

Gerhard Schafroth

Kommentar zu den Entscheiden der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK)

Vorsteuern auf Geschäftsspesen

Entscheid vom 30. April 1996 (SRK 10/95)

Die SRK hatte u.a. die Frage zu beantworten, ob die in Art. 30 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) vorgesehene Beschränkung des Vorsteueranspruchs auf 50% im Zusammenhang mit geschäftlichen Ausgaben für Unterkunft, Verpflegung, Getränke und Beförderung bei Geschäftsreisen verfassungskonform ist.

In ihrem detailliert begründeten Entscheid geht die SRK davon aus, dass sich die schweizerische Mehrwertsteuer an folgenden verfassungsmässig abgestützten Grundsätzen zu orientieren hat:

Verbrauchssteuer und damit volle Überwälzbarkeit an die Endverbraucher,

Steuerneutralität/Wettbewerbsneutralität,

einmalige Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerungen),

Bestimmungslandprinzip,

Erhebungswirtschaftlichkeit.

"Budgetäre Überlegungen oder reine Praktikabilitätsgründe vermögen indessen ein Abweichen (von diesen Grundsätzen) nicht zu rechtfertigen."

Diese "übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien" ergeben sich insbesondere aus Art. 8 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung (ÜB-BV). Da sich diese Bestimmungen stark an die 6. EU-Richtlinie anlehnen und der unbestrittene Wille des Verfassungsgebers insbesondere anlässlich der Volksabstimmung vom 28. November 1993 darauf hinauslief, in der Schweiz eine eurokompatible Mehrwertsteuer einzuführen, sind die europäischen Bestimmungen zur Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe der schweizerischen MWST heranzuziehen, auch wenn sie in der Schweiz nicht direkt anwendbar sind. Dies gilt auch für den unbestimmten Rechtsbegriff des "geschäftlichen Charakters" (Art. 8 Abs. 2 lit. h ÜB-BV), der in diesem Zusammenhang die zentrale Rolle spielt.

Die SRK führt in diesem Zusammenhang aus:

"Die schweizerische Mehrwertsteuer orientiert sich am Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer (...). Mit ihr soll die Einkommensverwendung, welche - wie die Einkommenserzielung - einen geeigneten Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstellt,

belastet werden (...). Dementsprechend werden als Steuergut der Umsatzsteuer die Aufwendungen oder Einkommensverwendungen der Verbraucher bezeichnet (...). Gemeint sind damit die privaten Verbraucher (...). Wenn somit von einer Besteuerung des Endverbrauchs gesprochen wird, so ist damit ausschliesslich der private, jedenfalls nicht geschäftlich bedingte Endverbrauch gemeint. Soweit man im Zusammenhang mit geschäftlichen Ausgaben von Endverbrauch sprechen will (...) - was allerdings der Klarheit zweifellos abträglich ist - gehört er jedenfalls nicht zum Steuergut der Mehrwertsteuer.

(...)

Dies gilt auch in bezug auf die hier in Frage stehenden Ausgaben für Verpflegung, Getränke, Unterkunft und Geschäftsreisen. Soweit solche Auslagen tatsächlich geschäftlich bedingt sind (...), gehen sie zweifellos kalkulatorisch in den Produktpreis ein. Wie bei allen anderen Leistungsbezügen muss auch hier vermieden werden, dass die auf diesen Ausgaben lastende Mehrwertsteuer zum Kostenfaktor wird, d.h. der Unternehmer muss systemkonform von diesen Steuerbeträgen entlastet werden, was nur durch Gewährung des vollumfänglichen Vorsteuerabzuges bewirkt werden kann (...).

(...)

Wird für einzelne geschäftliche Ausgaben das Vorsteuerabzugsrecht beschränkt oder ausgeschlossen, so liegt darin mithin ohne weiteres eine Verletzung des Verbrauchssteuerprinzips.

(...)

Wird nun für einzelne Ausgabenkategorien das Vorsteuerabzugsrecht eingeschränkt, so werden Produktions- und Vertriebswege, bei denen der Anteil dieser Ausgaben am gesamten Kostengefüge höher ist als bei anderen, stärker belastet. Dies führt zu Benachteiligungen einzelner Unternehmer im Verhältnis zu anderen, was eben als Verstoss gegen das Prinzip der Steuer- oder gar der Wettbewerbsneutralität (...) und allenfalls auch gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (...) zu werten ist. Verhindert wird dadurch überdies die Möglichkeit, die Ausfuhrumsätze vollständig von der Umsatzsteuer zu entlasten und so einen exakten Belastungsausgleich bei Umsätzen über die Grenze herzustellen (...), worin ein Verstoss gegen das Bestimmungslandprinzip liegt, abgesehen davon, dass damit u.U. Wettbewerbsnachteile im internationalen Verhältnis verbunden sein können, indem exportierte Leistungen eine höhere Steuerbelastung tragen als im Ausland erstellte und umgekehrt importierte Leistungen eine tiefere Belastung als ausschliesslich im Inland erbrachte aufweisen.

(...)

Der Vorsteuerabzug als Kernstück der Mehrwertsteuer ist - um den übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien gerecht zu werden - konsequent zu ermöglichen. Dies hat auch der Verfassungsgeber klar zum Ausdruck gebracht, hat doch in den Räten ein Grossteil der Redner betont, das mit dem Übergang zur Mehrwertsteuer verfolgte Hauptanliegen bestehe in der Beseitigung der bei der Warenumsatzsteuer bestehenden "taxe occulte" und damit in der Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität insbesondere im internationalen Verhältnis (...)."

Die SRK gelangt in der Folge zum Schluss:

"Art. 30 Abs. 2 Bst. a und b ist daher im vorliegenden Fall die Anwendung zu versagen. Der Vorsteuerabzug ist für sämtliche geschäftlich bedingten Ausgaben vollumfänglich zuzulassen."

Kommentar

Der Entscheid der SRK spricht für sich selbst. Er lässt an Klarheit der Begründung und Konsequenz der Schlussfolgerungen nichts zu wünschen übrig. Wir warten gespannt auf das endgültige Urteil des Bundesgerichts in dieser Sache.

Autor:

Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Partner STG-Coopers & Lybrand, Basel

Entscheid zu Art. 8 ÜB-BV

(SRK 10/95)

Schlagworte/Mots-clés: Schlüssel-Artikel/Articles-ciés:

Geschäftlicher Charakter Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-BV; Art. 30 MWSTV; Art. 17 Abs. 6 der 6. EU-Richtlinie

Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts

MWST

Übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien

Vorsteuerabzug

1. Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der MWSTV durch die SRK.
2. Verfassungsmässige Umsetzung des in Art. 8 Abs. 2 Bst. h in fine ÜB-BV enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffes "geschäftlicher Charakter" in die Mehrwertsteuerverordnung. Es ist mit den übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien (d.h. mit Art. 41ter BV) unvereinbar, wenn Art. 30 MWSTV den Vorsteuerabzug nicht für sämtliche geschäftlich bedingten Ausgaben vollumfänglich zulässt. Verletzt ist insbesondere das Verbrauchsteuer-, das Überwälzbarkeits- und das Bestimmungslandprinzip sowie der Grundsatz der Steuerneutralität (E. 8a).
3. Liegt eine das Vorsteuerabzugsrecht im Sinne der MWSTV oder Praxis der ESTV beschränkende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts vor? Der zweite Satz von Art. 17 Abs. 6 der 6. EU-Richtlinie kann aufgrund seines zwingenden Charakters grundsätzlich eine Maxime des europäischen

Rechts darstellen. Allerdings hat der durch die 6. EU-Richtlinie inspirierte schweizerische Verfassungsgeber im letzten Satz von Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-BV zwar die Wendung "Ausgaben, die keinen geschäftlichen Charakter haben", nicht dagegen den Ausdruck "streng" und auch nicht die Begriffe "Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen" übernommen. Eine Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-BV gerecht werdende Auslegung von Art. 30 MWSTV gebietet daher grösste Zurückhaltung in der Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts in bezug auf solche Ausgaben. Es ist somit zwar grundsätzlich mit Art. 41ter BV vereinbar, wenn der Verordnungsgeber Aufwendungen für Vergnügungen, Luxus und Repräsentationen definiert sowie vom Vorsteuerabzug ausschliesst (vgl. etwa Art. 30 Abs. 1 MWSTV) und damit eine Abgrenzung zwischen den abzugsberechtigten Ausgaben geschäftlichen Charakters und jenen ohne geschäftlichen Charakter (u.a. eben Luxus-, Repräsentations- und Vergnügungsausgaben) vornimmt. Allerdings hat er aufgrund von Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-BV in der Umschreibung dessen, was als Aufwendungen dieser Art zu gelten hat, grösste Zurückhaltung zu üben (dieser Entscheidungsspielraum des Verordnungsgebers unterliegt im konkreten Anwendungsfall der Prüfung durch die Eidg. Steuerrekurskommission) (E. 8b bb).

4. Umfang und Inhalt des Begriffs geschäftlicher Charakter. Entsprechend dem Prinzip, dass mit der Mehrwertsteuer die Einkommensverwendungen der privaten Verbraucher erfasst werden sollen und dass der steuerpflichtige Unternehmer von jeglicher Umsatzsteuerbelastung freizuhalten ist, müssen diejenigen Aufwendungen als geschäftlich bedingt gelten, welche mit der Erstellung der steuerbaren Leistungen zusammenhängen, dieser dienen und als Kostenelement in den Preis für die Lieferungen oder Dienstleistungen eingehen. Der geschäftliche Charakter im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-BV liegt vor, wenn die Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind im Sinne der direkten Steuern (E. 10b).

Finanzielle Auswirkungen eines zukünftigen Mehrwertsteuergesetzes

Am 28. August 1996 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates den Entwurf eines MWSTG verabschiedet. In der Zwischenzeit hat die Eidg. Steuerverwaltung die finanziellen Auswirkungen dieses Gesetzesentwurfs dargestellt. Sie rechnet im Vergleich zur geltenden Verordnung mit Mindererträgen von rund 470 Millionen Franken pro Jahr.

Die WAK-N hat am 3. Oktober 1996 die Schätzungen diskutiert. Eine Mehrheit erachtet diese Kalkulationen als zu pessimistisch und glaubt, dass die Ausfälle kleiner sein werden. Zusätzlich ist mit einem einmaligen Betrag in der Grössenordnung von rund 700 Millionen Franken für die Rückerstattung bereits eingezahlter Vorsteuern für Spesen zu rechnen. Diese Rückerstattung ist einzig von einem Bundesgerichts-Entscheid abhängig.

Conséquences financières d'une future loi sur la TVA

Le 28 août 1996, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national a adopté un projet de loi sur la TVA. Dans l'intervalle, l'Administration fédérale des contributions a présenté les conséquences financières de ce contreprojet. Elle estime les moins-values par rapport à l'ordonnance actuelle à quelque 470 millions de francs.

La CER-N a discuté le 3 octobre 1996 de ces évaluations. Une majorité estime que ces calculs sont trop pessimistes et pense que les diminutions de recettes seront moins importantes. En plus, il faut compter avec un montant unique d'environ 700 millions pour le remboursement d'impôts préalables pour les frais déjà versés. Ce remboursement dépend uniquement d'un arrêt du Tribunal fédéral.

Copyright 1996 Der Treuhaender <http://www.treuhaender.ch>