

Neuerungen betreffend Steuerpflicht

Art. 21 – 32 MWSTG

Eine der zentralen Fragen, welche jedes Steuergesetz beantworten muss, ist diejenige, wer unter welchen Voraussetzungen steuerpflichtig wird. Im Kern sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht im MWSTG vom 2. September 1999 die gleichen geblieben wie in der MWSTV vom 22. Juni 1994, allerdings mit einigen bedeutenden Änderungen und Ergänzungen, auf die im folgenden noch näher einzugehen sein wird.

Die wichtigsten Neuerungen

1. Stiftungs- und Verwaltungsräte fallen aus der Steuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).
2. Die wettbewerbsverzerrende Steuerbefreiung von Leistungen des Gemeinwesens wird erweitert (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).
3. Nichtgewinnstrebige Sportvereine und gemeinnützige Institutionen mit einem Umsatz von bis zu CHF 150 000.– fallen aus der Steuerpflicht (Art. 25 Abs. 1 lit. d MWSTG).
4. Die Option für die Versteuerung ausgenommener Umsätze wird halberzig erweitert (Art. 26 MWSTG).

1. Einleitung

Entsprechend seiner systematischen Zweiteilung nach der *Steuer auf dem Umsatz im Inland* und der *Steuer auf den Einfuhren* regelt das MWSTG die Steuerpflicht für diejenigen, welche Inlandumsätze tätigen, in den Art. 21 ff. und für diejenigen, welche Gegenstände aus dem Ausland einführen, in Art. 75. Gegenstand der vorliegenden Ausführungen bildet lediglich die Steuerpflicht für die Steuer auf dem Umsatz im Inland, unter Ausklammerung der

Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

2. Potentiell Steuerpflichtige

2.1 Allgemeines

Bevor die Frage beantwortet werden kann, unter welchen Voraussetzungen



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

die Steuerpflicht entsteht, muss der Frage nachgegangen werden, wer überhaupt als Steuerpflichtiger in Frage kommt.

Der schweizerische Gesetzgeber ist bei der Umschreibung des Steuerpflichtigen formell einen anderen Weg gegangen als z.B. der deutsche, von dem er sich insbesondere beim Erlass der MWSTV verschiedentlich inspirieren liess. Das deutsche USTG verwendet statt des vom MWSTG verwendeten Begriffs des «*Steuerpflichtigen*» denjenigen des «*Unternehmers*». Dieser Begriff wird durch das USTG lediglich dadurch präzisiert, dass § 2 Abs. 1 USTG festhält, dass «*Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt*». Der Begriff des Unternehmers charakterisiert sich also primär dadurch, dass Unternehmer nur sein kann, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben kann. Darüber, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben kann, und damit darüber, wer alles als Unternehmer in Frage kommt, äussert sich das deutsche USTG nicht, sondern überlässt die Beantwortung dieser Fragen der Lehre und Rechtsprechung. Anders das MWSTG: dieses enthält in Art. 21 Abs. 2 eine umfangreiche, nichtsdestotrotz aber lediglich exemplifikatorische Aufzählung von möglichen Steuerpflichtigen. Eine generell-abstrakte Umschreibung des Begriffs des Steuerpflichtigen fehlt überraschenderweise im MWSTG.

2.2 Gesetzliche Umschreibung

Gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG, dessen Text unverändert von Art. 17 Abs. 2 MWSTV übernommen wurde, sind insbesondere *natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Perso-*

nen des privaten und des öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen, steuerpflichtig – vorausgesetzt natürlich, dass auch die übrigen Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sind.

2.3 Natürliche und juristische Personen

Der, wie aus dem Wort «insbesondere» hervorgeht, *beispielhaften Aufzählung* des Gesetzgebers kann zunächst entnommen werden, dass alle natürlichen und juristischen Personen steuerpflichtig werden können.

Die Steuerpflicht *natürlicher Personen* setzt keine über die *Rechtsfähigkeit* hinausgehenden Eigenschaften voraus. Sowohl beschränkt Handlungsunfähige (Unmündige und Entmündigte) als auch beschränkt Handlungsfähige (verheiratete) können für die von ihnen gültig getätigten Umsätze steuerpflichtig werden. Selbst Urteilsunfähige können steuerpflichtig werden, allerdings müssen diese sowohl bei der Verwirklichung der steuerbaren Umsätze als auch bei der Erfüllung bzw. Wahrnehmung ihrer Rechte und Pflichten vertreten werden.

Ebenfalls als natürliche Personen steuerpflichtig werden die Inhaber von *Einzelfirmen*. Auch wenn eine natürliche Person mehrere Einzelfirmen besitzt, was zivilrechtlich ohne weiteres möglich ist, ist für alle diese Einzelfirmen lediglich die diese besitzende natürliche Person steuerpflichtig und nicht die einzelnen Einzelunternehmen als solche.

Bei den juristischen Personen kommen zunächst alle vom Zivilrecht (ZGB, OR) abschliessend geregelten *juristischen Personen des Privatrechts* in Frage. Dies sind zum einen die im ZGB geregelten Vereine und Stiftungen und zum anderen die AG, die Kommandit-AG, die GmbH und die Genossenschaft, deren Normierungen sich im OR finden.

Des weiteren können auch die *juristischen Personen des öffentlichen*

Rechts steuerpflichtig werden. Bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann es sich entweder um Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen handeln. Allen gemeinsam ist, dass sie auf öffentlichrechtlicher Grundlage beruhen, d.h. ihre Gründung und Organisation ist nicht im Zivilrecht geregelt, sondern in speziellen Gesetzen, Verordnungen und Reglementen. Bei den *Körperschaften* kann es sich insbesondere um Gebietskörperschaften, wie z.B. Bund, Kantone und (Einwohner-) Gemeinden, um Personalkörperschaften, wie z.B. spezialgesetzliche Aktiengesellschaften und Genossenschaften (Bsp. Schweizerische Nationalbank, SBB, manche Kantonalbanken und neuerdings Kantonsspitäler), und um Realkörperschaften, deren Mitgliedschaft sich aus dem Eigentum an bestimmten Sachen ergibt, z.B. Meliorationsgenossenschaften und Alpkorporationen, handeln. Bei den selbständigen öffentlichen *Anstalten* handelt es sich um rechtlich und organisatorisch verselbständigte Verwaltungseinheiten (Bsp. ETH, SUVA, Universitäten, zahlreiche Kantonalbanken). Bei den selbständigen öffentlichen *Stiftungen* handelt es sich, wie bei den privatrechtlichen auch, um ein rechtlich verselbständigtes Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Im Gegensatz zu den privatrechtlichen Stiftungen beruhen die öffentlichrechtlichen allerdings, wie erwähnt, auf einer öffentlichrechtlichen Grundlage (Gesetz oder Verfügung).



Dominik Romang, lic. iur., Rechtsanwalt,
PricewaterhouseCoopers, Zürich

2.4 Nicht rechtsfähige Gebilde

Neben den natürlichen und juristischen Personen, welche aufgrund des Zivilrechts oder einer speziellen öffentlichrechtlichen Regelung rechtsfähig sind, können im Mehrwertsteuerrecht auch *nicht rechtsfähige Gebilde* sowohl des Privatrechts als auch des öffentlichen Rechts steuerpflichtig sein.

Das MWSTG nennt diesbezüglich ausdrücklich die *Personengesellschaften*. Dabei handelt es sich um die im OR geregelten *Kollektiv- und Kommanditgesellschaften*. Die schweizerische Lehre und Rechtsprechung spricht diesen beiden Handelsgesellschaften praktisch einhellig die Rechtspersönlichkeit ab. Sie können daher grundsätzlich nicht Träger von Rechten und Pflichten sein. Allerdings werden sie aufgrund spezieller gesetzlicher Bestimmungen im OR in gewissen Bereichen wie juristische Personen behandelt. Insbesondere sind diese Personengesellschaften in eigenem Namen *handlungs-, prozess- und betriebsfähig*, so dass im Aussenverhältnis die fehlende Rechtspersönlichkeit meist nicht weiter auffällt. Demgegenüber macht sich die fehlende Rechtspersönlichkeit jedoch im Innenverhältnis und speziell auch bei der persönlichen Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsschulden bemerkbar.

Weiter nennt das MWSTG auch die *unselbständigen öffentlichen Anstalten* als mögliche Steuerpflichtige. Dabei handelt es sich, ebenso wie bei den oben erwähnten selbständigen öffentlichen Anstalten, um weitgehend verselbständigte Verwaltungseinheiten, welche aber im Gegensatz zu den selbständigen rechtlich nicht verselbständigt und daher nicht rechtsfähig sind. Insbesondere verfügen sie daher auch nicht über ein eigenes Vermögen und können somit auch nicht Haftungssubjekt sein. Ihr Vermögen ist Bestandteil des Vermögens des Gemeinwesens, dem sie angehören, auch wenn es häufig rechnerisch durch Führung einer eigenen Finanzrechnung davon ausgeschieden ist.

Ebenfalls explizit nennt das MWSTG *Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die unter gemeinsamer*

Firma Umsätze tätigen, als mögliche Steuerpflichtige. Unter die Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit können wohl fast alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Gebilde subsumiert werden, welche in keine andere Kategorie passen. Die entscheidenden Kriterien sind dabei lediglich

welche keine einfache Gesellschaft bilden, wie z.B. *Erbengemeinschaften* oder *Stockwerkeigentümergeinschaften*.

Aufgrund der speziellen Regelung in Art. 23 Abs. 1 MWSTG können unter gewissen Voraussetzungen auch die *autonomen Dienststellen* des Bundes, der

mit der *Erzielung von Einnahmen* verbundene *gewerbliche* oder *berufliche Tätigkeit* ausübt, auch wenn die *Gewinnabsicht* fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75 000.– übersteigen.

Unter den in Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG genannten Ausnahmen ist zudem festgehalten, dass Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu CHF 250 000.– nicht steuerpflichtig sind, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als CHF 4 000.– pro Jahr beträgt.

«Ebenfalls explizit nennt das MWSTG Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen, als mögliche Steuerpflichtige.»

das Tätigen von Umsätzen unter gemeinsamer Firma und die Beteiligung mehrerer Personen. Mithin kommt es also nicht auf die zivilrechtliche Rechtsform, sondern allein auf den Marktauftritt eines am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Gebildes an. Tritt ein solches Gebilde unter einem eigenen Namen am Markt auf und tätigt es unter diesem Namen Umsätze, wird es, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, mehrwertsteuerpflichtig.

Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit gehört insbesondere die *einfache Gesellschaft*. Eine solche liegt immer dann vor, wenn sich mehrere natürliche oder juristische Personen zusammenschließen, um mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln einen gemeinsamen Zweck zu erreichen, und sofern nicht die Voraussetzungen für eine andere Gesellschaftsform gegeben sind. Die einfache Gesellschaft ist daher auch die Grund- und Subsidiärform des Gesellschaftsrechts. Insbesondere handelt es sich in der Regel bei Konsortien, Arbeits-, Büro- und Unkostengemeinschaften um einfache Gesellschaften, welche als Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit steuerpflichtig werden können, sofern sie unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen.

Nicht steuerpflichtig sind *stille Gesellschaften*, da sie nicht nach aussen auftreten.

Steuerpflichtig können aber auch andere Personengesamtheiten werden,

Kantone und der Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen steuerpflichtig werden.

Problematisch ist bei der Anerkennung von ansonsten nicht rechtsfähigen und damit auch nicht handlungs- und vermögensfähigen Gebilden als Steuerpflichtige insbesondere, dass diese grundsätzlich *nicht partei- und betreibungsfähig* sind, d.h. sie können weder eingeklagt noch betrieben werden. Es müsste daher vom Gesetzgeber eine entsprechende *Haftungsregelung* getroffen werden, worauf noch zurückzukommen sein wird.

3. Voraussetzungen der Steuerpflicht

3.1 Allgemeines

Nachdem im vorhergehenden Abschnitt die Frage behandelt wurde, welche Wirtschaftssubjekte grundsätzlich steuerpflichtig werden können, geht es im folgenden darum, aufzuzeigen, unter welchen Voraussetzungen ein potentiell Steuerpflichtiger tatsächlich steuerpflichtig wird.

3.2 Gesetzliche Umschreibung

Gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer *selbständig* eine

3.3 Ausüben einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit

Die Formulierung «..., wer eine ... gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt,...» wurde offensichtlich vom bereits erwähnten § 2 Abs. 1 USTG zuerst in die MWSTV und nun in das MWSTG übernommen. Das MWSTG definiert die Begriffe der «gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit» nicht. Da die Formulierung jedoch aus dem deutschen Recht übernommen wurde, rechtfertigt es sich, für die Auslegung der Begriffe u.a. auch auf diese Rechtsordnung zurückzugreifen. Im Gegensatz zum schweizerischen Recht definiert das deutsche USTG die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nämlich, und zwar folgendermassen: «Gewerblich oder beruflich ist jede *nachhaltige Tätigkeit* zur *Erzielung von Einnahmen*, ...». Demnach sind nach deutschem USTG zwei Elemente wesentlich, um eine Tätigkeit als gewerblich oder beruflich zu qualifizieren: einerseits muss die Tätigkeit nachhaltig sein und andererseits muss sie der Erzielung von Einnahmen dienen.

Die Bedeutung des Begriffs der *Nachhaltigkeit* ist in der deutschen Lehre und Rechtsprechung nicht unumstritten. Wesentliches Element der Nachhaltigkeit ist jedoch unbestritten eine gewisse *Dauerhaftigkeit*. Dass einer gewerbsmässigen Tätigkeit auch eine gewisse Dauerhaftigkeit eigen sein muss, ist auch in der schweizerischen Lehre und Rechtsprechung unbestritten. Besteuert werden

sollen nicht einmalige oder lediglich gelegentliche, mehr oder weniger zufällig erzielte Umsätze, sondern nur solche, welche aufgrund einer gewissen Planmässig- und Dauerhaftigkeit erzielt wurden. Weitgehende Einigkeit herrscht allerdings auch sowohl im deutschen als auch im schweizerischen Recht darüber, dass u.U. auch eine einmalige Tätigkeit, welche jedoch auf eine gewisse zeitliche Dauer angelegt sein muss, als gewerblich oder beruflich gelten kann. In der Praxis dürfte das Element der Nachhaltigkeit für ausländische Unternehmen, welche in der Schweiz erstmals Umsätze tätigen, ab der ersten Transaktion gegeben sein, während bei Einzelunternehmen i. d. R. mehrere Transaktionen vorliegen müssen.

Als weiteres Element der Gewerblichkeit bzw. Beruflichkeit gilt nach dem deutschen UStG das *Erzielen von Einnahmen*. Dieses Element wird im MWSTG separat als Voraussetzung für die Steuerpflicht genannt, neben demjenigen der gewerblich oder beruflich ausgeübten Tätigkeit. Auch wenn der schweizerische Gesetzgeber das Erzielen von Einnahmen als separate Voraussetzung der Steuerpflicht auführt, darf daraus nicht etwa geschlossen werden, dass auch eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ohne Einnahmenerzielung möglich ist. Das Erzielen von Einnahmen gehört begriffsnotwendig zur gewerblichen bzw. beruflichen Tätigkeit. Entsprechend vermag selbstverständlich auch eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Tätigkeit, welche nicht gewerblich oder beruflich ist, keine Steuerpflicht auszulösen.

Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung ist es hingegen nicht erforderlich, dass beabsichtigt ist, mittels der ausgeübten Tätigkeit Gewinn zu erzielen. Für die Steuerpflicht ebenfalls nicht von Bedeutung ist, ob aus den erzielten Einnahmen tatsächlich ein *Gewinn* oder ein *Verlust* resultiert.

3.4 Selbständigkeit

Die Frage, ob eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird oder nicht, stellt sich vorwiegend bei natürlichen Perso-

nen. *Juristische Personen* gelten nach schweizerischem Recht mehrwertsteuerrechtlich auch dann als selbständig, wenn sie vollständig von einer anderen (natürlichen oder juristischen) Person beherrscht werden.

Natürliche Personen sind für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten, mögen auch alle anderen Voraussetzungen erfüllt sein, nicht steuerpflichtig. Übt eine natürliche Person neben einer unselbständigen noch eine selbständige Tätigkeit aus, kann sie für diese, unabhängig von der unselbständig ausgeübten Tätigkeit, steuerpflichtig werden. Ob eine Person selbständig tätig ist oder nicht, beurteilt sich nun auch im MWSTG nach den gleichen Kriterien wie im *Einkommenssteuerrecht* und im *Sozialversicherungsrecht*. Massgebende Kriterien sind insbesondere das Tragen eines eigenen ökonomischen Risikos, die arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit und damit zusammenhängend die fehlende Weisungsgebundenheit und die wirtschaftliche Unabhängigkeit (ASA 61, 812 f.). Nachdem unter dem Regime der MWSTV die Tätigkeit von *Verwaltungs- und Stiftungsräten* von der ESTV als selbständig qualifiziert wurde, gelten diese Tätigkeiten und diejenigen von *ähnlichen Funktionsträgern* gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG neu explizit als unselbständige Erwerbstätigkeit. Gemäss Bericht der WAK-N vom 28.8.96 wird durch diese Änderung klargestellt, dass derartige Einkünfte nicht zugleich mit Sozialabgaben und mit der Mehrwertsteuer belastet werden können. Damit geht eine unselbige, mit enormen administrativen Umtrieben für die Steuerpflichtigen und die ESTV selbst verbundene, hinsichtlich Steuereinnahmen aber weitgehend wirkungslose Praxis in die Geschichte ein.

3.5 Umsatzgrenzen

Gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG ist grundsätzlich steuerpflichtig, wer einen steuerbaren Umsatz von mehr als CHF 75 000.– pro Jahr erzielt. Dieser Grundsatz wird unter dem Titel «Ausnahmen» in Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG jedoch dahingehend modifiziert, dass Unternehmer mit einem steuerbaren Jahresumsatz von mehr als CHF

75 000.–, aber nicht mehr als CHF 250 000.– von der Steuerpflicht ausgenommen werden, wenn die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als CHF 4 000.– pro Jahr betragen würde. Wie noch gezeigt werden wird, bedeutet das Ausgenommensein von der Steuerpflicht jedoch nichts anderes, als dass die Betroffenen nicht steuerpflichtig sind. Verständlich formuliert gilt daher folgendes:

Steuerpflichtig ist, entweder

1. wer einen steuerbaren Umsatz von mehr als CHF 250 000.– pro Jahr erzielt oder
2. wen bei einem jährlichen Umsatz von CHF 75 000.– bis und mit CHF 250 000.– nach Berücksichtigung der Vorsteuer eine Steuerzahllast von CHF 4 000.– pro Jahr trifft.

Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen und Abweichungen, auf welche an anderer Stelle noch eingegangen wird.

Der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei den der Mehrwertsteuer unterliegenden *Lieferungen* und *Dienstleistungen* gemäss expliziter Anordnung im MWSTG nach den *vereinnahmten Entgelten*. Das kann nur so verstanden werden, dass nur der effektive Geldfluss für die Beurteilung der Steuerpflicht zu berücksichtigen ist. Insbesondere sind lediglich vereinbarte Entgelte nicht zu berücksichtigen und es kommt, anders als für die Berechnung der Steuer, kein Drittvergleich zur Anwendung.

Massgebend für die Umsatzberechnung sind die *Bruttoeinnahmen*. Abzüge oder Verrechnungen jedwelcher Art sind unzulässig. Für die Berechnung, ob die massgebenden Umsatzgrenzen erreicht wurden, werden nur die der Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen berücksichtigt. Mitgezählt werden selbstverständlich die in der Schweiz steuerbaren, aber steuerbefreiten Umsätze (Exporte). Nicht berücksichtigt werden dagegen die von der Steuer ausgenommenen Umsätze.

Gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG zählt auch der *Eigenverbrauch* zum

massgebenden Umsatz. Allerdings zählen nicht alle Eigenverbrauchstatbestände, welche in Art. 9 MWSTG aufgeführt werden, zu dem für die Auslösung der Steuerpflicht relevanten Umsatz. Wie aus Art. 21 Abs. 3 lit. b i.V.m. Art. 9 MWSTG hervorgeht, zählt lediglich der *Herstellungseigenverbrauch* gemäss Art. 9 Abs. 2 MWSTG zum massgebenden Umsatz. Der Entnahmeeigenverbrauch (Art. 9 Abs. 1 MWSTG) und der Eigenverbrauch bei Geschäftsübertragung (Art. 9 Abs. 3 MWSTG) können hingegen weder nach Sinn und Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung noch aufgrund der Konzeption des MWSTG zur Steuerpflicht führen. Da das Überschreiten der Umsatzgrenzen allerdings nur eine der Voraussetzungen ist, welche erfüllt sein müssen, um die Steuerpflicht auszulösen, führt auch der Herstellungseigenverbrauch nur dann zur Steuerpflicht, wenn der potentiell Steuerpflichtige eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

3.6 Unternehmenseinheit

Mehrwertsteuerrechtlich bilden sämtliche Geschäftslokale, Betriebe, Zweigniederlassungen usw. eines Wirtschaftssubjekts ein *einheitliches Unternehmen* und gelten als ein einziger Steuerpflichtiger. Die zwischen den einzelnen Geschäftslokalen, Betrieben, Zweigniederlassungen usw. getätigten Umsätze sind daher für die Mehrwertsteuer irrelevante *Innenumsätze*.

4. Ausnahmen von der Steuerpflicht

4.1 Allgemeines

Das MWSTG macht sowohl bei den Steuerobjekten als auch bei der Steuerpflicht – meist aus politischen oder erhebungswirtschaftlichen Gründen – zahlreiche Ausnahmen, welche steuersystematisch in jedem Fall problematisch sind. Wird ein Steuerpflichtiger von der Steuerpflicht ausgenommen, bedeutet das nichts anderes, als dass er nicht steuerpflichtig ist, obwohl er alle entsprechenden Voraussetzungen erfüllen würde. Das hat einerseits zur Folge, dass er die von ihm erbrachten

Lieferungen und Dienstleistungen nicht mit der Mehrwertsteuer belasten muss, andererseits kann er aber die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer auch nicht als Vorsteuer geltend machen (Abgesehen vom Rückerstattungsverfahren). Letzteres schlägt sich in erhöhten Gestehungskosten nieder, was sich insbesondere in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Mitbewerbern bei ebenfalls steuerpflichtigen Abnehmern negativ auf die Wettbewerbsfähigkeit auswirken kann. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen (Art. 27 MWSTG), worauf weiter unten noch zurückzukommen sein wird. Handelt es sich bei den Abnehmern ausschliesslich um nicht steuerpflichtige Konsumenten oder existieren keine steuerpflichtigen Mitbewerber, kann auch ein Wettbewerbsvorteil bzw. eine insgesamt geringere Belastung des Konsumenten resultieren.

4.2 Umsatzgrenze

Auf die Ausnahmeregelung betreffend die Umsätze über CHF 75 000.– und bis zu CHF 250 000.– ist an dieser Stelle nicht mehr einzugehen.

4.3 Urproduzenten

Landwirte, Forstwirte und *Gärtner* sind für Lieferungen von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Land- und Forstwirtschaft und der Gärtnerei nicht steuerpflichtig. Ebenfalls von der Steuerpflicht ausgenommen sind *Viehhändler* für die Umsätze von Vieh und neu auch *Milchsammelstellen* für die Umsätze von Milch an Milchverarbeiter. Die genannten Subjekte sind für diese Umsätze auch dann von der Steuerpflicht ausgenommen, wenn daneben noch andere steuerbare Tätigkeiten ausgeübt werden.

4.4 Unternehmer mit Sitz im Ausland

Unternehmer mit Sitz im Ausland, die im Inland *ausschliesslich* Dienstleistungen der in Art. 14 Abs. 3 MWSTG aufgezählten Arten erbringen, sind von

der Steuerpflicht *ausgenommen*. Dies daher, weil das MWSTG neu den Ort, an dem die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG genannten Dienstleistungen erbracht werden, als da fingiert, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG genannten Umsätze werden damit zu Inlandumsätzen, wenn der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte im Inland hat.

Sobald allerdings ein Unternehmer mit Sitz im Ausland *nicht ausschliesslich* Dienstleistungen der genannten Art erbringt, sondern auch noch andere steuerbare Umsätze tätigt, wird er für sämtliche Umsätze *steuerpflichtig*, auch für die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG genannten.

In keinem Fall von der Steuerpflicht ausgenommen sind jedoch Unternehmer mit Sitz im Ausland, die im Inland Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne von Art. 14 Abs. 3 lit. e MWSTG an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen, auch wenn es nur einer ist.

4.5 Sportvereine, gemeinnützige Institutionen

Neu sind im MWSTG auch nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen von der Steuerpflicht ausgenommen, sofern ihr Jahresumsatz CHF 150 000.– nicht übersteigt.

4.6 Andere Ausnahmen

Andere Ausnahmen von der Steuerpflicht sind im MWSTG nicht mehr enthalten. Die in der MWSTV noch für die von ihnen persönlich hergestellten Kunstwerke von der Steuerpflicht ausgenommenen Kunstmaler und Bildhauer sind nun wie alle andern persönlich steuerpflichtig. Kompensiert wird dieser Wegfall des Ausgenommenseins von der Steuerpflicht allerdings dadurch, dass nun die Lieferungen von Gegenständen der Urheber, zu denen auch die Kunstmaler und Bildhauer gehören, generell nicht mehr als steuerbare Umsätze gelten (Art. 18 Ziff. 16 MWSTG).

Ebenfalls nicht mehr von der Steuerpflicht ausgenommen sind die Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen nach Art. 28 StHG etc., welche gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTV noch von der Steuerpflicht ausgenommen waren. Diese steuersystematisch unsinnige Bestimmung wurde von der ESTV schlicht ignoriert, so dass deren Abschaffung nicht zu einer neuen Praxis führen wird.

Obwohl nicht ausdrücklich als Ausnahmen im MWSTG erwähnt, dürften – wie bereits gemäss der bisherigen Praxis der ESTV – auch in Zukunft *Unternehmen, deren Inlandleistung durch die Einfuhrsteuer abgegolten ist*, von der Steuer ausgenommen sein. Aufgrund mangelnder Publikation herrscht in diesem Bereich allerdings bis heute einige Unsicherheit.

5. Freiwillige Steuerpflicht

5.1 Allgemeines

Wie oben bereits erwähnt, können dadurch, dass gewisse Wirtschaftssubjekte und Umsätze von der Steuer ausgenommen werden bzw. nicht steuerbar sind, *Wettbewerbsverzerrungen* entstehen. Insbesondere zur Wahrung der *Wettbewerbsneutralität*, aber auch zur Vereinfachung der *Steuererhebung* besteht zum einen für nicht Steuerpflichtige die Möglichkeit, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen, und zum andern sowohl für nicht Steuerpflichtige als auch für Steuerpflichtige die Möglichkeit, für die Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen zu optieren.

Nachdem in der MWSTV die Möglichkeiten, für die *Versteuerung von von der Steuer ausgenommenen Umsätzen* zu optieren, sehr beschränkt waren, wurden diese *Möglichkeiten* im MWSTG *stark erweitert*. Neu kann für die Versteuerung fast aller von der Steuer ausgenommenen Umsätze optiert werden, teilweise allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Umsätze nachweislich gegenüber inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden. Insbesondere für die Versteuerung von Versicherungs- und Rückversicherungsumsätzen und für dieje-

nige von ausgenommenen Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs kann allerdings – im Gegensatz zu einigen EU-Staaten – nach wie vor nicht optiert werden. Die erweiterten Möglichkeiten, für die Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen zu optieren, wird unter dem MWSTG dazu führen, dass mehr bisher nicht Steuerpflichtige infolge Option für die Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen steuerpflichtig werden.

5.2 Gesetzliche Regelung

Gemäss Art. 27 Abs. 1 MWSTG können sich *Unternehmen*, welche die *Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG nicht erfüllen* oder *nach Art. 25 Abs. 1 MWSTG*

erpflicht ausgenommen sind, die Möglichkeit, sich zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen.

Auch im MWSTG wird allerdings die Kompetenz für die *Festsetzung der Bedingungen*, unter denen eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht zugelassen wird, direkt der *ESTV* erteilt. Mit anderen Worten kann nach wie vor die *ESTV* bestimmen, unter welchen Voraussetzungen eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht tatsächlich möglich ist. Die *ESTV* hat unter dem Regime der MWSTV die Bedingungen für die Zulassung der freiwilligen Steuerpflicht in der «Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige» und in der Broschüre

«Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität besteht die Möglichkeit, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen.»

von der Steuerpflicht ausgenommen sind, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen der Steuerpflicht freiwillig unterstellen.

Abs. 2 von Art. 27 MWSTG statuiert neu einen *Rechtsanspruch* auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht, *insbesondere* für jene Unternehmen, die eine Tätigkeit aufgenommen haben, die darauf ausgerichtet ist, *spätestens innert fünf Jahren* im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als *CHF 250 000.–* zu erzielen, wobei die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit beginnen soll.

5.3 Optionsmöglichkeiten

Im Gegensatz zur MWSTV haben nun gemäss MWSTG *grundsätzlich alle*, welche die für die obligatorische Steuerpflicht erforderlichen Umsatzgrenzen nicht erreichen oder von der Steu-

«Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» vom November 1995 publiziert. Gesuche um Bewilligung der freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht werden gemäss diesen Publikationen und der entsprechenden Praxis der ESTV nur bewilligt, wenn für den Gesuchsteller ein *offensichtliches* und *dauerndes Interesse* an der Steuerpflicht besteht. Der Gesuchsteller muss entweder beachtliche Lieferungen oder Dienstleistungen an andere Steuerpflichtige oder regelmässige Vorsteuerüberschüsse von einem gewissen Umfang nachweisen können. Zudem muss der Gesuchsteller einen jährlichen Umsatz von mehr als *CHF 40 000.–* aus *steuerbaren Lieferungen* und *Dienstleistungen an Steuerpflichtige* im Inland und/oder aus *Exporten* oder Dienstleistungen/Lieferungen von inländischen Unternehmen im Ausland (für Umsätze, die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht würden) erzielen. An diesen Voraussetzungen dürfte sich aufgrund der erwähnten Kompetenzzuweisung unter dem MWSTG nicht viel ändern.

Neu besteht unter den oben erwähnten, im MWSTG genannten Bedingungen ein *Rechtsanspruch* auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht. Dieser Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht bildet eine Ergänzung zur Einlagesteuerung gemäss Art. 42 MWSTG. Dadurch, dass sich Wirtschaftssubjekte schon während der *Gründungs- und Investitionsphase* freiwillig der Mehrwertsteuer unterstellen können, erhalten sie die Möglichkeit, sofort die auf den *Investitionen* lastenden Vorsteuern geltend zu machen.

Neben der freiwilligen Option gibt es auch noch die *Option aufgrund einer gesetzlichen Vermutung*: Gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTG wird angenommen, dass derjenige, der es unterlässt, sich bei der ESTV als Steuerpflichtiger abzumelden, obschon er die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 29 lit. b MWSTG), für die Steuerpflicht optiert.

6. Gruppenbesteuerung

Auf die Darstellung der recht komplexen Regelung der Gruppenbesteuerung in Art. 22 MWSTG muss hier aus Platz- und Zeitgründen vorerst verzichtet werden (siehe Willi Leutenegger, Neugestaltung der Gruppenbesteuerung, S. 1057).

7. Gemeinwesen

Wie bei der Behandlung der potentiell Steuerpflichtigen schon ausgeführt, werden die *juristischen Personen des öffentlichen Rechts* und die *unselbständigen öffentlichen Anstalten* in Art. 21 Abs. 2 MWSTG explizit als mögliche Steuerpflichtige aufgeführt. In Art. 23 Abs. 1 MWSTG werden nun darüber hinaus neu auch ausdrücklich die *autonomen Dienststellen* von Bund, Kantonen und Gemeinden als mögliche Steuerpflichtige genannt, nachdem diese unter dem Regime der MWSTV lediglich als von der Steuer Ausgenommene erwähnt worden waren.

Weiter können gemäss Art. 23 Abs. 1 MWSTG auch die *übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts* und die *mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen* steu-

erpflichtig werden. Für alle vorerwähnten, unter dem Titel «Gemeinwesen» zusammengefassten Gebilde gilt, dass sie erst bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenzen für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig sind, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen *CHF 25 000.–* pro Jahr übersteigen. Diese Regelung wurde neu in das Gesetz aufgenommen, nachdem sie allerdings bereits unter dem Regime der MWSTV von der ESTV mittels der Branchenbroschüre «Gemeinwesen» eingeführt worden war. Wie schon in der MWSTV sind auch gemäss MWSTG die genannten Dienststellen, Einrichtungen, Personen und Organisationen nur für Leistungen steuerpflichtig, die sie nicht in Ausübung *hoheitlicher Gewalt* erbringen. Das gilt auch dann, wenn sie für solche, in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachten Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Ist eine autonome Dienststelle steuerpflichtig, weil sie die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, so hat sie die Umsätze an Nichtgemeinwesen und die gleichartigen Umsätze an andere Gemeinwesen oder an Zweckverbände von Gemeinwesen zu versteuern. Ebenso sind gleichartige Umsätze an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens zu versteuern, sofern die übrigen gleichartigen Umsätze zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbracht werden.

Steuerpflichtige Gemeinwesen können beantragen, als Einheit oder nach einzelnen Gruppen abzurechnen.

Der für Nichtspezialisten fast unverständliche Gesetzestext mit einer fragwürdigen Vermischung von Steuerobjekt und Steuersubjekt hält im wesentlichen die von der ESTV mit fragwürdiger Rechtsgrundlage in der MWSTV entwickelte Sonderregelung für die Gemeinwesen fest und baut diese sogar noch aus. So müssen neu steuerpflichtige Dienststellen, welche ihre Leistungen «zur Hauptsache», d. h. wohl zu mehr als 50 %, an das eigene Gemeinwesen erbringen, ihre Leistungen an letztere nicht versteuern.

In der Praxis entstehen dadurch mannigfache Schwierigkeiten:

1. Die Bemessung des Vorsteueranspruches kann Unsicherheiten bieten;
2. ebenso die einmalige Überschreitung der 50%-Limite;
3. wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen von Gemeinwesen werden behindert (z.B. Ausgliederung von Spitalwäschereien, Entsorgungseinrichtungen oder EDV-Abteilungen);
4. Die «halb-steuerpflichtigen» Dienststellen haben einen substantiellen steuerlichen Wettbewerbsvorteil vor den externen Konkurrenten bezüglich der Leistungen an eigene Gemeinwesen.

Neu in das MWSTG aufgenommen wurde auch die Bestimmung, dass die von *Kur- und Verkehrsvereinen* im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit erbrachten Leistungen nicht steuerbar sind, sofern das Entgelt für diese Leistungen ausschliesslich aus öffentlichrechtlichen Tourismusabgaben stammt.

Verschiedene Tätigkeiten, welche in der MWSTV noch in einem Anhang aufgeführt wurden, gelten auch im MWSTG explizit als beruflich oder gewerblich und damit als steuerbar. Allerdings wurde die entsprechende, nicht abschliessende Liste neu in Abs. 2 von Art. 23 MWSTG aufgenommen.

8. Beginn und Ende der Steuerpflicht

8.1 Beginn der Steuerpflicht

Aufgrund der gesetzlichen Regelung sind für den Beginn der Steuerpflicht grundsätzlich *zwei Fälle* zu unterscheiden: zum einen denjenigen, dass eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit *neu aufgenommen* wird (oder ein anderes Geschäft neu übernommen oder ein neuer Betriebszweig eröffnet wird) und zum anderen denjenigen, dass bereits eine grundsätzlich steuerbare Tätigkeit ausgeübt wird, allerdings ohne dass die für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenzen überschritten werden, und dass mittels *Ausweitung* dieser Tätigkeit die Umsatzgrenzen überschritten werden.

Wird eine für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit *neu aufgenommen*,

so beginnt die Steuerpflicht gemäss Art. 28 Abs. 2 MWSTG mit der Aufnahme der entsprechenden Tätigkeit, sofern zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der ersten zwölf Monate CHF 75 000.– übersteigen wird. Gleiches gilt bei einer *Geschäftsübernahme* oder bei Eröffnung eines *neuen Betriebszweiges*, auch wenn bereits eine die Steuerpflicht nicht auslösende Tätigkeit ausgeübt wird.

Im MWSTG *nicht geregelt* ist der Fall, in dem bei Neuaufnahme einer Tätigkeit zu erwarten ist, dass der massgebende Umsatz zwar über CHF 75 000.– aber nicht über CHF 250 000.– liegen wird und dass die Steuerzahllast nicht mehr als CHF 4 000.– betragen wird. Die ESTV scheint davon auszugehen, dass in diesen Fällen die Steuerpflicht nicht beginnt. Da das MWSTG jedoch explizit festhält, dass steuerpflichtig wird, wer voraussichtlich einen massgebenden Umsatz von CHF 75 000.– erzielen wird, unabhängig von der Steuerzahllast, sollte einem potentiell Steuerpflichtigen auf Antrag jedenfalls die *Steuerpflicht bewilligt* werden, unabhängig von den von der ESTV aufgestellten Bedingungen für die Option.

Da derjenige, bei dem *nicht anzunehmen* ist, dass er die oben erwähnten *Umsatzgrenzen überschreiten* wird, wie ausgeführt, nicht steuerpflichtig ist, nimmt er seine Tätigkeit als nicht Steuerpflichtiger auf. Gemäss *Ansicht der ESTV* zur identischen Regelung in der MWSTV, publiziert in der Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» vom November 1995, muss dieser potentiell Steuerpflichtige nach Ablauf von drei Monaten den seit Beginn der Tätigkeit erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umrechnen. Desgleichen den Betrag der abzuziehenden Vorsteuer. Wird dabei festgestellt, dass aufgrund dieser Berechnung die Umsatzgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten werden, hat sich der potentiell Steuerpflichtige nach Ansicht der ESTV umgehend bei ihr zu melden. Er wird dann von ihr rückwirkend auf Beginn der Tätigkeit, gegebenenfalls auf das folgende Kalendervierteljahr, als Steuerpflichtiger eingetragen.

Die Ansicht der ESTV, dass der Umsatz drei Monate nach Aufnahme der Tätigkeit überprüft werden und gegebenenfalls eine Anmeldung als Steuerpflichtiger erfolgen müsse, findet weder in der MWSTV noch im neuen MWSTG eine Stütze.

Richtigerweise ist derjenige, bei dem bei Aufnahme der Tätigkeit nicht anzunehmen ist, dass er die massgebenden Umsatzgrenzen innert zwölf Monaten überschreiten wird, gleich zu behandeln, wie derjenige, welcher die massgebenden *Umsatzgrenzen bisher nicht überschritten* hat. Dieser wird gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG nach *Ablauf des Kalenderjahres*, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist, steuerpflichtig, sofern die Umsatzerweiterung nicht auf die oben erwähnten Gründe der Geschäftsübernahme oder der Eröffnung eines neuen Betriebszweiges zurückzuführen ist. Der potentiell Steuerpflichtige hat daher am Ende jedes Kalenderjahres zu prüfen, ob er die für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenzen überschritten hat und hat sich gegebenenfalls als Steuerpflichtiger anzumelden. Hat er die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während des ganzen Kalenderjahres ausgeübt, so ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen.

Ist ein potentiell Steuerpflichtiger nicht steuerpflichtig, weil sein Umsatz zwar mehr als CHF 75 000.–, aber nicht mehr als CHF 250 000.– und seine Steuerzahllast nicht mehr als CHF 4 000.– beträgt, wird auch er gemäss Art. 28 Abs. 3 MWSTG nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres steuerpflichtig, in dem sein massgebender Umsatz CHF 250 000.– oder seine Steuerzahllast CHF 4 000.– übersteigen. Erweitert der von der Steuerpflicht Ausgenommene hingegen seine Tätigkeit durch eine Geschäftsübernahme oder durch die Eröffnung eines neuen Betriebszweiges, wird er sofort steuerpflichtig, wenn zu erwarten ist, dass eine der beiden Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird (Art. 28 Abs. 3 MWSTG).

Eine entsprechende Regelung für die von der Steuer ausgenommenen Sportvereine und gemeinnützigen Institutio-

nen fehlt im MWSTG. Sinngemäss muss jedoch auch für diese das oben Ausgeführte gelten.

Die hier aufgezeigte Regelung des Beginns der Steuerpflicht erscheint insgesamt als fragwürdig. Das komplexe Zusammenspiel verschiedener Limiten und die je nach Konstellation unterschiedlichen rückwirkenden Effekte und Verzerrungen führen zu Unsicherheit und Fehlern, welche einer Massensteuer nicht angemessen sind. Ein Wechsel zu einem erweiterten Unternehmer-Begriff könnte die Situation substantiell vereinfachen.

8.2 Ende der Steuerpflicht

Entsprechend den Voraussetzungen bzw. Möglichkeiten für die Begründung der Steuerpflicht endet diese auch bei deren Wegfall. Die Steuerpflicht endet grundsätzlich mit *Aufgabe der der Steuer unterliegenden Tätigkeit*; im Falle einer Vermögensliquidation allerdings erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens. Die Steuerpflicht endet zudem am Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Steuerpflicht massgebenden *Umsatzgrenzen nicht mehr überschritten* wurden, sofern zu erwarten ist, dass sie auch im folgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden. Unterlässt es allerdings der Steuerpflichtige in diesem Fall, sich bei der Steuerverwaltung abzumelden, wird aufgrund von Art. 56 Abs. 3 MWSTG angenommen, dass er für die Steuerpflicht optiere. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige für die Steuerpflicht *optiert* hatte, endet die Steuerpflicht in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt. Gleiches gilt im Fall der Streichung im Register der Steuerpflichtigen.

9. Steuernachfolge

Die Frage der Steuernachfolge, d.h. wer in die *Rechte und Pflichten* aus dem Steuerrechtsverhältnis bei Wegfall des Steuerpflichtigen eintreten soll, stellt sich nur, wenn eine steuerpflichtige *natürliche Person* stirbt und wenn ein Steuerpflichtiger mit *Aktiven und Passiven*, d.h. ohne Liquidation, übernommen wird. Findet eine *Liquidation* statt, endet die Steuerpflicht, wie ausgeführt, erst mit deren Abschluss, so

dass sich die Frage der Steuernachfolge nicht stellt.

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so treten von Gesetzes wegen (Art. 30 Abs. 1 MWSTG) seine *Erben* in seine mehrwertsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten ein. Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern, allerdings nur bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge. Von dieser Steuernachfolge können sich die Erben nur dadurch befreien, dass sie die Erbschaft ausschlagen.

Wer einen Steuerpflichtigen mit *Aktiven und Passiven* übernimmt, tritt gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG in dessen mehrwertsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten ein. Neu hält das MWSTG in Anlehnung an Art. 181 OR an dieser Stelle auch fest, dass der bisherige Steuerschuldner mit dem neuen noch während zweier Jahre seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für diejenigen Steuerschulden *haftet*, die vor der Übernahme entstanden sind.

10. Steuervertretung

Die Regelung von Art. 31 MWSTG, welche unverändert von Art. 24 MWSTV übernommen wurde, soll es der ESTV ermöglichen, für die Erfüllung der Steuerpflicht von *ausländischen Handelsgesellschaften* und eben solchen *Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit* neben den Steuerpflichtigen auch auf deren *Teilhaber* zu greifen.

11. Mithaftung

Das MWSTG hat weitgehend die Haftungsregelung der MWSTV übernommen. Weggefallen ist jedoch die Haftung der an der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Unternehmung beteiligten natürlichen Personen für missbräuchlich geltend gemachte Vorsteuern. Insbesondere die Haftung für die nicht rechtsfähigen und damit auch nicht partei- und betriebsfähigen Steuerpflichtigen hätte einer eingehenden Regelung bedurft. Diese lässt das MWSTG jedoch vollkommen vermissen. Es trifft diesbezüglich lediglich ein-

zelne punktuelle und unvollständige Haftungsregelungen unter dem Titel der Mithaftung. Da die nicht rechtsfähigen und damit auch nicht vermögensfähigen Steuerpflichtigen zivilrechtlich aber gar nicht haften können, ist auch keine Mithaftung möglich.

Gemäss Art. 32 Abs. 1 lit. a MWSTG haften zunächst einmal die *Teilhaber* einer einfachen Gesellschaft, einer Kollektiv- oder einer Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer *zivilrechtlichen Haftbarkeit* mit dem Steuerpflichtigen solidarisch. Dazu ist anzumerken, dass die einfache Gesellschaft zivilrechtlich nicht haften kann, weshalb für die Steuerschulden der einfachen Gesellschaft ausschliesslich (und nicht solidarisch) die Gesellschafter gemäss den zivilrechtlichen Bestimmungen haften. Über die Haftung aller anderen nicht rechtsfähigen Steuerpflichtigen schweigt sich das MWSTG aus.

Weiter haftet mit dem Steuerpflichtigen solidarisch, wer eine freiwillige *Versteigerung* durchführt oder durchführen lässt (Art. 32 Abs. 1 lit. b MWSTG).

Die *Liquidatoren* einer juristischen Person, einer Handelsgesellschaft oder einer Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit haften ebenfalls mit dem Steuerpflichtigen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses solidarisch (Art. 32 Abs. 1 lit. c MWSTG).

Ebenfalls mit dem Steuerpflichtigen solidarisch haften die *geschäftsführenden Organe einer juristischen Person*, die ihren *Sitz ins Ausland verlegt*. Die Mithaftung ist allerdings auf den Betrag des reinen Vermögens der juristischen Person beschränkt (Art. 32 Abs. 1 lit. d MWSTG).

Zudem haftet jede an einer *Gruppenbesteuerung* beteiligte Person oder Personengesamtheit für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern (Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG).

Für die erwähnten Liquidatoren und geschäftsführenden Organe besteht die Möglichkeit, sich zu *exkulpieren*, sofern sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben. Zudem haften sie nur für den Zeitraum ihrer Geschäftsführung. ≡

RESUME

Nouveautés concernant les articles 21 à 32 LTVA

L'une des questions essentielles à laquelle toute loi fiscale doit pouvoir répondre est celle de savoir qui est assujéti à l'impôt et dans quelles conditions. Sur le fond, les conditions d'assujettissement dans la LTVA du 2 septembre 1999 sont restées les mêmes que dans l'OLTVA du 22 juin 1994, avec quelques modifications importantes et certains compléments toutefois.

Les auteurs donnent un aperçu des nouveautés du chapitre 2 «Assujettissement à l'impôt», à savoir:

1. les membres des conseils d'administration et des conseils de fondation

- ne sont pas assujéti à l'impôt (art. 21 al. 1), leur activité étant considérée comme dépendante;
2. l'exonération de l'impôt de prestations de services des collectivités publiques, entraînant une distorsion de la compétition, est élargie (art. 23 al. 3);
3. les sociétés sportives et les institutions d'utilité publique dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas CHF 150 000.- sont exemptées de l'assujettissement (art. 25 al. 1 let. d);
4. l'option pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt sont étendues à contre-cœur (art. 26).

DR/GS/AFB