

Der Begriff der Leistung in der MWST

Die Leistung ist das Steuerobjekt und damit wohl der wichtigste Begriff der Mehrwertsteuer (MWST) überhaupt. Die Grenzen dieses Begriffs bestimmen nämlich, in welchen Fällen der Staat – unter dem Titel Steuererhebung – mit staatlicher Gewalt auf das Vermögen des Steuerpflichtigen zugreifen kann und in welchen nicht. Da das heutige MWSTG die Leistung nicht definiert, besteht eine erhebliche Rechtsunsicherheit und damit eine rechtsstaatlich problematische Situation.

1 Die Bedeutung des Begriffs «Leistung»

Der Begriff der Leistung ist in der MWST von grösster Bedeutung.

So ist:

- a) die steuerbare Leistung im Inland das Steuerobjekt der MWST,
- b) die Beurteilung des Inhalts der Leistung massgeblich für die Behandlung als einheitliche Leistung,
- c) die Zuordnung des Entgelts zur einzelnen steuerbaren Leistung Grundlage für die Bestimmung der Bemessungsbasis der Steuer,
- d) die Art der Leistung massgeblich für die Bestimmung der Steuerbarkeit oder der Steuerausnahme sowie den anwendbaren Steuersatz,
- e) die Erreichung gewisser Limiten steuerbarer Leistungen massgeblich für die Bestimmung der Steuerpflicht,
- f) der Inhalt der Leistung bei grenzüberschrei-



Dr. Gerhard Schafroth¹
Anwalt, dipl. Steuerexperte und geschäftsführender Partner der SwissVAT AG, Zürich

tenden Konstellationen relevant zur Bestimmung der staatlichen Zuständigkeit der Besteuerung (Ort der Leistung).

Wegen der grossen rechtsstaatlichen Bedeutung des Begriffs des Steuerobjekts werden in der Schweiz diesbezüglich sehr hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip gestellt². So gilt gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung: «Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln.» Diese hohen rechtsstaatlichen Anforderungen erfüllt das heutige Mehrwertsteuergesetz allein durch die Nennung des Begriffs der Leistung als Gegenstand der Steuer, ohne den Begriff zumindest in den Grundzügen zu definieren, nach der hier vertretenen Auffassung nicht.

Sehr zu begrüssen ist es deshalb, dass der Entwurf zu einem neuen MWSTG (E-MWSTG) den Versuch unternimmt, die Leistung im Sinne der MWST präzise zu definieren. Dies hat selbst die EU in ihrer MWST-Richtlinie bisher noch nicht geschafft.

¹ Dr. Gerhard Schafroth war externer Experte des Nationalrates bei der Erarbeitung des heute gültigen MWSTG und konnte im Rahmen eines Auftrages und zahlreicher Kontakte mit der MWST-Verwaltung bei der Erarbeitung des aktuellen Entwurfes eines neuen MWSTG zentrale Teile mitgestalten.

² Z. B. in BGE 2A.642/2004 mit Verweisen auf die weitere Literatur.

Den Begriff der Leistung im Sinne der MWST durch abstrakte Begriffselemente so zu beschreiben, dass dieser – im Zusammenspiel mit weiteren zentralen Begriffen, wie dem steuerpflichtigen Unternehmen oder dem Entgelt – in mathematisch präziser Weise genau die Sachverhalte einschliesst, die besteuert werden sollen, und genau diejenigen ausschliesst, bei denen dies nicht der Fall sein soll, stellt eine ausserordentlich anspruchsvolle Aufgabe dar. Als Grundlage braucht es dazu klare politische Entscheide, welche Sachverhalte besteuert werden sollen und welche nicht. Der derzeitige Entwurf eines neuen Mehrwertsteuergesetzes geht – ohne dies ausdrücklich zu sagen – davon aus, dass die heutige Ordnung betreffend Steuerobjekt beibehalten werden soll. Dabei dürfte es unbestritten sein, dass offensichtliche Widersprüche, d. h. steuerliche Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte betreffend der Leistung, so weit wie möglich beseitigt werden sollen.

2 Konkrete Fragestellungen

Dass die aufgeworfene Thematik in zahlreichen Konstellationen von erheblicher praktischer und finanzieller Bedeutung für die Unternehmen und den Fiskus ist, zeigen die nachfolgenden beispielhaften Fragestellungen:

- a) Wann liegt eine Subvention oder eine Spende vor, die sich allesamt dadurch kennzeichnen, dass ihnen keine Leistung im Sinne der MWST gegenüberstehen?
- b) Ist die Kollekte der Konzertbesucher, der Kirchenbesucher oder die Spende an den Strassenmusikanten oder die Zahlung für unbestellte Bücher oder Weihnachtskarten eine Spende oder ein Entgelt für eine Leistung?
- c) Erbringt das Unternehmen eine Leistung, wenn es einem Betreiber von Getränkeautomaten einen Standplatz zur Verfügung stellt?
- d) Sind die in Geld oder als Naturalien erfol-

Inhaltsübersicht

- 1 Die Bedeutung des Begriffs «Leistung»**
- 2 Konkrete Fragestellungen**
- 3 Vorschlag des Bundesrates**
 - 3.1 Gesetzestext in Art. 3 lit. c
 - 3.2 Analyse
- 4 Weitere gesetzliche «Nicht-Leistungen»**
- 5 Antworten auf die einleitend aufgeworfenen Fragen**
- 6 Schlussbemerkung**

genden Gesellschaftereinlagen, Kapitalrückzahlungen und Gewinnausschüttungen Leistungen oder Nicht-Leistungen oder Entgelt oder Nicht-Entgelt?

- e) Ist die Abtretung von Kundenguthaben aus unternehmerischen Leistungen, sei es zur Kreditsicherung, sei es zum Inkasso eine steuerausgenommene Leistung (mit der Wirkung einer Vorsteuerkürzung) oder ist dies gar keine Leistung?
- f) Ist die Parkbusse Entgelt für eine Leistung (Beanspruchen des Parkplatzes) oder eine Strafe für ein Fehlverhalten oder die Abgeltung des Schadens in Form zusätzlicher administrativer Umtriebe und damit nicht ein Entgelt für eine Leistung?
- g) Und wie sind MWST-rechtlich die vom Falschparkierer durch die Polizei eingeforderten Abschleppkosten zu behandeln oder die amtlich erzwungene Sanierung einer privaten Bodenverschmutzung (Ersatzvornahme)?
- h) Ist das Trinkgeld im Gast- und Taxigewerbe Entgelt für eine Leistung oder eine Spende?
- i) Ist die «Umtriebsgebühr» des Fundbüros Entgelt für eine Leistung im Sinne der MWST?
- j) Unterliegen die Einnahmen aus Prostitution sowie aus Hehlerei und Drogenhandel der MWST?

k) Kann zwischen einer in- und einer ausländischen Niederlassung (Sitz oder Betriebsstätte) eines Unternehmens eine Leistung vorliegen, wie das die MWST-Verwaltung im Gegensatz zum EUGH heute annimmt?

All diese – und noch viele weitere – Fragen sollten sich mit einem präzisen Leistungsbegriff eindeutig beantworten lassen. Nachfolgend geht es darum, den vom Bundesrat in seinem Entwurf eines neuen MWSTG vom 15.2.2007 vorgeschlagenen Leistungsbegriff im Detail auf seine Wirkungen zu analysieren, die obgenannten Fragen aufgrund dieses Leistungsbegriffs zu beantworten und gegebenenfalls Vorschläge für Korrekturen darzustellen.

3 Vorschlag des Bundesrates

3.1 Gesetzestext in Art. 3 lit. c

Im Sinne dieses Gesetzes bedeuten:

(...)

Leistung: Die auf einer rechtlichen Beziehung beruhende, entgeltliche Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes mit Ausnahme der Tilgung einer Schuld in Form eines allgemein anerkannten Zahlungsmittels sowie der Rückgängigmachung einer Leistung.

3.2 Analyse

3.2.1 ... auf einer rechtlichen Beziehung beruhende ...

Die Leistung im Sinne der MWST ergibt sich im Rahmen unseres freiheitlichen Wirtschafts- und Rechtssystems in den allermeisten Fällen aus dem übereinstimmenden Willen des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers (vgl. dazu auch OR Art. 1 Abs. 1): Wer eine Leistung – sei das nun eine Dienstleistung oder eine Lie-

ferung – erbringen will, um zu einem Entgelt zu kommen, schliesst mit demjenigen, der diese Leistung erhalten möchte und bereit ist, das dafür geforderte Entgelt zu entrichten, in den allermeisten Fällen einen Vertrag ab. Voraussetzung des gültigen Vertrages ist die Übereinstimmung der Willensäusserungen beider Parteien sowohl hinsichtlich des Inhalts der Leistung und der betroffenen Parteien als auch hinsichtlich des für die Leistung zu entrichtenden Entgelts. Umgekehrt kann eine Leistung rechtsgültig in aller Regel nur gestützt auf eine Vertragsbeziehung eingefordert und geleistet werden. Das Gleiche gilt auch für die rechtsgültige Einforderung und Entrichtung des Entgelts.

Ausgangspunkt der Erhebung der MWST ist damit – abgesehen von Sonderfällen – die gestützt auf einen zivilrechtlichen Vertrag tatsächlich erbrachte Leistung. In der praktischen Anwendung hat es sich deshalb in der Vergangenheit bewährt, die MWST als **Vertragssteuer** zu verstehen und durch Analyse der einzelnen vertraglichen Leistungs- und Geldflüsse deren MWST-rechtlichen Folgen zu bestimmen³. Dabei ist jedoch immer im Auge zu behalten, dass die Vertragsgrundlage nur den Ausgangspunkt für die MWST bildet. So gibt es Konstellationen, bei denen eine vertragliche Leistung vorliegt, die keine Leistung im Sinne der MWST bildet (z. B. Innen-

³ Im Grundsatz gleicher Meinung: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, Bd 1, Teil C, 1. Abschnitt, § 43, Z 388.

⁴ Annie Rochat Pauchard, MWST.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die MWST, Basel, Genf, München, 2000, Art. 8 N. 3 ff.

⁵ Ohne nähere Begründung legt die MWST-Verwaltung gemäss Branchenbroschüre 18, Gemeinwesen, Ziff. 73 (S. 102) fest, dass die Abgeltungen für die militärische Nutzung von Zivilschutzanlagen – im Gegensatz etwa zur Benutzung durch ein Ferienlager – nicht der Steuer unterliege.

umsatz einer MWST-Gruppe) und solche, bei denen (z. B. mangels zivilrechtlicher Subjekte) kein Vertrag vorliegt und dennoch eine steuerbare Leistung im Sinne der MWST gegeben sein kann (z. B. steuerbare, zu versteuernde Leistung einer steuerpflichtigen Dienststelle an eine andere Dienststelle des gleichen Gemeinwesens).

Dies bedeutet, dass mit dem Begriff der «rechtlichen Beziehung» im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c E-MWSTG eine solche «im Sinne der Mehrwertsteuer» zu verstehen ist. Durch Auslegung des Begriffs der rechtlichen Beziehung ist somit deren genauer Anwendungsbereich zu bestimmen. Es stellt sich sogar die Frage, ob es nicht sinnvoller wäre, den Gesetzeswortlaut entsprechend anzupassen und den Terminus «rechtliche Beziehung im Sinne der Mehrwertsteuer» zu verwenden.

Zudem gibt es Sonderfälle, bei denen MWST-relevante Leistungen nicht auf einer Vertrags-, sondern auf einer anderen Rechtsgrundlage beruhen und dennoch als Leistung im Sinne der MWST zu behandeln sind. Aus diesem Grund wird in der vorgeschlagenen Leistungsdefinition der weite Begriff der «rechtlichen Beziehung» gewählt. Dieser Begriff geht über denjenigen der vertraglichen Beziehung hinaus, um auch folgende Konstellationen einzuschliessen:

a) Gemäss Art. 8 des geltenden MWSTG kann eine Leistung im Sinne der MWST aufgrund einer **behördlichen Anordnung** erbracht werden. In diesem Fall beruht sie nicht auf einem Vertrag, sondern auf einer Verfügungsverfügung und damit auf einer einseitigen öffentlich-rechtlichen Anordnung. In diese Kategorie gehören z. B. die Verkäufe im Rahmen einer amtlichen Zwangsvollstreckung eines Unternehmens nach Schuldbetreibungs- und Konkursrecht⁴ oder die Abgelungen behördlich requirierter Unterkünfte⁵ oder Transportmittel oder Fälle staatlicher Ersatzvornahme. So, z. B. die «Gebühr» für

das Abschneiden von Ästen, die von einem privaten Grundstück auf eine öffentliche Strasse hängen, oder die zwangsweise durchgeführte Sanierung einer Bodenverschmutzung auf privatem Grund durch ein Gemeinwesen oder durch ein von diesem beauftragtes Unternehmen.

b) Zivilrechtlich kann bei entsprechendem Willen der betroffenen Parteien die direkte **Stellvertretung** gemäss Art. 32 OR formfrei erreicht werden. Art. 11 MWSTG sowie Art. 17 E-MWSTG verlangen für das Vorliegen einer direkten Stellvertretung jedoch gewisse Nachweise. Werden diese Anforderungen nicht beachtet, fallen die zivilrechtliche Beurteilung und deren MWST-rechtliche Abwicklung auseinander. Zivilrechtlich liegt eine Leistung, MWST-rechtlich liegen dagegen zwei Leistungen vor. In diesem Fall beruhen diese beiden MWST-rechtlichen Leistungen nicht auf einem zivilrechtlichen Vertrag, sondern auf einer gesetzlich fingierten Rechtsbeziehung. Sie gelten damit als Leistungen im Sinne der vorgeschlagenen Definition. Es ist keine einzige sinnvolle Konstellation ersichtlich, bei der sich die abweichende Behandlung der Stellvertretung der MWST gegenüber dem Zivilrecht rechtfertigen würde. Logische Konsequenz kann damit nur die vollständige Beseitigung der Stellvertretungsregelung in der MWST sein. Die Schweiz würde sich damit der EU angleichen, die sich betreffend Stellvertretung schon immer strikt am Zivilrecht orientiert hat.

c) Bei der **Geschäftsführung ohne Auftrag** (OR Art. 419 ff.) wird die Willensübereinstimmung von Leistungserbringer und von Leistungsempfänger nur gesetzlich fingiert, es entsteht jedoch eine vertragsähnliche Rechtsbeziehung, auf der eine Leistung im Sinne der MWST beruhen kann. Aus diesem Grund wird hier – in Übereinstimmung mit der Pra-

xis der MWST-Verwaltung – die Meinung vertreten, dass die «Umtriebsgebühr» des Fundbüros Entgelt für eine (steuerbare) Leistung darstellt.

Auch in all diesen Sonderfällen liegt somit eine Leistung im Sinne der MWST, basierend auf einer rechtlichen Beziehung, vor. Für die Definition des Begriffs der Leistung im Sinne der MWST scheint es vorerst somit sinnvoll, auf das Vorhandensein einer Rechtsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger abzustellen.

An dieser Stelle ist die Frage zu stellen, ob denn eine Leistung im Sinne der MWST nur bei Vorliegen einer rechtlichen Beziehung gegeben ist oder ob Konstellationen bekannt sind, bei denen eine Leistung im Sinne der MWST auch ohne eine zugrunde liegende rechtliche Beziehung anzunehmen ist.

Der Europäische Gerichtshof (EUGH) verlangt seit dem Grundsatzurteil im Fall Tolmsa⁶ für die Annahme einer Leistung im Sinne der MWST eine rechtliche Grundlage, wobei es jedoch eine Rechtsbeziehung auch bei manchen rechtswidrigen Leistungen für gegeben hält.

Die aktuelle Literatur der Schweiz⁷ und diejenige von Deutschland⁸ lehnen das Kriterium der Rechtsbeziehung als Voraussetzung der Leistung im Sinne der MWST eher ab, ohne jedoch ein taugliches Ersatzkriterium anzubieten.

Das Bundesgericht⁹ vertritt den Standpunkt, dass eine Leistung im Sinne der MWST keiner Rechtsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger bedürfe, sondern eine «**innere wirtschaftliche Verknüpfung**» von Leistung und Entgelt genüge.

Folgende Gründe sprechen gegen diese Betrachtungsweise:

a) Ob eine Rechtsbeziehung, meist also ein zivilrechtlicher Vertrag, vorliegt oder nicht, lässt sich in aller Regel präzise bestimmen. Damit liegt ein klares Abgrenzungskriterium für die

Leistung vor. Der Begriff der «inneren wirtschaftlichen Verknüpfung» dagegen ist derartig vage und durch subjektive Elemente des jeweiligen Betrachters geprägt, dass damit nicht objektiv nachvollziehbare Grenzen des Begriffs der Leistung festgelegt werden. Es liegt auf der Hand, dass der Fiskus im Zweifel sehr viel schneller eine derartige «innere wirtschaftliche Verknüpfung» annimmt als ein steuerpflichtiges Unternehmen.

Die Folge dieser Beurteilung sind Rechtsunsicherheit und rechtsstaatlich bedenkliche fiskalische Willkür.

b) In der Praxis sind Fälle, bei denen ohne Vor-

⁶ Im Urteil Tolmsa des EUGH vom 3. März 1994, C-16/93 wurde die Darbietung eines Strassenmusikanten mangels Rechtsverhältnis mit den Zuhörern nicht als Leistung qualifiziert, sodass die von den Zuhörern entrichteten Zahlungen beim Strassenmusikanten nicht zu versteuern waren. Ebenso erachtete der EUGH die Lieferung von Betäubungsmitteln (C-269/86) oder von Falschgeld (C343/89) wegen Rechtswidrigkeit nicht als Leistung im Sinne der MWST. Umgekehrt anerkannte der EUGH das Vorliegen von Leistungen, bei rechtswidrigen Exporten (C-111/92), beim Verkauf nachgeahmter Parfums (C-3/97) sowie bei der rechtswidrigen Zurverfügungstellung eines Lokals für den Betäubungsmittelhandel (C-158/98).

⁷ Camenzind, Honauer, Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern, Stuttgart, Wien 2003, S. 83 ff. mit weiteren Literaturhinweisen; Pierre-Alain Guillaume in mwst.com Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 5 N. 20–23 mit weiteren Literaturverweisen.

⁸ Rau/Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8.A., Bd. II, § 3 N 300.

⁹ 2A. 175/2002 E. 3.2: (...) Doch ist für die Annahme eines Leistungsaustausches ein Vertragsverhältnis nicht zwingend erforderlich. Es genügt, wenn das steuerpflichtige Unternehmen tätig wird und seine Leistung die Gegenleistung auslöst (...), 2A 43/2002 E. 3.2 mit Verweisen auf weitere Literatur und Rechtsprechung

¹⁰ BGE 2A. 175/2002 E. 3.2 zu EUGH C-16/93.

liegen einer rechtlichen Beziehung eine steuerbare Leistung angenommen wird, vergleichsweise selten. So stellt sich etwa die Frage, ob die Überweisung für unbestellte Weihnachtskarten im Rahmen einer Spenden-Sammelaktion Entgelt oder Spende darstellt oder ob der überwiesene Betrag aufzuteilen ist. Das minimale fiskalische Interesse an der Besteuerung derart exotischer Fälle dürfte es nicht rechtfertigen auf das recht klare Kriterium der rechtlichen Beziehung für die Leistungsdefinition zu verzichten und stattdessen auf das schwer fassbare Kriterium der «engen wirtschaftlichen Verknüpfung» abzustellen.

- c) Wenn das Bundesgericht die Position einnimmt, eine Leistung brauche entgegen der Rechtsprechung des EUGH im Fall Tolsma¹⁰ nicht auf einer Rechtsbeziehung zu beruhen, sofern eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben sei, so muss daraus wohl der Schluss gezogen werden, dass das Bundesgericht den vom EUGH beurteilten Fall Tolsma anders entschieden hätte. Es hätte demgemäss die Kollekte des Strassenmusikanten trotz fehlender Rechtsbeziehung zwischen Musikant und Geld gebenden Passanten unter dem Titel der «engen wirtschaftlichen Verknüpfung» von Musik und Geldgabe als Entgelt für eine Leistung qualifiziert. Damit würde die Grenze zwischen Entgelt und Spende komplett verwischt und eine unnötige neue Rechtsunsicherheit geschaffen.

Hier nun einige praktische Fallkonstellationen, bei denen zu bestimmen ist, ob eine rechtliche Beziehung und damit eine Leistung im Sinne der MWST vorliegt oder nicht. Dem Ergebnis wird jeweils die aktuelle Verwaltungspraxis – soweit zugänglich – gegenübergestellt.

3.2.1.1 Verpflegungsautomat

Ob ein Vertrag schriftlich, mündlich oder durch

konkludentes Verhalten wie beim Kauf von Lebensmitteln an einem Verpflegungsautomaten zustande kommt, hat für seine MWST-rechtliche Beurteilung keine Bedeutung (vgl. dazu OR Art. 1 Abs. 2). Durch Auslegung der Bestimmung betreffend anwendbarem Steuersatz Art. 36 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 MWSTG ist dabei zu bestimmen, ob der Automatenverkauf aus Sicht der MWST eine Lebensmittellieferung zum reduzierten Steuersatz oder eine Restaurantdienstleistung zum Normalsatz darstellt. Bei dieser Normenauslegung ist – neben einigen anderen Kriterien – auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen.

Ganz andere Fragen stellen sich hinsichtlich der Beziehung zwischen dem Automatenbetreiber und dem Unternehmen, bei dem Verpflegungsautomaten aufgestellt und von dessen Personal sie benutzt werden. Schuldet der Unternehmer dem Automatenbetreiber ein Entgelt (z. B. wegen verbilligter Abgabe der Verpflegung), ist dies zweifellos steuerbar. Erhält der Unternehmer vom Automatenbetreiber ein Entgelt, so ist zu entscheiden, ob es sich dabei um eine (meist steuerausgenommene) Abgeltung des Standplatzes oder eine (steuerbare) Provision handelt. Ist weder vom Automatenbetreiber noch vom Unternehmer gegenüber der Gegenpartei ein Entgelt geschuldet, liegt keine «Einräumung eines wirtschaftlichen» Wertes und damit keine Leistung vor. In allen drei Fällen erscheint es weder aufgrund der heutigen noch aufgrund der vorgeschlagenen künftigen Regelung als gesetzeskonform, wenn die MWST-Verwaltung beim Unternehmen eine Umsatz-Aufrechnung für Automatenstandplätze vornimmt.

3.2.1.2 Trinkgeld

Der entgeltlichen Taxibeförderung und Restaurantverpflegung liegt ein Vertrag zugrunde, bei dem beide Parteien die entsprechende Leistung erbringen respektive erhalten wollen und dafür

das entsprechende Entgelt zahlen respektive erhalten wollen. Wie aber steht es mit dem Trinkgeld, welches der Gast freiwillig zusätzlich entrichtet: Ist dies Entgelt für die Verpflegungs- oder Transportleistung oder ein davon zu separierendes Geschenk?

Nach Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG gilt: «Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger (der Leistung) oder an seiner Stelle ein Dritter als **Gegenleistung** für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet, einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können.»

Sofern das Trinkgeld dem Leistungserbringer bezahlt wird (z. B. durch Aufrundung des mittels Kreditkarte dem Restaurant oder Transportunternehmen bezahlten Betrages), gehört es demnach in aller Regel zum steuerbaren Entgelt für die vertragliche Leistung. Wenn es dagegen an das Personal des Leistungserbringers geht, kann es nicht Leistungsentgelt sein, da keine Rechtsbeziehung zwischen dem Personal und dem Leistungsempfänger vorliegt. Diese Beurteilung entspricht sowohl der heutigen Praxis der MWST-Verwaltung gemäss WL 2001 Z 298 als auch dem Gesetzesvorschlag. Selbstverständlich wirft auch diese Lösung zahlreiche kritische Fragen auf, doch wenigstens ist sie praktikabel.

3.2.1.3 Diebstahl, Zerstörung, Verlust

Gehen einem Unternehmen aufgrund von Diebstahl, Brand oder andersartiger Zerstörung wirtschaftliche Werte verloren, erbringt es keine Leistung gestützt auf eine Rechtsbeziehung. Es liegt somit keine Leistung vor.

3.2.1.4 Rechtswidrige Leistung

Die rechtswidrige Leistung ist gemäss Art. 20 OR nichtig. Das Zivilrecht macht es sich mit dieser absoluten Aussage allerdings zu einfach. Selbstverständlich ist ein Transportvertrag eines Taxi-

unternehmens nicht deshalb nichtig, weil der Taxifahrer zu schnell fährt und sich damit rechtswidrig verhält. Dies selbst dann nicht, wenn der Fahrgast dies so will und sich damit als Anstifter selber rechtswidrig verhält. Weder verliert das Taxiunternehmen durch ein derartiges Verhalten seinen zivilrechtlichen Anspruch auf ein Entgelt noch entbindet es das rechtswidrige Verhalten von der Verpflichtung, die MWST zu entrichten. Zu unterscheiden ist deshalb die Vereinbarung über die Erbringung einer von vorneherein immer rechtswidrigen Leistung (Handel mit harten Drogen, Menschenhandel, Auftragsmord usw.). Bei derartigen Konstellationen ist eine absolute Nichtigkeit sowohl zivilrechtlich als auch umsatzsteuerlich anzunehmen. Einnahmen aus derartigen Aktivitäten unterliegen der MWST nach dem Gesetzgebungsvorschlag nicht, allerdings sind sie gestützt auf Art. 58 StGB vollumfänglich einzuziehen, sodass sich diese «Steuerbefreiung» faktisch nicht auswirkt. (Vgl. dazu das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Mai 2007 [Urteil A-1342/06]: Drogenhandel ist steuerbar.)

Ist eine Leistung dagegen grundsätzlich rechtmässig erbringbar, weist sie aber in Teilbereichen eine Rechtswidrigkeit auf, so ist sie nicht als nichtig – im Sinne von rechtlich nicht existent zu betrachten.

3.2.1.5 Sittenwidrige Leistungen

Dass Handlungen sittlich missbilligt werden, ist in der Schweiz nach heutiger Verwaltungspraxis kein Grund, sie nicht als Leistung im Sinne der MWST zu behandeln. Dies gilt z. B. für die Einnahmen aus Prostitution. Obwohl Art. 20 Abs. 1 sittenwidrige Verträge als nichtig bezeichnet, wird diese Rechtsfolge selbst im Zivilrecht nicht umgesetzt, indem der Dirnenlohn trotz Nichtigkeit nicht gestützt auf die Bestimmungen über die ungerechtfertigte Bereicherung gemäss

Art. 62 OR ff. wieder zurückgefordert werden kann. Selbst das Zivilrecht akzeptiert in diesem Fall das Vorliegen einer rechtlichen Beziehung, sodass hier auch nach dem Gesetzgebungsvorschlag eine Leistung vorliegen kann.

3.2.1.6 Einfache Gesellschaft, Personengesellschaft, Dienststelle

Die Leistung im Sinne der MWST beruht darin, dass eine Partei eine Lieferung oder eine Dienstleistung ausführt. Dies ist nur gegenüber einer anderen Partei möglich. Die Leistung setzt damit – gleich wie dem der Leistung zugrunde liegenden Vertrag oder der Verfügung – **zwei Subjekte** im Sinne der MWST voraus.

Die in der Überschrift genannten Subjekte der MWST sind nicht gleichzeitig auch Subjekte des Zivil- und des übrigen öffentlichen Rechts. Sie sind somit gar nicht fähig, in eigenem Namen Verträge einzugehen, als Vertragspartei Leistungen selber zu erbringen oder das Entgelt zu bezahlen oder selber in eigenem Namen rechtsgültig entgegenzunehmen oder für eine Schuld (auch eine MWST-Schuld) betrieben zu werden. Dies äussert sich dadurch, dass diese MWST-Subjekte auf Verträgen nicht in eigenem, sondern immer unter fremdem Namen auftreten: die einfache Gesellschaft für alle ihre Gesellschafter, ebenso die Personengesellschaft und die Dienststelle für das Gemeinwesen, dem sie angehört. In der praktischen Abwicklung der MWST wird über diese Unterschiede des zivilrechtlichen und des MWST-rechtlichen Subjektes in aller Regel ohne grössere Probleme hinweggesehen. Bei konkreten Meinungsverschiedenheiten mit der MWST-Verwaltung eröffnen sich daraus jedoch zahlreiche sehr schwierige Fragestellungen. Dies gilt heute und auch gemäss dem Gesetzesvorschlag.

3.2.1.7 Einzelunternehmen mit mehreren Betrieben

Innerhalb eines einzigen MWST-Subjektes können keine Leistungen im Sinne der MWST erbracht werden. Besteht ein Einzelunternehmen aus mehreren Betrieben, z. B. Landwirt mit Forstbetrieb oder Gastwirt mit Metzgerei oder Gärtner mit Blumenladen oder Autogarage mit Fahrschule usw., so kann es durchaus sein, dass für die einzelnen Betriebe separate Buchhaltungen geführt werden. Kommt es zwischen den Betrieben zu «Leistungsverrechnungen» oder Kostenumlagen, so sind dies keine Leistungen im Sinne der MWST.

3.2.1.8 Gruppenbesteuerung

Das Gleiche gilt auch im Verhältnis verschiedener Gesellschaften, welche der gleichen MWST-Gruppe angehören. Zivilrechtlich sind Vertragsabschlüsse, zivilrechtliche Leistungen und Fakturierungen zwischen Gruppengesellschaften ohne Weiteres möglich und üblich. Aus Sicht der MWST sind dies keine Leistungen, sondern interne Vorgänge, welche der MWST als Umsatzsteuer nicht unterliegen.

3.2.1.9 Betriebsstätte

Dass die Schweizer Betriebsstätte eines Unternehmens mit Sitz in der Schweiz aus Sicht der Schweizer MWST-Verwaltung Teil des Unternehmens ist und deshalb zwischen Sitz und Betriebsstätte oder zwischen mehreren derartigen Betriebsstätten keine Leistungen erbracht werden können, wird allgemein anerkannt.

Die MWST-Verwaltung betrachtet jedoch Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen oder ausländische Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz als eigene MWST-rechtliche Subjekte. Eine Gesetzesgrundlage für diese Differenzierung besteht heute keine. Die Konsequenzen sind jedoch beträchtlich: So sind nach Meinung der MWST-Verwaltung für «Leis-

tungen» aus der Schweiz ins Ausland die entsprechenden Befreiungs-Nachweise zu erbringen, andernfalls droht eine Besteuerung.

Bei «Dienstleistungen» (mit Ort der Besteuerung in der Schweiz) vom ausländischen Sitz an die eigene Schweizer Betriebsstätte oder von der ausländischen Betriebsstätte an den eigenen Sitz oder eine Betriebsstätte in der Schweiz verlangt die MWST-Verwaltung zudem die Abrechnung des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland. Auch dafür fehlt die notwendige Gesetzesgrundlage.

In der gefestigten Praxis und Rechtsprechung der EU stellen Sitz und Betriebsstätte auch im internationalen Verhältnis immer nur ein Subjekt im Sinne der MWST dar, sodass Leistungen zwischen diesen Unternehmensteilen auch im internationalen Verhältnis nicht möglich sind.

Der Gesetzgeber hat es in der Hand, durch entsprechende Gestaltung des MWST-Subjekts bei grenzüberschreitenden Leistungen zwischen verschiedenen Niederlassungen des gleichen Unternehmens eine Leistung anzunehmen. Dafür muss er jedoch die entsprechende Rechtsgrundlage erst noch schaffen. Im aktuellen Gesetzesentwurf findet sich die entsprechende Bestimmung in Art. 9 Abs. 4: «Der Sitz im Inland sowie alle inländischen Betriebsstätten eines Unternehmens bilden zusammen ein Steuersubjekt.» Damit wird im Umkehrschluss zum Ausdruck gebracht, dass die ausländischen Betriebsstätten und der ausländische Sitz nicht Teil des gleichen Steuersubjektes bilden, wie Betriebsstätten oder der Sitz in der Schweiz. Obwohl diese Formulierung von Art. 9 Abs. 4 auf einem Formulierungsvorschlag von mir selbst beruht, erscheint es mir – nach einer sehr intensiven Analyse der Problematik im Rahmen meiner Beratungspraxis – als sinnvoller, wenn sich die Schweiz dem Single-Entity-Konzept der EU anschliesst und damit wesentliche Doppelbesteuerungsrisiken und Besteuerungslücken beseitigt. Die Angleichung der

Schweiz an die EU dürfte langfristig einfacher und sachgerechter sein – wenn auch um den Preis einer Reduktion von Beratungspotential für Steuerberater.

3.2.2 ... unternehmerische ...

3.2.2.1 Einzelunternehmen

Der vom Bundesrat vorgeschlagene Gesetzestext verzichtet bei der Leistungsdefinition in Art. 3 lit. e E-MWSTG auf das Element unternehmerisch. Dies wohl aus der Überlegung, dass dieses Element zur Unternehmens- und nicht zur Leistungsdefinition gehört. Für juristische Personen dürfte dies zutreffen, indem jede Leistung eines solchen Rechtssubjektes immer auch eine unternehmerische ist. Anderes gilt für das Einzelunternehmen: Nicht sämtliche Leistungen des Einzelunternehmers sind immer auch unternehmerische. So ist es ohne Weiteres möglich, dass ein steuerpflichtiger Einzelunternehmer neben seiner unternehmerischen Aktivität als Privatperson eine Bilder- oder Auto- oder Briefmarkensammlung pflegt und dabei ab und zu privat Gegenstände kauft, verkauft oder Dienstleistungen erbringt.

Gilt nun ein Einzelunternehmer als Unternehmer im Sinne der MWST, weil er die entsprechenden Voraussetzungen von Art. 3 Abs. 1 lit. f E-MWSTG erfüllt, so unterliegen nach der vorgeschlagenen Leistungsdefinition seine sämtlichen Leistungen, inklusive seiner Verkäufe von Privatgegenständen der MWST. Dies macht keinen Sinn.

Nun kann eingewendet werden, dies sei eine private Leistung und damit nicht Teil des Unternehmens. Dies ist richtig, nur fehlt dafür die notwendige Gesetzesgrundlage, d. h. eine entsprechende Einschränkung beim Unternehmensbegriff. Um genau die zu schaffen, erscheint es notwendig, das Element unternehmerisch zusätzlich in den Leistungsbegriff aufzunehmen.

3.2.2.2 Hoheitliche Leistungen

Gebühren für Verfügungen hoheitlicher Tätigkeiten staatlicher Institutionen unterliegen der MWST nicht. Sinnvollerweise werden sie im neuen MWSTG den ausgenommenen Leistungen (d. h. neu den «unecht befreiten» Leistungen) zugeordnet.

Nun gibt es aber regelmässig Sachverhalte, bei denen derartige hoheitliche Verfügungen auch unternehmerische Leistungen beinhalten. So etwa bei Ersatzvornahmen. Beispiel: Staatlich angeordnete Beseitigung einer Bodenverschmutzung auf Kosten des Verursachers. Obwohl hoheitlich angeordnet, erfolgt hier eine unternehmerische Leistung im Sinne der vorgeschlagenen Leistungsdefinition und es leuchtet nicht ein, warum darauf die MWST nicht geschuldet sein soll. Auch in diesem Fall braucht es dazu jedoch eine gesetzliche Grundlage. Und die kann durch das Element «unternehmerisch» in der Leistungsdefinition eingefügt werden.

3.2.3 ... *entgeltliche* ...

Das Entgelt hat in der MWST zwei zentrale Funktionen: Einerseits ist die Entgeltlichkeit Voraussetzung, damit eine Leistung im Sinne der MWST überhaupt vorliegen kann, andererseits ist das Entgelt die Bemessungsbasis der Steuer. Dass unentgeltliche Leistungen steuerbar sein sollen, wird von niemandem vertreten. Die Überlegung, dass an Stelle der Entgeltlichkeit der subjektive Begriff der Entgeltserwartung eingeführt werden soll, erscheint für die praktische Umsetzung der MWST problematisch, indem damit ein subjektives Element in der MWST verwendet wird, welches einer präzisen, buchhalterisch auch nach Jahren noch eindeutig nachvollziehbaren, effizienten Steuererhebung entgegensteht.

3.2.4 ... *Einräumung* ...

Dass die Leistung im Gesetzesvorschlag mit dem Begriff «Einräumen» eines wirtschaftlichen Wertes umschrieben wird, soll zum Ausdruck bringen, dass dieser wirtschaftliche Wert vom Leistungserbringer an den Leistungsempfänger auf die unterschiedlichste Art und Weise zugeführt werden kann. Gewisse Anforderungen hat dieses «Einräumen» jedoch zu erfüllen.

So ist nur der aktive, willentliche Vorgang beim Leistungserbringer ein Einräumen. Wirtschaftliche Werte können jedoch auch ohne willentliche Leistung übergehen. So z. B. im Fall der gesetzlichen Nachfolge im Rahmen einer Erbschaft. In solchen Fällen liegt aus Sicht der MWST keine Leistung vor. Dieses Ergebnis entspricht sowohl der heutigen Verwaltungspraxis als auch dem Gesetzesvorschlag.

3.2.5 ... *eines wirtschaftlichen Wertes* ...

Die Leistung im Sinne der MWST beinhaltet immer die Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes, andernfalls würde dafür ja auch keine wirtschaftlich bewertbare Gegenleistung erbracht.

Der Begriff «wirtschaftlicher Wert» umfasst alles, was in unserer Wirtschaft und Kultur in Geld oder anderen wirtschaftlichen Werten bewertet wird. Dies kann eine Warenlieferung oder eine Dienstleistung sein. Zu Letzterer gehört auch die Verpflichtung zur Unterlassung.

Nicht darunter fallen jedoch nicht in Geld oder anderen wirtschaftlichen Werten bewertete Handlungen oder Verhalten im Bereich von Ethik, Moral, Religion, Politik usw. Eine Abgrenzungsfrage stellt sich dabei deshalb kaum, weil immer dann, wenn derartige Handlungen oder Verhalten in Geld oder anderen geldwerten Gegenleistungen abgegolten werden, sie offensichtlich bewertbar sind und damit einen wirtschaftlichen Wert darstellen.

Für den Begriff der Leistung spielt es weder heute noch gemäss Gesetzesvorschlag eine Rolle, ob der eingeräumte Wert ein Konsum- oder ein Investitionsgut darstellt, ob es verbrauchsfähig ist (z. B. Lebensmittel, Kleider) oder nicht (z. B. Kunst, Boden) oder ob der Erwerber dadurch einen persönlichen wirtschaftlichen Vorteil erhält oder nicht.

3.2.5.1 Religiöse Leistungen

Die entgeltliche Lieferung religiöser Gegenstände wie gesegneter Kerzen, Reliquien, Buddha-Statuen usw. sind in gleicher Weise steuerbar wie die Abgeltung religiöser Dienstleistungen. Darunter fallen heute etwa entgeltliche kirchliche Rituale wie Trauung oder Beerdigung von Nichtmitgliedern der entsprechenden religiösen Vereinigung.

3.2.5.2 Politische Leistungen

Die Abgeltung eines bestimmten Stimmverhaltens, des Lobbyierens oder andersartiger Interessenvertretung gegen Geld oder andere geldwerte Vorteile durch Parlamentarier erfüllt in vielen Fällen alle Elemente des Begriffs der Leistung im Sinne der MWST. Umgesetzt wird dies in der Verwaltungspraxis nicht. Der Gesetzgebungsvorschlag ändert an der Beurteilung nichts.

3.2.5.3 Schadenersatz

Schadenersatz ist die Wiedergutmachung eines Schadens und nicht das Entgelt für eine Leistung. Die ausservertragliche Schadenszufügung ist keine Leistung.

Beim vertraglich begründeten Schadenersatz ist zu unterscheiden, ob die Schadenszufügung im Rahmen der korrekten Vertragserfüllung erfolgt oder ob sie als Vertragsverletzung zu qualifizieren ist.

Eine als Leistung zu behandelnde **vertraglich vereinbarte Schadenszufügung** liegt z. B. dann vor, wenn die Parteien im Voraus vereinbaren,

dass der Leistungsempfänger das Recht hat, das Entgelt zum vereinbarten Zeitpunkt zu zahlen oder bei späterer Zahlung einen bestimmten Vertragszins schuldet. Die Preiserhöhung im Umfang des zusätzlichen Zinses ist dann die Abgeltung für die Leistungserhöhung durch die vereinbarte Einräumung eines Zinsvorteils. Diese Preiserhöhung ist MWST-rechtlich gleich zu behandeln wie die vertragliche Hauptleistung.

Eine **vertragsverletzende Schadenszufügung** liegt dann vor, wenn die Parteien eine bestimmte Vertragsabwicklung vereinbart haben, gleichzeitig aber z. B. unter dem Titel **Konventionalstrafe** schon festlegen, welche der beiden Vertragsparteien bei welcher Vertragsverletzung der Gegenpartei welchen Betrag schuldet. Hier handelt es sich nicht um zusätzliche Leistungsvereinbarungen, sondern um die Pauschalierung des Schadens zur Vermeidung von Konflikten. Es ist offensichtlich, dass diese beiden Konstellationen manchmal schwierig abzugrenzen sind. Die MWST-Verwaltung hat dazu ein entsprechendes Merkblatt herausgegeben¹¹.

Beispiele

- a) Das **Reuegeld** ist die pauschale Entschädigung für den Vertragsrücktritt. Es gilt nach heutiger Verwaltungspraxis als echter Schadenersatz, sodass es nicht Entgelt für eine Leistung ist. Ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofes¹² zeigt, dass dem Reuegeld durchaus eine Leistung im Sinne der MWST zugrunde liegen kann, sodass die Abgrenzung von Leistung und Nichtleistung im Einzelfall sehr schwierig sein kann.
- b) Wird vom **Ladendieb**, vom **Parkstünder** oder vom **Schwarzfahrer** im öffentlichen Verkehr eine pauschale Umtriebsentschädigung verlangt, so ist dies aus Sicht des Ladens, des Parkings oder des Verkehrsbetriebs nicht Entgelt im Sinne der MWST, sondern Schadenersatz. Die Abgeltung des gestohlenen Gegen-

standes, der verlängerten Parkbenutzung oder der Transportleistung dagegen ist Entgelt. Werden die beiden Bestandteile nicht separat erhoben und ausgewiesen, so ist die MWST-Verwaltung verpflichtet, nach pflichtgemäßem Ermessen eine sachgerechte Aufteilung vorzunehmen¹³.

- c) Ebenso ist die **Prozesskosten-Entschädigung** der obsiegenden Partei in einem Gerichts-Verfahren nicht Entgelt für eine Leistung, sondern Schadenersatz¹⁴.

3.2.5.4 Mahngebühr

Gemäss Bundesgericht¹⁵ und die sich darauf stützende Verwaltungspraxis ist die Mahngebühr – ob vertraglich festgelegt oder nicht – als Entgelt zu behandeln. Gegen diese Beurteilung spricht, dass die Mahnung nur bei Vertragsverletzung Sinn macht und der Gemahnte für die Mahnung keinen Gegenwert, also keine Leistung, erhält. In Deutschland gehören Mahngebühren gemäss Abschnitt 3 Abs. 3 Satz 2 der deutschen UStR nicht zum Entgelt. Diese deutsche Beurteilung erscheint überzeugender als diejenige in der Schweiz. Dies gilt sowohl hinsichtlich der heutigen Verwaltungspraxis als auch bezüglich Gesetzesvorschlag.

3.2.5.5 Warenmuster und Werbegeschenke

Wer Warenmuster oder Werbegeschenke verteilt, räumt damit dem Empfänger einen wirtschaftlichen Vorteil ein. Da dieser Vorteil nicht gestützt auf eine rechtliche Beziehung erfolgt, liegt keine Leistung im Sinne der MWST vor.

3.2.5.6 Dienstleistungsbezug

Eine Leistung liegt ebenfalls beim Dienstleistungsbezug gemäss Art. 10 MWSTG zugrunde. Hier geht es darum, dass bei bestimmten grenzüberschreitenden Dienstleistungen der Leistungsempfänger die MWST zu entrichten hat und nicht der Leistungserbringer. Die genannte Bestimmung führt deshalb immer wieder zu Ver-

wirrung, weil hier MWST-rechtlich als Umsatz bezeichnet wird, was zivilrechtlich und buchhalterisch nicht das Geringste mit Umsatz zu tun hat, sondern beim deklarationspflichtigen Leistungsempfänger einen Aufwand oder eine Investition darstellt. Abgesehen von dieser – vermeidbaren – begrifflichen Schwierigkeit, gelten alle hier gemachten Überlegungen hinsichtlich des Begriffs der Leistung auch beim Dienstleistungsbezug vollumfänglich, d. h. ein Dienstleistungsbezug kann nur vorliegen, wenn der Empfänger eine Leistung im Sinne der MWST erhält. Zusätzlich müssen verschiedene weitere Voraussetzungen gemäss den heutigen Art. 10, 14 und 24 MWSTG erfüllt sein. An dieser heutigen Beurteilung ändert der Gesetzesvorschlag nichts.

3.2.6 ... mit Ausnahme der Tilgung einer Schuld in Form eines allgemein anerkannten Zahlungsmittels ...

Die Bezahlung des Entgelts für eine Leistung stellt selber wieder eine auf einer rechtlichen Beziehung beruhende, (möglicherweise) unternehmerische, tatsächliche, entgeltliche Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes dar und kann da-

¹¹ MB Nr. 4, Schadenersatzleistungen.

¹² Bundesfinanzhof Urteil vom 7.7.2005, V R 34/03.

¹³ Internats-Entscheid der SRK vom 25.9.1998, VPB 63.75.

¹⁴ Kreisschreiben des Obergerichts des Kantons Zürich vom 17. Mai 2006: Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der inländische Anwalt der obsiegenden Partei seine Leistung mit MWST in Rechnung stellen wird. Steht der obsiegenden Partei dafür die volle Vorsteuer zu, wird das Gericht sinnvollerweise die Prozesskostenentschädigung um die MWST des Anwalts reduzieren. Steht der obsiegenden Partei in diesem Zusammenhang kein Vorsteueranspruch zu, tut ihr Anwalt gut daran, die Prozesskostenentschädigung ausdrücklich zuzüglich MWST zu beantragen.

¹⁵ BGE 2A. 135/2001 vom 7.12.2001, E. 6.

mit selber eine Leistung im Sinne dieser Definition darstellen. Da jedoch nur die vertragstypische Hauptleistung und nicht auch die Entrichtung des dafür geschuldeten Entgelts Objekt der MWST sein soll, braucht es dafür eine ausdrückliche Ausnahme bei der Leistungsdefinition.

Ausgeschlossen wird vom Anwendungsbereich der Leistung gemäss Vorschlag in Art. 3 lit. c E-MWSTG nicht das «Entgelt» für eine Leistung, sondern jede Tilgung einer Schuld in Form eines anerkannten Zahlungsmittels. Diese Begrifflichkeit führt in manchen Fällen zu einem nicht sinnvollen Ergebnis: So kann ein Entgelt vorliegen, obwohl keine Schuld getilgt wird. Dies z. B. bei der freiwilligen Vorauszahlung des Entgelts. Die Formulierung des Gesetzesentwurfes würde somit dazu führen, dass die freiwillige Anzahlung für eine künftige steuerbare Leistung der MWST nicht unterläge. Dies ist weder sinnvoll noch praktikabel. Umgekehrt kann die Tilgung einer Schuld in Form eines anerkannten Zahlungsmittels durchaus eine Leistung sein. So z. B. wenn der Darlehensgeber seine vertragliche Schuld erfüllt, den Darlehensbetrag auf den Darlehensnehmer zu übertragen.

Aus Gründen der Steuersystematik dürfte es somit sinnvoller sein, in diesem Zusammenhang die Übertragung des Entgelts als Nichtleistung zu bezeichnen und nicht die Tilgung einer Schuld.

Weiter stellt sich die Frage, was genau in diesem Zusammenhang unter einem «allgemein anerkannten Zahlungsmittel» zu verstehen ist. Nach heutiger Verwaltungspraxis fällt darunter die Zahlung mittels staatlich anerkannten, aktuell gültigen Zahlungsmitteln, wie CHF, €, \$, £ usw. sowie die staatlich nicht anerkannten, aber üblichen Zahlungsmittel wie WIR-Guthaben, Reka-Checks und Briefmarken. Demgemäss ist die Bezahlung mit WIR-Guthaben, Reka-Checks oder Briefmarken nicht selber eine ausgenom-

mene Leistung, die mit der Gegenleistung verrechnet wird (mit der Wirkung einer Vorsteuerkürzung), sondern Übertragung des Entgelts und damit eine Nichtleistung.

Wer eine Leistung mit ausser Kraft gesetzten Währungen mit Sammlerwert oder anderen Gegenständen oder Rechten «bezahlt», setzt damit kein allgemein anerkanntes Zahlungsmittel ein, sondern erbringt selber eine steuerbare oder steuerausgenommene Leistung, welche mit der bezogenen Leistung verrechnet wird. In diesem Fall liegen somit zwei Leistungen vor.

3.2.7 ... sowie der Rückgängigmachung einer Leistung

Ist eine vertragliche Leistung – meist die Lieferung von Gegenständen oder die Übertragung von Rechten – aufgrund von Mängeln des Vertrages oder der Leistung oder wegen Verzugs der Bezahlung des Entgelts rückabzuwickeln, stellt dies zwar für sich gesehen eine Leistung und die Rückzahlung des Entgelts selber ein Entgelt für die Rückgängigmachung dar. Dennoch bezieht sich die rechtliche Beziehung der Parteien bei der Rückabwicklung nicht auf die Leistungserbringung, sondern auf die Herstellung eines Zustandes ohne Leistungserbringung, weshalb die Rückabwicklung nicht als Leistung zu behandeln ist. Um dies zu erreichen wird im Gesetzesvorschlag eine ausdrückliche Ausnahmeregelung eingefügt.

4 Weitere gesetzliche «Nicht-Leistungen»

Art. 3 lit. h E-MWSTG weist unter dem Titel Nicht-Entgelt eine Reihe von Sachverhalten auf, die einerseits nicht der MWST unterliegen, gleichzeitig aber auch nicht zu Vorsteuerkürzungen führen sollen. Es sind dies die Gesellschaftereinlage in bar (eigenartigerweise nicht

in Form eines üblichen Zahlungsmittels und auch nicht die Kapitalrückzahlung), die Dividende (unabhängig davon, ob bar oder in Naturalien), Pfandgelder, Zahlung für Schadenersatz und Genugtuung, durchlaufende Posten, Kostenausgleichszahlungen, Billett- und Handänderungssteuern.

In folgenden Fällen ist diese Bestimmung überflüssig, da keine Leistung im Sinne von Art. 3 lit. c E-MWSTG, somit kein Steuerobjekt vorliegt und damit die gewünschten Rechtsfolgen ohnehin schon eintreten. So bei Schadenersatz und Genugtuung, bei durchlaufenden Posten und Kostenausgleich sowie bei Billett- und Handänderungssteuern.

Damit die Gesellschaftereinlage, die Gesellschafterrückstattung und die Gewinnausschüttung in Form eines gesetzlich anerkannten Zahlungsmittels ohne Diskussion weder zu einer Umsatzsteuer noch zu einer Vorsteuerkürzung führen, erscheint es – in Anbetracht der umstrittenen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu diesem Thema – als angezeigt, eine besondere Regelung einzuführen. Diese Sonderregelung ist allerdings beim Entgelt falsch platziert, indem es bei diesen Fällen weder um die Entgeltlichkeit (als Voraussetzung einer Leistung) noch um das Entgelt als Bemessungsbasis der Steuer geht. Die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge (Gesellschaftereinlage, Gesellschafterrückstattung und Gewinnausschüttung) sowie die Bestellung und Rückübertragung von Pfandrechten sollen – sofern sie mittels anerkannter Zahlungsmittel abgewickelt werden – nicht Objekt der MWST sein. Als Nicht-Steuerobjekte handelt es sich dabei jedoch um «Nicht-Leistungen» und nicht um «Nicht-Entgelte». Inhaltlich führt die hier vorgeschlagene steuersystematische Umgliederung – soweit derzeit erkennbar – nicht zu unterschiedlichen Steuerfolgen, da die Leistung gemäss vorliegender gesetzlicher Definition entgeltlich sein muss, sodass die Nicht-Entgelte

ohnehin automatisch zu Nicht-Leistungen führen. Allerdings besteht die Strukturierung des derzeitigen Entwurfs in diesem Teil – abgesehen von einigen Widersprüchen, die ohnehin zu beseitigen sind – nicht gerade durch besondere Logik und Einfachheit.

5 Antworten auf die einleitend aufgeworfenen Fragen

- a) **Subventionen**, öffentliche Beiträge, Spenden, Zuwendungen usw. zeichnen sich dadurch aus, dass sie nicht Entgelt für eine Leistung sind, mit der sie durch eine vertragliche oder behördlich angeordnete Rechtsbeziehung verknüpft sind. Wenn derartige Formen der Unterstützung mittels Auflagen und/oder Bedingungen somit lediglich die Art und Weise eines Verhaltens des Unterstützten beeinflussen, ist richtigerweise eine Nichtleistung des Geldempfängers anzunehmen. Wenn dieser jedoch eine konkrete einforderbare Aufgabe übernimmt oder bestimmte Handlungen unterlässt, erbringt er eine Leistung. Ob es sich dabei um eine solche an den Geldzahler oder an Dritte handelt, ist für die MWST nicht relevant. Die vorgeschlagene Konkretisierung und Klärung des Leistungsbegriffes dürfte in der Praxis dazu führen, dass manche Konstellationen, welche heute als Subventionen behandelt werden, eher als Leistung betrachtet werden müssten.
- b) **Kollekten** bei kulturellen, religiösen und ähnlichen Veranstaltungen sind freiwillig. Das Gleiche gilt typischerweise für Spenden im Anschluss an unbestellt zugesandte Weihnachtskarten. Die Zahlung ist – wegen dieser Freiwilligkeit – nicht geschuldetes Entgelt, mit der Wirkung, dass keine Leistung anzunehmen ist. Bei Bezahlung des vorgegebenen Preises unbestellt zugesandter Bücher dürfte es eher nahe liegen, einen durch konklude

denes Verhalten abgeschlossenen Kaufvertrag und damit einen steuerbaren Umsatz anzunehmen.

- c) Der unentgeltlich zur Verfügung gestellte Standplatz für einen Verpflegungsautomaten dürfte im Normalfall keine Leistung darstellen.
- d) **Kapitaleinlagen, Kapitalrückzahlungen und Dividenden** in Form von allgemein anerkannten Zahlungsmitteln stellen für alle Beteiligten nicht ein Entgelt für eine Leistung dar und sind damit aus Sicht der MWST unbeachtlich. Sacheinlagen und Naturaldividenden sind dagegen MWST-relevante Leistungen.
- e) Die **Abtretung** von Kundenguthaben aus unternehmerischen Leistungen, sei es zur Kreditsicherung, sei es zum Inkasso, stellt selber keine eigene Leistung (auch nicht eine ausgenommene) dar, sondern nur die Schaffung der notwendigen Voraussetzung, damit das Inkassobüro oder der Kreditgeber seine eigene Leistung erbringen kann oder will. Damit fehlt die Grundlage für die Vornahme einer Vorsteuerkürzung.
- f) Soweit eine **Parkbusse** oder die Busse für Schwarzfahrer im öffentlichen Verkehr oder gegenüber dem Ladendieb den Charakter des Entgelts für die Erbringung einer Leistung darstellen, sind sie als solches zu behandeln und können der MWST unterliegen. Soweit sie jedoch den Charakter einer straf- oder verwaltungsrechtlichen Sanktion oder einer Umtriebsentschädigung aufweisen, sind sie nicht Entgelt für eine Leistung und unterliegen damit der MWST nicht.
- g) Die mittels hoheitlicher Verfügung angeordnete Ersatzvornahme dürfte beim Abschleppen eines falsch parkierten Autos kaum als Leistung bezeichnet werden können, da die Handlung meist weder im Interesse noch zum Vorteil des fehlbaren Fahrzeughalters ist,

sondern eher Strafcharakter (administrative Schikane) aufweist. Es lässt sich deshalb die Meinung vertreten, dass die für diese Umtriebe von der Polizei verlangte «Gebühr» nicht Entgelt für eine Leistung ist. Bei Leistungserbringung durch einen Abschleppdienst liegt – für diesen – selbstverständlich eine steuerbare Leistung vor.

Die Ersatzvornahme beim hoheitlich angeordneten Ausbaggern eines Grundstücks aufgrund von Verschmutzungen, bei der amtlich vorgenommenen Beseitigung von Ästen, die auf eine Strasse hängen oder in ähnlichen Fällen, dürfte dagegen als Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes verstanden werden müssen, da der Betroffene die entsprechenden Handlungen selber nicht vornehmen oder vornehmen lassen muss, sodass hier durchaus das Vorliegen einer Leistung im Sinne der MWST angenommen werden kann. D. h. die Verfügungsgebühr unterliegt demgemäss als Abgeltung des Hoheitsaktes der MWST nicht, das Entgelt für die erbrachte Leistung dagegen schon.

- h) Das **Trinkgeld** im Gast- und Taxigewerbe ist gemäss heutiger Verwaltungspraxis Entgelt für die erbrachte Leistung, sofern sie dem Leistungserbringer – und nicht dessen Arbeitnehmer persönlich – zukommen, sonst nicht. Dies erscheint als vertretbare Lösung.
- i) Zur **Betriebsstätte**: Aufgrund der heutigen Rechtsgrundlage in der Schweiz und der EU können innerhalb eines Steuersubjektes, d. h. eines steuerpflichtigen Unternehmens oder einer Gruppe, keine Leistungen erbracht werden, sodass Kostenumlagen zwischen in- und ausländischen Niederlassungen (Sitz, Betriebsstätten) des gleichen Steuersubjektes nie der MWST unterliegen können. Damit braucht es für Dienstleistungen gemäss Art. 14 III an Niederlassungen im Ausland in der Schweiz weder einen entsprechenden Nachweis, noch

ist im umgekehrten Fall ein Dienstleistungsbezug abzurechnen. Im Rahmen der anstehenden Revision des MWSTG dürfte eine Gesetzesrevision zur Schliessung der durch die heutige Lage verursachten Doppelbesteuerung und Steuerlücke sinnvoll sein.

6 Schlussbemerkung

Mit der Ausformulierung einer Leistungsdefinition im Gesetz wird für die MWST Neuland beschritten¹⁶. Dies erscheint – wie die zahlreichen Beispiele und neuen Fragestellungen zeigen – dringend notwendig, um insgesamt zu einer konsistenteren Mehrwertsteuer zu kommen und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein Steuergesetz zu erfüllen. Damit die zentralen

Begriffe im Bereich des Steuersubjekts und des Steuerobjekts wirklich reibungslos zusammenspielen und zu einem «einfachen», einleuchtenden Gesamtsystem werden, ist allerdings noch sehr intensive Denkarbeit zu leisten.

¹⁶ Die einzige derzeit bekannte Definition der Leistung im Sinne der Schweizer MWST wurde vom Kompetenzzentrum MWST der Schweizer Treuhandskammer erarbeitet. Sie lautet gemäss derzeitiger Fassung: «Als Leistung gilt jede Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Vorteils an einen Dritten in Erwartung eines Entgelts. Leistungen liegen auch vor, wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen.»