflichtigen**

Die Sektionen Eintragungen und Löschungen der Hauptabteilung Mehrwertsteuer prüfen die eingegangenen Unterlagen und Angaben von inländischen und ausländischen Unternehmen im Hinblick auf ihre Eintragung und Löschung im Register der Steuerpflichtigen. Es ist jetzt schon Praxis, die Eintragung und Zuteilung der Mehrwertsteuernummer unverzüglich vorzunehmen, wenn die materiellen und formellen Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sind. Die ESTV wird aber prüfen, was zusätzlich unternommen werden kann, damit die Zuteilung der Mehrwertsteuernummer in möglichst allen Fällen rasch erfolgen kann.

#### **5.4.4 Im Bereich der Seminare**

Schon vor der Einführung der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1995 nahmen Mitarbeitende der Hauptabteilung Mehrwertsteuer als Referenten an zahlreichen Veranstaltungen teil, welche Wirtschaftsverbände, Universitäten und Handelskammern organisierten und an denen die von Volk und Ständen am 28. November 1993 angenommene Mehrwertsteuer vorgestellt wurde. Diese Vortragstätigkeit wurde auch in den Jahren danach intensiv weitergeführt. So finden jährlich

Seminare und Kurse statt, welche unter der Leitung der genannten Institutionen stehen und in denen Mitarbeitende der Hauptabteilung Mehrwertsteuer mitwirken. Im Rahmen solcher Anlässe werden aktuelle oder schwierigere Mehrwertsteuerthemen behandelt, erläutert und anhand von praktischen Fällen mit den Kurs- oder Seminarteilnehmern diskutiert. In Seminaren treten die Mitarbeitenden der Hauptabteilung Mehrwertsteuer oftmals in einem Team auf, das heisst zusammen mit einem Koreferenten aus der Steuerberatungsbranche; dieses Vorgehen erlaubt es, die in einem Seminar gebotenen Themen aus verschiedenen Blickwinkeln zu beleuchten, was, wie Teilnehmerbefragungen zeigen, sehr geschätzt wird. Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer wird auch in Zukunft diese Art der Wissensvermittlung pflegen.

#### **5.4.5 Im Bereich der Abrechnungen (elektronische Abrechnungen)**

Mit der Einführung der elektronischen Mehrwertsteuerabrechnung verfolgt die ESTV die folgenden Ziele:

- papierlose Transaktionen (namentlich papierlose Einreichung der Abrechnungen) zwischen den Steuerpflichtigen und deren Bevollmächtigten einerseits und der ESTV andererseits;
- eine durchgehende medienbruchfreie Verarbeitung und Aufbewahrung der mehrwertsteuerrelevanten Daten.

Die Arbeiten für dieses Vorhaben sind begonnen worden; die Einführung der elektronischen Abrechnung erfolgt im Rahmen des Projekts „INSIEME“ (Zusammenführung sämtlicher EDV-Applikationen in der ganzen ESTV). Der Zeitpunkt der Einführung sowie die Art und Weise der Umsetzung dieses Projekts haben dabei in Abstimmung mit den Steuerpflichtigen und mit den weiteren davon betroffenen Behörden zu erfolgen.

### **6 Agenda für die Legislative, Exekutive und die Verwaltung**

In diesem abschliessenden Kapitel soll ein Überblick über die Massnahmen vermittelt werden, die zur weiteren Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems ergriffen werden sollen.

#### **6.1 Massnahmen, welche den Gesetzgeber involvieren**

Es handelt sich um die Gesetzesänderungen, welche in Ziffer 5.2 hier vorangeführt sind. Diese stützen sich auf eine noch vorzulegende Botschaft des Bundesrates. Es gibt Gesetzesänderungen, die entscheidungsreif sind (Ziff. 5.2.1) und Gesetzesänderungen, die noch einer vertieften Abklärung bedürfen (Ziff. 5.2.2). Nächstes Ziel ist, im Jahre 2005 hierüber eine Vernehmlassungsvorlage zu unterbreiten. Dabei ist anzustreben, die Gesetzesänderungen, die entscheidungsreif sind, dem Parlament möglichst bald zu unterbreiten.

## **6.2                    Massnahmen, die von der Eidgenössischen                           Steuerverwaltung ergriffen werden**

Es handelt sich um die Praxisänderungen, welche in Ziffer 5.1 hievon aufgeführt sind. Auch hier ist eine zeitliche Staffelung vorgesehen: Änderungen, die in einer ersten Stufe auf den 1. Januar 2005 in Kraft gesetzt wurden (Ziff. 5.1.1) und Änderungen, die in einer zweiten Stufe, voraussichtlich auf den 1. Juli 2005, umgesetzt werden sollen (Ziff. 5.1.2).



## ANHANG

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
<b>1. Wissenschaft / sciences/ settore scientifico</b>			
1.01	Universität St. Gallen		
1.02	Université Lausanne		X
1.03	Université Genève		X
1.04	Universität Zürich		
<b>2. Mehrwertsteuerpraktiker / spécialistes de la taxe sur la valeur ajoutée / specialisti dell'imposta sul valore aggiunto</b>			
2.01	Schweizerischer Treuhänder-Verband	STV	
2.02	Treuhand-Kammer – Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten / Chambre Fiduciaire / Camera Fiduciaria		X
2.03	KPMG Fides		
2.04	Ernst & Young AG		X
2.05	Deloitte & Touche AG		X
2.06	PricewaterhouseCoopers		
2.07	BDO Visura		X
<b>3. Wirtschaft</b>			
3.01	Verband der Schweizer Unternehmen / Fédération des entreprises suisses / Federazione delle imprese svizzere	economiesuisse	X

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
3.02	Schweizerischer Gewerbeverband / Union suisse des arts et métiers / Unione svizzera delle arti e mestieri	SGV / USAM	X
3.03	Schweizerischer Arbeitgeberverband / Union Patronale Suisse	SAV / UPS	
3.04	Schweizerischer Bauernverband / Union Suisse des Paysans / Unione Svizzera dei Contadini	SBV / USP / USC	X
3.05	Schweizerische Bankiervereinigung / Association suisse des banquiers / Associazione Svizzera dei Banchieri	SBVg / ASB	X
3.06	Schweizerischer Nutzfahrzeugverband	Astag	
3.07	Schweizer Hotelier-Verein / Société suisse des hôteliers / Società Svizzera degli Albergatori	hotelleriesuisse	X
3.08	Schweizer Tourismus-Verband / Fédération suisse du tourisme / Federazione svizzera del turismo	STV	X
3.09	Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften / Groupement de Holdings Industrielles Suisses	Industrie-Holding	X
3.10	Verband für Hotellerie und Restauration, GastroSuisse	GastroSuisse	X
3.11	Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels, Basel / Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros, Bâle	VSIG	X

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
3.12	Schweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten / Association suisse des experts fiscaux diplômés	SVDS / ASEFiD	
3.13	Schweizerischer Verband der Immobilienwirtschaft / Association Suisse de l'économie immobilière / Associazione Svizzera dell' economia immobiliare	SVIT	
3.14	Schweizerischer Baumeister- verband / Société Suisse des Entrepreneurs / Società Svizzera degli Impresari-Costruttori	SBV / SSE / SSIC	X
3.15	Autogewerbe-Verband der Schweiz / Union professionnelle suisse de l'automobile / Unione professionale svizzera dell'automobile	AGVS / UPSA	X
3.16	Schweizerischer Ingenieur- und Architektenverein / société suisse des ingénieurs et des architectes	SIA / SIA	
3.17	COLGRO Verband des Gross- und integrierten Einzelhandels mit Le- bensmitteln und Gebrauchsgütern		
3.18	Schweizerischer Leasingverband / Association Suisse des Sociétés de Leasing	SLV / ASSL	
3.19	Textilverband Schweiz / Association Suisse du Textile et de l'Habillement		X
3.20	Schweizerische Vereinigung für Steuerrecht / Association Suisse de Droit Fiscal	IFA Schweiz	

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
3.21	Schweizerische Gesellschaft für Chemische Industrie / Société Suisse des Industries Chimiques	SGCI / SSIC	
3.22	Schweizerischer Anwaltsverband / Fédération Suisse des Avocats / Federazione Svizzera degli Avvocati	SAV / FSA	X
3.23	Erdöl-Vereinigung / Union Pétrolière / Swissoil-Commerce	EV / UP	
3.24	Schweizerischer Detaillistenverband	sdv	
3.25	Schweizerischer Drogistenverband / Association suisse des droguistes	SDV / ASD	
3.26	Schweizerischer Reisebüro-Verband / Fédération Suisse des Agences de Voyages / Federazione Svizzera delle Agenzie di Viaggi		X
3.27	Schweizerischer Städteverband / Union des villes suisses / Unione delle città svizzere	SSV	X
3.28	Verband öffentlicher Verkehr / Union des transports publics / Unione dei trasporti pubblici	VÖV / UTP	X
3.29	Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen / Association des entreprises électriques suisses	VSE / AES	
3.30	Verband Schweizer Regionalbanken	RBA Holding	X

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
3.31	Verband schweizerischer Antiquare & Kunsthändler / Syndicat suisse des antiquaires & commerçants d'art / Sindacato svizzero degli antiquari & commercianti d'arte	VSAK / SSACA / SSACA	
3.32	Verband schweizerischer Vermögensverwalter / Association Suisse des Gérants de Fortune / Associazione Svizzera di Gestori di Patrimoni	VSV / ASG / ASG	X
3.33	Verband Schweizerischer Kantonalbanken / Union des Banques Cantionales Suisses / Unione delle Banche Cantionali Svizzere	VSKBA	X
3.34	Die Schweizer Maschinen-, Elektro- und Metall-Industrie	Swissmem (ASM und VSM)	X
3.35	Schweizerischer Versicherungsverband / Association Suisse d'Assurances / Associazione Svizzera d'Assicurazioni	ASA / SVV	
3.36	Amman Management AG		
3.37	AMAG Automobil- und Motoren AG		X
3.38	Schweizerische Bundesbahnen SBB		
3.39	Swisscom AG		X
3.40	Hewlett-Packard (Schweiz) GmbH		X

Nr.	Adressaten	Abkürzungen	Stellungnahme eingegangen
3.41	Schweizerischer Floristenverband, Schweizer Börsenvereinigung, Verband Schweizerischer Gärtnermeister	SFV / SBV / VSG	
3.42	Schweizerischer Apothekerverband / Société Suisse des Pharmaciens / Società Svizzera die Farmacisti	SAV	
<b>4. Weitere</b>			
4.01	MIGROS Genossenschaftsbund		X
4.02	T&R AG (Hochschulzusammenarbeit)		X
4.03	Verband Schweizer Coiffeurgeschäfte / Association suisse de la coiffure / Imprenditori parrucchieri svizzeri (Orinad Look AG)	coiffureSuisse	X

## **Inhaltsverzeichnis**

Bericht

<b>1 Ausgangslage</b>	<b>4</b>
<b>2 Einladung zur Stellungnahme</b>	<b>5</b>
<b>3 Vorgebrachte Stellungnahmen</b>	<b>6</b>
3.1 Wie hat sich der Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer bewährt	6
3.1.1 Wissenschaft	6
3.1.2 Mehrwertsteuerpraktiker	6
3.1.3 Wirtschaft	8
3.2 Inwieweit haben sich die konkreten Regelungen der Mehrwertsteuer als allgemeine Konsumsteuer bewährt, insbesondere auch bezüglich der Betrugsanfälligkeit	11
3.2.1 Wissenschaft	11
3.2.2 Mehrwertsteuerpraktiker	11
3.2.3 Wirtschaft	13
3.3 Inwieweit werden die Unternehmen durch die Umsetzung belastet und inwieweit kann hier künftig eine Entlastung geschaffen werden	17
3.3.1 Wissenschaft	17
3.3.2 Mehrwertsteuerpraktiker	17
3.3.3 Wirtschaft	22
3.4 Wo sind in der Umsetzung Schwachstellen und Mängel festgestellt worden	29
3.4.1 Wissenschaft	29
3.4.2 Mehrwertsteuerpraktiker	29
3.4.3 Wirtschaft	30
3.5 Inwieweit hat die Gerichtspraxis zu einem Anpassungsbedarf geführt	33
3.5.1 Wissenschaft	33
3.5.2 Mehrwertsteuerpraktiker	33
3.5.3 Wirtschaft	33
3.6 Wie könnte das Mehrwertsteuer-System vereinfacht werden	34
3.6.1 Wissenschaft	34
3.6.2 Mehrwertsteuerpraktiker	35
3.6.3 Wirtschaft	36
3.7 In welcher Form bzw. Ausgestaltung ist die Mehrwertsteuer in die neue Finanzordnung überzuführen	39
3.7.1 Wissenschaft	39
3.7.2 Mehrwertsteuerpraktiker	39
3.7.3 Wirtschaft	39
3.8 Welches sind die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Mehrwertsteuer (auch im Hinblick auf den Unternehmensstandort Schweiz)	40
3.8.1 Wissenschaft	40
3.8.2 Mehrwertsteuerpraktiker	40
3.8.3 Wirtschaft	41

<b>4 Die Mehrwertsteuer aus wirtschaftstheoretischer Sicht</b>	<b>44</b>
4.1 Eigenschaften einer idealen Mehrwertsteuer	44
4.1.1 Definition der idealen Mehrwertsteuer	44
4.1.2 Grundsätzliche Beurteilung der schweizerischen Mehrwertsteuer	44
4.1.3 Bestimmungslandprinzip	45
4.1.4 Breite Steuerbasis ohne Ausnahmen	46
4.1.4.1 Verwaltungsökonomisch motivierte Ausnahmen von der Steuerpflicht	46
4.1.4.1.1 Erhebungs- und Entrichtungskosten	46
4.1.4.1.2 Administrative Vereinfachungen	47
4.1.4.1.2.1 Unechte Steuerbefreiung für kleine Firmen	47
4.1.4.1.2.2 Saldosteuersätze	48
4.1.4.2 Ausnahmen für schwierig zu besteuernde Sektoren	49
4.1.4.2.1 Das Immobilienwesen	49
4.1.4.2.2 Finanzdienstleistungen	50
4.1.4.3 Dienstleistungen der öffentlichen Verwaltung	52
4.1.4.4 Sozialpolitisch motivierte Ausnahmen	53
4.1.5 Steuersatzstruktur	53
4.1.5.1 Verteilung	53
4.1.5.2 Volkswirtschaftliche Effizienz	55
4.1.5.3 Erhebungs- und Entrichtungskosten	56
4.1.5.4 Polit-ökonomische Aspekte	56
4.1.5.5 Fazit: Einheitssatz	56
4.2 Volkswirtschaftliche Auswirkungen der Mehrwertsteuer	57
4.2.1 Die Steuerbasis der Mehrwertsteuer	57
4.2.2 Zur Effizienz der schweizerischen Mehrwertsteuer	58
4.2.3 Inzidenz und Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer	60
4.2.3.1 Allgemeine Inzidenz	60
4.2.3.2 Empirische Untersuchungen zur Inzidenz der Mehrwertsteuer in der Schweiz	61
4.2.3.3 Die Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer	62
4.2.3.4 Intergenerative Umverteilungswirkung einer Mehrwertsteuererhöhung	63
4.2.4 Auswirkungen des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer	63
4.3 Eine radikale Vereinfachung - im Sinne einer einfachen Mehrwertsteuer	64
4.3.1 Ausnahmeliste nach Artikel 18 MWSTG grundsätzlich streichen	64
4.3.2 Nur ein Steuersatz	65
4.3.3 Steuerbefreiung der Exportumsätze	65
4.4 Haltung des Bundesrats zu einer radikalen Vereinfachung hin zur „idealen Mehrwertsteuer“	65
<b>5 Reformvorschläge innerhalb des geltenden Mehrwertsteuersystems</b>	<b>66</b>
5.1 Praxisänderungen	67
5.1.1 Vorgenommene Praxisänderungen	67
5.1.1.1 Angabe des Namens des Leistungsempfängers auf Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen und EDV-Anlagen	67



5.1.1.2	Rechnungsstellung im Falle der Adressierung an eine Filiale statt an den Hauptsitz / Nennung des inländischen Steuerstellvertreters in Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen	68
5.1.1.3	Baugewerblicher Eigenverbrauch	68
5.1.1.4	Verzicht auf die Besteuerung von Platzwarten auf Sportanlagen	70
5.1.1.5	Vorsteuerabzug bei Import	70
5.1.1.6	Werkvertragliche Lieferung	71
5.1.1.7	Gründungskosten	71
5.1.1.8	Gastgewerbe - Lieferverträge („Bierverträge“)	71
5.1.1.9	Rechnungsstellung in fremder Währung in Konzernverhältnissen	72
5.1.1.10	Verzugszins im Zusammenhang mit der Berichtigung von Rechnungen	72
5.1.1.11	Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer	74
5.1.2	Zu prüfende Praxisänderungen	75
5.1.2.1	Vorsteuerkürzung bei gemischter Verwendung	75
5.1.2.2	Kombination von Leistungen	75
5.1.2.3	Vereinfachungen bei partiellen Nutzungsänderungen	76
5.1.2.4	Rauchgaskontrollen	76
5.1.2.5	Durchführung von Sportanlässen	77
5.1.2.6	Ausländische Domizilgesellschaften (Offshore-Gesellschaften)	77
5.1.2.7	Kostenaufschlag bei konzernintern erbrachten Leistungen	78
5.1.2.8	Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften	79
5.1.2.9	Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer	81
5.2	Gesetzesänderungen	82
5.2.1	Gesetzesänderungen, die entscheidungsreif sind	82
5.2.1.1	Aufhebung der höheren Mindestumsatzgrenze	82
5.2.1.2	Erleichterungen bei der Rechnungsstellung	83
5.2.1.3	Verkürzung der Frist für den Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode	84
5.2.1.4	Berufsgeheimnis der Effekthändler	85
5.2.1.5	Internationaler Busverkehr	86
5.2.1.6	Option für die Versteuerung von Immobilien	86
5.2.1.7	Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer	88
5.2.2	Gesetzesänderungen, die noch einer vertieften Abklärung bedürfen	89
5.2.2.1	Einschränkung der solidarischen Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung	89
5.2.2.2	Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode und Steuerermässigung für Steuerpflichtige, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen	90
5.2.2.3	Besteuerung der Lieferungen von Gas und Elektrizität	92
5.2.2.4	Business Aviation – Aircraft Management	93

5.2.2.5	Begriff der Lieferung	94
5.2.2.6	Zusammenarbeit im Bereich der Fachhochschulen und Hochschulen sowie im Gesundheitswesen	95
5.2.2.7	Leistungen der Flugsicherung	97
5.2.2.8	Analyseleistungen	97
5.2.2.9	Mehrwertsteuer und SchKG	97
5.2.2.10	Steuererlass	101
5.2.2.11	Bewertung aus der Sicht einer idealen und einfachen Mehrwertsteuer	101
5.3	Weitere Massnahmen	102
5.3.1	Einphasensteuer	102
5.3.2	Jährliche Abrechnung	104
5.3.3	Steuersatzanpassungen	105
5.3.4	Steuersatz für gastgewerbliche Leistungen	105
5.3.5	Steuervertreter für steuerpflichtige Personen ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland	106
5.3.6	Direkte und indirekte Stellvertretung	107
5.3.7	Taxe occulte im Bereich der Landwirtschaft	108
5.3.8	Vorsteuerkürzung bei Erhalt von Subventionen	110
5.3.9	Sponsoring	110
5.3.10	Mindestumsatzgrenze	111
5.3.11	Bank- und Versicherungsumsätze	112
5.3.12	Zurverfügungstellung der Infrastruktur an Automatenbetreiber	112
5.3.13	Frist für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen	113
5.3.14	Verzugszins	113
5.3.15	Exportnachweis	113
5.3.16	Reduzierter Satz für elektronische Information	114
5.3.17	Prinzip der Selbstveranlagung	114
5.4	Steuerkultur	115
5.4.1	Im Bereich der Information der Steuerpflichtigen	115
5.4.1.1	Allgemeine Information	115
5.4.1.2	Auskünfte im Einzelfall	116
5.4.1.3	Verbindliche Auskünfte	116
5.4.1.4	Rechtsmittelverfahren	117
5.4.2	Im Bereich der Steuerkontrollen	117
5.4.3	Im Bereich der Eintragung von neuen Steuerpflichtigen	118
5.4.4	Im Bereich der Seminare	118
5.4.5	Im Bereich der Abrechnungen (elektronische Abrechnungen)	119
<b>6</b>	<b>Agenda für die Legislative, Exekutive und die Verwaltung</b>	<b>119</b>
6.1	Massnahmen, welche den Gesetzgeber involvieren	119
6.2	Massnahmen, die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ergriffen werden	120