



*Philip Robinson, Dr. phil. I et lic.oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Manager, VAT-Coordinator von Arthur Andersen in der Schweiz, Mitglied der Fachgruppe Steuerberatung und des Kompetenzzentrums MWST der Treuhand-Kammer, Zürich*



*Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, VAT-Partner PricewaterhouseCoopers, Mitglied der Fachgruppe Steuerberatung und des Kompetenzzentrums MWST der Treuhand-Kammer, Basel*

# **Das MWST-Gesetz in der Fassung des Ständerates - positive Zwischenbilanz**

## **Stellungnahme zu einzelnen Bestimmungen des Gesetzesentwurfes**

*Die beiden Autoren greifen nachfolgend einige Schlüsselthemen auf, die im Rahmen des Differenzbereinigungsverfahrens vom Nationalrat in der kommenden Wintersession nochmals zu behandeln sind. Sie ziehen nach den Beratungen im Ständerat eine positive Bilanz (betr. Wortlaut der behandelten Artikel vgl. Beitrag S. 1313 ff.).*

*Die Verfasser sind Mitglieder der Arbeitsgruppe Kompetenzzentrum Mehrwertsteuer der Treuhand-Kammer. Zusammen mit den übrigen Mitgliedern der Arbeitsgruppe legten sie im November 1997 zuhanden der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Ständerates eine Stellungnahme zum damaligen Stand des Mehrwertsteuergesetzes (E-MWSTG) vor[1]. Erfreulicherweise fanden mehrere Anregungen der Arbeitsgruppe Aufnahme in die jüngst vom Ständerat verabschiedete Fassung des Gesetzes.*

### **Art. 1: Gegenstand und Grundsätze des Gesetzes**

Während Abs. 1 dieses Artikels ("Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer].") unbestritten blieb, beschloss der Ständerat - mit Stichentscheid des Präsidenten - die ersatzlose Streichung des Abs. 2, mit dem der Nationalrat die Grundsätze der Erhebung der Steuer explizit festschreiben wollte ("Die Erhebung erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit voller Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Erhebungswirtschaftlichkeit."). Als Begründung für die Streichung des Abs. 2 wurde einerseits angeführt, die aufgelisteten Grundsätze ergäben sich bereits aus dem im Abs. 1 definierten System (Anrechenbarkeit der Vorsteuer, Überwälzbarkeit) bzw. aus verfassungsmässigen Grundsätzen (Wettbewerbsneutralität, Erhebungswirtschaftlichkeit). Andererseits wurde darauf hingewiesen, dass der Grundsatz des vollen Vorsteuerabzuges in Verfassung und Gesetz selbst durchbrochen werde (v.a. im Bereich der ausgenommenen Umsätze) und die Überwälzbarkeit stark von der Marktsituation abhängen, d.h. nicht vom Gesetz garantiert werden könne.

Nach den bisherigen Erfahrungen mit der MWST bestehen in manchen Bereichen erhebliche Auslegungs- und Ermessensspielräume. Die ausdrückliche Erwähnung der nun vom Ständerat gestrichenen Grundsätze der Erhebung der MWST könnte eine wertvolle Hilfe bei der Ausfüllung dieser Spielräume darstellen. Insbesondere müsste jeweils sachlich begründet werden, weshalb im einen Fall beispielsweise der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vor demjenigen der Erhebungswirtschaftlichkeit zurückzutreten hätte, während sich in einem anderen das Gegenteil aufdrängte. Die systematische Auseinandersetzung mit den Grundsätzen der MWST könnte so einen Beitrag zur kohärenten Weiterentwicklung dieser Steuer leisten. *Aus diesen Überlegungen würden wir die Beibehaltung der Fassung des Nationalrates begrüessen.*

## **Art. 20<sup>bis</sup>: Gruppenbesteuerung**

Der Ständerat hat den nationalrätlichen Vorschlag materiell in zweierlei Hinsicht angepasst:

- In Abs. 2 wird präzisiert, dass die Innenumsätze, d.h. die Umsätze zwischen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe, "buchmässig zu erfassen" seien. Der gemäss geltendem Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung verlangte Nachweis mittels einer MWST-konformen Rechnung würde damit entfallen. *Im Sinne der Praktikabilität der Gruppenbesteuerung ist dies unbedingt zu begrüessen.*
- Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 lässt zwar weiterhin nur zu, dass entweder die gesamte Gruppe (d.h. sämtliche in der Schweiz unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften, Betriebsstätten usw.) oder eine "unter einheitlicher Leitung zusammengefasste" Subgruppe als Mehrwertsteuergruppe eingetragen werden können. Dennoch wird gemäss Vorschlag des Ständerates zumindest die Möglichkeit geschaffen, diese (zu) starren Einschränkungen<sup>[2]</sup> unter bestimmten Voraussetzungen zu lockern: "Um den tatsächlichen unternehmenswirtschaftlichen Umständen und organisatorischen Strukturen und Abläufen Rechnung zu tragen, kann die Eidgenössische Steuerverwaltung für die Gruppen- oder Subgruppenbildung Ausnahmen bewilligen." (Abs. 3, 2. Satz). *Dieser Zusatz lässt die Möglichkeit offen, auch in komplexer strukturierten Unternehmensgruppen mit der Gruppenbesteuerung zu operieren - allerdings bleibt dies im Ermessen der ESTV.*

*Die ständerätliche Regelung zur Gruppenbesteuerung stellt einen Schritt in die richtige Richtung dar. Um den wirtschaftlichen Realitäten gerecht zu werden, müsste unseres Erachtens jedoch die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe in jedem Fall - und nicht nur als Ausnahme - in Anlehnung an die tatsächlichen Umstände, organisatorischen Strukturen und Abläufe erfolgen. Als Konsequenz müsste das Erfordernis der Eintragung ganzer Unternehmensgruppen bzw. Subgruppen fallen gelassen werden.*

## **Art. 24: Optionen betreffend die Besteuerung ausgenommener Umsätze**

Der Ständerat hat die gegenüber heute grosszügige Optionsregelung des Nationalrates vollumfänglich übernommen. Diese dürfte damit im Differenzbereinigungsverfahren nicht mehr zur Diskussion stehen. Da es sich dabei um eine der ganz zentralen Bestimmungen des ganzen Mehrwertsteuergesetzes handelt, möchten wir dennoch auf die derzeitige Fassung etwas detaillierter eingehen.

Die MWST soll nach allgemeinem Verständnis nicht die steuerpflichtigen Unternehmen, sondern den Endkonsum belasten. Dies wird dadurch erreicht, dass die MWST, welche an Unternehmen belastet wird, von diesen als Vorsteuer von der ESTV zurückgefordert werden kann. Das System der Konsumbesteuerung funktioniert allerdings nur dann einwandfrei, wenn steuerpflichtige Unternehmen alle Vorsteuern geltend machen können.

Ein grundlegender - politisch begründeter - Einbruch in das System der Konsumsteuer bildet der Katalog derjenigen Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind (Art. 14 MWSTV = Art. 17 E-MWSTG). Um auch bei diesen Leistungen eine Reststeuerbelastung sicherzustellen, dürfen Unternehmen diejenigen Vorsteuern, welche auf Aufwänden lasten, die zur Erzielung steuerausgenommener Erträge dienen, nicht geltend machen. Erbringt nun ein Unternehmen eine steuerausgenommene Leistung an ein anderes steuerpflichtiges Unternehmen, so entsteht beim ersteren eine definitive Vorsteuerbelastung, obwohl noch gar kein Endkonsum vorliegt. Dieser systemwidrige Effekt lässt sich dadurch beseitigen, dass das erste Unternehmen seine Leistung freiwillig der MWST unterstellt, wodurch der Empfänger eine mehrwertsteuerbelastete Leistung erhält und somit die Vorsteuer geltend machen kann.

Dieses System der freiwilligen Unterstellung unternehmerischer Leistungen unter die MWST ist längst bekannt und wird heute schon bei der Liegenschaftsvermietung und -veräusserung praktiziert. Seine Erweiterung auf weitere steuerausgenommenen Leistungen - wie sie vom Nationalrat und nun vom Ständerat vorgesehen worden ist - erscheint damit als logische Konsequenz dieses Systems. Damit wird ein wirksamer Mechanismus zur Reduktion einer neuen *Taxe occulte* in der MWST eingeführt.

Ausgeschlossen von der Möglichkeit der freiwilligen Unterstellung ihrer Umsätze unter die MWST sind gemäss derzeitiger Fassung die typischen Leistungen von Banken und Versicherungen. Dies ist deshalb zu bedauern, weil gerade dort wesentliche Vorsteuerverluste anfallen. Damit erleiden die schweizerischen Banken und Versicherungen bezüglich ihrer Leistungen an steuerpflichtige Schweizer Unternehmen gegenüber ihrer ausländischen Konkurrenz einen Nachteil, der sich um so mehr verstärkt, als die MWST-Sätze angehoben werden. Beseitigen lässt sich dieser Nachteil im

wesentlichen dadurch, dass diese Geschäfte ins Ausland verlagert werden. Dies dürfte für die grossen Schweizer Bank- und Versicherungskonzerne vergleichsweise leicht zu bewerkstelligen sein. Den Nachteil haben damit einerseits die lokal orientierten, kleineren und mittelgrossen Banken (v.a. Kantonal- und Regionalbanken) und Versicherungen sowie die Arbeitnehmer, deren Arbeitsplätze ins Ausland verlagert werden. Ob diese Konsequenzen mit der Ausgestaltung der neuen Optionsregelung wirklich angestrebt werden sollen, ist letztlich ein politischer Entscheid.

Art. 24 E-MWSTG unterscheidet unternehmerische Leistungen, welche gegenüber jedermann (lit.a) und solche, welche nur gegenüber inländischen steuerpflichtigen Unternehmen (lit.b) freiwillig der MWST unterstellt werden dürfen. Diese Unterscheidung dürfte auf einem grundlegenden Missverständnis beruhen: Es besteht offensichtlich die Angst, dass eine gänzliche Öffnung des Optionsrechtes dazu führen würde, dass z.B. Arzt-, Spital- oder Mietrechnungen andernfalls plötzlich mit MWST belastet sein könnten, was unerwünschte politische Implikationen nach sich ziehen würde. Diese Bedenken erscheinen deshalb nicht als gerechtfertigt, weil mit der freiwilligen Unterstellung ja die Pflicht verbunden ist, auf dem Entgelt die volle MWST an die ESTV abzuliefern. Gegenüber Nichtsteuerpflichtigen wird es sich damit i.d.R. nicht lohnen, eine Leistung der MWST zu unterstellen, da der in diesem Zusammenhang stehende Vorsteueranspruch immer tiefer sein wird, als die abzuliefernde Umsatzsteuer. Die genannte Unterscheidung könnte deshalb ohne weiteres fallen gelassen werden. Systemkonform wäre allenfalls die neue Einfügung der generellen Bedingung, dass die freiwillige Unterstellung unter die MWST nur dann zulässig ist, wenn sie nicht zu einer echten Steuerbefreiung führt. Die heute in lit. b angebrachte Bedingung des inländischen Steuerpflichtigen führt - insbesondere bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen - nicht in jedem Fall zum Resultat, unerwünschte Steuerlücken zu schliessen.

*Trotz dieser noch vorhandenen Korrekturmöglichkeiten ist die Neuregelung zu begrüessen. Sie stellt einen Ausdruck des Willens von National- und Ständerat dar, das MWST-System so auszugestalten, dass es weitestmöglich zu einer Konsum- und nicht in verdeckter Form auch zu einer Unternehmenssteuer wird. Bleibt zu hoffen, dass diese Absicht nicht in der praktischen Ausgestaltung dadurch ganz oder teilweise vereitelt wird, dass für die freiwillige Unterstellung unter die MWST weitere Bedingungen aufgestellt werden. Zu denken wäre etwa an sachlich unnötige formelle Anforderungen oder die Idee, die freiwillige Unterstellung nur für ganze Unternehmen oder Geschäftsbereiche und nicht einzelfallweise zuzulassen.*

## **Art. 35: Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer**

Im Zusammenhang mit den Anforderungen an die Rechnungstellung (insbesondere von Bedeutung für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges) gab und gibt es in der Praxis vor allem Probleme mit dem Namen und der Adresse des Steuerpflichtigen. In dieser Hinsicht wendet die ESTV heute eine äusserst restriktive Praxis an, indem sie verlangt, dass Name und Adresse des Rechnungstellers wie auch des Rechnungsempfängers genau mit dem Eintrag im MWST-Register übereinstimmen[3]. Um den in dieser Praxis zum Ausdruck gebrachten Formalismus (Verstoss gegen den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit) einzudämmen, hält die ständerätliche Fassung von Art. 35 Abs. 1 in lit.a und b ausdrücklich fest, dass auch jener Name und jene Adresse auf der Rechnung gültig seien, die der steuerpflichtige Rechnungsteller "im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet" bzw. mit der der Rechnungsempfänger "im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt". *An dieser Ergänzung des Ständerates sollte zur Sicherstellung einer angemessenen Auslegung der Bestimmung unbedingt*

*festgehalten werden.*

## **Art. 36: Vorsteuerabzug auf Geschäftsspesen**

Der Vorsteuerabzug auf Geschäftsspesen hatte im Nationalrat Anlass zu heftigen Diskussionen gegeben (Stichwort "Spesenritter"), wobei dem Bundesrat schliesslich die Kompetenz erteilt wurde, Detailbestimmungen in einer Verordnung zu erlassen (vorgeschlagener Art. 36 Abs. 2bis E-MWSTG). Anstelle dieser komplizierten Lösung des Nationalrates beschloss der Ständerat, die geltende "50 Prozent Regel", wie sie inzwischen vom Bundesgericht als verfassungsmässig anerkannt wurde, zu kodifizieren (Art. 36 Abs. 4ter: "Vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind ferner 50 Prozent der Steuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke."). *Akzeptiert man den politischen Entscheid, überhaupt eine Vorsteuerkürzung zu verlangen, ist die ständerätliche Lösung aus praktischer Sicht einfach und angemessen.* Allerdings sieht diese Lösung bezüglich des Nachweises der Spesen keinerlei Erleichterungen vor, was heute in der Praxis oft dazu führt, dass für kleinere Spesenbeträge "freiwillig" auf das Vorsteuerabzugsrecht verzichtet wird - der Aufwand für den Nachweis der Vorsteuern wäre höher als der zu erwartende "Ertrag" (Vorsteuerabzug). Aus diesem Grund wäre es im Sinne der Erhebungswirtschaftlichkeit zu begrüssen, wenn der Nationalrat den im Entwurf seiner WAK vorgeschlagenen letzten Satz von Art. 54 Abs. 3 E-MWSTG wieder aufnehmen würde, zumal sich eine solche Lösung mit der ständerätlichen "50 Prozent Regel" gut verträgt. *Sinngemäss könnte die entsprechende Ergänzung wie folgt formuliert werden: "Insbesondere hat die steuerpflichtige Person das Recht, die Vorsteuern auf geschäftsmässig begründeten, aber nicht mit Originalbelegen nachgewiesenen Spesen pauschal geltend zu machen. Art. 36 Abs. 4ter bleibt vorbehalten."*[4].

## **Art. 55: Saldosteuersatzmethode**

Nach Auffassung des Ständerates sollen Steuerpflichtige, deren steuerbarer Umsatz nicht mehr als 3 Millionen Franken beträgt und deren Steuerzahllast (geschuldete Umsatzsteuer ./ anrechenbare Vorsteuern) bei Anwendung dieses Satzes 60000 Franken nicht übersteigt, mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen können. *Diese Lösung liegt ungefähr in der Mitte zwischen den Vorstellungen des Bundesrates (1,5 Mio. bzw. 30000 Franken) und jenen des Nationalrates (5 Mio. bzw. 75000 Franken) und dürfte sich voraussichtlich als Kompromisslösung durchsetzen.* Auch bei der ständerätlichen Variante ist die relevante Grenze für eine Vielzahl von Betrieben nicht die Umsatzgrenze, sondern die Zahllastgrenze: Die 3 Millionen Umsatz können nur von jenen Steuerpflichtigen "ausgeschöpft" werden, deren Saldosteuersatz 2% oder weniger beträgt (2% von 3 Mio. = 60000). Für alle übrigen Steuerpflichtigen ergibt sich faktisch eine (teilweise wesentlich) tiefere Umsatzgrenze.

## **Art. 79: Verlagerung der Steuerentrichtung**

Im gegenwärtig praktizierten System der Schweizer MWST wird die Einfuhr von Waren durch Unternehmen - von wenigen hochwertigen Edelsteinen und Edelmetallen abgesehen - immer mit der Einfuhrsteuer belegt. Dies führt zu einem immensen administrativen Aufwand bei den Unternehmen und der Zollverwaltung, zu enormen Zahlungsströmen und für die Unternehmen zu massgeblichen finanziellen Belastungen durch das bei der Zollverwaltung blockierte Geld. Weshalb dieses System

der Erhebung der Einfuhrsteuer 1994 gewählt wurde, ist kaum verständlich, wenn man bedenkt, dass unter dem System der Warenumsatzsteuer die allermeisten Güter gegen Grossistenerklärung steuerfrei importiert werden konnten und damit eine Art Verlagerungsverfahren während Jahrzehnten praktiziert wurde, ohne dass daraus nennenswerte Nachteile entstanden.

Im Gegensatz zum Nationalrat hat sich der Ständerat nun dazu durchgerungen, die Anwendbarkeit des Verlagerungsverfahrens wesentlich auszuweiten. Die dabei aufgestellte Einschränkung, dass das Verlagerungsverfahren nur Unternehmen mit beachtlichen Vorsteuerüberschüssen gewährt werde, lässt sich allerdings sachlich kaum begründen. Warum soll das administrativ aufwendige, aber letztlich sinnlose Verfahren der Einfuhrsteuer nur bei denjenigen Unternehmen aufgehoben werden, welche ihre Waren und Dienstleistungen im wesentlichen wieder exportieren und nicht auch bei denjenigen, welche sie vorwiegend im Inland verkaufen? Der von der ESTV allenfalls zu erzielende Zinsvorteil dürfte keine genügende sachliche und rechtliche Grundlage dafür bieten.

Die weitere Einschränkung, dass das Verlagerungsverfahren den Unternehmen mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz nicht gewährt wird, erscheint dagegen vertretbar, wenn es auch denkbar gewesen wäre, es diesen ebenfalls zuzugestehen und für sie damit die Warenbezüge aus dem Ausland den Dienstleistungsimporten gleichzustellen. Der Effekt dieser zweiten Einschränkung ist jedoch, dass die Zollverwaltung selbst von den Vorteilen der Ausweitung des Verlagerungsverfahrens nur beschränkt profitieren kann, indem immer noch eine Vielzahl von Transaktionen mit kleineren Warenmengen der Einfuhrsteuer unterliegen. *Bei einem grossen Teil der importierten Warenmenge dagegen dürfte gemäss ständerätlicher Fassung von Art. 79 das Verlagerungsverfahren zu einer echten administrativen Erleichterung für alle Betroffenen führen. Diese Entwicklung ist sehr zu begrüessen.*

### 3. Fazit

Selbstverständlich kann ein in der politischen Auseinandersetzung entwickeltes Gesetz aus systematischer Sicht kaum je perfekt sein. Nach Abschluss der Beratungen im Ständerat liegt dennoch ein Gesetzesentwurf vor, der gesamthaft gesehen sehr positiv zu beurteilen ist. Als Folge der sachlich geführten ständerätlichen Diskussion stehen zudem Materialien zur Verfügung, die eine grundsatzgerechte und sachlich angemessene Anwendung des Gesetzes unterstützen. Es ist zu wünschen, dass die noch bestehenden Differenzen speditiv bereinigt werden, damit der Verwaltung und den Steuerpflichtigen ausreichend Zeit bleibt, sich seriös auf die Einführung des Gesetzes (voraussichtlich per 1.1.2000) vorzubereiten.

### Anmerkungen

1. Die Stellungnahme ist abgedruckt als Schweizer Treuhänder Spezial Nr. 5, Dezember 1997.
2. Vgl. dazu auch STS Nr. 5, S. 12f.
3. Vgl. dazu auch STS Nr. 5, S. 17f.
4. Vgl. dazu auch STS Nr. 5, S. 20.

## Neues zum Meldeverfahren (MB30)

Anlässlich des MWST-Seminars am iff, Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht, in St. Gallen am 6./7. Oktober 1998 wurden vom Vertreter der ESTV folgende wichtige Präzisierungen zum Meldeverfahren gemäss neuem Merkblatt Nr. 30 gemacht:

1. Die ESTV beharrt zwar darauf, dass das Meldeverfahren obligatorisch sei. Wenn jedoch in der Vergangenheit bei Transaktionen die Umsatzsteuer abgeliefert und als Vorsteuer wieder geltend gemacht worden sei, würde das Meldeverfahren nach bisheriger Praxis - unter bestimmten, nicht näher präzisierten Bedingungen - nicht nachträglich in dem Sinne durchgesetzt, dass die ganze Transaktion rückabgewickelt würde (ESTV-Rückerstattung der Umsatzsteuer, Rückerstattung der Vorsteuer durch den Leistungsbezüger).
2. Die ESTV beharrt deshalb auf der obligatorischen Durchführung des Meldeverfahrens, weil sie darin ein willkommenes Sicherungsinstrument erblickt. Begründet wird diese Haltung mit einer engen grammatikalischen Auslegung von MWSTV 5 V.
3. Im Meldeverfahren müssen nur die Vermögenswerte des Steuerbereichs gemeldet werden. Zur Vereinfachung akzeptiert es die ESTV jedoch, wenn sich unter den gemeldeten Vermögenswerten auch solche des Nichtsteuerbereichs (z.B. Beteiligungen, nicht der MWST unterstellte Immobilien, ...) befinden. Eine Aussonderung ist also nicht notwendig. Damit können i.d.R. die für die direkten Steuern zu erstellenden Übertragungsbilanzen direkt auch für die MWST verwendet, d.h. der Meldung beigelegt werden.