

**Vernehmlassungsvorlage
zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes
Erläuternder Bericht**

vom 6. Juni 2014

Übersicht

Mit dieser Vernehmlassungsvorlage erfüllt der Bundesrat die Motion 13.3362, indem er dem Parlament Vorschläge zu einer Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes unterbreitet. Im Wesentlichen sind Änderungen bei der Steuerpflicht, insbesondere für ausländische Unternehmen und gemeinnützige Organisationen, bei der Besteuerung von Gemeinwesen, beim Abzug fiktiver Vorsteuern und bei der absoluten Verjährungsfrist vorgesehen. Die Vorlage sieht ausserdem eine Harmonisierung der Steuerausnahme im Sozialversicherungsbereich, die Aufhebung der Steuerausnahmen für Bekanntmachungsleistungen und für Parkplätze im Gemeingebrauch sowie eine neue Steuerausnahme für die Gönnerbeiträge an gemeinnützige Organisationen vor.

Ausgangslage

Auf den 1. Januar 2010 trat das vom Parlament am 12. Juni 2009 verabschiedete totalrevidierte Mehrwertsteuergesetz in Kraft. In der Praxis zeigte sich, dass einige Regelungen der Anpassung bedürfen. Der Bundesrat nahm diese Punkte mehrheitlich in die Zusatzbotschaft 08.053 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 30. Januar 2013 (Vorlage Zwei-Satz-Modell) auf. Das Konsultativgremium seinerseits machte mit Stellungnahmen vom 5. März und 18. April 2013 zuhanden der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Vorlage Zwei-Satz-Modell.

Am 22. April 2013 beschloss die WAK-N, auf die Vorlage Zwei-Satz-Modell nicht einzutreten. Tags darauf beauftragte sie den Bundesrat mit der Motion 13.3362, dem Parlament Vorschläge zu einer Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes zu unterbreiten. Der Bundesrat beantragte die Annahme der Motion und der Nationalrat folgte diesem Antrag. Mit der Zustimmung des Ständerats vom 23. September 2013 wurde die Motion überwiesen.

Inhalt der Vorlage

Die Vernehmlassungsvorlage sieht insbesondere Änderungen bei der Steuerpflicht der Unternehmen, der ausländischen Versandhändler, der gemeinnützigen Organisationen und der Gemeinwesen, den Ersatz des fiktiven Vorsteuerabzugs durch die Margenbesteuerung für bestimmte Gegenstände und eine Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist vor. Zudem werden Vorschläge betreffend die Steuerausnahme im Sozialversicherungsbereich und die steuerliche Behandlung von Gönnerbeiträgen an gemeinnützige Organisationen gemacht. Zur Aufhebung vorgeschlagen werden weiter die Steuerausnahmen für Bekanntmachungsleistungen und für Parkplätze im Gemeingebrauch.

Die Vernehmlassungsvorlage basiert im Wesentlichen auf der Vorlage «Zwei-Satz-Modell». Diese Änderungen wurden - wie vom Parlament verlangt - ergänzt durch die Änderungsvorschläge des Konsultativgremiums. Dabei handelt es sich teilweise um Gegenanträge zu Änderungsvorschlägen des Bundesrates, teilweise aber auch

um eigene Änderungsvorschläge. Zudem sind die Anliegen der parlamentarischen Initiativen Triponez (02.413) und Frick (11.440) berücksichtigt.

Von besonderer Wichtigkeit sind die Vorschläge zur Neuregelung der Steuerpflicht und zur Wiedereinführung der Margenbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Mit ersterem sollen durch die Mehrwertsteuer verursachte Wettbewerbsnachteile der inländischen Wirtschaft eliminiert werden, was sich positiv auf die Wirtschaft im Grenzgebiet auswirkt. Mit dem letzteren Vorschlag soll verhindert werden, dass es in grossem Umfang zu systemwidrigen Vorsteuer-rückerstattungen kommt. Zudem stellt der Bundesrat zur Diskussion, ob künftig eine Finanzierung über Nichtentgelte keinen Einfluss mehr auf die Steuerpflicht haben soll.

Die Vorlage führt per Saldo zu jährlichen Mehreinnahmen aus der Mehrwertsteuer von rund 133 Millionen Franken, wobei der grösste Teil davon – rund 90 Millionen Franken – auf die Wiedereinführung der Margenbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten entfällt. Damit werden ungewollte Steuermin-dereinnahmen aus der MWST-Reform 2010 rückgängig gemacht.

Auf die Kantone und Gemeinden wirken sich die Neuregelung der Steuerpflicht für Gemeinwesen und die steuerliche Erleichterung der Zusammenarbeit zwischen Gemeinwesen positiv aus. Bei der Aufhebung der Steuerausnahme für Parkplätze im Gemeingebrauch ist die Wirkung davon abhängig, ob die Mehrwertsteuer auf die Kundschaft überwältzt werden kann.

Die privaten Haushalte sind von der Vorlage nur wenig betroffen. Auf die Volkswirtschaft als Ganzes hat die Vorlage keine Auswirkungen. Profitieren würden jedoch die KMUs der Baubranche in den Grenzregionen der Schweiz sowie der Schweizer Versandhandel, da sie keine mehrwertsteuerlich bedingten Nachteile gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten mehr hätten.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
Grundzüge der Vorlage	5
1.1 Ausgangslage	5
1.2 Die beantragte Neuregelung	5
1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	6
1.4 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen	8
1.5 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht	9
1.6 Erledigung parlamentarischer Vorstösse	10
2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln	10
3 Auswirkungen	49
3.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen	49
3.1.1 Auswirkungen der Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG	49
3.1.2 Auswirkungen der Neuregelung der Steuerpflicht und der Ausdehnung der Steuerausnahmen auf die steuerpflichtigen Gemeinwesen	51
3.2 Auswirkungen auf den Bund	51
3.2.1 Finanzielle Auswirkungen	51
3.2.2 Personelle Auswirkungen	53
3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	54
3.4 Auswirkungen auf die Sozialversicherungen	55
3.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	55
3.6 Auswirkungen auf die privaten Haushalte	55
3.7 Auswirkungen auf die Umwelt	55
4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu nationalen Strategien des Bundesrates	56
4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung	56
4.2 Verhältnis zu nationalen Strategien des Bundesrates	56
5 Rechtliche Aspekte	56
5.1 Verfassungsmässigkeit	56
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	56
5.3 Erlassform	57
5.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	57
5.5 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	58

Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Am 1. Januar 2010 trat das total revidierte Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 in Kraft (Teil A der MWST-Reform oder MWST-Reform 2010). Damit wurden die steuerpflichtigen Personen administrativ und steuerlich entlastet. Der vom Bundesrat vorgesehene zweite Teil der Mehrwertsteuerreform, die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes und die Aufhebung eines Grossteils der Steuerausnahmen (Teil B), konnte hingegen nicht umgesetzt werden. Das Parlament beendete die Mehrwertsteuerreform am 23. September 2013 definitiv.

Seit Inkrafttreten der MWST-Reform 2010 hat sich gezeigt, dass einige Regelungen der Anpassung bedürfen. Der Bundesrat nahm diese Änderungen in die Zusatzbotschaft vom 30. Januar 2013¹ zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Vorlage Zwei-Satz-Modell) auf. Nachdem am 22. April 2013 die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) dem Nationalrat empfohlen hatte, auf die Vorlage Zwei-Satz-Modell nicht einzutreten, beauftragte sie den Bundesrat mit der Motion 13.3362 vom 23. April 2013, dem Parlament Vorschläge zu einer Teilrevisi-on des Mehrwertsteuergesetzes zu unterbreiten. Der Bundesrat beantragte am 29. Mai 2013 die Annahme der Motion. Der Nationalrat nahm die Motion am 18. Juni 2013 an, der Ständerat am 23. September 2013.

1.2 Die beantragte Neuregelung

Die Vorlage beinhaltet im Wesentlichen die Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes, die der Bundesrat bereits in der Vorlage Zwei-Satz-Modell² vorgeschlagen hatte, jedoch ohne Änderungen bei den Steuersätzen und ohne die Aufhebung der Steuerausnahmen für die reservierten Dienste der Post, den Wertzeichenverkauf und die Schiedsgerichtsbarkeit, die sich aus dem Rückweisungsauftrag ergaben. Die Vorschläge des Bundesrates wurden - wie vom Parlament mit der Motion 13.3362 verlangt - ergänzt durch die Änderungsvorschläge des Konsultativgremiums³. Dabei handelt es sich teilweise um Gegenanträge zu Änderungsvorschlägen des Bundesrates, teilweise wurden aber auch zusätzliche Änderungsvorschläge eingebracht. Wo diesen nicht zugestimmt werden konnte, beantragt der Bundesrat das Beibehalten des geltenden Rechts. Überall dort, wo Varianten aufgeführt sind, sind sich Bundesrat und Konsultativgremium nicht einig. Auftragsgemäss wurde auch das Anliegen der sistierten parlamentarischen Initiative Frick (11.440) in die Vorlage aufgenommen. Die Umsetzung der sistierten parlamentarischen Initiative Triponez (02.413) war bereits im Zwei-Satz-Modell enthalten und ist folglich auch Teil dieser Vorlage.

¹ BB1 2013 1481

² BB1 2013 1481

³ Das Konsultativgremium ist eine ausserparlamentarische Kommission nach Artikel 57a des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG). Es umfasst vierzehn ständige Mitglieder aus dem Kreis der steuerpflichtigen Personen, der Kantone, der Wissenschaft, der Wirtschaft, der Steuerpraxis und der Konsumenten. Das Konsultativgremium hat beratende Funktion für die praxisnahe Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer.

Der vorliegende Gesetzesentwurf umfasst insbesondere:

1. Änderungen aufgrund parlamentarischer Vorstösse und Initiativen:
 - Neue Steuerausnahme für Leistungen gemeinnütziger Organisationen an ihre Gönnerinnen und Gönner (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 31 VE-MWSTG).
 - Harmonisierung der Steuerausnahmen für den Sozialversicherungsbe-
reich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. c VE-MWSTG).
 - Wiedereinführung der Margenbesteuerung für Kunstgegenstände,
Sammlungsstücke und Antiquitäten (Art. 23a VE-MWSTG).
 - In Zwangsvollstreckungsverfahren sind Mehrwertsteuerforderungen der
ESTV neu in öffentliche Register und auf Rechnungsrufe einzugeben
(Art. 89 VE-MWSTG).
2. Änderungen, die vom Konsultativgremium vorgeschlagen werden. Wo Vari-
anten aufgeführt sind, sind sich Bundesrat und Konsultativgremium nicht ei-
nig. Andere Vorschläge wurden vom Bundesrat übernommen. Unter diesen
von besonderer Bedeutung ist der Vorschlag, für die Festlegung der Steuer-
pflicht auf die weltweit erzielten nicht ausgenommenen Umsätze abzustel-
len, statt wie bisher auf die im Inland erzielten steuerbaren Umsätze (Art. 10
VE-MWSTG).
3. Wesentliche Änderungen auf Antrag des EFD:
 - Kein Ausschluss der Steuerpflicht, wenn der Aufwand grösstenteils
durch Nichtentgelte gedeckt wird (Art. 10 Abs. 1^{quater} VE-MWSTG).
 - Vereinfachung der Steuerpflicht der Gemeinwesen und gezielte Erwei-
terung der Steuerausnahme zur Erleichterung der Zusammenarbeit von
Gemeinwesen (Art. 12 und Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 und 28^{bis} und Abs. 6
VE-MWSTG).
 - Kleinsendungen aus dem Ausland an inländische Kunden und Kundin-
nen unterliegen ab einem jährlichen Umsatz von 100 000 Franken der
Inlandsteuer (Art. 7 Abs. 3 VE-MWSTG).
 - Aufhebung der Steuerausnahmen für Bekanntmachungsleistungen
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 VE-MWSTG) und für Parkplätze im Gemein-
gebrauch (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c VE-MWSTG).
 - Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist auf 15 Jahre (Art. 42 VE-
MWSTG).
4. Gesetzessystematisch bedingte Änderungen, die in der geltenden Verord-
nung oder der Praxis der ESTV enthaltene Regelungen auf Stufe Gesetz he-
ben, um die Systematik und Verständlichkeit des Gesetzes zu verbessern und
die Normstufen zu bereinigen (vgl. die Erläuterungen zu den einzelnen Arti-
keln in Ziff. 2).

1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Für den Bundesrat von besonderer Wichtigkeit ist die Wiedereinführung der Mar-
genbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, wie sie
sinngemäss von der Motion Fässler-Osterwalder (10.3161) «Kunstgegenstände sind

keine Gebrauchtwaren» verlangt wurde, da der seit 1. Januar 2010 bestehende Abzug fiktiver Vorsteuern gerade in diesen Bereichen für den Bund ein Risiko mittel- bis langfristiger Steuermindereinnahmen von jährlich bis zu 90 Millionen Franken darstellt.

Seit der MWST-Reform 2010 ist umstritten, ob Organisationen, die nur in geringem Umfang eine Tätigkeit ausüben, die auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und die den ganz überwiegenden Teil ihres Aufwandes durch Nichtentgelte decken, überhaupt steuerpflichtig sind. Der Gesetzgeber hat zwar ausdrücklich bestimmt, dass Nichtentgelte - unter Vorbehalt von Subventionen der öffentlichen Hand - nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung führen (Art. 33 MWSTG). Ob jedoch auch eine unternehmerische Tätigkeit in sehr geringem Umfang die Steuerpflicht der gesamten Organisation auszulösen vermag, blieb umstritten. Gemäss Praxis der ESTV ist die Steuerpflicht in dieser Konstellation ausgeschlossen. Um diese Frage einer Klärung durch den Gesetzgeber zuzuführen, schlägt der Bundesrat mit dem neuen Artikel 10 Absatz 1^{quater} VE-MWSTG vor, dass die Finanzierung einer Organisation durch Nichtentgelte die Steuerpflicht nicht ausschliessen soll. Betroffen sind in erster Linie gemeinnützige Organisationen mit einem hohen Spendenvolumen, die nicht hauptsächlich Spenden weiterleiten.

Die Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG soll das Problem der mehrwertsteuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen zulasten der inländischen Unternehmen lösen, das seit geraumer Zeit insbesondere in den Grenzregionen besteht. Für die Steuerpflicht soll neu der weltweit erzielte Umsatz massgebend sein und nicht nur der im Inland erzielte Umsatz. Dadurch würde jedes ausländische Unternehmen, das im Inland Leistungen erbringt, die nicht von der Steuer ausgenommen sind, grundsätzlich steuerpflichtig und wäre somit gegenüber den inländischen Konkurrenten mehrwertsteuerlich nicht mehr bevorteilt. Ausländische Unternehmen, die weniger als 100 000 Franken Umsatz pro Jahr erzielen sind gleich wie Unternehmen im Inland von der Mehrwertsteuerpflicht befreit. Ebenfalls der Reduktion steuerbedingter Wettbewerbsverzerrungen dient der Vorschlag, Kleinsendungen aus dem Ausland an inländische Kunden und Kundinnen ab einem jährlichen Umsatz von 100 000 Franken der Inlandsteuer zu unterstellen. Damit können gleichlange Spiesse zwischen dem in- und ausländischen Versandhandel hergestellt werden.

Die Aufhebung der Steuerausnahmen für Bekanntmachungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 VE-MWSTG) sowie für die im Gemeingebrauch stehenden Parkplätze (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c VE-MWSTG) bezweckt eine einfachere Anwendung der Mehrwertsteuer und somit eine Verbesserung der Rechtssicherheit und eine Verminderung von Steuernachforderungen.

Die gezielte Erweiterung der Steuerausnahme zur Erleichterung der Zusammenarbeit der Gemeinwesen reduziert die Zielkonflikte zwischen der vom Bund ansonsten geförderten Zusammenarbeit der Gemeinwesen und der Besteuerung von Leistungen zwischen Gemeinwesen bei der Mehrwertsteuer, ohne dass dadurch spürbare Wettbewerbsverzerrungen gegenüber Nichtgemeinwesen entstünden.

Durch die Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist von 10 auf 15 Jahre für Mehrwertsterverfahren wird gewährleistet, dass Steuerforderungen nicht während laufender Verfahren verjähren. Im Bundessteuerrecht sowie im Zollrecht stellt die fünfzehnjährige absolute Verjährungsfrist einen Standard dar, der im Zuge der MWST-Reform 2010 für die Mehrwertsteuer durchbrochen wurde, weil man sich davon eine Verfahrensbeschleunigung erhoffte. Es hat sich aber gezeigt, dass die auf 10 Jahre verkürzte absolute Verjährungsfrist unerwünschte Folgen hat: Bei Mehr-

wertsteuerkontrollen werden in der Regel fünf zurückliegende Steuerperioden geprüft. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Kontrolle sind bereits mehr als viereinhalb Jahre der absoluten Verjährungsfrist des ersten kontrollierten Jahres vergangen. Ein allfälliges Rechtsmittelverfahren durch alle Instanzen muss unter dem geltenden Recht in den verbleibenden gut fünf Jahren abgeschlossen werden können, damit die zehnjährige absolute Verjährung nicht unter der Hand des Richters oder der Richterin eintritt. Dies schafft den Anreiz, durch Ergreifen sämtlicher Beschwerdemöglichkeiten und Rechtsmittel das Verfahren zu verzögern, um möglichst viele Steuerperioden verjähren zu lassen. Durch die Verkürzung der relativen Verjährungsfrist auf zwei Jahre ist dem berechtigten Anliegen nach schneller Verfahrenserledigung bereits entsprochen.

Für weitere Ausführungen zu den einzelnen Änderungen wird auf Ziffer 2 verwiesen.

Verworfenne Vorschläge

Das Konsultativgremium verlangt, die Ausnahme für Heilberufe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 VE-MWSTG) nicht mehr an das Vorliegen einer kantonalen Bewilligung zu koppeln. Dadurch sollen kantonale Unterschiede bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Berufen im Gesundheitswesen vermieden werden. Wie sich gezeigt hat, würde ein Verzicht auf das Anknüpfen an kantonale Berufsausübungsbewilligungen jedoch einen generellen Systemwechsel bei der Steuerausnahme für Berufe im Gesundheitswesen mit sich bringen. Deshalb wurden Vorschläge wie das Abstellen auf eidgenössische Fähigkeitsausweise verworfen. Als in der Praxis nicht umsetzbar gezeigt hat sich auch der Vorschlag, Heil- und Pflegeberufe, für die in mindestens einem Kanton eine Berufsausübungsbewilligung erteilt wurde, auch in allen andern Kantonen zuzulassen, da diesfalls die ESTV für alle übrigen Kantone das Vorliegen der entsprechenden Kriterien prüfen müsste. Neben der Frage, auf welche Kriterien abzustellen wäre, wenn sich die Kriterien für die Berufsausübungsbewilligung in verschiedenen Kantonen unterscheiden, kann die ESTV als fachlich nicht kompetente Behörde solche Überprüfungen für die übrigen Kantone nicht übernehmen. Zudem bestünde die Gefahr, dass aus Sicht der Mehrwertsteuer das Vorliegen einer Berufsausübungsbewilligung bejaht würde für Berufe, die nach dem jeweiligen kantonalen Recht keine Berufsausübungsbewilligung erhielten.

1.4 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Gesetzesänderungen haben keine grossen Auswirkungen auf die grosse Masse der steuerpflichtigen Personen. Die Wiedereinführung der Margenbesteuerung bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten stopft ein Loch, durch das in grösserem Umfang Steuern, die gar nie in die Bundeskasse geflossen sind, als Vorsteuern in Abzug gebracht werden können. Betroffen davon sind nur wenige steuerpflichtige Personen.

Die Aufhebung der steuerlichen Bevorzugung ausländischer Unternehmen, die in der Schweiz Arbeiten ausführen gegenüber ihren inländischen Konkurrenten ist nur mit einem grossen administrativen Aufwand der Verwaltung möglich. Das Abstellen auf die weltweiten Umsätze anstelle der Inlandumsätze für die obligatorische Steuerpflicht eines Unternehmens schneidet hinsichtlich der Kosten und der Handhabbarkeit des Verfahrens zufriedenstellend ab: Die bisher steuerpflichtigen Personen

sind nicht betroffen. Einen deutlich höheren administrativen Aufwand hätten hingegen all jene ausländischen Unternehmen, die bisher in der Schweiz nicht steuerpflichtig waren und sich neu ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen müssen. Für den Bund ergäben sich zum einen Mehreinnahmen aus der Mehrwertsteuer von jährlich rund 40 Millionen Franken. Zum anderen wäre die Schaffung von 38 zusätzlichen Vollzeitstellen bei der ESTV notwendig, was jährliche Kosten von rund 5,4 Millionen Franken zur Folge hätte.

1.5 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006⁴ über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL) stellt für die Steuerpflicht der Unternehmen auf die im jeweiligen Mitgliedstaat erzielten Umsätze ab.

Unternehmer, die in der EU Leistungen im steuerbaren oder steuerbefreiten Bereich erbringen, sind grundsätzlich steuerpflichtig. Nach den Artikeln 281 bis 294 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten aber das Recht, für Kleinunternehmen eine Befreiung von der Steuerpflicht vorzusehen. Die meisten Mitgliedstaaten kennen eine derartige Kleinunternehmer-Regelung. So sind zum Beispiel nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht die Unternehmen von der Steuerpflicht befreit, wenn sie in Deutschland im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 17 500 Euro und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als 50 000 Euro Umsatz aus steuerbaren oder steuerbefreiten Leistungen erzielen (§ 19 Umsatzsteuergesetz; UStG). In den meisten EU-Ländern liegt die Umsatzlimite für die Befreiung von der Steuerpflicht deutlich unter den in der Schweiz geltenden 100 000 Franken. Einzig Frankreich, Irland und das Vereinigte Königreich haben ähnlich hohe Grenzwerte wie die Schweiz, wenn auch teilweise nur für bestimmte Arten von Leistungen.

Die Kleinunternehmer-Regelung gilt nach Artikel 283 Absatz 1 Buchstabe c MwStSystRL nur für diejenigen Unternehmen, die in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird. Unternehmen ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Mitgliedstaat werden somit ab dem ersten in diesem Mitgliedstaat erzielten Euro Umsatz steuerpflichtig. Nur Bulgarien und Zypern wenden die für inländische Unternehmen geltende Umsatzlimite auch auf ausländische Unternehmen an.

In der Schweiz sind gegenwärtig nur die im Inland erzielten Umsätze massgebend für die Steuerpflicht. Indem nun auf die weltweit erzielten nicht von der Steuer ausgenommenen Umsätze abgestellt wird, werden ausländische Unternehmen in der Schweiz gleich behandelt wie schweizerische Unternehmen in der EU. Die Neuregelung der Steuerpflicht gilt für inländische und ausländische Unternehmen in gleicher Weise und beseitigt somit die bestehenden Wettbewerbsverzerrungen. Zudem werden dadurch weder die Bilateralen Verträge mit der EU noch die WTO-Verpflichtungen der Schweiz verletzt (vgl. auch Ziff. 5.2)

Im Bereich Gemeinwesen enthält Artikel 13 MwStSystRL Sonderregelungen für öffentliche Einrichtungen, soweit diese Einrichtungen Umsätze aus hoheitlichen

⁴ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.

Tätigkeiten erzielen. Für diese Tätigkeiten sind öffentliche Einrichtungen grundsätzlich nicht mehrwertsteuerpflichtig. Daher fallen Leistungen, die von einer öffentlichen Einrichtung in ihrer Eigenschaft als Hoheitsträger erbracht werden, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL). Von dieser Regel wird nur dann abgewichen, wenn die Behandlung der öffentlichen Einrichtungen als Nichtsteuerpflichtige zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) oder sich die betreffenden Tätigkeiten auf einen in Anhang I der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie angeführten Bereich beziehen und der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL). Dieser Anhang deckt sich weitgehend mit den in Artikel 14 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009⁵ (MWSTV) genannten unternehmerischen Leistungen von Gemeinwesen. Darüber hinaus können Mitgliedstaaten bestimmte von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausgeübte von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, und damit als solche, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL). Eine generelle Steuerausnahme für Leistungen unter Gemeinwesen ist aber auch in der EU- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht vorgesehen.

1.6 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Durch den vorliegenden Vorentwurf werden Teile der Motion Cassis (12.4197) „Das Mehrwertsteuergesetz darf nicht toter Buchstabe bleiben. Eindämmung des unlauteren Wettbewerbs in den Grenzregionen“ erfüllt, indem die gesetzlichen Grundlagen geschaffen werden, um mehrwertsteuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen in den Grenzregionen weiter zu reduzieren (vgl. Erläuterungen zu Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a und 45 VE-MWSTG). Ebenfalls erfüllt wird die Motion Hess (11.3185) „Artikel 89 Absatz 5 MWSTG ersatzlos streichen“, die verlangt, dass die ESTV künftig Mehrwertsteuerforderungen in Zwangsvollstreckungsverfahren in öffentliche Register und auf Rechnungsrufe eingibt. Der Absatz soll jedoch nicht gestrichen, sondern der Sachverhalt positivrechtlich geregelt werden.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

Art. 3 Bst. g

Diese Präzisierung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Gemäss langjähriger Praxis der ESTV können hoheitliche Tätigkeiten von Gemeinwesen auch auf Nichtgemeinwesen übertragen werden, ohne dass dadurch die Tätigkeit ihren hoheitlichen Charakter verliert. Insbesondere ist möglich, dass mit hoheitlichen Tätigkeiten betraute Nichtgemeinwesen ebenfalls Verfügungen erlassen können. Als Beispiel ist etwa der Sachwalter oder die Sachwalterin im Zwangsvollstreckungsverfahren zu nennen.

⁵ SR 641.201

Variante Bundesrat

Art. 3 Bst. h

Durch die Definition des Begriffs der eng verbundenen Person sollte im Rahmen der MWST-Reform 2010 Rechtssicherheit geschaffen werden. In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass dieser Artikel zu eng gefasst ist, da als eng verbundene Personen bloss Inhaber oder Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen am Kapital eines Unternehmens oder einer Personengesellschaft gelten. Die Definition im geltenden Recht wie auch der Vorschlag des Konsultativgremiums schliessen im Grunde willkürlich aus, dass Stiftungen und Vereine als eng verbundene Personen qualifiziert werden können. Zu mehrwertsteuersystematisch ungewollten Ergebnissen führt dies insbesondere bei Pensionskassen-Stiftungen, die durch das Personal der jeweiligen Stifter-Unternehmen geführt werden. Solche Geschäftsführungsleistungen sind grundsätzlich mit Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen. Da aber die Sozialversicherungsleistungen, die die Pensionskassen-Stiftungen erbringen, von der Steuer ausgenommen sind ohne Möglichkeit zur freiwilligen Versteuerung, müssen die Pensionskassen-Stiftungen die überwälzte Mehrwertsteuer systemkonform selbst tragen. Um dies zu vermeiden, erbringen nun viele Unternehmen diese Leistungen unentgeltlich und unterlaufen damit die mehrwertsteuersystematisch vorgesehene Steuerbelastung durch die nicht abziehbaren Vorsteuern. Unter bisherigem Recht war eine Korrektur der Bemessungsgrundlage (Art. 24 Abs. 2 MWSTG) nicht möglich, weil Stiftung und stiftendes Unternehmen nicht als nahe stehende Personen galten. Seit der Reform 2010 kommt auch die Abrechnung von Eigenverbrauch nicht mehr in Frage, da die Führung der Geschäfte der Pensionskassen-Stiftung unzweifelhaft im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit liegt. Durch den Einbezug von Stiftung und Verein in die Definition der nahe stehenden Personen wird diese Lücke im System geschlossen. Die Beteiligung eng verbundener Personen oder diesen nahe stehender Personen an einem Leistungsverhältnis ist Voraussetzung, um die Bemessungsgrundlage der Steuer einem Drittvergleich unterziehen zu können (Art. 24 Abs. 2 MWSTG) oder für Steuerbeträge unter 10 000 Franken das Meldeverfahren vorzuschreiben (Art. 38 Abs. 1 MWSTG).

Variante Konsultativgremium

Art. 3 Bst. h

Das Konsultativgremium schlägt vor, einen Schwellenwert beizubehalten und diesen für das Mehrwertsteuerrecht eigenständig zu definieren. Im Rahmen der Beratungen der Mehrwertsteuerreform 2010 hat das Parlament bewusst einen Schwellenwert eingeführt. Aus Gründen der Rechtsvereinheitlichung tat es dies durch einen Verweis auf Artikel 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkten Steuern (DBG), der damals 20 Prozent betrug. Zwischenzeitlich wurde dieser Wert auf 10 Prozent reduziert. Sinn und Zweck dieser vom Parlament eingeführten Bestimmung war, eine Safe-Haven-Regel einzuführen und damit den Unternehmen Rechtssicherheit zu verschaffen. Erst wenn die Beteiligung eine bestimmte Grösse annimmt, soll untersucht werden, ob allenfalls der Preis anzupassen ist. Bei Leistungsempfängern und Leistungsempfängerinnen, deren Beteiligung am Leistungserbringer oder an der Leistungserbringerin diese Grösse nicht erreicht, soll auf den unter den Parteien vereinbarten Preis abgestellt werden können.

Art. 4 Abs. 2 und 3

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die politischen Gemeinden Ramosch und Tschlin schlossen sich auf den 1. Januar 2013 nach Artikel 87 des Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden (BR 175.050) zu der neuen Gemeinde Valsot zusammen. Valsot tritt in die Rechtsverhältnisse der bisherigen Gemeinden ein. Die Fusion hat keine Auswirkungen auf das Territorium des Zollausschlussgebiets, das die beiden Talschaften Samnaun und Sampoio umfasst. Die Steuerbefreiung der Lieferungen nach Artikel 4 Absatz 1 MWSTG wird durch die Fusion somit nicht auf ein zusätzliches Gebiet ausgeweitet. Als Rechtsnachfolgerin der Gemeinde Tschlin leistet Valsot seit dem 1. Januar 2013 die Kompensation der auf ihrem Teil des Zollausschlussgebiets ausgeführten steuerfreien Lieferungen an den Bund.

Art. 7 Abs. 2 und 3

Absatz 2: Diese Änderung entspricht der geltenden Praxis. Die bisherige Formulierung war im Wortlaut zu eng, da mit dem «Wohnort oder dem Ort, von dem aus er oder sie tätig wird» diejenigen Fälle nicht abgedeckt sind, wo weder ein Wohnort gegeben ist noch ein Ort, von dem aus eine Tätigkeit ausgeübt wird, wie dies beispielsweise bei Ferienwohnungen der Fall ist. Neu wird generell auf den Ort abgestellt, an dem die Energielieferung tatsächlich genutzt oder verbraucht wird. Aufgrund teleologischer Auslegung wurde das in der bisherigen Praxis bereits so gehandhabt. Diese Regelung ist subsidiär. Keine Änderung des Wortlautes erfolgt bezüglich des Orts der Energielieferung an Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte: Erfolgt eine Energielieferung an ein solches Unternehmen, befindet sich der Ort der Lieferung am Sitz oder an der Betriebsstätte, für welche die Lieferung bestimmt ist. Unerheblich ist dabei, ob die physische Energielieferung tatsächlich an diesen Sitz oder diese Betriebsstätte erfolgt und ob die Energie dort genutzt oder verbraucht wird. Einzige Voraussetzung ist, dass die Lieferung für den fraglichen Sitz oder die fragliche Betriebsstätte erbracht wird. Wie bei der Lieferung von Waren ist stets zwischen der Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinn (dem Leistungsverhältnis) und der tatsächlichen Lieferung im Sinn einer Warenbewegung – oder vorliegend einer Energieübertragung – zu unterscheiden. Dieser Unterscheidung kommt bei Reihengeschäften Bedeutung zu, wo nach Mehrwertsteuerrecht mehrere Lieferungen vorliegen, die zu bloss einer Warenbewegung oder Energieübertragung führen. Ebenfalls gemäss geltender Praxis wurde die Bestimmung durch die ausdrückliche Nennung von Fernwärme ergänzt.

Absatz 3 Buchstabe a: Die sogenannte Unterstellungserklärung war bisher bloss in Artikel 3 MWSTV geregelt. Durch diese Ergänzung werden die Grundzüge der Unterstellungserklärung im Gesetz selbst genannt, die Details verbleiben auf Verordnungsstufe. Ausländische und inländische Unternehmen, die eine Bewilligung der ESTV haben, können Einfuhren in eigenem Namen vornehmen. Diesfalls sind sie selbst Importeur oder Importeurin und nicht der Lieferungsempfänger oder die Lieferungsempfängerin im Inland. Dies setzt voraus, dass diese Unternehmen im Inland steuerpflichtig sind und sie die Lieferungen ihrerseits mit Mehrwertsteuer weiterfakturieren. Dafür können sie die bezahlte Einfuhrsteuer grundsätzlich als Vorsteuer abziehen. Auf den Gebrauch der Unterstellungserklärung für einzelne Einfuhren kann bereits unter geltendem Recht verzichtet werden. Neu wird präzisiert, dass der Verzicht im Zeitpunkt der Einfuhr bekanntgegeben werden muss. Denn laut Zollrecht sind für die Bestimmung der importierenden Person und die

Veranlagung der Einfuhrsteuer allein die Rechtsverhältnisse im Zeitpunkt der Einfuhr massgebend.

Absatz 3 Buchstabe b: Gegenstände, bei deren Einfuhr ins Inland ein Steuerbetrag von maximal 5 Franken anfällt, können abgabenfrei eingeführt werden. Mit diesem Minimalsteuerertrag wird sichergestellt, dass die administrativen Kosten für die Steuererhebung den Steuerertrag nicht übersteigen. Aufgrund der relativ tiefen Steuersätze in der Schweiz können so aber in erheblichem Umfang Waren ohne Mehrwertsteuerbelastung auf den inländischen Markt gelangen: Bei zum reduzierten Satz von heute 2,5 Prozent steuerbaren Büchern und Zeitschriften beispielsweise bis zu einem Preis inklusive Versandkosten von 200 Franken, bei Gütern, die zum Normalsatz von 8 Prozent besteuert werden bis zu einem Preis inklusive Versandkosten von 62,50 Franken. Dies führt zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen für die inländischen Unternehmen. Um diese mehrwertsteuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen weitgehend zu eliminieren, sollen deshalb Unternehmen, die in einem bestimmten Umfang solche Umsätze erzielen, diese Lieferungen im Inland versteuern müssen. Dies geschieht durch die Verlagerung des Ortes der Lieferungen ins Inland. Dadurch erbringen solche Unternehmen Leistungen im Inland und werden wie ein inländisches Unternehmen grundsätzlich steuerpflichtig.

Die Verlagerung des Leistungsortes ins Inland findet nur Anwendung auf Einfuhren, denen eine Lieferung mit Warenbewegung zugrunde liegt. Eine Lieferung mit Warenbewegung liegt der Einfuhr dann zugrunde, wenn eine Beförderung oder Versendung des Gegenstands zum Abnehmer oder der Abnehmerin oder in dessen oder deren Auftrag zu einer Drittperson erfolgt (Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Folglich fällt nicht unter diese Regelung die Abhollieferung. Ebenfalls nicht betroffen ist die steuerfreie Einfuhr im Reiseverkehr, da in diesen Fällen der Abnehmer oder die Abnehmerin die Gegenstände persönlich am Ort der Lieferung in Empfang nimmt und danach selbst über die Zollgrenze ins Inland verbringt. Die steuerfreie Einfuhr von Geschenksendungen fällt schon deshalb nicht unter diese Bestimmung, weil bei Geschenksendungen die Beteiligten Privatpersonen sein müssen. Durch den expliziten Verweis auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG sind zudem alle steuerfreien Einfuhren explizit ausgeschlossen, die in anderen Buchstaben dieser Bestimmung geregelt sind.

Hat ein Unternehmen mit solchen Kleinsendungen die massgebliche Umsatzgrenze überschritten und muss folglich die Lieferungen im Inland versteuern, gilt diese Verlagerung des Leistungsortes für sämtliche Lieferungen dieses Unternehmens. Damit das ausländische Unternehmen nicht wissen muss, ob der Empfänger oder die Empfängerin der Lieferung steuerpflichtig ist, wird auf das Erfordernis der Lieferungen an nicht steuerpflichtige Personen verzichtet, obwohl Wettbewerbsverzerrungen in erster Linie bei solchen Lieferungen auftreten. Details wie der Zeitpunkt, in dem sich der Leistungsort ins Inland verlagert, werden vom Bundesrat in der MWSTV geregelt. Eine Regelung analog des Beginns der Steuerpflicht in Artikel 14 Absatz 3 MWSTG drängt sich dabei auf.

Art. 10 Abs. 1, 1^{bis}, 1^{ter}, 1^{quater}, 2 Bst. a, b und 2^{bis}

Absatz 1: Diese Änderung entspricht der geltenden Praxis. Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht nach Artikel 11 MWSTG ist grundsätzlich auch ohne die Erzielung eines Umsatzes möglich, sofern ein Unternehmen betrieben wird. Um jedoch in der Schweiz steuerpflichtig und ins Mehrwertsteuerregister eingetra-

gen zu werden, braucht es einen minimalen Bezug zum Inland. Der Inlandbezug war bis anhin lediglich in Artikel 8 MWSTV geregelt. Der neu eingefügte Artikel 10 Absatz 1 VE-MWSTG definiert diesen Bezug zum Inland nun ausdrücklich auf Gesetzesstufe. Der Inlandbezug ist demnach gegeben, wenn ein Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder sich im Inland der Wohnsitz, von dem aus eine Person tätig wird, der Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte befindet. Die in Artikel 8 MWSTV zusätzlich genannte Anknüpfung an den Ort, von dem aus eine Person tätig wird, wird nicht ins Gesetz übernommen, weil durch diese lose Anknüpfung der geforderte Inlandbezug eines Unternehmens unterminiert würde. Fehlt es hingegen an diesen Voraussetzungen, was beispielsweise bei Unternehmen mit Sitz im Ausland der Fall ist, die in der Schweiz weder eine Betriebsstätte haben noch Leistungen erbringen, ist eine Eintragung als steuerpflichtige Person nicht möglich. Im Inland anfallende Vorsteuern sind diesfalls auf dem Weg des Vergütungsverfahrens nach Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG zurückzufordern.

Neu wird präzisiert, dass steuerpflichtig ist, wer die Leistungen mit seinem Unternehmen erbringt. Denn auch natürliche Personen, die als Einzelunternehmen steuerpflichtig sind, können nach wie vor Leistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit erbringen und müssen diese - wie jede andere Privatperson - nicht versteuern. Beispielsweise ist gemäss langjähriger Praxis der ESTV die Vermietung einer Ferienwohnung oder der Verkauf des Privatautos durch ein Einzelunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen nicht Teil der unternehmerischen Tätigkeit.

Absatz 1bis: Dieser Absatz entspricht dem bisherigen Artikel 10 Absatz 1 zweiter Satz MWSTG und wurde lediglich aus gesetzessystematischen Gründen geschaffen, damit der Artikel nach Einfügung des Inlandbezugs (vgl. Abs. 1) übersichtlich gliedert bleibt.

Absatz 1ter führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern schreibt den bisher nur in Artikel 9 MWSTV enthaltenen Grundsatz auf Stufe Gesetz fest, wonach das Erwerben, Halten und Veräussern von qualifizierten Beteiligungen im Sinn von Artikel 29 Absätze 2 und 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Absatz 1quater: Im Rahmen der MWST-Reform 2010 hat der Gesetzgeber klargestellt, dass Nichtentgelte - abgesehen von Subventionen der öffentlichen Hand - keinen Einfluss auf das Vorsteuerabzugsrecht eines Unternehmens haben (Art. 33 MWSTG). Hingegen wurde nicht geregelt, was der Empfang von Nichtentgelten für die Qualifikation als unternehmerische oder nicht-unternehmerische Tätigkeit und somit für die Steuerpflicht bedeutet. Dies hat zu grosser Rechtsunsicherheit geführt. Die ESTV musste in der Folge eine Praxis festlegen, obwohl richtigerweise der Gesetzgeber die Grundsatzfrage entscheiden sollte.

Nach der geltenden Praxis der ESTV fehlt es an der Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG) und somit an der unternehmerischen Tätigkeit wie auch der Steuerpflicht, wenn mit der fraglichen Tätigkeit gar keine oder nur in eindeutig untergeordneter Weise Leistungsentgelte erzielt werden. Die ESTV verneint eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25 Prozent durch Einnahmen aus Leistungen unternehmerischer Natur (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als zu 75 Prozent durch Nichtentgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen gedeckt werden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund besteht. Ein unternehmerischer Grund liegt insbesondere vor, wenn mittels

der nicht auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit eine auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit gefördert werden soll.

Mit Absatz 1^{quater} schlägt der Bundesrat im Rahmen der Vernehmlassungsvorlage vor, dass die Finanzierung eines Unternehmens durch Nichtentgelte nach Artikel 18 Absatz 2 MWSTG die Steuerpflicht nicht auszuschliessen vermag. Folglich würde entgegen der heutigen Praxis der ESTV die unternehmerische Tätigkeit und damit die Steuerpflicht auch bejaht, wenn die Finanzierung zu mehr als drei Viertel durch Nichtentgelte erfolgte. Ein Museum beispielsweise, das ganz überwiegend durch Spenden finanziert wird und nur zu einem kleinen Teil steuerbare Entgelte (z.B. freiwillig versteuerte Eintritte) erwirtschaftet, hätte dieser Bestimmung zufolge bloss diese Entgelte zu versteuern, könnte aber auf der anderen Seite - beispielsweise für die Erstellung von Bauten - die entsprechenden Vorsteuern geltend machen, da das Betreiben eines Museums insgesamt als unternehmerische Tätigkeit anzuschauen ist und - bei freiwilliger Besteuerung der Eintritte - auch zur Steuerpflicht führt. Keine Änderung ergibt sich bezüglich eines klar abgrenzbaren Bereichs, mit dem blosses Nebentätigkeiten ausgeführt werden wie ein Museumsshop oder eine Cafeteria: Die Steuerpflicht dieser Nebenbereiche führt nicht zur Steuerpflicht der gesamten Organisation, weshalb die mit dem Museumsbetrieb zusammenhängenden Vorsteuern nicht dadurch abzugsfähig werden.

Die Frage, ob ein Unternehmen, das überwiegend durch Nichtentgelte finanziert wird, durch jegliches Erbringen von Leistungen gegen Entgelt - insbesondere in sehr geringem Umfang - steuerpflichtig und damit vollumfänglich vorsteuerabzugsberechtigt wird, stellte sich vor der Reform 2010 nicht, da der Erhalt sämtlicher Nichtentgelte zu einer entsprechenden Kürzung des Anspruchs auf Vorsteuern führte. Unter dem geltenden Recht ist eine Kürzung der Vorsteuern lediglich beim Erhalt von Subventionen der öffentlichen Hand vorzunehmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG), nicht jedoch beispielsweise beim Erhalt von Spenden. Die Praxis der ESTV findet denn auch beim Erhalt von Subventionen der öffentlichen Hand keine Anwendung, was nicht ganz konsequent ist, da es auch diesfalls an der Ausrichtung auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen fehlen kann. Auch diese Inkonsequenz würde mit dieser neuen Bestimmung behoben.

Unverändert bliebe die Praxis bezüglich karitativ tätiger Organisationen, die im Wesentlichen Spenden vereinnahmen. Durch das Vereinnahmen von Spenden und deren Weiterleitung zur Finanzierung von Hilfsprojekten werden keine Leistungen gegen Entgelt erbracht. Somit fehlt es diesbezüglich an einer unternehmerischen Tätigkeit und infolgedessen auch an der Steuerpflicht. Es besteht keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit.

Auch die Abgrenzung zwischen Liebhaberei und unternehmerischer Tätigkeit ist nach wie vor unter Einbezug aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Können und sollen mit einer Tätigkeit dauerhaft keine Überschüsse erwirtschaftet werden und steht dabei der öffentliche Nutzen nicht im Vordergrund, so ist von einer Liebhaberei auszugehen, die weder zur Steuerpflicht führt, noch das Recht auf Vorsteuerabzug mit sich bringt. Mit in Betracht zu ziehen ist ebenfalls, ob die fragliche Tätigkeit wie eine vergleichbare berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Ein Besitzer von Oldtimern beispielsweise, der mit diesen gelegentlich entgeltlich Hochzeitsfahrten durchführt, erbringt zwar auch Leistungen gegen Entgelt, handelt dadurch aber der blossen Gelegentlichkeit wegen nicht wie jemand, der dies beruflich oder gewerblich tut. Fraglich wäre im Übrigen, ob beim Anbieten von Hochzeitsfahrten der öffentliche Nutzen im Vordergrund steht, wie dies beispielsweise

bei Kunstsammlungen der Fall ist, die in dafür geeigneten Gebäuden öffentlich zugänglich sind. Hingegen würde auch bei Kunstsammlungen der öffentliche Nutzen nicht im Vordergrund stehen, wenn diese beispielsweise nur sehr eingeschränkt öffentlich zugänglich wären, weil sie in Privaträumen und bloss gelegentlich gezeigt werden.

Absatz 2 Buchstabe a: Bisher war von der Steuerpflicht befreit, wer im Inland weniger als 100 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Diese Regelung ist vor allem gegenüber ausländischen Unternehmen sehr grosszügig, da Leistungen im Inland bis 100 000 Franken jährlich Mehrwertsteuerfrei erbracht werden dürfen. Unternehmen mit Sitz im Ausland kann zudem kaum nachgewiesen werden, dass sie diese Umsatzgrenze überschreiten und in der Schweiz steuerpflichtig wären, was zu zusätzlichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Die mit der MWST-Reform 2010 eingeführte Bezugsteuer auf Lieferungen im Inland, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegen, hat sich im Vollzug als sehr schwierig erwiesen und hat die Wettbewerbsverzerrungen auch nicht zu reduzieren vermocht (vgl. Erläuterungen zu Art. 45 VE-MWSTG).

Neu sollen deshalb Unternehmen, die im Inland Leistungen erbringen oder im Inland ansässig sind, nur noch von der Steuerpflicht befreit sein, wenn sie weltweit weniger als 100 000 Franken Umsatz aus Leistungen erzielen, die nicht von der Steuer ausgenommen sind. Massgeblich sind nicht mehr wie bisher die „steuerbaren Leistungen“, da Steuerbarkeit voraussetzt, dass eine Leistung im Inland erbracht wird. Für die Umsatzgrenze massgeblich sind deshalb alle Leistungen, die nicht von der Steuer ausgenommen sind. Die Gesamtumsätze eines Unternehmens sind dabei nach dem Schweizer Mehrwertsteuerrecht zu qualifizieren. Handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen, sind dessen Umsätze so zu behandeln, als wären die zugrundeliegenden steuerausgenommenen Leistungen im Inland erbracht worden. In der Praxis wird dies jedoch nur bei sehr wenigen Unternehmen zu vertieften Abklärungen führen, da einerseits überhaupt von der Steuer ausgenommene Umsätze erbracht werden und andererseits die übrigen Umsätze im Bereich von 100 000 Franken liegen müssen. Diese Regelung gilt gleichermassen für inländische wie ausländische Unternehmen. Jedes Unternehmen, das im Inland Leistungen erbringt oder im Inland ansässig ist, wird somit grundsätzlich steuerpflichtig, sofern es nicht nachweist, dass es weltweit weniger als 100 000 Franken Umsatz aus nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielt.

Angehörige der EU/EFTA-Mitgliedstaaten können gestützt auf das Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit⁶ (FZA) von Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU/EFTA (mit Ausnahme von Liechtenstein) für höchstens 90 Tagen pro Kalenderjahr in die Schweiz entsandt werden. Sie müssen ihren Einsatz nach Artikel 6 des Entsendegesetzes vom 8. Oktober 1999⁷ (EntsG) vorgängig im Rahmen des Online-Meldeverfahrens anmelden. Diese Daten werden im Zentralen Migrationsinformationssystem (ZEMIS) gespeichert. Im Rahmen dieser Anmeldung soll auch die Angabe der schweizerischen Mehrwertsteuernummer verlangt werden (siehe Motion Cassis 12.4197). Unternehmen, die noch keine schweizerische Mehrwertsteuernummer haben, sollen auf die Online-Mehrwertsteueranmeldung verwiesen werden,

⁶ SR 0.142.112.681

⁷ SR 823.20

um sich als Mehrwertsteuerpflichtig anzumelden, wenn das Unternehmen jährlich mindestens 100 000 Franken Umsatz aus nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielt. Bleibt das Feld für die Schweizer Mehrwertsteuernummer leer und erfolgt keine Anmeldung, soll die ESTV gestützt auf die Daten im ZEMIS weitere Abklärungen treffen können. Erhärtet sich der Verdacht, dass sich ein in der Schweiz tätiges ausländisches Unternehmen mit nicht von der Steuer ausgenommenen Umsätzen von mehr als 100 000 Franken nicht als Mehrwertsteuerpflichtig angemeldet hat, soll ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eröffnet und der Amts- oder Rechtshilfeweg beschritten werden können. Dieses Verfahren zur Abfrage der Mehrwertsteuernummer im Rahmen des Online-Meldeverfahrens bedingt einerseits eine Revision der Verordnung vom 21. Mai 2003⁸ über die in die Schweiz entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (Entsendeverordnung, EntsV) und andererseits eine Anpassung der MWSTV. Beides soll bereits vor Inkrafttreten der vorliegenden Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes umgesetzt werden.

Das Abkommen vom 26. Oktober 2004⁹ über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (Betrugsbekämpfungsabkommen) ist noch nicht in Kraft getreten. Die Schweiz hat das Abkommen am 23. Oktober 2008 ratifiziert und wendet es seit Januar 2009 vorzeitig an gegenüber denjenigen EU-Mitgliedstaaten, die das Abkommen ebenfalls ratifiziert und eine Erklärung über eine vorzeitige Anwendung abgegeben haben. Bei der Amts- und Rechtshilfe ist daher entscheidend, ob das Land, in dem die steuerpflichtige Person ihren Sitz hat, das Abkommen bereits ratifiziert hat und provisorisch anwendet. Ratifiziert und provisorisch angewandt wird das Abkommen beispielsweise von Deutschland und Frankreich. Somit können dort auf dem Amtshilfeweg nicht nur Beweismittel beschafft, sondern es kann auch die Durchführung von Zwangsvollstreckungsmassnahmen verlangt werden, wenn der Betrag der hinterzogenen Steuern 25 000 Euro übersteigt. In Italien und Österreich hingegen, wo das Betrugsbekämpfungsabkommen zwar ratifiziert ist, aber nicht provisorisch angewandt wird, können dort ansässige Personen bloss im Rahmen eines Strafverfahrens auf dem Rechtshilfeweg gestützt auf die Schengen-Assoziierungsabkommen belangt werden.

Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 1: Damit wird eine Inkongruenz innerhalb des geltenden Rechts beseitigt. Die Vergütung der Vorsteuern auf dem Weg des Vergütungsverfahrens setzt unter anderem voraus, dass die anspruchstellende Person nicht im Inland steuerpflichtig ist, weshalb sie im Inland auch keine Leistungen erbringen darf (vgl. Art. 151 Abs. 1 MWSTV). In Artikel 151 Absatz 2 Buchstabe a MWSTV wird jedoch ausdrücklich gesagt, dass Beförderungen im Inland, die nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffern 5–7 MWSTG von der Steuer befreit sind, dem nicht entgegenstehen. Diese Regelung kommt unter bisherigem Recht nur zur Anwendung, wenn mit solchen Beförderungsleistungen die Umsatzgrenze für die Befreiung von der Steuerpflicht nicht überschritten wird. Andernfalls löst dies die Steuerpflicht im Inland aus und die Vergütung der Vorsteuer im Vergütungsverfahren ist nicht mehr möglich. Neu sollen aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht nur Beförderungsleistungen, sondern sämtliche von der Steuer befreiten Leistungen dem Vergütungsverfahren

⁸ SR 823.201

⁹ SR 0.351.926.81

ren nicht entgegenstehen. Damit Unternehmen jedoch nicht wegen Überschreitens der Umsatzgrenze von 100 000 Franken steuerpflichtig werden und somit das Vergütungsverfahren wieder ausgeschlossen würde, wurde die vorliegende neue Befreiung von der Steuerpflicht ins Gesetz aufgenommen. Solche Unternehmen haben nach Artikel 11 MWSTG nach wie vor die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten, um die Vorsteuerguthaben in den ordentlichen Abrechnungen geltend zu machen.

Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 2: Nach dem bisherigen Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG sind Unternehmen mit Sitz im Ausland grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit, wenn sie ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringen. Nach dem bisherigen Artikel 45 Absatz 1 MWSTG fand die Bezugsteuer Anwendung auf Dienstleistungen, die nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG am Empfängerort zu versteuern sind. Erbrachten Unternehmen mit Sitz im Ausland ausschliesslich solche Leistungen, wurden sie folglich auch bei Erreichen der Umsatzgrenze von 100 000 Franken nicht steuerpflichtig. Stattdessen war die Mehrwertsteuer auf diesen Leistungen durch die leistungsempfangende Person im Inland mittels der Bezugsteuer abzurechnen. Unklar war stets, ob dies auch für Lieferungen im Inland galt, die nicht der Einfuhrsteuer unterlagen (Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Mit dieser Regelung sollte nämlich im Rahmen der MWST-Reform 2010 den Vollzugsschwierigkeiten gegenüber Unternehmen mit Sitz im Ausland begegnet werden, insbesondere im Bauhaupt- und Baunebengewerbe. Die Regelung war deshalb stark vom Gedanken der solidarischen Haftung der leistungsempfangenden Person im Inland geprägt. Dies zeigte sich besonders daran, dass die Bezugsteuer angewendet wird auf Lieferungen von Unternehmen, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind und nicht bloss auf Leistungen von einem nicht steuerpflichtigen Unternehmen, wie dies vor der MWST-Reform 2010 hinsichtlich der Bezugsteuer auf Dienstleistungen der Fall war. Der Unterschied besteht darin, dass in erstem Fall unerheblich ist, ob ein Unternehmen zu Recht oder zu Unrecht nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist. Wäre hingegen an die Steuerpflicht angeknüpft worden, entfielen die Bezugsteuerpflicht für die leistungsempfangende Person auch dann, wenn das ausländische Unternehmen steuerpflichtig wäre, sich aber in pflichtwidriger Weise nicht eintragen liesse. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Bezugsteuer auf Lieferungen - im Unterschied zur Bezugsteuer auf Dienstleistungen - bereits unter bisherigem Recht bloss subsidiär zur Steuerpflicht der leistungserbringenden Unternehmen im Sinne einer solidarischen Haftung ausgestalten wollte. Unabhängig davon haben sich die Erwartungen an die Bezugsteuer auf Lieferungen nicht erfüllt. Die grosse Mehrheit der Konsumentinnen und Konsumenten ist sich nicht bewusst, dass auch sie mehrwertsteuerpflichtig werden können. Damit sie keine bösen Überraschungen erleben, hatte der Gesetzgeber die ESTV zudem verpflichtet, bezugsteuerpflichtige Personen vorgängig über ihre Bezugsteuerpflicht zu informieren (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG). In der Praxis hat sich gezeigt, dass die ESTV auch mit Unterstützung der Grenzzollstellen kaum an die erforderlichen Informationen gelangt, um bezugsteuerpflichtige Personen vorgängig zu informieren. Erschwerend kommt weiter hinzu, dass nicht bereits steuerpflichtige Personen erst ab einem Leistungsbezug von mehr als 10 000 Franken pro Jahr die Bezugsteuer abrechnen müssen. In der Praxis ist die Bezugsteuer auf Lieferungen im Inland deshalb weitgehend wirkungslos geblieben. Aus diesem Grund drängt es sich auf, die Steuerpflicht auf Unternehmen mit Sitz im Ausland auszudehnen. Durch die Anwendung der 100 000 Franken-Umsatzgrenze auf die weltweiten Umsätze eines Unternehmens entschärft sich die bisherige Voll-

zugsproblematik insofern, als Unternehmen, die im Inland Lieferungen erbringen, grundsätzlich wie schweizerische Unternehmen steuerpflichtig werden und nicht mehr darauf spekulieren können, dass das Überschreiten der 100 000 Franken Umsatzgrenze im Inland mangels Möglichkeit von Kontrollen am ausländischen Sitz des Unternehmens kaum nachweisbar ist (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Nur noch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die ausschliesslich am Empfängerort im Inland zu versteuernde Dienstleistungen erbringen, sind weiterhin unabhängig von der Umsatzgrenze von 100 000 Franken von der Steuerpflicht befreit. Von dieser Befreiung von der Steuerpflicht nicht umfasst sind wie bisher Unternehmen, die Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen erbringen. Andernfalls würden Dienstleistungen wie das entgeltliche Zurverfügungstellen von Inhalten via Internet gegenüber der Endkundschaft nie von der Mehrwertsteuer erfasst, da wohl die wenigsten Personen für mehr als 10 000 Franken jährlich solche Dienstleistungen in Anspruch nehmen und somit die Bezugsteuer abzurechnen haben.

In *Absatz 2 Buchstabe c* wurde ebenfalls „im Inland“ gestrichen, da sich auch die Umsatzgrenze von 150 000 Franken für ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie für gemeinnützige Organisationen nicht auf Umsätze im Inland beschränken sollte (vgl. Ausführungen zu Buchstabe a).

Absatz 2^{bis}: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die Art der Umsatzberechnung war bisher in den Buchstaben a und c mit identischem Wortlaut enthalten. Um diese Wiederholung zu vermeiden, wird diese Regelung in einen eigenen Absatz ausgegliedert.

Art. 12 Abs. 3

Bisher wurden Gemeinwesen obligatorisch steuerpflichtig, wenn sie mindestens 25 000 Franken Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und zudem insgesamt mehr als 100 000 Franken Umsatz aus Leistungen an Gemeinwesen und Nichtgemeinwesen erzielten. Die zusätzliche, tiefere Limite wurde bisher damit begründet, dass nicht die Gemeinwesen als Ganzes, sondern bloss ihre einzelnen, unternehmerisch tätigen Dienststellen steuerpflichtig werden, was bei Leistungen gegenüber Nichtgemeinwesen eine tiefere Umsatzgrenze für die Steuerpflicht rechtfertige. Die Beachtung der beiden Umsatzgrenzen für die Steuerpflicht durch Dienststellen, die (auch) unternehmerische Leistungen erbringen, ist administrativ aufwändig und lässt sich sachlich nur bedingt rechtfertigen, da Gemeinwesen aufgrund der rechtlichen und politischen Vorgaben kaum die Möglichkeit zur steuerplanerischen Ausgestaltung von Dienststellen haben. Aus Vereinfachungsgründen wird deshalb die bisherige zusätzliche Limite von 25 000 Franken aufgehoben. Folglich wird ein Gemeinwesen erst obligatorisch steuerpflichtig, wenn der Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen mindestens 100 000 Franken beträgt. Erbringt ein Gemeinwesen für weniger als 100 000 Franken Leistungen an Nichtgemeinwesen, sind alle Leistungen an andere Gemeinwesen unabhängig von der Höhe des damit erzielten Umsatzes mangels subjektiver Steuerpflicht nicht zu versteuern.

Wie bisher findet diese Regelung nur auf Gemeinwesen beziehungsweise ihre Dienststellen und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts Anwendung. Als übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten die dem öffentlichen Recht unterstellten Organisationsformen wie in- und ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften (z.B. Zweckverbände), öffentlich-rechtliche Anstalten und Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit und als Auffangtatbestand einfache Gesell-

schaften von Gemeinwesen (vgl. Art. 12 MWSTV). Bei Letzteren handelt es sich um die analoge Anwendung von Privatrecht als ergänzendes öffentliches Recht. Dem Privatrecht unterstehende Organisationseinheiten der Gemeinwesen (z.B. ausgelagerte Betriebe in Form von Aktiengesellschaften, Zusammenschlüsse von Gemeinwesen in Form von Vereinen) sind mangels öffentlich-rechtlicher Regelung keine übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und fallen deshalb nicht unter diese Bestimmung. Das heisst, dass privatrechtlich organisierte Organisationseinheiten der Gemeinwesen wie bisher auch für Leistungen steuerpflichtig werden, die sie ausschliesslich an Gemeinwesen erbringen, sofern nicht die Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 VE-MWSTG greift.

Variante Bundesrat

Art. 14 Abs. 2^{bis}

Der Bundesrat möchte das geltende Recht beibehalten, da eine besondere Regelung, wie vom Konsultativgremium vorgeschlagen (vgl. unten), für den Beginn und das Ende der Steuerpflicht von Unternehmen mit Sitz im Ausland nicht nötig ist. Nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG beginnt die Steuerpflicht mit Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit, soweit mit dem Unternehmen Leistungen im Inland erbracht werden. Erbringt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland erstmals eine Leistung im Inland, hat dieses Unternehmen seine unternehmerische Tätigkeit im Inland aufgenommen und die Steuerpflicht beginnt in diesem Zeitpunkt, wenn der weltweite Umsatz mehr als 100 000 Franken beträgt. Hat das Unternehmen zuvor Gegenstände im Zusammenhang mit der im Inland auszuführenden Leistung eingeführt und wurde dabei die Einfuhrsteuer für die gesamte Leistung erhoben, ist diese Leistung nach Beginn der Steuerpflicht nicht nochmals zu versteuern. Erbringt ein Unternehmen keine Leistungen mehr im Inland, so hat es seine unternehmerische Tätigkeit im Inland beendend und die Steuerpflicht endet nach Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG.

Ein auf den Anfang des Kalenderjahres rückwirkender Beginn der Steuerpflicht, wie das vom Konsultativgremium vorgeschlagen wird, könnte zu Zuständigkeitskonflikten mit der Einfuhrsteuer führen, wenn im Zeitpunkt der Einfuhr die gesamte zu erbringende Leistung versteuert wurde und nachträglich diese Leistung zudem der Inlandsteuer unterstellt würde. Auch aus diesem Grund lehnt der Bundesrat diese Ergänzung ab.

Variante Konsultativgremium

Art. 14 Abs. 2^{bis}

Um die in Artikel 1 Absatz 1 MWSTG vorgesehene steuerliche Neutralität für die Unternehmen zu verwirklichen, muss die subjektive Steuerpflicht ab der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit gegeben sein. Ansonsten können Vorsteuerbelastungen auf den Vorbereitungsarbeiten nicht zum Abzug gebracht werden. Bei Unternehmen mit Sitz im Ausland soll dieser Grundsatz nicht gelten. Für sie ist grundsätzlich das Vergütungsverfahren (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG) vorgesehen. Um zu verhindern, dass Unternehmen mit Sitz im Ausland gestützt auf Rechtsgleichheitsüberlegungen eine Eintragung als steuerpflichtige Personen erlangen, ohne dass sie im Inland Leistungen erbringen, erscheint diese Bestimmung sinnvoll. Sie dient auf jeden Fall der Rechtssicherheit und hat namentlich in Bezug auf die Been-

digung der Steuerpflicht rechtsgestaltende Wirkung. Sie ist auch nötig, weil die Formulierungen von Artikel 14 Absätze 1 und 2 MWSTG nur auf den Fall von Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b VE-MWSTG ausgerichtet sind.

Für das Konsultativgremium besteht auch kein Problem bezüglich der Abgrenzung zur Einfuhrsteuer bei rückwirkender Eintragung auf den Beginn des Kalenderjahres: Tritt dies ein, kann die bereits veranlagte Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Art. 15 Abs. 4

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Da der Begriff Eidgenössische Steuerverwaltung nun bereits in Artikel 7 Absatz 3 MWSTG eingeführt wird, ist in diesem Artikel die Abkürzung ESTV ausreichend.

Variante Bundesrat

Art. 19 Abs. 2 zweiter Satz

Diese Ergänzung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Der Bundesrat schlägt vor, die bisher bloss in Artikel 32 MWSTV enthaltene Bestimmung auf Gesetzesstufe festzuschreiben, wonach die 70/30-Prozent-Regel ausschliesslich auf Leistungskombinationen von ausgenommenen und steuerbaren Leistungen sowie auf die Kombinationen von Leistungen mit verschiedenen Steuersätzen anwendbar ist, wenn diese im Inland erbracht werden. Werden innerhalb einer Leistungskombination Leistungen zu mehr als 70 Prozent im Ausland erbracht, führt dies somit nicht auch zu einer Steuerbefreiung der in der Kombination enthaltenen Inlandleistungen. Bloss die im Ausland erbrachten Leistungen sind von der Steuer befreit. Gleiches gilt im umgekehrten Fall: Werden die Leistungen zu mehr als 70 Prozent im Inland erbracht, bleiben die restlichen, im Ausland erbrachten Leistungen von der Steuer befreit. Dadurch können Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen sowie eine Verletzung des Territorialitätsprinzips durch Besteuerung von Leistungen im Ausland verhindert werden.

Variante Konsultativgremium

Art. 19 Abs. 2 zweiter Satz

Das Konsultativgremium schlägt vor, diese Änderung zu streichen, da kein dogmatisch nachvollziehbarer Grund besteht, weshalb die Vereinfachungsregelung von Artikel 19 Absatz 2 MWSTG hinsichtlich der Festlegung des Ortes der Leistung eingeschränkt werden soll.

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2, 3, 8, 11, 14, 16, 17, 18, 21 Bst. c, 25, 27, 28, 28^{bis}, 30 und 31, Abs. 6 und 7

Die *Ziffern 2 und 3* betreffen nur den französischen Text (sprachliche Präzisierung).

Ziffer 8: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Es handelt sich um eine rein redaktionelle Korrektur.

Ziffer 11: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die Gegenausnahme für gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen, die im Rahmen von

Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung erbracht werden, steht im Konflikt mit der in Artikel 19 Absatz 2 MWSTG enthaltenen allgemeinen Regelung für Leistungskombinationen: Sofern Leistungskombinationen zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgeltes ausmacht, kann die gesamte Leistungskombination steuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden. Diese im Rahmen der MWST-Reform 2010 ins Gesetz eingefügte neuere Regelung soll aufgrund des Vereinfachungsgedankens für alle Leistungskombinationen im Inland gelten. Bei der in Ziffer 11 enthaltenen älteren Regelung für gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen, die in Kombination mit Bildungs- und Erziehungsleistungen erbracht werden, handelt es sich somit nach dem Willen des Gesetzgebers um keine *lex specialis* gegenüber der jüngeren allgemeinen Regelung von Artikel 19 Absatz 2. Die ESTV hat Ziffer 11 seit Inkrafttreten des neuen Gesetzes bereits in diesem Sinn ausgelegt.

Ziffer 14 Einleitungssatz: Diese Streichung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Der Vorbehalt in Ziffer 14, wonach dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen nur von der Steuer ausgenommen sein sollen, wenn für diese ein besonderes Entgelt verlangt wird, schliesst die Anwendung der in Artikel 19 Absatz 2 MWSTG enthaltenen Regelung für Leistungskombinationen aus, da diese nur angewendet werden kann, wenn die Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt angeboten wird. Dieser in Ziffer 14 enthaltene ältere Vorbehalt des besonderen Entgelts sollte jedoch nach dem Willen des Gesetzgebers nicht die jüngere allgemeine Regelung für Leistungskombinationen ausschliessen. Die ESTV hat Ziffer 14 seit Inkrafttreten des neuen Gesetzes bereits in diesem Sinn ausgelegt.

Ziffer 14 Buchstabe b: Mit diesen Ergänzungen wird der Regelungsgehalt von Artikel 36 Absatz 1 MWSTV ohne Änderung der Rechtslage ins Gesetz überführt. Unter die Steuerausnahme fallen nicht nur die Darbietungen von Künstlern und Künstlerinnen selbst, sondern ebenso die Leistungen von Personen, die an diesen Darbietungen künstlerisch mitwirken, ohne vor dem Publikum aufzutreten. Dabei handelt es sich beispielsweise um Regie, Choreographie, Bühnen-, Kostüm- und Maskenbild, Licht- und Tongestaltung und Ähnliches. Nicht darunter fallen hingegen Leistungen, bei denen das Künstlerische nicht im Vordergrund steht wie die Regieassistenten, das Moderieren, Soufflieren, Beleuchten und dergleichen. In Artikel 36 Absatz 1 MWSTV waren diese Leistungen bisher mittels eines Verweises auf Artikel 33 Absatz 1 des Urheberrechtsgesetzes vom 9. Oktober 1992¹⁰ (URG) in die Ausnahmebestimmung integriert worden. Auf die Übernahme dieses Verweises wird verzichtet, um keine Wertungswidersprüche zum URG zu schaffen. Beispielsweise sind wie bereits unter geltender Praxis die Discjockeys, Zirkusartisten, Dompteure und Zauberer den ausübenden Künstlern gemäss dieser Ausnahmebestimmung gleichgestellt, obwohl diese in der Regel nicht als ausübende Künstler im Sinne des URG gelten. Ins Gesetz überführt wird zudem die in der Verordnung enthaltene Regelung, wonach die Rechnungsstellung durch eine juristische Person, die den Künstler oder die Künstlerin vertritt, für die Steuerausnahme unschädlich ist.

Ziffer 16: Mit dieser Ergänzung wird der Regelungsgehalt von Artikel 36 Absatz 2 MWSTV ohne Änderung der Rechtslage ins Gesetz überführt. Sie stellt klar, dass nicht nur die Werke kultureller Natur der *unmittelbaren* Urheber und Urheberinnen von der Steuer ausgenommen sind, sondern ebenso die Werke kultureller Natur der

¹⁰ SR 231.1

Urheber und Urheberinnen *zweiter Hand* nach Artikel 3 URG. Kulturelle Werke zweiter Hand sind geistige Schöpfungen mit individuellem Charakter, die unter Verwendung von bereits bestehenden Werken kultureller Natur vom mittelbaren Urheber oder von der mittelbaren Urheberin so geschaffen werden, dass die bereits bestehenden verwendeten Werke kultureller Natur in ihrer Individualität erkennbar bleiben. Solche Werke sind insbesondere Übersetzungen sowie audiovisuelle und andere Bearbeitungen (vgl. Art. 3 Abs. 1 und 2 URG). Wie bisher fallen jedoch nicht alle vom URG umfassten Werke auch unter diese Steuerausnahme, da sich die Steuerausnahme ausschliesslich auf Werke *kultureller* Natur beschränkt. Deshalb sind beispielsweise Computerprogramme wie System- und Anwendungssoftware oder auch Übersetzungen von Gebrauchstexten nicht von dieser Steuerausnahme erfasst, selbst wenn sie nach URG urheberrechtlich geschützt sind.

Ziffer 17: Diese Ergänzung führt zu keiner Änderung der Rechtslage gemäss geltender Praxis, sondern stellt klar, dass auch Leistungen im Rahmen von Veranstaltungen des nichtgewinnstrebigem Kulturschaffens von der Steuer ausgenommen sind. Gemäss geltender Praxis der ESTV betrifft dies insbesondere kleine Lotterien und Tombolas: Da es sich bei derartigen Lotterien und Tombolas ausschliesslich um Glücksspiele im Rahmen einer geselligen Veranstaltung handelt, fallen sie ebenfalls unter die Steuerausnahme für Leistungen im Rahmen von Veranstaltungen von Einrichtungen, die im Übrigen nicht steuerbare Leistungen erbringen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 17 MWSTG).

Ziffer 18 Buchstabe a: Diese Änderungen führen zu keiner Änderung der Rechtslage und sind rein terminologischer Natur.

Ziffer 18 Buchstabe b: Der Begriff der Sozialversicherungen ist weit zu verstehen und umfasst die fünf Bereiche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Dreisäulensystem), Schutz vor Folgen einer Krankheit und eines Unfalls, Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft, Arbeitslosenversicherung und Familienzulagen. Auf die beispielhafte Nennung einiger Versicherungszweige im Gesetz wurde deshalb verzichtet. Neu fallen auch bisher unter Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG subsumierte Leistungen der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), der Invalidenversicherung (IV), der Arbeitslosenversicherung (ALV) und der Erwerbsersatzordnung (EO) unter diese Ausnahmeziffer, was gesetzssystematisch klarer ist. Dadurch wird auch Artikel 37 MWSTV überflüssig, der festhält, dass Umsätze von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge unter Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 VE-MWSTG fallen.

Ziffer 18 Buchstabe c: Ebenfalls abgelöst werden Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 25 MWSTG sowie die Übergangsbestimmung vom 19. März 2010¹¹, mit denen Leistungen von AHV-Ausgleichskassen und Leistungen der Durchführungsorgane der Arbeitslosenversicherungen untereinander sowie Leistungen aufgrund gesetzlich vorgeschriebener Aufgaben im Bereich der Prävention der Steuerausnahme unterstellt wurden. Neu sind die Leistungen aller Einrichtungen der Sozialversicherung untereinander, die Leistungen von sogenannten Durchführungsorganen aufgrund gesetzlich vorgeschriebener Aufgaben im Bereich der Prävention sowie die berufliche Aus- und Weiterbildung von der Steuer ausgenommen, um die Gleichbehandlung aller Sozialversicherungsträger zu gewährleisten und die Zusammenarbeit der Einrichtungen der Sozialversicherung zu erleichtern. Da gemäss der bundesgericht-

¹¹ AS 2011 1167; BBl 2008 7733

lichen Rechtsprechung¹² Organisationen, die sich mit Prävention befassen, nicht als Einrichtung der sozialen Sicherheit gelten, müssen neben diesen Einrichtungen auch die sogenannten Durchführungsorgane im Bereich der Sozialversicherung ausdrücklich genannt werden, um von der Ausnahmebestimmung umfasst zu werden. Um ein Durchführungsorgan handelt es sich, wenn einer Organisation die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Präventionsaufgaben übertragen wurde und zudem gesetzlich ausdrücklich geregelt ist, wie diese Präventionsarbeit finanziert wird. In der Praxis findet diese erweiterte Steuerausnahme hauptsächlich Anwendung im Berufsunfallbereich, im Nichtberufsunfallbereich und im Gesundheitsbereich.

- Im *Berufsunfallbereich* profitiert davon die Präventionstätigkeit der Durchführungsorgane des Arbeitsgesetzes vom 13. März 1964¹³ (ArG) und des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981¹⁴ (UVG). Konkret handelt es sich nach geltendem Recht um die SUVA, die kantonalen Arbeitnehmerschutzbehörden und Arbeitsinspektorate, das SECO und die folgenden sechs Fachorganisationen: Eidgenössisches Starkstrominspektorat ESTI, Schweizerischer Verein des Gas- und Wasserfaches SVGW, Schweizerischer Verein für Schweisstechnik SVS, Schweizerischer Verein für technische Inspektionen SVTI, Stiftung Agriss sowie die Beratungsstelle für Arbeitssicherheit BfA (vgl. Art. 85 und 87 UVG).
- Im *Nichtberufsunfallbereich* findet die Steuerausnahme Anwendung auf die Präventionstätigkeit der Beratungsstelle für Unfallverhütung BfU (vgl. Art. 88 UVG).
- Im *Gesundheitsbereich* findet die Steuerausnahme Anwendung auf die Präventionstätigkeit der Gesundheitsförderung Schweiz (vgl. Art. 19 und 20 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994¹⁵; KVG).

Alle diese Präventionstätigkeiten werden über gesetzlich vorgeschriebene Zuschläge auf den Prämien der entsprechenden Versicherungen finanziert. Damit ist auch das Anliegen der parlamentarischen Initiative Triponez (02.413) erfüllt, die Massnahmen zur Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten seitens der Durchführungsorgane des Arbeitsgesetzes und der SUVA von der Steuer ausnehmen will.

Ziffer 18 Buchstabe d: Der geltenden Praxis entsprechend ist die Steuerausnahme für Versicherungsvermittler und -vermittlerinnen nicht auf den Bereich der Privatversicherungen beschränkt, sondern findet auch im Bereich der Sozialversicherungen Anwendung.

Ziffer 21 Buchstabe c: Mit dieser Änderung wird die mehrwertsteuerliche Behandlung der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen stark vereinfacht, indem das Abgrenzungskriterium des Gemeingebrauchs gestrichen wird. Neu stellt jede Bewirtschaftung von Parkplätzen eine steuerbare Leistung dar. Insbesondere für gebührenpflichtige Parkplätze im Strassenraum entfällt dadurch die Steuerausnahme. Diese werden nun steuerlich gleich behandelt wie die Vermietung von Parkplätzen in Parkhäusern oder auf Parkplätzen von Einkaufszentren, Verwaltungsgebäuden, Schulen, Spitälern und dgl. Keine Rolle spielt auch die Mietdauer:

¹² Urteil des Bundesgerichts vom 30. September 2003, 2A.405/2002

¹³ SR 822.11

¹⁴ SR 832.20

¹⁵ SR 832.10

Sowohl das Kurzzeitparkieren für 30 Minuten als auch die mehrjährige Vermietung eines Einstellhallenplatzes unterliegen der Mehrwertsteuer. Dies gilt ebenso für sämtliche Dauerparkbewilligungen für öffentliche und private Parkplätze. Unverändert bleibt die Steuerausnahme für Parkplätze, die nur gemeinsam mit einer von der Steuer ausgenommenen Vermietung einer Immobilie vermietet werden. Ebenfalls unverändert gelten als Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen jegliche markierten und unmarkierten Plätze. Als solche Plätze kommen Einzelgaragen, offene oder abschliessbare Garagenboxen, Einstellhallenplätze (beispielsweise in Tiefgaragen oder Parkhäusern), Autounterstände und dergleichen in Frage, aber auch Boots- und Trockenplätze (beispielsweise auf Wiesen, Kies- und Sandplätzen und in Gebäuden). Als Fahrzeuge gelten hauptsächlich Automobile, Motorräder, Motorfahrräder, Fahrräder, Anhänger, Bau- und landwirtschaftliche Maschinen, aber auch Boote und Flugzeuge.

Ziffer 25: Der Regelungsgehalt dieser Ziffer wurde vollumfänglich in Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 VE-MWSTG überführt.

Ziffer 27: Diese Steuerausnahme soll ersatzlos gestrichen werden. In den Erläuterungen zu Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 27 E-MWSTG in der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008¹⁶ führte der Bundesrat aus, dass mit dieser Bestimmung die vormals in Artikel 33a des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999¹⁷ (aMWSTG) enthaltene Bestimmung am systematisch richtigen Ort - bei den Steuerausnahmen - eingefügt werden sollte. Weiter wurde dazu ausgeführt, dass Beiträge, die gemeinnützige Organisationen erhielten, von der Steuer ausgenommen sein sollen, auch wenn sie in Publikationen ihrer Wahl den Namen oder die Firma des Beitragszahlers oder der Beitragszahlerin in neutraler Form einmalig oder mehrmalig nennen oder bloss das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen oder deren Firma verwenden würden. Dies gelte umgekehrt auch für Beiträge von gemeinnützigen Organisationen. Diese Umschreibung der Bekanntmachungsleistungen gibt praktisch wörtlich den Regelungsgehalt des früheren Artikels 33a aMWSTG wieder. Im Verlauf der parlamentarischen Beratung der MWST-Reform 2010 wurde die vom Bundesrat in Artikel 3 Buchstabe i E-MWSTG vorgeschlagene Definition der Spenden vom Parlament bezugnehmend auf den früheren Artikel 33a aMWSTG wie folgt ergänzt: „eine Zuwendung gilt auch dann als Spende, wenn die Zuwendung in einer neutralen Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders oder der Spenderin verwendet wird“. Seither ist umstritten, was als Bekanntmachungsleistung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 27 MWSTG gilt, da sich die Umschreibung der Bekanntmachungsleistungen in den Erläuterungen weitgehend mit der vom Parlament ergänzten Definition der Verdankung einer Spende deckt. Unterschiede aus dem Wortlaut der beiden gesetzlichen Bestimmungen ergeben sich insofern, als dass die Steuerausnahme ausschliesslich für Bekanntmachungsleistungen von und an gemeinnützige Organisationen gilt, bei Spenden hingegen die Eigenschaften der Spendenden beziehungsweise der Spendenempfangenden keine Rolle spielen, sowie dass im Unterschied zu Bekanntmachungsleistungen bei Spenden die neutrale Nennung von Namen und Logo des Spenders auf Publikationen beschränkt ist. Im Weiteren bestehen Unterschiede bei den Rechtsfolgen: Von der Steuer ausgenommene Be-

¹⁶ BB1 2008 6885 6964

¹⁷ Eingefügt in das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 durch Anhang Ziff. 2 des BG vom 8. Okt. 2004 (Stiftungsrecht), in Kraft seit 1. Jan. 2006 (AS 2005 4545 4550; BB1 2003 8153 8191).

kannmachungleistungen führen zu einer Vorsteuerkorrektur, der Empfang von Spenden hingegen nicht. Die ESTV hat versucht, in einer Praxisfestlegung die Steuerausnahme für Bekanntmachungsleistungen von den Spenden und von steuerpflichtigen Werbeleistungen abzugrenzen. Der Entwurf dieser Praxispublikation stiess im Rahmen der im Winter 2013 durchgeführten Vernehmlassung auf heftige Kritik, weshalb die ESTV die Praxispublikation zurückgezogen hat. Aufgrund dieser Schwierigkeiten und der Tatsache, dass das Parlament den Regelungsgehalt des früheren Artikels 33a aMWSTG weitgehend in die Definition der Spenden in Artikel 3 Buchstabe i MWSTG überführt und damit im Wesentlichen den vom Bundesrat ursprünglich mit der Steuerausnahme für Bekanntmachungsleistungen verfolgten Zweck erfüllt hat, schlägt der Bundesrat die ersatzlose Streichung von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 27 MWSTG vor.

Ziffer 28 Buchstabe a entspricht im Wesentlichen dem bisher in Ziffer 28 enthaltenen Regelungsgehalt. Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens werden in Anlehnung an die heute in Artikel 38 MWSTV enthaltene Regelung in Absatz 6 definiert. Diese Definition hat auch für die Buchstaben b und c Geltung.

Ziffer 28 Buchstaben b und c: Um die Zusammenarbeit unter verschiedenen Gemeinwesen mehrwertsteuerlich zu entlasten, sind neu auch Leistungen zwischen Gesellschaften, an denen nur Gemeinwesen beteiligt sind, und den beteiligten Gemeinwesen sowie zwischen Anstalten und Stiftungen, die ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden, und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen von der Steuer ausgenommen. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Gemeinwesen als Ganzes oder eine seiner Organisationseinheiten die Leistung erbringt oder empfängt. Für Leistungen an nicht beteiligte Gemeinwesen gilt diese Steuerausnahme nicht.

Ziffer 28^{bis}: Eine Erleichterung der Zusammenarbeit der Gemeinwesen bringt auch die Steuerausnahme für das Zurverfügungstellen von Personal unter Gemeinwesen, da das Zurverfügungstellen von Personal unabhängig des Einsatzzwecks eine unternehmerische Tätigkeit der Gemeinwesen darstellt. Der Anwendungsbereich der vorliegenden Steuerausnahme ist jedoch bloss auf bereits subjektiv steuerpflichtige Organisationseinheiten der Gemeinwesen beschränkt, da der Personalverleih unter Gemeinwesen durch eine nicht steuerpflichtige Organisationseinheit bereits unter geltendem Recht von der Steuer ausgenommen ist. Lediglich der Personalverleih an Nichtgemeinwesen ist steuerpflichtig und kann - bei Überschreiten der massgebenden Umsatzgrenzen - zur subjektiven Steuerpflicht führen. Nicht von dieser Ausnahme erfasst sind hingegen diejenigen Fälle, in denen nicht nur das Personal, sondern auch Maschinen oder sonstige Infrastruktur mit zur Verfügung gestellt werden oder wo die gesamte Aufgabe ausgelagert wird.

Ziffer 30: Diese Normstufenbereinigung zieht keine Änderung des Regelungsgehalts nach sich. Die bisher nur in Artikel 13 Absatz 1 MWSTV geregelte Steuerausnahme für Bildungs- und Forschungsk Kooperationen wird mit identischem Regelungsgehalt ins Mehrwertsteuergesetz überführt. Die in Artikel 13 Absätze 2 und 3 MWSTV enthaltenen Definitionen der Bildungs- und Forschungsinstitutionen verbleiben unverändert in der Verordnung.

Ziffer 31: Mit dieser neuen Steuerausnahme kann die Forderung der parlamentarischen Initiative Frick (11.440) in Übereinstimmung mit der Systematik der Mehrwertsteuer umgesetzt werden. Die Problematik der Besteuerung von Gönnerbeiträgen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_202/2011 vom 24. Oktober 2011 i.S. REGA) liesse sich alternativ ohne Gesetzesänderung auch dadurch lösen, dass die

betroffenen Organisationen ihren Gönnerinnen und Gönnern keine Gegenleistungen wie beispielsweise die Übernahme von Kosten für Notfälle versprechen würden. Dadurch könnte auf die Einführung einer neuen Steuerausnahme verzichtet werden.

Die parlamentarische Initiative Frick (11.440) verlangt, dass auf Gönnerbeiträgen an gemeinnützige Organisationen keine Mehrwertsteuer erhoben wird. Um dieses Ziel zu erreichen, soll die im Mehrwertsteuergesetz enthaltene Definition der Spenden mit einer unumstösslichen gesetzlichen Vermutung ergänzt werden, wonach eine Kostenübernahme für das Erbringen von Leistungen im Rahmen des statutarischen Zwecks einer gemeinnützigen Organisation nicht als Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten soll.

Das geltende Recht bestimmt, dass Spenden nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Sie gelten nicht als Entgelt für eine Leistung und sind deshalb nicht zu versteuern. Gemäss Definition handelt es sich dann um eine Spende, wenn eine freiwillige Zuwendung in der Absicht gewährt wird, den Empfänger oder die Empfängerin zu bereichern, ohne dass eine Gegenleistung dafür erwartet wird. Beiträge von Gönnern und Gönnerinnen sind unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Mitgliedschaft entrichtet werden, den Spenden gleichgestellt, sofern die Zuwendung der Gönner und Gönnerinnen ausschliesslich die Unterstützung der begünstigten Gesellschaft und nicht den Erhalt einer Gegenleistung bezweckt (vgl. Art. 3 Bst. i MWSTG).

Eine Gegenleistung gilt dann als erwartet, wenn die „Spende“ oder der „Gönnerbeitrag“ durch die Aussicht auf die Gegenleistung motiviert ist. In diesem Fall kann nicht mehr von einer Spende, sondern muss von einem Entgelt für eine steuerbare Leistung ausgegangen werden. Die Organisation, die Spenden vereinnahmen will, muss somit klar und deutlich darlegen, dass sie Spenden vereinnahmen und nicht Leistungen anbieten will. Wenn beispielsweise eine gemeinnützige Organisation ihren Gönnern und Gönnerinnen in Aussicht stellt, bei einem Notfall die entstandenen Kosten zu übernehmen, so wird bei der zahlenden Person die Erwartung einer Gegenleistung geweckt. Gegen Entrichtung eines jährlichen Beitrages steht dem Gönner oder der Gönnerin eben diese Kostenübernahme zu. Dabei spielt es keine Rolle, dass nur ein sehr kleiner Teil der Gönner und Gönnerinnen tatsächlich eine Rettungsleistung in Anspruch nimmt.

Die Übernahme solcher Kosten kann nicht als Verdankung für die Unterstützung gewertet werden, wie das beispielsweise bei Rabatten, Eintritten, Zeitschriften oder – wie im Gesetz ausdrücklich genannt – bei der Nennung des Spenders mit Logo, der Fall ist. Damit es sich um eine Verdankung einer Spende handelt, muss offensichtlich sein, dass die Spende nicht erfolgte, um die Gegenleistung zu erhalten. Beispielsweise spendet wohl niemand Geld einer Naturschutzorganisation, um deren Mitgliederzeitschrift zu erhalten. Hingegen ist das Versprechen der Übernahme von Kosten bei einem Notfall offensichtlich geeignet, um Gönnerinnen und Gönner zu finden. Dies zeigt sich auch in der Tatsache, dass die betroffenen Organisationen bisher nicht auf das Versprechen der Kostenübernahme verzichtet haben, um die Gönnerbeiträge nicht mehr versteuern zu müssen.

Die versprochenen Kostenübernahmen stellen keine von der Steuer ausgenommenen Versicherungsleistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 MWSTG dar, da die Gründe für diese Steuerausnahme nicht gegeben sind: Einerseits muss keine Steuereinkummulation vermieden werden, weil solche Kostenübernahmen nicht mit Stempelabgaben belastet sind, andererseits stehen dabei nicht sozialpolitische Erwägungen im Vordergrund.

Der von der parlamentarischen Initiative Frick (11.440) vorgeschlagene Weg zur Nichtbesteuerung der Gönnerbeiträge, die durch eine Gegenleistung motiviert sind käme einer systemwidrigen Steuerbefreiung im Inland und mit vollem Vorsteuerabzugsrecht gleich. Durch die hier vorgeschlagene Steuerausnahme für solche Gönnerbeiträge ist der Vorsteuerabzug systemkonform entsprechend zu korrigieren.

Absatz 6 definiert in Anlehnung an den bisherigen Artikel 38 MWSTV, was als Organisationseinheit im Sinn von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 VE-MWSTG gilt. Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens sollen wie bisher von der Steuer ausgenommen sein, selbst wenn diese von steuerpflichtigen Organisationseinheiten erbracht werden. Aufgrund des Gebots der Rechtsformneutralität sind alle juristisch möglichen Organisationseinheiten erfasst, sofern nicht andere Gemeinwesen oder Nichtgemeinwesen daran beteiligt sind. Wäre dies der Fall, würde es sich nicht mehr um eigene, also ausschliesslich einem Gemeinwesen zugehörige Organisationseinheiten handeln. Ebenfalls aus Gründen der Rechtsformneutralität können im Vergleich zur bisherigen Regelung in Artikel 38 MWSTV neu auch Stiftungen und nicht bloss Anstalten Teil des gleichen Gemeinwesens sein. Zudem wurde das bisher verwendete Kriterium der Zugehörigkeit präzisierend ersetzt: Bei den Gesellschaften ist ausdrücklich die Beteiligung massgebend, wobei auch Inhaber und Inhaberinnen von Partizipationsscheinen und Genussscheinen als Beteiligte gelten. Bei Anstalten wird ebenfalls nicht mehr auf deren Zugehörigkeit abgestellt, sondern darauf, ob nur ein Gemeinwesen an deren Gründung beteiligt war. Dies gilt nun auch für Stiftungen. Dadurch wird deutlicher geregelt, unter welchen Bedingungen eine Anstalt oder Stiftung zum gleichen Gemeinwesen gehört, als dies bisher in Artikel 38 MWSTV der Fall war.

Absatz 7 delegiert die Kompetenz zur Definition der Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Sinn von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 VE-MWSTG an den Bundesrat. Die heute in Artikel 13 Absätze 2 und 3 MWSTV enthaltenen Definitionen sollen beibehalten werden.

Variante Bundesrat

Art. 22 Abs. 1 und 2 Bst. b

Absatz 1: Durch den neu eingefügten Satz wird der Regelungsgehalt von Artikel 39 MWSTV ohne Änderung der Rechtslage ins Gesetz überführt. Danach kann in Ausnahmefällen die Option statt durch offenen Ausweis der Steuer mittels Mitteilung an die ESTV erfolgen: Einerseits, wenn keine Rechnungen gestellt werden können, da noch gar keine Leistungen erbracht werden, die steuerpflichtige Person aber bereits Aufwendungen hinsichtlich künftiger, freiwillig zu versteuernder Leistungen hat wie beispielsweise beim Abzug der Vorsteuern auf den Baukosten im Zusammenhang mit der Erstellung einer Liegenschaft, die später mit Option vermietet oder verkauft werden soll oder beim Start-up-Unternehmen, das in der Aufbau-phase noch keine Leistungen erbringt, später aber freiwillig versteuerte Leistungen erbringen wird. Und andererseits, wenn zwar eine Leistung erbracht, für diese aber in gewissen Branchen üblicherweise keine Rechnung ausgestellt wird und das Ausstellen einer Rechnung sehr ungewöhnlich wäre, wie beispielsweise beim Stempel auf dem Handrücken als Eintritt zu einer kulturellen Veranstaltung oder wenn beim Einkauf im unbedienten Hofladen der Kaufpreis in ein Kässeli eingeworfen wird. Die in solchen Fällen notwendige Mitteilung an die ESTV erfolgt in aller Regel durch die blossе Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und – wo bereits Leistungen

erzielt werden – durch die Deklaration des optierten Umsatzes in der Mehrwertsteuerabrechnung (aktuell unter den Ziffern 200 und 205 der Abrechnung). Die Option kann aber auch durch eine separate schriftliche Mitteilung an die ESTV erfolgen. Keine Anwendung findet diese Möglichkeit der Option, wenn aus sachfremden Motiven die Mehrwertsteuer auf einer Rechnung nicht ausgewiesen werden soll, beispielsweise weil die leistungserbringende Person aus Gründen der Akzeptanz nicht will, dass der Kunde oder die Kundin sieht, dass sie ihre Leistung freiwillig versteuert. Weil die Überwälzung der Steuer eine privatrechtliche Frage ist, hat die Kundschaft einen Anspruch darauf zu erfahren, ob sie die Steuer zahlt oder ob sie sich allenfalls auf eine Steuerausnahme berufen könnte. Überall dort, wo der Markt funktioniert, wird sich dieses Problem nicht stellen, weil die leistungserbringende Person durch die Anwendung der Steuerausnahme gegenüber Endverbrauchenden einen günstigeren Preis anbieten kann und wird. Sobald aber die Marktmechanismen nicht oder nur eingeschränkt funktionieren, besteht bei Unternehmen mit steuerbaren und steuerausgenommenen Umsätzen der Anreiz, mittels Option den administrativen Aufwand zu senken und die Kundschaft dafür - ohne dass sie es weiss - bezahlen zu lassen. Deshalb darf vom Grundsatz des offenen Ausweises der Steuer nur in den hier vorgeschlagenen Ausnahmefällen abgewichen werden.

Absatz 2 Buchstabe b: Indem «private Zwecke» durch «Wohnzwecke» ersetzt wird, werden seit der letzten Reform bestehende Unsicherheiten betreffend den Ausschluss der Option im Zusammenhang mit Liegenschaften geklärt. Im Sinn einer möglichst umfassenden Reduktion der Taxe occulte soll der Ausschluss der Option lediglich für Wohnzwecke gelten. Mit dem Ausschluss der Option soll verhindert werden, dass Liegenschaftsverwaltungen für die Versteuerung optieren, um so volles Vorsteuerabzugsrecht zu erlangen, und sich dadurch die Wohnungsmieten oder -preise durch die Überwälzung der Mehrwertsteuer verteuern. Dieser Ausschluss gilt gemäss dem Schutzzweck der Norm lediglich für Wohnraum, der in erster Linie dem Wohnen dient, das heisst wo jemand seinen Wohnsitz begründet hat oder Wochenaufenthalter oder -aufenthalterin ist. Die Nutzung als Ferienwohnung fällt demzufolge nicht unter den Begriff der Wohnnutzung, weshalb für den Verkauf einer Ferienwohnung optiert werden kann, sofern sie vom Käufer tatsächlich auch als Ferienwohnung und nicht zu Wohnzwecken genutzt wird. Auch für die unabhängig von einer Wohnung vermieteten oder verkauften Hobby-Keller, Übungsräume und dergleichen ist die Option möglich.

Von dieser Änderung nicht betroffen ist die Vermietung von Ferienwohnungen, da es sich dabei um steuerbare Beherbergungsleistungen handelt. Selbst die Dauermiete einer Ferienwohnung gilt als steuerbare Beherbergungsleistung, sofern weder Wochenaufenthalt noch Wohnsitz begründet wird.

Die Anfügung am Ende des Absatzes führt zu keiner Änderung der Rechtslage nach geltender Praxis, sondern stellt lediglich klar, dass bereits die anfängliche Option ausgeschlossen ist, wenn der Gegenstand, für den die Leistung erbracht wird, inskünftig für Wohnzwecke genutzt werden soll. Andernfalls könnten während der Bauphase die Vorsteuern zurückgefordert werden, obwohl diese nach Abschluss der Bauarbeiten wieder vollumfänglich zurückzuzahlen wären. Dadurch würde die ESTV als Bank benutzt und sie würde zudem das Risiko tragen, im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Bauherrn die ausbezahlten Vorsteuern nicht mehr zurückzuerhalten.

Variante Konsultativgremium

Art. 22 Abs. 1 und 2 Bst. b

Absatz 1: In seiner Stellungnahme vom 5. März 2013 beantragte das Konsultativgremium die Beibehaltung der vom Parlament verabschiedeten Bestimmung. Aufgrund der in der Zwischenzeit erfolgten Entwicklungen erachtet es das Konsultativgremium jedoch als wichtig, dass das Parlament durch eine Anpassung des Gesetzestextes die ursprüngliche Idee verdeutlicht. Grundsätzlich will das Mehrwertsteuerrecht die aus der Erbringung von Leistungen erzielten Entgelte umfassend besteuern. Der Ausnahmekatalog von Artikel 21 Absatz 2 MWSTG schränkt dieses Besteuerungsrecht ein. Über die Option wird der eigentliche von der Gesetzessystematik her zu erzielende Zustand erreicht. Mit der Option liefert die steuerpflichtige Person mehr Steuern ab, als sie eigentlich müsste. Sie wählt diesen Weg in aller Regel, um die Kosten, die sich aus der Administration und Berechnung der Vorsteuerkorrekturen ergeben, zu vermeiden. Das Optieren zeigt einzig eine Auswirkung auf das Steuerrechtsverhältnis, das heisst auf die Beziehung zwischen der steuerpflichtigen Person und dem Fiskus. Davon zu unterscheiden ist die Frage der Überwälzung. Diese ist zivilrechtlicher Natur. Die Mehrwertsteuer ist von der steuerpflichtigen Person geschuldet, unabhängig davon, ob sie an den Leistungsempfänger überwälzt werden konnte. Es macht steuersystematisch keinen Sinn, im Bereich der Option von diesem Grundsatz abzuweichen.

Als das Parlament die neue Formulierung eingeführt hatte, wollte es kaum eine zusätzliche administrative Hürde einbauen; dies wäre im Widerspruch zur allgemeinen Zielsetzung der damaligen Reform gestanden. Mit der Formulierung „durch offenen Ausweis“ sollte die bewilligungsfreie Option erreicht werden. In vielen Fällen ist ein offener Ausweis nicht möglich, weil keine Belege abgegeben werden. Die Tatsache, dass optiert wurde, kann hier nur nachvollzogen werden, indem auf dem Abrechnungsformular die optierten Leistungen auf einer gesonderten Zeile erfasst werden. Die Praxis der ESTV geht dahin, dass sie in vielen Fällen zwingend auf einer Offenlegung der Option gegenüber dem Leistungsempfänger besteht. Dabei handelt es sich um einen nach Artikel 81 Absatz 3 MWSTG verpönten Formalismus.

Absatz 2 Buchstabe b: Das Konsultativgremium unterstützt die mit der Formulierung "für Wohnzwecke" angestrebte Klarstellung. Aus Sicht des Konsultativgremiums stellt jedoch die Ergänzung "oder genutzt werden soll" die Dogmatik des Vorsteuerabzugsrechts völlig auf den Kopf: Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, den Artikel 29 Absatz 1 MWSTG vorsieht, ist erst vorzunehmen, wenn die von der Steuer ausgenommenen Leistungen effektiv erbracht werden. Hypothetische Zuordnungen für mögliche künftige Leistungen und die damit verbundenen Beweisschwierigkeiten für beide Seiten sind mit dem neuen Konzept des Vorsteuerabzugsrechts ausgeschlossen. Die Bedenken des Bundesrates beziehen sich auf die Steuersicherung. Diesem Aspekt hat das Parlament jedoch bereits bei der MWST-Reform 2010 Rechnung getragen und in Artikel 93 Absatz 2 MWSTG explizit eine entsprechende Sicherstellungsmöglichkeit vorgesehen. Falls die Bestimmung nicht ausreichen sollte, um dem berechtigten Anspruch des Staates auf die Vermeidung von Steuerfällen Rechnung zu tragen, ist diese Rechtsnorm anzupassen und nicht das materielle Steuerrecht.

Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2, 3, 3^{bis}, 7 und 10

Ziffer 2: Diese Änderung bewirkt keine Änderung der Rechtslage. Der Regelungsgehalt von Artikel 40 MWSTV, wonach nur die letzte Lieferung im Inland unmittelbar vor der Ausfuhr steuerfrei erfolgen darf, wird in das Gesetz aufgenommen. Das Erfordernis der direkten Beförderung oder Versendung ins Ausland wird gestrichen, da bei der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung die Ingebrauchnahme des betreffenden Gegenstandes bereits im Inland erfolgt, was eine direkte Beförderung oder Versendung ins Ausland – zumindest im Sinn von Ziffer 1 – ausschliesst. Entscheidend ist vielmehr, dass der Lieferungsempfänger oder die Lieferungsempfängerin den zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassenen Gegenstand *selbst* überwiegend im Ausland nutzt. Dieses Erfordernis wurde bisher in Artikel 40 MWSTV so umschrieben, dass keine weitere Lieferung im Inland erfolgen dürfe. Diese Umschreibung war unpräzise. Denn anstelle der ersten liefernden Person durfte nun ja die zweite liefernde Person die Steuerbefreiung geltend machen. Als Beispiel kann der Fall angeführt werden, in dem jemand mit einem inländischen Mietwagen über die Grenze fährt, um diesen überwiegend im Ausland zu nutzen.

Ziffer 3: Diese Änderung bewirkt keine Änderung der Rechtslage. Durch die Ergänzung wird klargestellt, dass der Nachweis der Zollüberwachung von Gegenständen für deren steuerbefreite Lieferung zwar eine notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung darstellt. Bei der Einfuhr von Gegenständen nach dem Transitverfahren, dem Zolllagerverfahren für Massengüter oder dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung wird die Mehrwertsteuer nicht endgültig erhoben, sondern lediglich durch Hinterlage oder Bürgschaft sichergestellt (bedingte Zahlungspflicht), und zwar auf der bei Eröffnung des Zollverfahrens geltenden Bemessungsgrundlage. Beim offenen Zolllager wird auf Sicherstellung der Mehrwertsteuer verzichtet und beim Zollverfahren der aktiven Veredelung wird die Mehrwertsteuer bedingt nicht erhoben oder das Rückerstattungsverfahren angewendet. Eine steuerbefreite Lieferung solcher Gegenstände im Inland ist daher nur dann zulässig, wenn das genannte Zollverfahren ordnungsgemäss oder mit nachträglicher Bewilligung der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) abgeschlossen wird, beispielsweise durch Wiederausfuhr oder durch Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr. Bei Letzterem wird die Mehrwertsteuer durch die EZV endgültig erhoben. Hierbei berechnet sich die Mehrwertsteuer auf der Bemessungsgrundlage, die im neuen Zeitpunkt der Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr gilt. Eine vorangegangene steuerbefreite Lieferung im Inland führt somit zu keiner Steuerlücke. Fehlt hingegen der ordnungsgemässe Verfahrensabschluss, so kann die EZV nur die bei Eröffnung des Zollverfahrens sichergestellte Mehrwertsteuer auf der zu diesem Zeitpunkt geltenden Bemessungsgrundlage endgültig erheben. Würde die steuerbefreite Lieferung im Inland auch in diesen Fällen zugelassen, entstünden Steuerlücken. Die Lieferung im Inland bliebe endgültig unbesteuert, obwohl der Gegenstand im Inland verblieben ist und bei der EZV nie eine endgültige Besteuerung beantragt wurde (fehlende Zollanmeldung zur Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr). Diese Klarstellung entspricht der heutigen Praxis.

Ziffer 3^{bis}: Diese Änderung bewirkt keine Änderung der Rechtslage. Diese neue Ziffer stellt die Anforderungen an die steuerbefreite Lieferung von Gegenständen klar, die wegen Einlagerung in ein Zollfreilager im Inland unter Zollüberwachung stehen. Im Unterschied zu Ziffer 3 knüpft hier die steuerfreie Lieferung daran an, dass dem eingelagerten Gegenstand dieser Zollstatus nachträglich nicht entzogen wurde. Der nachträgliche Entzug dieses Zollstatus kann bei inländischen Gegen-

ständen eintreten, die in ein Zollfreilager eingelagert wurden. Solche Gegenstände werden bei der Einlagerung nach dem Ausfuhrverfahren veranlagt. Wenn die EZV das Ausfuhrverfahren nachträglich annulliert, z.B. weil die zollrechtlichen Bestimmungen für aus dem Inland eingelagerte Gegenstände missachtet wurden, so wird dem Gegenstand nachträglich sein zollrechtlicher Status als Lagerware unter Zollüberwachung wieder entzogen. Er ist dann mit inländischen Gegenständen gleichzusetzen, welche nie in ein Zollfreilager eingelagert wurden. Deshalb kann auch die Befreiung von der Inlandsteuer nicht mehr zugestanden werden. Dies entspricht der heutigen Praxis.

Ziffer 7: Diese Neuformulierung führt zu keiner Änderung des Regelungsgehalts, sondern verdeutlicht den Inhalt der Bestimmung. Die bisherige Formulierung war missverständlich, da sie das Erbringen von Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes *im Ausland* von der Steuer befreien wollte. Leistungen, deren Leistungsort im Ausland liegt, können steuersystematisch nicht von der Steuer befreit werden, da solche Leistungen ausserhalb der territorialen Anwendung des Mehrwertsteuergesetzes liegen. Gemeint waren denn auch Leistungen, deren Leistungsort nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG im Inland liegt, die jedoch im Ausland bewirkt werden. Von der Steuer befreit ist demgemäss beispielsweise ein Gütertransport von Japan nach Brasilien im Auftrag einer Schweizer Firma, da ein solcher Transport nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG als am Sitz der Leistungsempfängerin in der Schweiz ausgeführt gilt, jedoch tatsächlich im Ausland bewirkt wird.

Ziffer 10 betrifft nur den französischen und den italienischen Text (sprachliche Präzisierung).

Art. 23a

Ausgehend von der Motion Fässler (10.3161) «Kunstgegenstände sind keine Gebrauchtgegenstände» sind Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten für den Wiederverkauf vom Anwendungsbereich des Abzugs fiktiver Vorsteuern ausgeschlossen und wieder der Margenbesteuerung unterstellt, wie dies bereits bis 31. Dezember 2009 der Fall war.

Der Abzug fiktiver Vorsteuern ersetzte per 1. Januar 2010 die zuvor für den Wiederverkauf von gebrauchten individualisierbaren Gegenständen anwendbare Margenbesteuerung. Der Abzug fiktiver Vorsteuern hat den grossen Vorteil, dass eine steuerpflichtige Person Einkauf und Verkauf von gebrauchten und neuen Gegenständen mehrwertsteuerlich einheitlich behandeln kann. So kann beispielsweise ein Autohändler beim Einkauf von Occasionen von nicht steuerpflichtigen Personen auf dem Kaufpreis eine fiktive Vorsteuer abziehen, die in der Regel der im Occasionswagen seit dem Neuwagen-Kauf noch enthaltenen Rest-Mehrwertsteuer entspricht.

Problematisch ist der Abzug fiktiver Vorsteuern, wenn ein Gegenstand bei seinem Eintritt in den Markt nicht mit Mehrwertsteuer belastet war, wie dies bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten regelmässig der Fall ist, da diese entweder vor der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 hergestellt und verkauft wurden oder – im Falle der Kunstgegenstände – diese vom Urheber oder von der Urheberin steuerausgenommen verkauft wurden. Wird beispielsweise ein Kunstwerk vom Urheber oder der Urheberin an eine Privatperson ohne Mehrwertsteuer verkauft und später von der Privatperson an eine Kunstgalerie weiterverkauft, kann die Kunstgalerie auf dem Ankaufspreis die fiktive Vorsteuer abziehen,

obwohl – abgesehen von den vom Urheber oder der Urheberin getätigten mit Mehrwertsteuer belasteten Auslagen – das Werk selbst nicht mit Vorsteuer belastet ist. Verkauft die Kunstgalerie dieses Werk in der Schweiz mit Gewinn an eine Privatperson weiter, so versteuert sie im Ergebnis den von ihr erzielten Mehrwert, sie bezahlt also die Steuer auf ihrer Marge. Insofern besteht kein Unterschied zwischen dem Abzug fiktiver Vorsteuern und der Margenbesteuerung. Handelt es sich jedoch beim Käufer oder der Käuferin ebenfalls um eine Kunstgalerie, führt das System des Abzugs fiktiver Vorsteuern zu einem ungewollten Ergebnis: Da die Verkäuferin, nachdem sie den fiktiven Vorsteuerabzug vorgenommen hat, der Käuferin das Werk mit Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, kann die steuerpflichtige Käuferin die überwältigte Steuer auf dem Kaufpreis als «normale» Vorsteuer abziehen. Verkauft sie nun das Werk systemkonform an eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Person, die das Werk nicht für den Wiederverkauf bezieht (z.B. zur Ausstattung von Firmenzimmern), oder ohne Mehrwertsteuer ins Ausland, verbleibt bei der ESTV keine Umsatzsteuer aus diesem Verkauf. Im Ergebnis wurde der ersten Kunstgalerie der Abzug von Vorsteuern gewährt, die nie als Umsatzsteuer eingezogen wurden.

Der grosse Vorteil des Systems der Margenbesteuerung besteht darin, dass die erste Kunstgalerie der zweiten Kunstgalerie das Werk verkauft, ohne die Mehrwertsteuer ausweisen zu dürfen. Die zweite Kunstgalerie kann dann wiederum die Margenbesteuerung anwenden, wenn sie das Werk weiterverkauft. Bei einem Weiterverkauf im Inland ist die Steuerlast bei beiden Kunstgalerien identisch wie im System des Abzugs fiktiver Vorsteuern. Beim Verkauf des Werks ins Ausland jedoch macht die Anwendung der Margenbesteuerung keinen Sinn, da der Verkauf ins Ausland nicht zu versteuern ist. Im Gegenzug besteht aber, da keine Steuer offen überwältigt wurde, auch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug auf dem Einkaufspreis. Somit kann die im Inland erzielte Marge systemkonform besteuert werden, ohne dass schlussendlich fiktive Vorsteuern ausbezahlt werden müssen, die nie zuvor als Steuer auf dem Umsatz bezahlt wurden. Aus diesem Grund ist die Margenbesteuerung für Gegenstände, die bei ihrem Markteintritt nicht mit Mehrwertsteuer belastet waren, die sachgerechtere Besteuerung als der Abzug fiktiver Vorsteuern. In allen übrigen Bereichen, namentlich für den Auto-Occasionshandel, kommt aber nach wie vor das System des Abzugs fiktiver Vorsteuern zur Anwendung.

Die Wiedereinführung der Margenbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten entspricht weitestgehend der Regelung, wie sie bis zum 31. Dezember 2009 für alle gebrauchten, individualisierbaren, beweglichen Gegenstände gegolten hat. Der Bundesrat wird gestützt auf die Delegation in Absatz 3 Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten in der MWSTV näher umschreiben und sich dabei am damaligen Artikel 11 der Verordnung vom 29. März 2000¹⁸ zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer orientieren. Neu sollen Fahrzeuge, die als Veteranen zugelassen sind, als Sammlungsstücke gelten.

Art. 24

Betrifft nur den französischen Text (sprachliche Präzisierung der Sachüberschrift).

¹⁸ AS 2000 1347

Art. 25 Abs. 3

Mit dieser Ergänzung wird nun im Gesetz selbst die Rechtsfolge genannt, die eintritt, wenn die steuerpflichtige Person keine geeigneten organisatorischen Massnahmen trifft, um die Umsätze der zum reduzierten Satz steuerbaren Take-away-Leistungen von den Umsätzen der zum Normalsatz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen zu unterscheiden. Als geeignete organisatorische Massnahmen gelten nach Artikel 56 MWSTV und der Praxis der ESTV das getrennte Erfassen der Umsätze mittels einer Spartenkasse oder zwei getrennten Kassen sowie die Abgabe eines Beleges an die Kundschaft, aus dem die Art der Leistung, der Preis und der massgebende Steuersatz ersichtlich sind. Fehlt es an einer entsprechend getrennten Erfassung der Umsätze, sind sämtliche Umsätze zum Normalsatz zu versteuern. Diese Rechtsfolge ergibt sich auch aus der im Steuerrecht vorherrschenden Normentheorie, wonach steuermindernde Tatsachen - vorliegend der Umfang der zum reduzierten Satz steuerbaren Umsätze - von der steuerpflichtigen Person zu beweisen sind. Gelingt ihr dieser Beweis mangels getrennter Erfassung der Umsätze nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Die Besteuerung zum Normalsatz bei fehlenden organisatorischen Massnahmen entspricht deshalb langjähriger Praxis der ESTV. Im Urteil 2C_175/2012 vom 4. Oktober 2012¹⁹ ist das Bundesgericht erstmals dieser Praxis der ESTV nicht mehr gefolgt und hat von der ESTV die Vornahme einer Ermessenstaxation verlangt. Es hat sich jedoch gezeigt, dass eine zuverlässige Ermessenstaxation mit verhältnismässigem Aufwand nicht zu bewerkstelligen ist, insbesondere wenn das Ergebnis der Ermessenstaxation von der steuerpflichtigen Person angefochten wird. Neben der Schätzung des Anteils der zum reduzierten Satz steuerbaren Take-away-Leistungen am Gesamtumsatz, der je nach Jahreszeit, Wetter, besonderen Anlässen etc. stark variieren kann, spielt zudem eine Rolle, in welchem Umfang bei den Take-away-Umsätzen der reduzierte Satz auf den Kassenzetteln ausgewiesen wurde. Ist nämlich mangels getrennter Erfassung der Umsätze immer der Normalsatz auf dem Kassenzettel ausgewiesen worden, so ist dieser nur schon deshalb geschuldet, weil er in Rechnung gestellt wurde (vgl. Art. 27 Abs. 2 MWSTG). Hat es die steuerpflichtige Person unterlassen, die Umsätze getrennt zu erfassen, lässt sich für die Vergangenheit der Anteil der zum reduzierten Satz steuerbaren Umsätze nicht mehr ermitteln. Welche Methode auch zur Anwendung kommt, die steuerpflichtige Person kann diese in Zweifel ziehen. Unternehmen, die den administrativen Aufwand nicht auf sich nehmen und ihre Umsätze nicht getrennt erfassen, würden dafür belohnt, wenn im Rahmen einer Kontrolle die ESTV ihre zum reduzierten Satz steuerbaren Umsätze schätzen müsste. Um keine falschen Anreize zu schaffen, ist es in solchen Fällen deshalb nötig, sämtliche Umsätze im Nachhinein mit dem Normalsatz zu besteuern. Ansonsten würden steuerpflichtige Personen, die sich nicht gesetzeskonform verhalten gegenüber ihren Konkurrentinnen und Konkurrenten, die sich an das Gesetz halten, im Ergebnis bevorzugt. Indem das Gesetz die Rechtsfolge fehlender organisatorischer Massnahmen nun ausdrücklich nennt, besteht auch der vom Bundesgericht bemängelte Widerspruch zur grundsätzlich unterschiedlichen Besteuerung von gastgewerblichen und Take-away-Leistungen nicht mehr.

¹⁹ ASA 81 657

Variante Konsultativgremium

Art. 25 Abs. 3

Das KG möchte auf die vorgesehene Ergänzung ganz, oder eventualiter zumindest auf den Einschub „oder keine geeigneten“, verzichten. Würde zugelassen, dass die ESTV organisatorische Massnahmen als nicht geeignet bezeichnen und damit automatisch eine Besteuerung des gesamten Umsatzes zum Normalsatz erreichen könnten, entstünden Überbesteuerungen alleine gestützt auf formelle Kriterien. Im erläuternden Bericht wird dargestellt, dass die Steuerbehörden aufgrund des Urteils 2C_175/2012 des Bundesgerichts vom 4. Oktober 2012 ihre Aufgaben eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen, nicht mit vertretbarem Aufwand nachkommen könnten. Diese Aussage muss ernsthaft bezweifelt werden. Die Vornahme von Ermessenseinschätzungen gehört seit jeher zur Aufgabe sämtlicher Steuerbehörden; sie betrifft nicht nur den Bereich der Take-away-Umsätze. Die Gerichte schützen in aller Regel die von den Behörden vorgenommenen Schätzungen. Im referenzierten Verfahren war dies nicht der Fall, weil die ESTV überhaupt keine Ermessenseinschätzung vornehmen wollte.

Art. 27 Abs. 3

Diese Ergänzung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Sie stellt lediglich klar, dass der Grundsatz «ausgewiesene Steuer ist geschuldete Steuer» nicht nur für Rechnungen, sondern auch für Gutschriften gilt. Der bisherige Wortlaut sprach ausschliesslich von einem zu hohen Steuerbetrag. Neu wird zusätzlich auch die unberechtigt ausgewiesene Steuer ausdrücklich erwähnt. Bereits bisher hat die ESTV in ihrer Praxis aufgrund teleologischer Auslegung auch die unberechtigt ausgewiesene Steuer als Ausweisen eines zu hohen Steuerbetrages behandelt.

Art. 28 Abs. 3, 3^{bis} und 3^{ter}

Der bisher verwendete Begriff «fiktiver Vorsteuerabzug» ist semantisch nicht präzise: Nicht der Abzug ist fiktiv, sondern die Vorsteuer, da ein steuerpflichtiger Leistungsempfänger oder eine steuerpflichtige Leistungsempfängerin sie abziehen kann, obwohl beim Kauf keine Mehrwertsteuer überwält wurde. Durch die neue Formulierung «fiktive Vorsteuern abziehen» wird dies nun sprachlich verdeutlicht und den lateinischen Sprachfassungen angepasst. Ebenfalls um eine sprachliche Präzisierung handelt es sich bei der neuen Formulierung, dass Gegenstände ohne «Überwälzung der Mehrwertsteuer» bezogen sein müssen anstelle eines Bezugs ohne «Mehrwertsteuerbelastung». Würde es tatsächlich an der Mehrwertsteuerbelastung fehlen, wäre der Abzug fiktiver Vorsteuern systemwidrig, da durch ihn die im Kaufpreis des Gegenstands enthaltene Rest-Mehrwertsteuer in Abzug gebracht wird.

Neu können keine fiktiven Vorsteuern mehr abgezogen werden beim Bezug von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten (vgl. Erläuterungen zu Art. 23a VE-MWSTG).

Art. 29 Abs. 1^{bis} und 4

Absatz 1^{bis}: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern schreibt die heute in Artikel 60 MWSTV enthaltene Regel auf Stufe Gesetz fest, wonach ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht auf Bezügen, die für von der Steuer ausgenommene Leistungen im Ausland verwendet werden. Wird die frag-

liche Leistung nämlich im Ausland erbracht, entzieht sie sich dem territorialen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Somit entfällt auch die Anwendung der Steuerausnahmen nach Artikel 21 MWSTG. Demnach ist der Vorsteuerabzug auf Leistungen, die im Ausland erbracht werden, im selben Umfang möglich, wie wenn diese im Inland erbracht worden wären und nach Artikel 22 MWSTG für deren Versteuerung hätte optiert werden können. Ist jedoch – wie beispielsweise bei Finanzdienstleistungen – die freiwillige Versteuerung im Inland nicht möglich, besteht auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, wenn solche Leistungen im Ausland erbracht werden.

Absatz 4: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die bisherige Formulierung führte zur Frage, wer zu entscheiden hat, wann es sachgerechter ist, auf die eigene Tätigkeit der Holdinggesellschaft statt auf die Tätigkeit der von ihr gehaltenen Unternehmen abzustellen. Mit der neuen Formulierung soll die bereits geltende Praxis im Sinn der Rechtssicherheit unmissverständlich im Gesetz festgehalten werden. Das Wahlrecht steht demnach nur den steuerpflichtigen Personen zu und kann ihnen von der ESTV nicht aufgezwungen werden.

Art. 37 Abs. 3 zweiter Satz

Die Prüfung der Saldosteuersätze auf ihre Angemessenheit durch die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK), wie dies seit dem 1. Januar 2010 vom Gesetz vorgesehen ist, hat sich in der Praxis nicht bewährt, da es kaum möglich ist, zuverlässige Kriterien für die Prüfung der Angemessenheit festzulegen und es folglich auch der Gesetzgeber offen gelassen hat zu definieren, was er unter Angemessenheit versteht.

Die Saldosteuersatzmethode befindet sich im Spannungsfeld zwischen möglichst grosser Einfachheit und möglichst guter Übereinstimmung mit der effektiven Abrechnungsmethode. Je genauer die mit Hilfe der Saldosteuersätze berechnete Steuerschuld derjenigen Steuerschuld entsprechen soll, die bei der effektiven Abrechnungsmethode anfällt, desto komplizierter und aufwändiger wird die Methode für die steuerpflichtigen Personen und die ESTV. Sie wird nicht mehr handhabbar und kann ihren Zweck, eine administrative Entlastung für kleine und mittlere Unternehmen zu gewährleisten, nicht mehr erfüllen. Beschränkt sich jedoch die Prüfung der Saldosteuersätze auf die Kontrolle der rechnerischen Richtigkeit, die Nachvollziehbarkeit und Willkürfreiheit ist eine spezialgesetzliche Bestimmung überflüssig. Die EFK kann solche Prüfungen auch gestützt auf die Kriterien von Artikel 5 des Finanzkontrollgesetzes vom 28. Juni 1967²⁰ durchführen.

Art. 38 Abs. 1 Bst. a

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Anpassung: Die beiden genannten Artikel können nicht kumulativ, sondern lediglich alternativ zur Anwendung gelangen, weshalb «und» durch «oder» ersetzt wurde.

²⁰ SR 614.0

Variante Bundesrat

Art. 42 Abs. 6

Absatz 6: Die absolute Verjährungsfrist wird von heute 10 auf 15 Jahre verlängert, wie dies vor Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuergesetzes am 1. Januar 2010 der Fall war. Im Bundessteuerrecht (vgl. Art. 120 Abs. 4 DBG²¹, Art 152 Abs. 3 DBG, Art. 47 Abs. 1 StHG²²) sowie im Zollrecht (Art. 75 Abs. 4 ZG²³) stellt die fünfzehnjährige absolute Verjährungsfrist einen Standard dar, der im Zuge der MWST-Reform 2010 einzig für die Mehrwertsteuer durchbrochen wurde, weil man sich davon eine Verfahrensbeschleunigung erhofft hatte. Die Praxis hat jedoch gezeigt, dass die auf 10 Jahre verkürzte absolute Verjährungsfrist unerwünschte Folgen hat: Bei Mehrwertsteuerkontrollen werden in der Regel fünf zurückliegende Steuerperioden geprüft, da für diese Steuerperioden die relative Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Kontrolle mittels einer Einschätzungsmitteilung sind aufgrund der von der ESTV abzuwartenden Finalisierungsfrist (Art. 72 Abs. 1 MWSTG) bereits mehr als viereinhalb Jahre der absoluten Verjährungsfrist des ersten kontrollierten Jahres vergangen. Wird im Anschluss an die Einschätzungsmitteilung ein Rechtsmittelverfahren angestrengt, muss dieses unter dem geltenden Recht bis und mit Bundesgericht bezüglich der ersten kontrollierten Steuerperiode in den verbleibenden gut fünf Jahren abgeschlossen werden können, soll diese Steuerperiode nicht unter der Hand des Richters oder der Richterin verjähren. Wenn die Beschwerdeinstanz einen Entscheid zurückweist, statt selbst zu entscheiden, reicht die verbleibende Frist kaum aus, um das Verfahren rechtzeitig zum Abschluss zu bringen. Dies hat weiter zur Folge, dass nach einer Steuerkontrolle im Unterschied zu früher kaum mehr Zeit bleibt, um die Ergebnisse mit der steuerpflichtigen Person zu besprechen und allenfalls formlose Korrekturen vorzunehmen. Das ist nicht im Interesse der steuerpflichtigen Personen und stellt eine Verschlechterung ihrer Position im Vergleich zur früheren fünfzehnjährigen Verjährungsfrist dar. Vor allem in aussichtslosen Fällen mit grossen Mehrwertsteuernachforderungen besteht für die steuerpflichtigen Personen ein Anreiz, durch Ergreifen sämtlicher zur Verfügung stehender Beschwerdemöglichkeiten und Rechtsmittel das Verfahren so zu verzögern, dass möglichst viele Steuerperioden verjähren. Durch die Verkürzung der relativen Verjährungsfrist auf zwei Jahre, wenn diese von der ESTV unterbrochen wurde, ist dem berechtigten Anliegen nach schneller Verfahrenserledigung hinreichend entsprochen.

Die vom Konsultativgremium vorgeschlagene vermehrte Anwendung der Sprungbeschwerde würde die Arbeitslast sowohl bei der ESTV als auch beim Bundesverwaltungsgericht erheblich erhöhen.

Variante Konsultativgremium

Art. 42 Abs. 6

Gemäss den im Konsultativgremium vertretenen Steuerpraktikern und Steuerpraktikerinnen stellt es vielmehr ein Problem dar, dass die in der MWST-Reform 2010 eingeführten Möglichkeiten zur Verfahrensbeschleunigung von der ESTV nicht

21 SR 642.11

22 SR 642.14

23 SR 631.0

angewendet oder sogar bewusst unterlaufen werden. So wurden bis zum Urteil des Bundesgerichts 2C_805/2013 vom 21. März 2014 beispielsweise die Einschätzungsmittelungen – entgegen dem Konzept des Gesetzgebers – als Verfügung ausgestaltet, was die rasche Erledigung von Unstimmigkeiten in einem formlosen Verfahren verunmöglicht. Weiter wurden – trotz der Ausführungen zu Artikel 82 E-MWSTG in der Botschaft vom 25. Juni 2008²⁴ zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer – die bisher mit einer Einschätzungsmittelung verbundenen Verfügungen nicht so umfassend begründet, dass die Gerichte die dagegen eingereichten Sprungbeschwerden als zulässig erachten; die deswegen erfolgten Nichteintretensentscheide des Bundesverwaltungsgerichts führen dazu, dass die ESTV Einspracheverfahren durchführen muss. Darüberhinaus wird sogar dem Begehren der steuerpflichtigen Person, es sei eine Verfügung einlässlich zu begründen, nicht stattgegeben, weil angeblich darauf kein Rechtsanspruch bestehe. Nach Auffassung des Konsultativgremiums sind zunächst diese vom Parlament vorgesehenen Massnahmen umzusetzen, bevor zulasten der steuerpflichtigen Personen die absolute Verjährungsfrist verlängert wird.

Art. 44 Abs. 2

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Sie hat lediglich redaktionellen Charakter: Die «Einrede der Schuldnerin» wurde durch «deren Einrede» ersetzt, da es sich um die Einrede der ESTV handelt.

Art. 45 Abs. 1 Bst. a, c und 2 Bst. b

Abs. 1 Bst. a: Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern dient der besseren Verständlichkeit der Bestimmung und gleicht diese der neuen Formulierung von Artikel 45 Absatz 1 Buchstaben c VE-MWSTG an. Die Kundenschaft muss die Bezugsteuer nur abliefern, wenn das leistungserbringende Unternehmen nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Unternehmen zu Recht oder zu Unrecht nicht eingetragen ist. Wer hingegen ausschliesslich am inländischen Empfängerort zu versteuernde Dienstleistungen erbringt, der ist nach Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 2 VE-MWSTG von der Steuerpflicht unabhängig von der Höhe des Umsatzes befreit (vgl. auch Erläuterungen zu Art. 45 Abs. 1 Bst. c VE-MWSTG).

Da mittels einer Gegen Ausnahme in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 2 VE-MWSTG steuerpflichtig wird, wer Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbringt, müssen folgerichtig solche Leistungen von der Bezugsteuerpflicht ausgeschlossen werden. Ansonsten bestünde die Gefahr, dass nicht steuerpflichtige Kunden und Kundinnen von Unternehmen, die sich in der Schweiz zu Unrecht nicht als Steuerpflichtige registrieren lassen, bei Überschreiten der Bezugslimite die Bezugsteuer abzurechnen hätten.

Abs. 1 Bst. c: Das Konsultativgremium schlägt vor, die Bezugsteuer für Lieferungen auf „Lieferungen von unbewegliche Sachen (einschliesslich Boden)“ zu beschränken. Diese Beschränkung der Bezugsteuer für Lieferungen entspricht im Grundsatz der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers bei der Einführung dieser Bestimmung im Rahmen der MWST-Reform 2010, womit mehrwertsteuerbedingte Wettbe-

²⁴ BBl 2008 6885, S. 7006

werbsverzerrungen in Grenzregionen zwischen in- und ausländischen Unternehmen, insbesondere im Bauhaupt- und Baunebengewerbe, beseitigt werden sollten. Die nicht gewollte Anwendung der Bezugsteuer auf Vermietungen und Verpachtungen sowie auf gewöhnliche Lieferungen, die nicht alternativ der Einfuhrsteuer unterliegen könnten, entfällt dadurch wieder.

Ausgehend vom Vorschlag des Konsultativgremiums, dessen Stossrichtung der Bundesrat teilt, wurde der Begriff „Sachen“ durch den im MWSTG üblicherweise verwendeten Begriff „Gegenstände“ ersetzt. Da nach schweizerischer Auffassung auch die Vermietung und Verpachtung als Lieferung von unbeweglichen Gegenständen gilt, spricht der Vorentwurf des Bundesrates von „Lieferungen nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffern 1 und 2 von unbeweglichen Gegenständen“. Damit wird klargestellt, dass die *steuerbare* Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichen Gegenständen nicht der Bezugsteuer, sondern der Inlandsteuer unterliegt. Der Verkauf von Liegenschaften ist von der Steuer ausgenommen; deshalb unterliegt er nicht der Bezugsteuer. Bloss der ausländische Verkäufer der Liegenschaft könnte diese allfällig freiwillig versteuern (Option). Da er aber nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist, fällt eine Option ausser Betracht.

Als Lieferungen nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffern 1 und 2 MWSTG von unbeweglichen Gegenständen gelten insbesondere die Leistungen des Bauhaupt- und Baunebengewerbes, wie sie in Artikel 5 der Verordnung vom 21. Mai 2003²⁵ über die in die Schweiz entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (EntsV) umschrieben werden. Nach dieser Verordnung sind dies Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauten, namentlich: Aushub- und Erdarbeiten, eigentliche Bauarbeiten, Errichtung und Abbau von Fertigelementen, Einrichtung oder Ausstattung, Umbau, Renovierung, Reparatur, Abbauarbeiten, Abbrucharbeiten, Wartung, Instandhaltung (Maler- und Reinigungsarbeiten) und Sanierung. Solche Leistungen werden in dieser Verordnung wie im allgemeinen Sprachgebrauch sowie den einschlägigen internationalen Abkommen (z.B. GATT-WTO, Schengen- und Dublin-Assoziierungsabkommen) üblich als Dienstleistungen bezeichnet. Aus Sicht des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes handelt es sich dabei jedoch um Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG).

Auf den ersten Blick mag es tautologisch wirken, dass die Bezugsteuer auf „Lieferungen [...] von unbeweglichen Gegenständen im Inland, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegen“ angewendet wird. Diese Einschränkung ist jedoch nötig, um einen Besteuerungskonflikt mit der Einfuhrsteuer zu vermeiden: Wird nämlich beispielsweise Baumaterial über die Grenze gebracht, ist bei dessen Einfuhr nicht bloss der Wert des Materials, sondern der Wert der gesamten damit zu erbringenden Bauleistung zu versteuern. Die Übergabe der fertigen Baute an den Besteller wiederum stellt eine Lieferung nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffern 1 und 2 MWSTG einer unbeweglichen Sache dar. Ohne den Ausschluss der Einfuhrsteuer würde die Bauleistung somit zweimal besteuert.

Zudem kommt die Bezugsteuer erst zur Anwendung, wenn das ausländische Unternehmen - zu Recht oder zu Unrecht - nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen ist. Wer sich also im Inland Leistungen des Bauhaupt- und Baunebengewerbes erbringen lässt und diese ohne MWST fakturiert erhält, muss

somit die Bezugsteuer abliefern, wenn die Voraussetzungen nach Artikel 45 Absatz 2 MWSTG erfüllt sind.

Weiter ergibt sich durch die Beschränkung der Bezugsteuer auf Lieferungen von unbeweglichen Gegenständen künftig direkt aus dem Gesetz, dass die Lieferungen von Energie an nicht steuerpflichtige Kunden und Kundinnen im Inland nicht der Bezugsteuer unterliegen und solche Unternehmen bei Überschreiten der Umsatzgrenze für diese Energielieferungen im Inland steuerpflichtig werden. Artikel 109 Absatz 2 MWSTV kann somit aufgehoben werden.

Abs. 2 Bst. b: Neu wird auf die Pflicht der ESTV verzichtet, nicht steuerpflichtige Personen vorgängig schriftlich über die Bezugsteuerpflicht zu informieren. Dieses Erfordernis wurde im Rahmen der parlamentarischen Debatte der MWST-Reform 2010 eingefügt. Man ging damals davon aus, dass in Zusammenarbeit mit den Grenzzollstellen die Leistungsbezüger ausfindig gemacht werden könnten. In der Praxis hat sich nun aber gezeigt, dass dies nur mit massivem Mehraufwand und zudem nur sehr lückenhaft möglich ist. Gründe dafür sind einerseits die knappen personellen Ressourcen der Grenzzollstellen sowie die Tatsache, dass die ESTV nicht auf blossen Verdacht hin jemanden zur Abrechnung der Bezugsteuer auffordern kann. Dies wiederum setzt voraus, dass die ESTV die leistungsbeziehende Person und den Preis für die bezogene Leistung mit Gewissheit kennen muss, um sicher zu gehen, dass die Jahreslimite von 10 000 Franken für die Abrechnung der Bezugsteuer überschritten worden ist. Aufgrund dieser Vollzugsschwierigkeiten schlagen Bundesrat und Konsultativgremium deshalb vor, die Informationspflicht der ESTV zu streichen. Beibehalten werden soll jedoch die 10 000 Franken Umsatzgrenze für die Abrechnung der Bezugsteuer, insbesondere um Private in Bagatellfällen nicht zur Abrechnung der MWST zu verpflichten.

Art. 45a

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Im Rahmen der MWST-Reform 2010 wurde die Bezugsteuer gesetzessystematisch in einen eigenen Titel ausgegliedert. Sollen nun Bestimmungen wie die Steuerausnahmen und Steuerbefreiungen nicht nur für die Inlandsteuer, sondern auch für die Bezugsteuer gelten, muss ausdrücklich auf die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen verwiesen werden. Bisher war der Verweis auf die Steuerausnahmen und Steuerbefreiungen lediglich in Artikel 109 MWSTV geregelt. Neu wird diese Regelung in das Gesetz selbst überführt und zusätzlich mit der Nennung der von der Einfuhrsteuer befreiten Datenträger ohne Marktwert ergänzt, damit die Steuerbefreiung nach Artikel 53 MWSTG nicht durch die Bezugsteuer unterminiert wird.

Art. 51 Abs. 2 Bst. b und 3

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Da der Begriff «Zollverwaltung» neu bereits in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 3 VE-MWSTG eingeführt wird, bedarf es hier nur noch der Abkürzung EZV.

Art. 53 Abs. 1 Bst. g

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die bereits vorhandene Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Elektrizität und Erdgas in Leitungen wird konsequenterweise auch auf Fernwärme in Leitungen ausgeweitet, was geltender

Praxis entspricht (vgl. Erläuterungen zu Art. 7 Abs. 2 VE-MWSTG). Diese Lieferungen werden nach Artikel 7 Absatz 2 VE-MWSTG im Inland besteuert.

Art. 54

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die bisherige Sachüberschrift «Berechnung der Steuer» wird durch «Bemessungsgrundlage» ersetzt und somit terminologisch an die analoge Bestimmung bei der Inlandsteuer (Art. 24 MWSTG) angepasst.

Art. 58 Bst. c, c^{bis} und d

Diese Änderung führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern verdeutlicht die bereits heute von der EZV zugunsten der einfuhrsteuerpflichtigen Personen angewendete Praxis, wonach bei bedingt veranlagten Gegenständen, die unter Abschluss des Zollverfahrens wieder ausgeführt oder zu einem anderen Zollverfahren angemeldet worden sind, kein Verzugszins erhoben wird. Ebenso wird auf den Verzugszins verzichtet, wenn eine im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung im Inland steuerpflichtige Person Importeur oder Importeurin eines bedingt veranlagten Gegenstands ist, selbst wenn sie das Zollverfahren nicht ordnungsgemäss abschliesst. Buchstabe d wurde aufgehoben, weil er sich auf Gegenstände bezieht, die in ein offenes Zolllager oder Zollfreilager eingelagert werden. Bei beiden Lagerarten wird bei der Einlagerung die Einfuhrsteuer weder erhoben noch sichergestellt. Eine Verzugszinspflicht beziehungsweise eine Ausnahme von derselben ist somit unnötig.

Variante Bundesrat

Art. 70 Abs. 2

Absatz 2: Die Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist soll nicht dazu führen, dass auch die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen generell auf 15 Jahre verlängert wird. Aus diesem Grund wurde wie unter früherem Recht die Aufbewahrungsfrist von der absoluten Verjährungsfrist entkoppelt und auf 10 Jahre festgelegt. Nur wenn nach Ablauf von 10 Jahren seit Ende der fraglichen Steuerperiode die Steuerforderung für diese Steuerperiode noch nicht rechtskräftig ist, müssen die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen weiterhin aufbewahrt werden, bis sie rechtskräftig ist. Eine Ausnahme gibt es allerdings für Geschäftsunterlagen, die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängen. Da für die Ermittlung des Zeitwertes bei unbeweglichen Gegenständen pro Jahr nur 5 Prozent des Wertes abgeschrieben werden können, sind die damit zusammenhängenden Geschäftsunterlagen erst nach 20 Jahren mehrwertsteuerlich nicht mehr relevant. Sie sind demzufolge auch 20 Jahre lang aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Ablauf der Steuerperiode. Solange die Bestimmung, wonach das Geschäftsjahr als Steuerperiode herangezogen werden kann, noch nicht in Kraft gesetzt ist, beginnt die Verjährungsfrist anders als im OR vorgesehen mit Ablauf des Kalenderjahres. Die übrigen in Artikel 958f OR enthaltenen Regelungen zur Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher bleiben jedoch anwendbar.

Variante Konsultativgremium

Art. 70 Abs. 2

Seinem Antrag zu Artikel 42 Absatz 6 VE-MWSTG folgend, beantragt das Konsultativgremium die Streichung dieser Änderung.

Art. 76

Absatz 1 erteilt der ESTV die Berechtigung, besonders schützenswerte Personendaten zu bearbeiten. Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass die ESTV auch alle als nicht besonders schützenswert eingestuft Daten bearbeiten kann. Der Begriff «bearbeiten» umfasst jeden Umgang mit Personendaten, insbesondere auch das Erheben, Aufbewahren und Verwenden von Daten (Art. 3 Bst. e des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992²⁶ über den Datenschutz; DSGVO). Aus Datenschutzgründen ist eine zweckbezogene Eingrenzung auf die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben notwendig (Art. 4 Abs. 3 DSGVO). Daraus ergibt sich ebenfalls, dass die Daten auch im Rahmen der Amtshilfe nach Artikel 75 MWSTG bekanntgegeben und entgegengenommen werden dürfen. Die gesetzlichen Aufgaben der ESTV beschränken sich nicht bloss auf das MWSTG, sondern können auch in anderen Gesetzen enthalten sein (beispielsweise Amtshilfebestimmungen). Aus Transparenzgründen werden die Daten über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen ausdrücklich genannt.

Absatz 2: Nach Artikel 50e Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946²⁷ über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) bedarf die systematische Verwendung der AHV-Versichertennummer ausserhalb der Sozialversicherung – beispielsweise im Bereich der Steuern – einer entsprechenden Regelung in einem Bundesgesetz, das die systematische Verwendung der AHV-Versichertennummer vorsieht und den Verwendungszweck sowie die Nutzungsberechtigten bestimmt. Die ESTV ist gestützt auf diese Bestimmung berechtigt, die AHV-Versichertennummer für die Festlegung der Steuerpflicht systematisch zu verwenden. Die ESTV benötigt die AHV-Nummer vor allem, um Einzelunternehmen mit je eigener Unternehmens-Identifikationsnummer (UID-Nummer) zweifelsfrei der natürlichen Person zuzuordnen zu können, der alle diese Einzelunternehmen gehören. Eine entsprechende gesetzliche Grundlage wird gleichzeitig für das UID-Register geschaffen (vgl. Erläuterung zur Änderung von Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2010²⁸ über die Unternehmens-Identifikationsnummer; UIDG).

Art. 76a

Absatz 1 berechtigt die ESTV, ein Informationssystem zur Bearbeitung von Personendaten zu betreiben, das insbesondere eingesetzt wird für das Feststellen der Steuerpflicht und der steuerbaren Leistungen, für das Erheben und Überprüfen der geschuldeten Steuern und abziehbaren Vorsteuern, für das Durchführen der Kontrollen von Import- und Exportbelegen, für das Sicherstellen des Bezugs der geschuldeten Steuern, für das Verhängen und Vollstrecken von administrativen oder strafrechtlichen Sanktionen, für das effiziente und rationelle Behandeln der nationalen

²⁶ SR 235.1

²⁷ SR 831.10

²⁸ SR 431.03

und internationalen Amts- und Rechtshilfesuche, für das Führen der nötigen Statistiken und für das Erstellen von Risikoanalysen.

Absatz 2: Der Zugriff auf Daten darf einzig durch Mitarbeitende der ESTV oder beispielsweise bei projektbezogenen Spezialaufträgen durch von ihr kontrolliertes Fachpersonal erfolgen.

Absatz 3: Mit dieser Bestimmung wird sichergestellt, dass die EFK Zugang zu sämtlichen Informationssystemen der ESTV hat, um ihre gesetzlichen Kontrollaufgaben wahrnehmen zu können.

Absatz 4: Im geltenden MWSTG und in der dazugehörigen Verordnung fehlt eine genügende gesetzliche Grundlage für die Datenbekanntgabe mittels Abrufverfahren von besonders schützenswerten Personendaten. Mit der vorliegenden Gesetzesrevision wird das Abrufverfahren für besonders schützenswerte Personendaten auf eine rechtsgenügende Grundlage gestellt. Die Berechtigten können die benötigten Daten durch Zugriff auf das System direkt und selbstständig abrufen. Als einzige Behörde ausserhalb der ESTV hat die EZV einen direkten Zugriff auf die Mehrwertsteuerpflichtigen-Datenbank der ESTV, da die Vollzugszuständigkeit für die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr (Einfuhrsteuer) bei der EZV liegt (Art. 62 Abs. 1 MWSTG). So kann die EZV die zur Erhebung und zum Einzug der Steuer notwendigen Angaben unmittelbar und selbstständig abrufen, ohne jeweils eine spezielle Anfrage um entsprechende Auskunft an die ESTV richten zu müssen. Aus Gründen des Datenschutzes muss diese Befugnis in den gesetzlichen Grundlagen ausdrücklich erwähnt und die ermächtigte Behörde muss genannt werden (Art. 19 Abs. 3 DSGVO). Ausserdem müssen beim Abrufverfahren, um die entsprechende Transparenz zu gewährleisten, zusätzlich die abrufbaren Datenkategorien im Gesetz selbst festgehalten werden. Die einzelnen Daten werden in der MWSTV aufgeführt.

Absatz 5 entspricht dem bisherigen Artikel 76 Absatz 4 MWSTG und stellt sicher, dass auch elektronisch gespeicherte Daten als Originaldokumente gelten, wo dies ein gesetzliches Erfordernis ist, wie beispielsweise in Zwangsvollstreckungs- oder Strafverfahren.

Absatz 6 delegiert den Erlass der Ausführungsbestimmungen an den Bundesrat und zählt auf, was der Bundesrat in den Ausführungsbestimmungen mindestens regeln muss.

Art. 86 Abs. 7

Beim provisorisch geschuldeten Steuerbetrag nach Artikel 86 MWSTG handelt es sich um ein Sicherungsinstrument. Müsste die ESTV mit der Zwangsvollstreckung nicht bezahlter Steuern stets den Ablauf der Finalisierungsfrist abwarten, wäre das Inkasso-Risiko viel zu gross. Deshalb kann die ESTV aufgrund von Artikel 86 Absatz 2 MWSTG als Sicherungsinstrument provisorisch geschuldete Steuerbeträge geltend machen. Artikel 86 Absatz 7 erster Satz MWSTG stellte bereits bisher klar, dass das Geltendmachen des provisorischen Steuerbetrages von der materiellen Steuerforderung unabhängig ist. Das Gesetz geht somit im Grundsatz davon aus, dass immer eine Festsetzung der Steuerforderung erfolgt. Bei der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer ist die Festsetzung der Steuerforderung Aufgabe der steuerpflichtigen Person. Nur in Ausnahmefällen erfolgt die Festsetzung durch die ESTV. Steuerpflichtige Personen, die während der laufenden Festsetzungsverjährung keine oder nur offensichtlich ungenügende Abrechnungen einreichen, somit

auch keine Finalisierung nach Artikel 72 MWSTG vornehmen und auch nie nach Artikel 82 MWSTG eine Verfügung - beispielsweise über das Vorliegen der Steuerpflicht - verlangen, sollen mit diesem unkooperativen und die Mitwirkungspflichten verletzenden Verhalten nicht auch noch eine Festsetzung der Steuerforderung durch die ESTV erzwingen können. Unterbleibt jedoch die Festsetzung, bestünde die Gefahr, dass die steuerpflichtige Person nach Ablauf der Festsetzungsverjährung mangels materieller Steuerforderung die bloss provisorisch geschuldeten Steuerbeträge zurückfordern könnte. Mit der in Artikel 86 Absatz 7 MWSTG eingefügten gesetzlichen Fiktion, wonach mit Ablauf der Festsetzungsverjährung der nach Artikel 86 Absatz 2 MWSTG provisorisch geschuldete Steuerbetrag Teil der Steuerforderung wird, sofern eine Festsetzung der Steuerforderung wegen Untätigkeit der steuerpflichtigen Person nicht möglich ist, wird eine Rückforderung ausgeschlossen. Die ESTV sieht deshalb in diesen Fällen von einer Festsetzung der materiellen Steuerforderung ab, die in der Regel eine Steuerkontrolle voraussetzt. Unkooperatives Verhalten steuerpflichtiger Personen wird dadurch weder gefördert noch belohnt und die ESTV kann auf ressourcenintensive Verfahren verzichten.

Dem Steuersicherungszweck von Artikel 86 Absatz 2 MWSTG folgend, stellt der blosser Rechtsvorschlag durch Unterschrift auf dem Zahlungsbefehl gegen die Betreibung des provisorisch geschuldeten Steuerbetrags noch keine Bestreitung der materiellen Steuerforderung dar und führt somit zu keiner Festsetzung der Steuerforderung durch die ESTV. Bringt die steuerpflichtige Person jedoch gleichzeitig mit dem Rechtsvorschlag zum Ausdruck, dass sie die materiellen Voraussetzungen für die Bezahlung der MWST bestreitet, so eröffnet die ESTV ein Festsetzungsverfahren, um die materiellen Voraussetzungen zu klären. Auch ausserhalb eines laufenden Zwangsvollstreckungsverfahrens kann die steuerpflichtige Person zudem vor Ablauf der Festsetzungsverjährung jederzeit entweder eine Abrechnung nach Artikel 72 MWSTG einreichen oder nach Artikel 82 MWSTG eine Verfügung verlangen, um die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Bezahlung der MWST überprüfen zu lassen. Ob mit Eintritt der Festsetzungsverjährung bloss provisorisch geschuldete Steuerbeträge als Teile der Steuerforderung behandelt werden, liegt somit allein in der Hand der steuerpflichtigen Person. Nicht von dieser Bestimmung erfasst sind zur Vermeidung allfälliger Verzugszinsen unter Vorbehalt bezahlte Beträge, für welche ein Steuerjustizverfahren eingeleitet wurde. Hat eine steuerpflichtige Person beispielsweise zwei Abrechnungen eingereicht und zwei Schätzungen erhalten, müssen beide, Abrechnungen wie Schätzungen, Teil der Steuerforderung sein. Dies wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass *auch* die von der ESTV nach Absatz 2 geltend gemachten Steuerbeträge als Steuerforderung gelten.

Art. 87 Abs. 2

Diese Streichung führt zu keiner Änderung der Rechtslage gemäss geltender Praxis. Bei wörtlicher Auslegung des bisherigen Wortlautes wäre nie ein Verzugszins aufgrund einer Nachbelastung geschuldet gewesen, da ein Fehler, der nicht gemacht worden wäre, auch nie zu Steuerausfällen und somit zu keiner Nachbelastung geführt hätte. Gemeint war vielmehr, dass kein Verzugszins geschuldet ist, wenn eine Nachbelastung auf einem Fehler beruht, der beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hat. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sich aufgrund des festgestellten Fehlers per Saldo bei der steuerpflichtigen Person keine Steuerausfälle ergeben. Denkbar ist zum Beispiel, dass es eine steuerpflichtige Person unterlassen hat, einen Dienstleistungsbezug aus dem Ausland (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG)

zu versteuern, hierfür aber gleichzeitig vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre (Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Diesfalls wird somit auf die Verzinsung der Umsatzsteuernachforderung verzichtet.

Art. 88 Abs. 3

Absatz 3: Die Streichung des Adjektivs „festgesetzt“ führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern verdeutlicht lediglich das Konzept der Festsetzungsverjährung: Damit eine Steuerforderung in Rechtskraft erwächst, bedarf es nämlich nicht in jedem Fall einer eigentlichen Festsetzung, da schon der blosser Ablauf der Festsetzungsverjährung zur Rechtskraft und somit zur Unabänderlichkeit der Steuerforderung führt (vgl. Art. 43 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Art. 89 Abs. 2, 4 und 5

Absatz 2: Die Streichung des Adjektivs „festgesetzt“ führt zu keiner Änderung der Rechtslage, sondern verdeutlicht lediglich das Konzept der Festsetzungsverjährung: Damit eine Steuerforderung in Rechtskraft erwächst, bedarf es nämlich nicht in jedem Fall einer eigentlichen Festsetzung, da schon der blosser Ablauf der Festsetzungsverjährung zur Rechtskraft und somit zur Unabänderlichkeit der Steuerforderung führt (vgl. Art. 43 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Absatz 4: Diese Streichung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Die Bestimmung ist unnötig, da bereits Artikel 80 Absatz 2 Ziffer 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889²⁹ über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden den vollstreckbaren gerichtlichen Entscheidungen gleichstellt.

Absatz 5: Mit dieser Änderung wird die vom Parlament überwiesene Motion Hess (11.3185) «Artikel 89 Absatz 5 ersatzlos streichen» umgesetzt. Bisher hielt dieser Absatz rein deklaratorisch fest, dass die Steuerforderung unabhängig davon besteht, ob sie in öffentliche Inventare oder auf Rechnungsrufe eingegeben wird oder nicht. Denn die Folgen der Annahme der Erbschaft unter öffentlichem Inventar nach den Artikeln 589 und 590 des Zivilgesetzbuchs³⁰ sind nach Bundesgericht auf öffentlich-rechtliche Forderungen nicht anwendbar, soweit nicht das öffentliche Recht deren Geltung ausdrücklich vorbehält (BGE 102 Ia 483). Eine Streichung dieser Bestimmung, wie sie die Motion verlangt, hätte somit zu keiner Änderung der Rechtslage geführt. Mit der neuen Formulierung wird dem Willen des Parlaments entsprochen und die ESTV verpflichtet, ihre Steuerforderungen im Konkurs oder der Nachlassstundung einer steuerpflichtigen Person ebenfalls in öffentliche Inventare oder auf Rechnungsrufe einzugeben. Die ESTV überprüft wie bisher regelmässig im Schweizerischen Handelsamtsblatt sowie in den kantonalen Amtsblättern, ob über eine bei ihr eingetragene steuerpflichtige Person (Einzelfirma, einfache Gesellschaft, Personengesellschaft) ein Rechnungsruf angekündigt worden ist. Wenn ja, meldet sie ihre Steuerforderungen bei der zuständigen Amtsstelle an.

Art. 92 Abs. 1 und 6

Absatz 1: Betrifft nur den italienischen Text (sprachliche Präzisierung).

²⁹ SR 281.1

³⁰ SR 210

Absatz 6: Diese Aufhebung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Der Bundesrat hat von dieser Delegationsnorm keinen Gebrauch gemacht, da es sich gezeigt hat, dass für die Voraussetzungen und das Verfahren für den Steuererlass keine weiteren Bestimmungen nötig sind. Folglich kann die Delegationsnorm aufgehoben werden.

Art. 93 Abs. 1

Betrifft nur den italienischen Text (sprachliche Präzisierung).

Art. 107 Abs. 1 Bst. c und 2

Absatz 1 Buchstabe c: Diese Ergänzung führt zu keiner Änderung der Rechtslage. Bei Leistungen an das Personal kann es sich gleichzeitig auch um Leistungen an eng verbundene oder nahe stehende Personen handeln. Diese Delegationsnorm ermächtigt den Bundesrat, zwecks einer möglichst einfachen steuerlichen Handhabung der Leistungen an das Personal Regelungen zu erlassen, die von der nach Artikel 24 Absatz 2 MWSTG anwendbaren Regelung des Drittvergleichs zur Bestimmung des Entgelts abweichen können, also diesbezüglich eine *lex specialis* zu schaffen.

Absatz 2 betrifft nur den französischen und italienischen Text (sprachliche Präzisierung).

Art. 109 Abs. 1

Seit der Schaffung des Konsultativgremiums war jeweils der Chef oder die Chefin der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV Präsident oder Präsidentin des Konsultativgremiums. Zwischenzeitlich wurde deutlich, dass sich diese Doppelrolle mit der heutigen Funktionsweise des Konsultativgremiums nicht mehr vereinbaren lässt. Das Konsultativgremium nimmt Stellung zu Erlassentwürfen und Praxisfestlegungen (Art. 109 Abs. 2 MWSTG). Diese Erlassentwürfe und Praxisfestlegungen werden von der Hauptabteilung MWST als der zuständigen Verwaltungseinheit unter der Verantwortung des Chefs oder der Chefin der Hauptabteilung ausgearbeitet. Der Chef oder die Chefin der Hauptabteilung MWST ist aber gleichzeitig in der Rolle als Präsident oder Präsidentin des Konsultativgremiums für die Stellungnahme des Konsultativgremiums mit Empfehlungen für Änderungen der Erlassentwürfe oder Praxisfestlegungen verantwortlich. Diese doppelte Verantwortlichkeit führt unweigerlich zu Interessenkonflikten, da nicht sowohl die Erlassentwürfe und Praxisfestlegungen also auch die abweichenden Empfehlungen des Konsultativgremiums befürwortet werden können. Nach aussen können zudem Unklarheiten über die Position und Rolle des Konsultativgremiums entstehen. Zur umfassenden Beurteilung der Empfehlungen des Konsultativgremiums muss jedoch klar sein, dass das Konsultativgremium die Sichtweise seiner Mitglieder (steuerpflichtige Personen, Kantone, Wissenschaft, Steuerpraxis, Konsumierende) vertritt, die von der Sichtweise der ESTV abweichen kann. Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, wird keine Vertretung der Bundesverwaltung mehr offiziell im Konsultativgremium Einsitz nehmen. Die entsprechende Nennung in Artikel 109 Absatz 1 MWSTG wird gestrichen. Dies entspricht im Übrigen dem Regelfall für ausserparlamentarische Kommissionen, da nach Artikel 57e des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997³¹ (RVOG) Angehörige der Bundesverwaltung nur in

³¹ SR 172.010

begründeten Einzelfällen als Mitglieder einer Kommission gewählt werden dürfen. Somit kann der Chef oder die Chefin der Hauptabteilung MWST nicht mehr Präsident oder Präsidentin des Konsultativgremiums sein. Die Verordnungsbestimmungen, insbesondere Artikel 158 MWSTV³² werden entsprechend anzupassen sein.

Nicht von dieser Änderung betroffen ist die beratende Teilnahme von Vertretenden der ESTV an den Sitzungen des Konsultativgremiums.

Variante Bundesrat

Art. 115 Abs. 1

Nach Artikel 37 Absatz 4 MWSTG muss eine steuerpflichtige Person, die mit der Saldosteuersatzmethode abrechnet, diese Methode während mindestens einer Steuerperiode beibehalten. Entscheidet sie sich für die effektive Methode, kann sie frühestens nach drei Jahren zur Saldosteuersatzmethode wechseln. Wer gestützt auf Artikel 37 Absatz 5 MWSTG nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen will, muss diese während mindestens 3 Steuerperioden anwenden. Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Methode, kann sie frühestens nach zehn Jahren zur Pauschalsteuersatzmethode wechseln (Art. 98 Abs. 2 MWSTV). Diese Unterstellungs- und Wartefristen wurden eingeführt, um der Steueroptimierung durch Wechsel der Abrechnungsmethode gewisse Schranken zu setzen. Ansonsten könnte die steuerpflichtige Person jeweils vor grösseren Investitionen zur effektiven Methode wechseln, den vollen Vorsteuerabzug vornehmen, um anschliessend durch Wechsel zur Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode ein zweites Mal vom Vorsteuerabzug zu profitieren.

Diese vom Gesetzgeber gesetzten Schranken würden ausgehebelt, wenn bei einer Steuersatzänderung die gleichen Übergangsbestimmungen gälten wie bei der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes. Es besteht auch kein Grund für einen vorzeitigen Wechsel der Abrechnungsmethode, denn die Saldo- und Pauschalsteuersätze werden im Rahmen einer Änderung der Steuersätze proportional angepasst.

Indem bei einer Änderung der Steuersätze nicht von den Wahlmöglichkeiten Gebrauch gemacht werden kann, wird sichergestellt, dass mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Personen gleich behandelt werden wie effektiv abrechnende Personen. Diese Regelung entspricht im Übrigen der von 2001–2009 geltenden Bestimmung (Art. 59 Abs. 3 dritter Satz des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999³³ [aMWSTG]).

Variante Konsultativgremium

Art. 115 Abs. 1

Solange die Überprüfungs- und die Einflussmöglichkeit von verwaltungsexternen Personen bezüglich der Höhe der Saldosteuersätze nicht besteht, macht diese Bestimmung zugunsten der steuerpflichtigen Personen Sinn.

³² SR **641.201**

³³ AS **2000** 1300

Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968³⁴ (VwVG)

Art. 14 Abs. 1 Bst. f und Abs. 2

Mit Artikel 81 Absatz 1 MWSTG wurde im Rahmen der MWST-Reform 2010 der in allen anderen Steuerverfahren geltende Ausschluss des Zeugenbeweises aufgehoben, womit im Rahmen der Mehrwertsteuerverfahren grundsätzlich auch Zeugenbeweise zulässig sind. Artikel 14 VwVG sieht jedoch vor, dass Zeugenbeweise in Verwaltungsverfahren nur von den in Absatz 1 genannten Behörden vorgenommen werden dürfen. Nicht genannt war bisher die ESTV, weshalb im Fall einer Zeugeneinvernahme vorgängig der Entscheid des Departements eingeholt werden musste. Durch diese Ergänzung ist es der ESTV neu möglich, Zeugeneinvernahmen ohne Bewilligung des Departements durchzuführen.

Bundesgesetz vom 18. Juni 2010³⁵ über die Unternehmens-Identifikationsnummer (UIDG)

Art. 6a und 11 Abs. 6

Nach Artikel 50e Absatz 1 AHVG kann die Versichertennummer ausserhalb der Sozialversicherung des Bundes nur dann systematisch verwendet werden, wenn ein Bundesgesetz dies vorsieht und der Verwendungszweck sowie die Nutzungsberechtigten bestimmt sind. Die Verwendung der Versichertennummer gilt als «systematisch», wenn Personendaten in strukturierter Form gesammelt werden und diese Daten die neunstellige AHV-Versichertennummer enthalten.

Die Bestimmung unterscheidet zwischen der Verwendung der Versichertennummer (Abs. 1) und deren Bekanntgabe (Abs. 2). Absatz 1 schafft in Bezug auf die Verwendung eine formell-gesetzliche Grundlage. Der zulässige Verwendungszweck ist die Identifizierung von Personen. Die Versichertennummer erlaubt eine eindeutige Identifizierung von Personen, die Inhaber oder Inhaberinnen mehrerer Einzel-firmen sind. Im konkreten Fall kann das Bundesamt für Statistik (BFS) zuverlässig überprüfen, ob die Person mit der bestimmten Unternehmung bereits im UID-Register eingetragen ist. Auf diese Weise kann das Eintragungsverfahren wesentlich beschleunigt und unnötige Mehrfachregistrierungen können vermieden werden.

Nach Absatz 2 ist die Bekanntgabe der Versichertennummer durch das BFS nur unter einschränkenden Voraussetzungen zulässig. Zum einen sind als Empfänger nur UID-Stellen (Art. 3 Abs. 1 Bst. d UIDG) vorgesehen, welche die Versichertennummer ebenfalls systematisch verwenden dürfen. Zum andern muss die Bekanntgabe zur Identifizierung der natürlichen Person und zur richtigen Bearbeitung ihrer Daten im UID-Register erforderlich sein. Mit Absatz 2 wird klargestellt, dass Artikel 6a die UID-Stellen nicht automatisch zur systematischen Verwendung der AHV-Versichertennummer berechtigt. Hierfür gelten die Bestimmungen nach AHVG. Mit anderen Worten müssen sie über eine Grundlage in einem Gesetz verfügen, die es ihnen erlaubt, die AHV-Versichertennummer zu einem bestimmten Zweck zu verwenden.

Die Versichertennummer darf nicht veröffentlicht werden, was in Artikel 11 Absatz 6 UIDG ausdrücklich festgehalten wird.

³⁴ SR 172.021

³⁵ SR 431.03

Finanzkontrollgesetz vom 28. Juni 1967³⁶ (FKG)

Art. 6 Bst. k

In Artikel 37 Absatz 3 VE-MWSTG wird der letzte Teilsatz aufgehoben, der eine regelmässige Überprüfung der Angemessenheit der Saldosteuersätze durch die Eidgenössische Finanzkontrolle vorsah. Infolgedessen ist auch die entsprechende Bestimmung im Finanzkontrollgesetz zu streichen.

Bundesgesetz vom 11. April 1889³⁷ über Schuldbetreibung und Konkurs

Art. 80 Abs. 2 Ziff. 5

Diese Ergänzung regelt eine Besonderheit, die sich aus dem Selbstveranlagungsverfahren bei der Mehrwertsteuer ergibt: Nicht bloss Verfügungen und Entscheide werden bei der Mehrwertsteuer rechtskräftig, sondern - dem Wesen der Selbstveranlagungssteuer entsprechend - mit Ablauf der Festsetzungsverjährung (Art. 43 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 42 Abs. 1 MWSTG) auch Steuerforderungen, die zuvor nie Gegenstand einer Verfügung waren. Eine Zwangsvollstreckung muss auch für solche rechtskräftigen Forderungen möglich sein. Voraussetzung für eine definitive Rechtsöffnung ist aber, dass sich die Steuerforderung aus einer Urkunde ergibt. Als solche Urkunden gelten sowohl die Steuerabrechnungen der steuerpflichtigen Person, als auch Einschätzungsmitteilungen, da sie seit dem Urteil des Bundesgerichts 2C_805/2013 vom 21. März 2014 nicht mehr als Verfügungen ausgestaltet werden dürfen. Sie werden wie andere rechtskräftige Titel auf dem Weg der definitiven Rechtsöffnung vollstreckt, da dagegen lediglich noch die Einwendungen der Tilgung, Stundung und Verjährung vorgebracht werden können (vgl. Art. 81 Abs. 1 SchKG). Gleich verhält es sich mit Einschätzungsmitteilungen, die durch schriftliche Anerkennung der steuerpflichtigen Person rechtskräftig werden (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen

3.1.1 Auswirkungen der Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG

Inländische Unternehmen wären nur in seltenen Fällen von der Neuregelung der Steuerpflicht betroffen, wonach der weltweite Umsatz für die Steuerpflicht massgeblich ist. Unternehmen, die wegen Nichterreichens der Umsatzgrenze von 100 000 Franken nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen sind, erbringen nur in Ausnahmefällen auch noch Leistungen im Ausland. Typische Beispiele für solche Unternehmen sind die sogenannten „Badewannen-Coiffeusen“ und die selbständigen Taxifahrer. Unternehmen mit Sitz im Inland wiederum, die ausschliesslich oder überwiegend Leistungen im Ausland erbringen, verzichten auf die Befreiung von der Steuerpflicht, da sie auf diese Weise die im Inland angefallene Vorsteuer in Abzug bringen können. Die Neuregelung der Steuerpflicht hätte somit für die inländischen Unternehmen kaum zusätzliche administrative Kosten zur Folge.

³⁶ SR 614.0

³⁷ SR 281.1

Für die Schätzung der neu obligatorisch steuerpflichtigen *ausländischen Unternehmen* bestehen grosse Unsicherheiten. Die Zahl der ausländischen Unternehmen, die sich im Einführungsjahr neu als steuerpflichtige Personen eintragen lassen müssten, wird auf mindestens 20 000 geschätzt. In den Folgejahren gäbe es ebenfalls Unternehmen, die neu als steuerpflichtige Personen eingetragen würden, aber auch solche, die mangels Erbringen von Leistungen wieder aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht würden. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Löschungen weniger schnell vorgenommen werden als Eintragungen, da jeweils abgewartet werden muss, ob im Folgejahr tatsächlich keine Leistungen im Inland mehr erbracht werden. Die Mehrzahl dieser ausländischen Unternehmen würde voraussichtlich nicht nur in einem einzelnen Jahr Arbeiten in der Schweiz ausführen, sondern über mehrere Jahre hinweg. Im zweiten Jahr würden demzufolge schätzungsweise 5 000 bis 10 000 Unternehmen neu als steuerpflichtige Personen eingetragen, aber erst wenige Unternehmen wieder aus dem Register gelöscht. Auch im dritten Jahr dürften die Eintragungen die Löschungen noch leicht übertreffen. Ab dem vierten Jahr sollten sich die Eintragungen und Löschungen dann ungefähr die Waage halten.

Tabelle 1

Anzahl zusätzliche steuerpflichtige Personen

Einführungsjahr	> 20 000
Zweites Jahr	5 000 - 10 000
Drittes Jahr	2 000
Ab dem vierten Jahr	geringfügige Zu- und Abnahmen

Insgesamt dürfte sich die Zahl der steuerpflichtigen Personen von aktuell rund 350 000 um etwa 30 000 erhöhen.

Für diese neu steuerpflichtigen Personen hat die Vorlage zusätzliche administrative Aufwendungen zur Folge. Die damit verbundenen Kosten dürften höher sein als bei einem vergleichbaren inländischen Unternehmen, da jeweils auch noch ein Steuervertreter in der Schweiz bezeichnet und bezahlt werden muss. Gemäss einer Studie der PricewaterhouseCoopers AG betragen die Kosten für „Bestimmung Steuervertreter“ zwischen 1000 und 1750 Franken.³⁸ Die durchschnittlichen jährlichen Regulierungskosten pro effektiv abrechnende steuerpflichtige Person werden in dieser Studie auf mindestens 3500 Franken geschätzt (S. 30). Steuerpflichtige Personen, die sich für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode entscheiden, haben hingegen nur Kosten von 1400 Franken pro Jahr (S. 31). Ob diese Kosten auf die inländische Kundschaft überwältigt werden können oder vom ausländischen Unternehmen getragen werden, ist offen.

³⁸ PricewaterhouseCoopers AG (PwC), Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, Schlussbericht vom 26. September 2013, S. 69; <http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00294/00815/index.html?lang=de>

3.1.2 Auswirkungen der Neuregelung der Steuerpflicht und der Ausdehnung der Steuerausnahmen auf die steuerpflichtigen Gemeinwesen

Die Aufhebung der Grenze von 25 000 Franken für Leistungen an Nichtgemeinwesen nach Artikel 12 Absatz 3 MWSTG dürfte dazu führen, dass ein paar Hundert steuerpflichtige Dienststellen von Gemeinwesen nicht mehr obligatorisch steuerpflichtig wären und sich somit aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen löschen lassen könnten. Eine Dienststelle, die beispielsweise nur wegen der Vermietung von Parkplätzen an die Beschäftigten steuerpflichtig ist, würde dank der Aufhebung der Grenze von 25 000 Franken für Leistungen an Nichtgemeinwesen voraussichtlich wieder von der Steuerpflicht befreit.

Die Erweiterung der Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 Buchstaben b und c MWSTG dürfte zur Folge haben, dass einige bestehende Gesellschaften, an denen nur Gemeinwesen beteiligt sind, neu von der Steuerpflicht befreit wären. Es ist weiter damit zu rechnen, dass durch diese Bestimmung die Zusammenarbeit von Gemeinwesen gefördert würde.

3.2 Auswirkungen auf den Bund

3.2.1 Finanzielle Auswirkungen

Einige der vorgeschlagenen Gesetzesänderungen haben finanzielle Auswirkungen auf den Bund.

- So ist vorgesehen, bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten den Abzug der fiktiven Vorsteuer nicht mehr zuzulassen und dafür die Margenbesteuerung wieder einzuführen (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 23a). Damit wird verhindert, dass jährlich bis zu 90 Millionen Franken Vorsteuern abgezogen werden, die gar nie als Steuer in die Bundeskasse geflossen sind.
- Die Neuregelung der Steuerpflicht (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 2 und Art. 45 Abs. 1 Bst. a, c und Abs. 2 Bst. b) würde gemäss Schätzungen zu Mehreinnahmen von jährlich rund 40 Millionen Franken führen.
- Für die Umsetzung der Neuregelung der Steuerpflicht (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 2) ist zusätzliches Personal bei der ESTV notwendig, was zu Mehrkosten von gut 5 Millionen Franken führen würde.
- Kleinsendungen aus dem Ausland an inländische Kunden und Kundinnen sollen ab einem jährlichen Umsatz von 100 000 Franken der Inlandsteuer unterstellt sein (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 7 Abs. 3 Bst. b). Dies dürfte jährliche Mehreinnahmen von mindestens 20 Millionen Franken zur Folge haben.
- Weiter sollen die Steuerpflicht im Bereich der Gemeinwesen vereinfacht und die Zusammenarbeit zwischen Gemeinwesen mehrwertsteuerlich entlastet werden (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 12 Abs. 3 sowie Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 und 28^{bis} und Abs. 6). Mit diesen Änderungen wären Mindereinnahmen von jährlich rund 10 Millionen Franken verbunden.

- Sodann soll eine Finanzierung durch Nichtentgelte die Steuerpflicht nicht mehr ausschliessen (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 1^{quater}). Die damit verbundenen finanziellen Auswirkungen lassen sich kaum schätzen. Die jährlich wiederkehrenden Mindereinnahmen dürften im Bereich von ungefähr 5 Millionen Franken liegen. Hinzu kämen allerdings noch einmalige Mindereinnahmen aus der Einlageentsteuerung im niedrigen zweistelligen Millionenbereich.
- Die Neuregelung der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c) würde zu Mehreinnahmen von jährlich rund 8 Millionen Franken führen.
- Die Aufhebung der Steuerausnahme für Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen (vgl. Ziff. 2, Erläuterungen zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27), hätte je nach Konstellation Mehr- oder Mindereinnahmen für die Bundeskasse zur Folge, wobei unklar ist, welcher Effekt überwiegt. Mindereinnahmen ergäben sich dann, wenn eine gemeinnützige Organisation eine Bekanntmachungsleistung an ein vollumfänglich oder zumindest grösstenteils zum Vorsteuerabzug berechtigtes Unternehmen erbringt. Mehreinnahmen für die Bundeskasse ergäben sich vor allem in den Fällen, in denen Unternehmen Bekanntmachungsleistungen zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen.
- Mindereinnahmen von jährlich ungefähr 5 Millionen Franken wären zudem mit der Umsetzung der Parlamentarischen Initiativen Triponez und Frick verbunden.

Insgesamt würden sich die jährlichen Mehreinnahmen somit auf rund 133 Millionen Franken belaufen (Tabelle 2).

Wiederkehrende finanzielle Auswirkungen auf den Bundeshaushalt

	Mio. Franken
Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten: Ersatz des fiktiven Vorsteuerabzugs durch die Margenbesteuerung	90
Weltweite Umsätze statt Inlandumsätze massgeblich für Steuerpflicht	40
Kosten für zusätzliches Personal zur Umsetzung der Neuregelung der Steuerpflicht	-5
Unterstellung der Kleinsendungen aus dem Ausland unter die Inlandsteuer	20
Vereinfachung der Steuerpflicht von Gemeinwesen	-10
Finanzierung der Unternehmen durch Nicht-Entgelte schliesst die Steuerpflicht nicht mehr aus	-5
Neuregelung der Besteuerung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen	8
Bekanntmachungsleistungen von gemeinnützigen und an gemeinnützige Organisationen steuerbar	0
Umsetzung der Pa.Iv. 02.413 Triponez und 11.440 Frick	-5
Mehreinnahmen total	133

3.2.2 Personelle Auswirkungen

Auswirkungen auf den Personalbedarf hat einzig die Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG. Weil neu auf den weltweit erzielten Umsatz abgestellt wird, ist mit einer starken Zunahme der Anzahl Eintragungen und Löschungen von Unternehmen im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen zu rechnen. Auch die Anzahl der dauerhaft steuerpflichtigen Personen würde deutlich zunehmen (s. Ziff. 3.1.1).

Der Aufwand für die Eintragung und Löschung von ausländischen Unternehmen ist in aller Regel grösser als bei inländischen Unternehmen. Dies liegt zum einen darin begründet, dass es schwierig ist, mit diesen Unternehmen in Kontakt zu treten. Zum anderen muss überprüft werden, dass ein Steuervertreter in der Schweiz (Art. 67 MWSTG) bestellt wird. Ausserdem sind teilweise auch Sicherstellungsmassnahmen nach Artikel 93 MWSTG zu treffen, damit die geschuldete Steuer auch abgeliefert wird. Besonders hoch wäre der Aufwand für die ESTV im Einführungsjahr der Neuregelung der Steuerpflicht. Aber auch später wären gegenüber dem Status quo pro Jahr zusätzlich rund 10 000 Eintragungen und Löschungen vorzunehmen.

Aktuell werden im MWST-Register pro Jahr rund 29 000 Eintragungen und 23 000 Löschungen vorgenommen. Mit diesen Arbeiten sind 53 Personen (Vollzeitäquivalente) beschäftigt. Um jährlich weitere 10 000 Eintragungen und 10 000 Löschungen

vornehmen zu können, müsste der Personalbestand der ESTV demnach um rund 20 Vollzeitstellen aufgestockt werden. Kein zusätzliches Personal ist hingegen vorgesehen für die Bewältigung des einmaligen Zusatzaufwandes im Einführungsjahr, in welchem mehr als 20 000 Eintragungen vorzunehmen wären. Mit der Eintragung als steuerpflichtige Person und der allfälligen späteren Löschung, ist es jedoch nicht getan. Die rund 30 000 Unternehmen, um welche der Bestand der steuerpflichtigen Unternehmen zunehmen dürfte, müssten während ihrer Steuerpflicht auch betreut werden. Es wären Abrechnungsformulare zuzustellen, Abrechnungen zu kontrollieren, Zahlungseingänge zu überwachen und in zahlreichen Fällen dürfte es notwendig sein, Ausstände zu mahnen und Inkassomassnahmen zu treffen. Aktuell werden rund 348 000 Steuerpflichtige durch 209 Personen (inklusive Führungspersonen, gemessen in Vollzeitäquivalenten) betreut. Für die Betreuung von zusätzlich 30 000 ausländischen Unternehmen, deren Betreuung in der Regel überdurchschnittlich aufwändig ist, ergibt sich ein Mehrbedarf an Personal von 18 Vollzeitstellen. Insgesamt wären somit in der ESTV 38 zusätzliche Vollzeitstellen notwendig.

Die Neuregelung der Steuerpflicht dürfte zudem zu einem deutlichen Anstieg der Gesuche um Rechts- und Amtshilfe ans Ausland und der Gesuche um Amtshilfe aus dem Ausland führen. Inwieweit hierfür ebenfalls zusätzliches Personal bei der ESTV notwendig wäre, lässt sich gegenwärtig nicht abschätzen.

3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Die Kantone und Gemeinden wären zum einen insofern betroffen, als sie als Einheit oder als Dienststelle steuerpflichtig sind und infolge der Neuregelung der Steuerpflicht im Bereich der Gemeinwesen nach Artikel 12 VE-MWSTG unter Umständen nicht mehr steuerpflichtig wären. Positive Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden hätte aber auch die Erweiterung der Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 VE-MWSTG. Gründen mehrere Gemeinwesen eine Gesellschaft, um eine Aufgabe gemeinsam zu erbringen, so wären neu die Leistungen dieser Gesellschaft an die beteiligten Gemeinwesen und die Leistungen der beteiligten Gemeinwesen an die Gesellschaft von der Steuer ausgenommen. Solche Zusammenarbeiten sind zwischen Kantonen ebenso denkbar wie zwischen Gemeinden. So wäre es neu beispielsweise möglich, dass mehrere Kantone zusammen eine Fachhochschule gründen und die Leistungen dieser beteiligten Kantone an die Fachhochschule und die Leistungen der Fachhochschule an die beteiligten Kantone von der Steuer ausgenommen bleiben. Die Mehrwertsteuer würde somit keinen Einfluss mehr ausüben auf die rechtliche Gestaltung solcher Zusammenarbeiten.

Entlastet würden die Kantone und Gemeinden zudem dadurch, dass das Zurverfügungstellen von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen neu nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28^{bis} VE-MWSTG von der Steuer ausgenommen wäre.

Eine Mehrbelastung würden die Gemeinden hingegen dadurch erfahren, dass die bisher von der Steuer ausgenommene Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen steuerbar wird. Allerdings steht es den Gemeinden frei, die anfallende Mehrwertsteuer auf die Kunden zu überwälzen.

Per Saldo ergäbe sich für die Kantone eine steuerliche Entlastung von rund 5 Millionen Franken und für die Gemeinden eine Mehrbelastung von einigen Millionen Franken. Wird die Mehrwertsteuer aus der Vermietung von Parkplätzen auf die

Kunden überwälzt, dürfte auch für die Gemeinden eine Entlastung von rund 5 Millionen Franken resultieren.

3.4 Auswirkungen auf die Sozialversicherungen

Von den jährlichen Mehreinnahmen von rund 133 Millionen Franken der Vorlage würden nebst der allgemeinen Bundeskasse auch die AHV und die IV profitieren. Für den AHV-Fonds würden sich jährliche Mehreinnahmen von rund 14 Millionen Franken ergeben und für den IV-Fonds - befristet bis Ende 2017 - rund 7 Millionen Franken.

3.5 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Auswirkungen auf die Volkswirtschaft hat von den einzelnen Gesetzesänderungen nur die Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG. Ausländische Unternehmen, die keinen Sitz und keine Betriebsstätte im Inland haben, werden neu bereits ab dem ersten Franken Umsatz aus Leistungen im Inland grundsätzlich steuerpflichtig. Damit werden Wettbewerbsnachteile der inländischen Unternehmen eliminiert und die Wertschöpfung im Inland vollumfänglich besteuert. Dies dürfte sich in erster Linie in den Grenzgebieten positiv auf die Wirtschaft im Allgemeinen und die inländischen Handwerksbetriebe im Besonderen auswirken.

3.6 Auswirkungen auf die privaten Haushalte

Die Haushalte sind von der Vorlage nur in geringem Ausmasse betroffen. Eine Mehrbelastung würde sich bei den Haushalten ergeben, die bisher steuerfreie Arbeiten von ausländischen Unternehmen beziehen konnten, da sich ihre derartigen Bezüge auf nicht mehr als 10 000 Franken im Jahre beliefen. Infolge der Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG müssten nun die ausländischen Unternehmen alle ihre Leistungen im Inland versteuern. Dadurch würde sich der Preis ihrer Leistungen um 8 Prozent erhöhen. Für die betroffenen Haushalte würden sich die bezogenen Leistungen somit um maximal 800 Franken verteuern. Zudem ergäbe sich eine geringfügige Mehrbelastung von durchschnittlich knapp 3 Franken pro Jahr für die Haushalte mit Autos, da die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen neu steuerbar wird.

3.7 Auswirkungen auf die Umwelt

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Umwelt.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu nationalen Strategien des Bundesrates

4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung

In der Botschaft über die Legislaturplanung 2011–2015 ist die Umsetzung der Vereinfachung der Mehrwertsteuer in Ziel 6 des Bundesrates «Die Attraktivität und die Glaubwürdigkeit des schweizerischen Steuersystems sind gestärkt» enthalten.³⁹ Mit der Beendigung der im Sommer 2008 vom Bundesrat präsentierten Mehrwertsteuerreform „Vereinfachung der Mehrwertsteuer“ (08.053) im Zusammenhang mit dem definitiven Nichteintreten von National- und Ständerat auf die Vorlage Zwei-Satz-Modell am 23. September 2013 ist dieses Ziel im Bereich Mehrwertsteuer zurzeit nicht mehr zu erreichen. Daran ändert auch die vorliegende vom Parlament in Auftrag gegebene Teilrevision des MWSTG nichts.

4.2 Verhältnis zu nationalen Strategien des Bundesrates

Die vorgeschlagenen Änderungen der Vorlage führen per Saldo weder zu einer Vereinfachung noch zu einer Verkomplizierung des Mehrwertsteuersystems. Die Vorlage läuft somit der Strategie des Bundesrates, das Steuersystem möglichst einfach und attraktiv auszugestalten⁴⁰, nicht entgegen, unterstützt sie aber auch nicht.

Der Bundesrat setzt seine längerfristigen Bestrebungen zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer und damit zur Stärkung der Attraktivität des schweizerischen Steuersystems fort.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungsmässigkeit

Die Vorlage stützt sich auf Artikel 130 BV, der dem Bund die Kompetenz gibt, eine Mehrwertsteuer zu erheben.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Da die Schweiz nicht Mitglied der EU ist und die in der EU anwendbare Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht übernommen hat, hat diese Richtlinie in der Schweiz keine Gültigkeit. Die Schweiz kann ihr Mehrwertsteuerrecht weiterhin autonom gestalten. Die Bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der EU berühren die Mehrwertsteuer nur im Rahmen der Amts- und Rechtshilfe. Diese Bestimmungen erfahren durch die Vorlage keine Änderungen. Es ist aber infolge der Neuregelung der Steuerpflicht mit einer deutlichen Zunahme der Amts- und Rechts-

³⁹ BBl 2012 481, hier 543 f.

⁴⁰ BBl 2012 481, hier 543

hilfesuche von der Schweiz an EU-Staaten und von EU-Staaten an die Schweiz zu rechnen.

Die Neuregelung der Steuerpflicht nach Artikel 10 VE-MWSTG muss mit den WTO-Verpflichtungen der Schweiz vereinbar sein. Dies ist dadurch gewährleistet, dass inländische und ausländische Unternehmen gleich behandelt werden.

Zu erwähnen ist weiter der am 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossene Staatsvertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein.⁴¹ Mit diesem Vertrag übernimmt das Fürstentum Liechtenstein, das im Übrigen mit der Schweiz ein einziges Zollgebiet bildet, das in der Schweiz geltende Mehrwertsteuerrecht für sein Staatsgebiet. Ziel des Vertrags ist es, eine einheitliche Regelung, Auslegung und Durchsetzung der Mehrwertsteuer in beiden Ländern zu gewährleisten. Dieser Vertrag behält seine Gültigkeit, sofern er nicht von einer der beiden Vertragsparteien aufgekündigt wird. Entsprechend dem genannten Staatsvertrag wird das Fürstentum Liechtenstein sein Mehrwertsteuerrecht dem revidierten schweizerischen Mehrwertsteuergesetz anpassen müssen.

Ausserdem besteht ein am 23. November 1964 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossener Vertrag über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet.⁴² Nach diesem Staatsvertrag findet in der deutschen Gemeinde Büsingen das schweizerische Mehrwertsteuerrecht Anwendung. Dies heisst, dass die Schweiz auch auf dem Gebiet der Gemeinde Büsingen die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr und den dort erbrachten Leistungen erhebt. Im Gegenzug beteiligt sich die Schweiz mit einem Anteil aus dem Mehrwertsteuerertrag an den Sonderlasten der Gemeinde Büsingen und ihrer Bevölkerung. Der Staatsvertrag behält seine Gültigkeit, sofern er nicht von einer der Vertragsparteien aufgekündigt wird.

5.3 Erlassform

Die Vorlage bereitet eine Revision des Mehrwertsteuergesetzes vor und betrifft damit wichtige rechtsetzende Bestimmungen, die nach Artikel 164 Absatz 1 Buchstabe d BV in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind. Die Zuständigkeit der Bundesversammlung für den Erlass des Gesetzes ergibt sich aus Artikel 163 Absatz 1 BV (Gesetzgebungskompetenz der Bundesversammlung). Der Erlass unterliegt dem fakultativen Referendum (Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV).

5.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Die Vorlage erfordert keine Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder beider Räte nach Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV.

⁴¹ SR 0.641.295.142

⁴² SR 0.631.112.136

5.5

Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Nach Artikel 182 Absatz 1 BV erlässt der Bundesrat rechtsetzende Bestimmungen in der Form der Verordnung, soweit er durch Verfassung oder Gesetz dazu ermächtigt ist. Der vorliegende Gesetzesentwurf verpflichtet den Bundesrat, Ausführungsbestimmungen zum Mehrwertsteuergesetz zu erlassen. Soweit weitere Vollzugsbestimmungen erforderlich sind, ergibt sich die Regelungskompetenz des Bundesrates aus seiner Vollzugskompetenz (Art. 182 Abs. 2 BV).

Bei den Rechtsetzungsbefugnissen, die an den Bundesrat delegiert werden, handelt es sich um Detailbestimmungen, deren Aufnahme in das Gesetz nicht normstufengerecht wäre. Namentlich handelt es sich um folgende Bereiche:

- *Artikel 4 Absatz 3*: Regelung der Einzelheiten bezüglich Kompensation der Steuerausfälle durch die Gemeinden Samnaun und Valsot infolge des eingeschränkten Geltungsbereichs des Gesetzes in den Talschaften Samnaun und Sampuoir.
- *Artikel 21 Absatz 7*: Aufgrund der Delegationsnorm wird der Bundesrat die Bildungs- und Forschungsinstitutionen näher umschreiben.
- *Artikel 23a Absatz 3*: Der Bundesrat bestimmt, welche Gegenstände als Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten gelten. Dabei orientiert er sich grösstenteils an der bis 31. Dezember 2009 geltenden Umschreibung in Artikel 11 der Verordnung vom 29. März 2000⁴³ zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV).
- *Artikel 23a Absatz 4*: Der Bundesrat erlässt die nötigen Regelungen, wann Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten zu einem Gesamtpreis bezogen werden. Dabei orientiert er sich an der bis 31. Dezember 2009 geltenden Umschreibung (Art. 13 aMWSTGV).
- *Artikel 76a Absatz 6*: Der Bundesrat erlässt die erforderlichen Ausführungsbestimmungen, die aus legislatorischen Gründen nicht auf Gesetzesstufe geregelt werden müssen. Darunter fallen insbesondere die Bearbeitung der Daten, die Aufbewahrungsdauer sowie die Löschung und Archivierung der Daten.
- *Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe c und 2*: Der Bundesrat regelt die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen an Personen, die zum Personal gehören und zugleich eng verbundene Personen sind.

⁴³ AS 2000 1347

