

[Gerhard Schafroth](#),

Administrative Hemmnisse in der Mehrwertsteuer

Sechs Bereiche mit Verbesserungspotential

erschienen in: [Der Schweizer Treuhänder](#) Jg. 1996 Nr. 6 S. 513
Zürich

Inhaltsverzeichnis:

"Die Einführung der Mehrwertsteuer ist ein entscheidender Beitrag zur Revitalisierung der Wirtschaft. Das kommt allen zugute, denn eine gesunde Wirtschaft sichert Arbeitsplätze" [1]. Angesichts der derzeitigen Abwanderung von Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze ins Ausland kommt diesen bundesrätlichen Aussagen von 1993 heute eine besondere Bedeutung zu. Dabei spielen administrative Hemmnisse in der Mehrwertsteuer eine nicht zu unterschätzende Bedeutung.

1. Einleitung

Orientiert sich die MWST ernsthaft an den nachfolgenden Zielsetzungen einer reinen Konsumsteuer, so kann sie einen wichtigen Beitrag für unseren Wirtschaftsstandort leisten. Die Zielsetzungen der MWST lassen sich mit folgenden Stichworten umschreiben:

Ergiebige Bundeseinnahme

Einfache Ausgestaltung

Konsequente Konsumbesteuerung

Konsequente Unternehmensentlastung

Minimale administrative Kosten bei der ESTV

Minimale administrative Kosten bei den Steuerpflichtigen

Nicht im Sinne einer Kritik, sondern als konstruktiver Beitrag zur langfristigen Sicherung von Arbeitsplätzen in der Schweiz, wird nachfolgend auf sechs Bereiche eingegangen, bei denen die administrativen Umtriebe und Risiken rund um die MWST ein für manches Unternehmen kritisches Mass angenommen haben. In diesen Bereichen sind die administrativen Kosten der Steuerverwaltung selbst ebenfalls unverhältnismässig hoch.

2. Bereiche mit Verbesserungsmöglichkeiten

2.1 Liegenschaften

Nach Art. 14 Ziff. 16 und 17 ist die Vermietung und der Verkauf von Liegenschaften von der MWST ausgenommen. Es handelt sich dabei um eine unechte Befreiung, da die MWST auf Auslagen für Investition, Unterhalt und Administration der Liegenschaften nicht zurückgefordert werden können. Für Endverbraucher ist die entsprechende Schattensteuer sachgerecht und gewollt. Nicht dagegen für die steuerpflichtigen

Support

[Hilfe](#)[Copyright](#)Ihre [Anregung](#) 

Ihr Beitrag

[Link einfügen](#)

Navigation

[MWST.COMpetenzzentrum](#)[Der Schweizer Treuhänder](#)[Inhaltsverzeichnis](#)

Inhaltssuche

bspw. Art. 7 Abs. 3

Suche in:

Methode:

[nach oben](#)

Unternehmen. Diese haben die Möglichkeit, Vermietung und Verkauf von Liegenschaften unter bestimmten Bedingungen der MWST freiwillig zu unterstellen und damit die obgenannten Vorsteuerbelastungen zu beseitigen. Da der Endverbrauch aller Leistungen der MWST unterliegt, entstehen durch diese Optionen keine Steuerlücken, sondern ein System, bei dem der Endkonsum vollumfänglich, aber nur ein einziges Mal mit MWST belastet ist.

In der Praxis zeigt sich nun, dass diese zur Reduktion der *taxe occulte* eingeführten Optionen bei Vermietungen und Veräusserungen von Liegenschaften durch MWST-pflichtige Unternehmen im Jahr 1995 zu enormen definitiven Belastungen führen konnten. Wohl sind derartige Risiken durch die Änderung der MWSTV per 1. 1. 1996 wesentlich reduziert worden. Die 1995 aufgetretenen Fälle sind damit aber nicht gelöst.

Drei Beispiele:

Ein Produktionsunternehmen brauchte während eines halben Jahres eine Lagerhalle nicht und vermietete sie deshalb zu einem sehr tiefen Preis an eine lokale Musikgruppe.

Folge: Da eine Option der Vermietung nur gegenüber Steuerpflichtigen möglich ist, die Musikgruppe diese Voraussetzung aber nicht erfüllt, ist der Tatbestand der Umnutzung gegeben. Hat sich dies 1995 abgespielt, so riskiert das Unternehmen die MWST von 6.5% vom Marktwert der Lagerhalle (abzüglich Wert des Bodens) der ESTV abliefern zu müssen. Diese ist nicht rückforderbar! Bei Mietbeginn nach dem 1. 1. 1996 beinhaltet die Umnutzungsbesteuerung lediglich die Rückerstattung der abgezogenen Vorsteuer. Deren Abrechnung ist i.d.R. jedoch, je nach Organisation des betreffenden Rechnungswesens, administrativ recht aufwendig. Ob Mietbeginn 1995 oder 1996, das Leerstehenlassen der Lagerhalle wäre allein aus Gründen der MWST finanziell billiger gewesen. Die Lösung des Problems könnte dadurch erreicht werden, dass das Produktionsunternehmen zur Vermeidung einer Umnutzungsbesteuerung (zumindest für 1995) auf den Mieterträgen freiwillig die MWST abliefern darf. Dies ist nach heutiger Praxis der ESTV aber nicht zulässig.

Im Rahmen der Umstrukturierung einer Warenhauskette 1995 wurden verschiedene bisher selbst genutzte Liegenschaften vorübergehend an Konzerngesellschaften (ohne Gruppenbesteuerung) und steuerpflichtige Dritte vermietet. Da vorläufig keine grösseren Investitionen in die Liegenschaften geplant waren, wurde auf die Ausübung der Option verzichtet.

Folge: Die Liegenschaften dienten zuerst der Erzielung steuerbarer (eigene Verkaufstätigkeit) und dann der Erzielung steuerausgenommener (nicht optierte Vermietung) Umsätze. Damit sind die Voraussetzungen der Umnutzungsbesteuerung auch hier erfüllt. Lösen liesse sich dieses Problem dadurch, dass zumindest für 1995 Optionen noch rückwirkend akzeptiert und der Vermieter somit freiwillig auch nachträglich die MWST auf seinen Mieterträgen noch abliefern darf. Die ESTV lehnt dies nach heutiger Praxis ab. Damit haben viele (nicht zum Saldosatz abrechnende) MWST-pflichtige Unternehmen in vergleichbarer Situation ein gravierendes MWST-Problem.

Ein MWST-pflichtiger, nicht zum Saldosatz abrechnender Gewerbebetrieb hat im Jahr 1995 eine bisher selbst genutzte Liegenschaft an einen anderen MWST-pflichtigen Gewerbebetrieb verkauft. Die MWST wurde dabei unter Hinweis auf Art. 14 Ziff. 16 MWSTV nicht abgerechnet.

Folge: Die nicht optierte Veräusserung stellt einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz dar. Demgemäss ist die Liegenschaft umgenutzt worden, so dass das verkaufende Unternehmen auf dieser Liegenschaft die Eigenverbrauchssteuer auf den Marktwert abzurechnen hat. Die nachträgliche freiwillige Ablieferung der MWST durch den Verkäufer mit dem Effekt des entsprechenden Vorsteuerabzugs beim Käufer wird von der

ESTV aus formalen Gründen bisher abgelehnt. Wenn der Käufer dem Verkäufer zur "Heilung" des Mangels die MWST freiwillig nachbezahlt, wird wohl in vielen Fällen rein faktisch die MWST-Problematik bereinigt sein. Sofern es jedoch nicht zu einer Praxisänderung kommt, besteht für Immobilientransaktionen in 1995 ein entsprechendes Aufrechnungsrisiko.

Liegenschaftstransaktionen der hier beschriebenen Art wurden 1995 wohl in grösserer Zahl ohne Berücksichtigung der MWST durchgeführt. Wenn die rückwirkende Option nicht zugelassen wird, entstehen der Schweizerischen Volkswirtschaft erhebliche Risiken und Unsicherheiten. Unter dem Titel Konsumsteuer lassen sich die beschriebenen MWST-Belastungen im Zusammenhang mit Vermietungen und Veräusserungen von Geschäftsliegenschaften nicht rechtfertigen. Ab 1. 1. 1996 ist das Problem wesentlich entschärft. Aus Transaktionen 1995 kann jedoch bei einigen Unternehmen ein erheblicher Rückstellungsbedarf bestehen.

Die Problematik liesse sich durch eine einfache Praxisänderung weitgehend entschärfen, indem zumindest für 1995 auf Liegenschaftsverkäufen und -vermietungen unter steuerpflichtigen Unternehmen auf die Umnutzungsbesteuerung verzichtet würde oder die Option auch nachträglich noch ausgeübt werden könnte.

2.2 Investitionen

Hat ein Unternehmen vor Beginn seiner MWST-Pflicht Auslagen, so kann es nach der heutigen engen Auslegung von Art. 33 Abs. 1 MWSTV die darauf lastende MWST nur dann zurückfordern, wenn die eingekaufte Leistung nicht eine Dienstleistung war. Mit einigem administrativem Aufwand lassen sich durch steuerplanerische Massnahmen die gravierendsten Effekte dieser Bestimmung in Grenzen halten. Für neu in die Schweiz ziehende Unternehmen ist dieser MWST-Mechanismus allerdings völlig fremd. Die Konsequenzen für unseren Wirtschaftsstandort liegen auf der Hand. Auch diese Problematik liesse sich durch eine einfache Praxisänderung weitgehend entschärfen.

2.3 Einfuhrsteuer

Unter der Warenumsatzsteuer (WUST) konnten steuerpflichtige Unternehmen (gegen Grossistenerklärung) erreichen, dass Warenimporte an der Grenze nicht mit Wust belastet wurden. Dieses System hat sich bestens bewährt. Es gibt aus steuerlicher Sicht keinen sachlich überzeugenden Grund, warum unter der MWST die genau gleichen Warenströme nun praktisch ausnahmslos an der Grenze besteuert werden, wenn diese Einfuhrsteuer von den steuerpflichtigen Unternehmen als Vorsteuer wieder zurückgefordert werden kann.

Trotz Zulassung von Zollabrechnungskonti (ZAZ) sind die negativen Effekte der jetzigen Einfuhrsteuer gravierend:

- Aufwendige Deklarationen;
- Bindung wesentlicher liquider Mittel;
- Steuerlich nicht sachgerecht weiter Kreis der für die Einfuhrsteuer haftenden Personen;
- Informationslücken auf den Einfuhrsteuerbelegen, so dass die Rückforderung als Vorsteuer mit hohen administrativen Kosten verbunden ist;
- Entwicklung der Zollverwaltung zu einer zweiten unabhängigen Steuerverwaltung.

Da in der Europäischen Union die Einfuhrsteuern im innergemeinschaftlichen Verkehr abgeschafft sind, ist die schweizerische Industrie, welche Waren in grossem Umfang einführt, veredelt und wieder exportiert, durch die Ausgestaltung der Schweizerischen Einfuhrsteuer gegenüber der umliegenden ausländischen Konkurrenz nicht unwesentlich benachteiligt. Die bei der Zollverwaltung selbst entstehenden hohen administrativen Kosten dieses Verfahrens schmälen zudem den MWST-Ertrag des Bundes. Mit einigem Goodwill liesse sich die Problematik - gestützt auf Art. 75 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 3 der MWSTV - durch eine Praxisänderung wesentlich entschärfen.

2.4 Pauschalregelung für Vorsteuern auf Spesen

Art. 47 Abs. 3 der MWSTV gibt der ESTV die gesetzliche Grundlage für Pauschalregelungen "wenn dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen".

Diese Bedingungen sind hinsichtlich Vorsteurrückforderung auf Spesen gegeben: Die Rückforderung der Vorsteuern auf Spesen anhand der einzelnen Belege ist mit derart grossen administrativen Kosten verbunden, dass sie sich in sehr vielen Fällen nicht lohnt. Handelsrechtlich wird aus Gründen der Wesentlichkeit auf die Verbuchung und Ablage von Einzelbelegen bei Kleinauslagen schon lange verzichtet. Unternehmen haben damit die Wahl, entweder auf die Vorsteuern auf Spesen ihrer Mitarbeiter zu verzichten oder grosse administrative Kosten in Kauf zu nehmen. Beides hat mit einer Konsumsteuer nichts zu tun.

Eine Regelung des Inhalts, dass die Vorsteuern auf den (bei den direkten Steuern anerkannten) geschäftsmässig begründeten, inländischen Auslagen pauschal zurückgefordert werden können, würde zu einer sachgerechten, problemlos handhabbaren und administrativ viel einfacheren Lösung führen, als es die heutige Regelung darstellt. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei den Spesen ab und zu auch Auslagen zu 2% (z.B. statt Mittagessen nur Sandwich) oder voraussichtlich ab Oktober 1996 wegen des Tourismussatzes zu 3% mit Vorsteuern belastet sind, könnte der Pauschalsatz statt 6.5% z.B. nur 6% betragen.

Dabei darf es für die Rückerstattung der MWST keine Rolle spielen, ob den Mitarbeitern Spesenauslagen pauschal (z.B. pro Kilometer, pro Mittagessen, pro Übernachtung, ...) oder nur gegen Beleg gewährt werden. Die Reduktion des Satzes von 6.5% auf z.B. 6% würde der Tatsache in ausreichendem Masse Rechnung tragen, dass in (wenigen!) Einzelfällen Pauschalspesen höher sind als die effektiven Auslagen. Zu beachten ist dabei auch, dass Vorsteuern auf manchen Kleinauslagen (z.B. Telefongespräche, Parkgebühren, ...) oft gar nicht zurückgefordert werden. Dass auch bei der MWST nur die bei den direkten Steuern zulässigen Spesen anerkannt werden, erscheint selbstverständlich.

Auch diese Problematik liesse sich durch eine einfache Praxisänderung weitgehend entschärfen.

2.5 Verwaltungsratshonorare

Die Tätigkeit von Verwaltungsräten liegt in der Grauzone zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit. Das Bundesgericht hat sich im Bereich der direkten Steuern und der Sozialversicherungen denn auch mehrfach sehr intensiv mit dieser Fragestellung auseinandergesetzt. Aus einer ganzen Reihe von Überlegungen gelangte es zum Schluss, dass hier regelmässig von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist.

Dass die ESTV (nur für die MWST) eine gegenteilige Haltung einnimmt, erscheint rein fiskalisch begründet: Die entsprechenden MWST-Belastungen können nämlich bei Banken, Versicherungen, Holding- und

Finanzgesellschaften nur sehr begrenzt als Vorsteuer zurückgefordert werden und führen damit - bis zur Ergreifung von steuerplanerischen Massnahmen - bei der ESTV zu zusätzlichen MWST-Einnahmen.

Die Verwaltungsräte der normal MWST-pflichtigen Unternehmen - dies dürfte die ganz überwiegende Mehrheit sein - müssen jedoch die MWST ebenfalls abrechnen. Beim Bund entstehen daraus keine Mehreinnahmen, da in diesen Fällen die MWST auf den VR-Honoraren vollumfänglich zurückgefordert werden kann. Für die Verwaltungsräte selbst stellt dieses Prozedere einen nicht leicht verständlichen administrativen Leerlauf dar.

Eine besondere Schwierigkeit besteht in diesem Zusammenhang zusätzlich noch darin, dass die ESTV glaubt verlangen zu können, dass die MWST auch auf den Sozialversicherungsbeiträgen der VR-Honorare zu erheben ist, während umgekehrt das Bundesamt für Sozialversicherung darauf besteht, dass AHV-Beiträge auch auf der MWST der VR-Honorare zu belasten ist. Um den Ansprüchen beider Bundesämter zu genügen, müsste für jedes VR-Honorar eine Annäherungsrechnung durchgeführt werden. Auch dies stellt letztlich einen nicht verständlichen administrativen Leerlauf dar.

Eine weitere Konsequenz dieser Vorgaben besteht darin, dass die ESTV eine grössere Anzahl zusätzliche Steuerpflichtige zu administrieren hat, ohne dass daraus ein namhaftes zusätzliches Steuersubstrat entsteht. Ob nach Abzug der zusätzlichen Verwaltungskosten bei der ESTV aus der Unterstellung der Verwaltungsräte unter die MWST überhaupt noch ein Zusatzertrag resultiert, erscheint zumindest fraglich.

Die Qualifikation der Tätigkeit der Verwaltungsräte ist in der MWSTV nicht vorgegeben, sondern resultiert aus der Auslegung der MWSTV durch die ESTV. Die Problematik liesse sich durch eine einfache Praxisänderung weitgehend entschärfen.

2.6 MWST-Informationen

Die MWST ist eine Selbstveranlagungssteuer. Damit die MWST-Deklarationen fristgerecht sowie inhaltlich und formal korrekt eingereicht werden können, muss sie von Tausenden von Anwendern richtig gehandhabt werden können. Dies setzt voraus, dass alle für die normale Geschäftstätigkeit notwendigen Vorgaben der ESTV für alle Anwender in leicht verständlicher Form rasch und einfach zugänglich sind. Dieser Zustand ist in der Schweiz heute nicht erreicht. Für diejenigen, die sich nicht ausschliesslich mit der MWST befassen, ist ausserhalb des täglichen Geschäfts kaum mehr erkennbar, welche wichtigen MWST-Informationen in der MWST-Verordnung, der Wegleitung, einer Branchenbroschüre, einem Merkblatt, einem Nachtrag dieser Publikationen oder einer persönlichen Korrespondenz mit der ESTV zu finden sind. Ein EDV-gestütztes, umfassendes, benutzerfreundlich aufgebautes und laufend aktualisiertes Informationssystem könnte hier für alle Beteiligten eine wesentliche Erleichterung bieten.

3. Schlussbetrachtung

Die schweizerische Wirtschaft ist in extremer Weise mit dem Ausland verweben. Dabei zeigt sich in der Praxis, dass immer mehr Schweizer Unternehmen in ihrer Standortwahl flexibler werden und bereit sind, ins Ausland abzuwandern. Einer der ganz wichtigen Entscheidungsfaktoren ist dabei unbestrittenermassen die jeweilige Steuerbelastung und die in diesem Zusammenhang entstehenden Risiken, Unsicherheiten und administrativen Umtriebe. Nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen sind in den letzten Jahren eine grosse Zahl von Unternehmen und die damit verbundenen Arbeitsplätze ins Ausland abgewandert. Eine Zuwanderung ausländischer Unternehmen zur Kompensation ist kaum erkennbar. Das Resultat ist Wohlstandsverlust und Arbeitslosigkeit. Eigentlich müsste dies Grund genug dafür sein, bei der Mehrwertsteuer konsequent die Besteuerung nur

