

**Bericht**  
**des Beauftragten P. Spori**  
**in Sachen Mehrwertsteuerreform**

zu Händen des Chefs EFD

Bern, 12. Mai 2006

## Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Diese Berichterstattung erfolgt aufgrund eines auf sechs Monate befristeten „Sondierungs“-Auftrags (und nicht eines eigentlichen Expertenmandats) für die Reform der Mehrwertsteuer (MWST). Zu „sondieren“ waren zusammen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Bedürfnisse und Möglichkeiten für eine Reform in Richtung einer „reinen, idealen MWST“, die sich durch „radikale Vereinfachungen“ auszeichnet.

Die „Sondierungen“ erfolgten einerseits aufgrund von sog. Betroffenheitsgesprächen mit einer Mehrzahl interessierter Organisationen und andererseits durch Arbeitssitzungen mit Fachspezialisten aus der ESTV, einer vom Beauftragten einberufenen Arbeitsgruppe und zwei beigezogenen of Counsels. Die Möglichkeiten, welche der Bericht für eine zweckmässige Reform der MWST aufzeigt, sind - dem Auftrag entsprechend – in der nächsten Arbeitsphase durch das Eidgenössische Finanzdepartement EFD zu evaluieren und von der zuständigen Fachabteilung bis zur „Botschaftsreife“ weiterzuentwickeln.

Die Schlüsse, zu denen der Beauftragte auf Grund seiner Abklärungen gelangt, sind folgende:\*

1. Es bestätigt sich das Bedürfnis, dass das Bundesgesetz über die MWST vom 2. September 1999 (Stand 20.09.2005) einer Totalrevision zu unterziehen ist. Es ist neu aufzusetzen, kombiniert mit Änderungen im systematischen und im punktuellen Bereich. Damit ergeben sich eine bessere Aufbausystematik und Verständlichkeit des Gesetzestextes, Bereinigungen im System und Verbesserungen in einer Mehrzahl materiell- und verfahrensrechtlicher Positionen. Auch werden damit Zeichen einer Gesamterneuerung gesetzt, was sich in Bezug auf die Umsetzungskultur positiv auswirken mag.
2. Zwar wäre eine Aufhebung aller Ausnahmen von der MWST „ideal“, doch ist sie nicht für alle Bereiche möglich bzw. zweckmässig:
  - 2.1. In den Bereichen der bisherigen Ausnahmen, die sich als konsumnahe Leistungen darstellen (Gesundheits- und Sozialwesen, Bildung, Erziehung, Kultur, Sport u.a.m.) ist eine Aufhebung der Ausnahme und damit Unterstellung unter die MWST systematisch richtig. Damit werden die heutigen Abgrenzungsschwierigkeiten und Verzerrungen aus der Welt geschafft und Mehreinnahmen (von ca. 1.2 Mrd. CHF) erzielt (zwecks Finanzierung eines tiefen Steuer- bzw. Einheitssatzes). Die Kosten-Nutzen-Relation (d.h. das Verhältnis Mehreinnahmen zu Erhebungsaufwand) ist allerdings in diesen Bereichen nicht überall optimal, zumal sie teilweise auch in erheblichem Umfang staatlich finanziert sind. Unvermeidlich im Falle einer Unterstellung ist die Einlagensteuerung (einmalige Fiskalausgaben von ca. 2.3 Mrd. CHF).

2.2. Für folgende Bereiche erweist sich eine Unterstellung unter die MWST als schwierig:

---

\* Die Wertungen im Bericht sind solche des Beauftragten. Sie binden die Verwaltung und die Mitglieder der Arbeitsgruppe bzw. die beiden of Counsels in keiner Weise. Es besteht innerhalb der Arbeitsgruppe und mit den of Counsels weitgehend Einhelligkeit über die Stossrichtung der zu ziehenden Schlüsse.

- Im Bereich der Bank- und Versicherungsleistungen gibt es keine Modelle für eine umfassende Unterstellung unter die MWST, welche sachgemäss und praktikabel sind. Immerhin kann für Sachversicherungen ein neues Modell (sog. Neuseeland-Modell) weiter geprüft werden kann. Gegenüber dem Status quo bringen Änderungen kaum Mehreinnahmen (s. Ziff. 3).
  - Für die Urproduktion wird die Fortführung des bisherigen Ausnahmestatus und der bisherigen Sonderregelung empfohlen. Allerdings ist die subjektive in eine objektive Ausnahme umzugestalten.
  - Die Unterstellung der Vermietungen und Veräusserungen von Immobilien, insbesondere von Wohnbauten, wäre hinsichtlich eines möglichst geschlossenen MWST-Systems sinnvoll und würde die derzeitigen Umsetzungsschwierigkeiten (bei gemischten Verwendungen, Nutzungsänderungen u.a.m.) aus der Welt schaffen. Es ergäben sich (nach „Amortisation“ der einmaligen Einlagenentsteuerung) auch bedeutende Mehreinnahmen (zwecks Finanzierung eines tiefen Einheitssatzes). Die Unterstellung hätte aber auch erhebliche Nachteile und wird deshalb vom Beauftragten nicht beantragt. Damit dürfte es auch hier beim Ausnahmestatus bleiben, doch wird empfohlen, die heute eingeschränkten Optionsmöglichkeiten vollständig zu öffnen. Der Steuertatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs ist aufzuheben.
3. Soweit eine Unterstellung bisher ausgenommener Bereiche nicht möglich oder nicht zweckmässig ist (s. Ziff. 2.2), wäre ein Übergang zu einer Nullsatzbesteuerung (sog. „Zero-Rating“, womit ein voller Vorsteuerabzug gewährt wird) rein steuersystematisch und im Hinblick auf erwünschte Vereinfachungen bei den Unternehmen ein bedeutender Schritt in Richtung einer „reinen, idealen MWST“. Die Taxe Occulte (Aufkommen heute ca. 6 Mrd. CHF mit den grössten Anteilen in den Bereichen Bank- und Versicherungsleistungen sowie Wohnungsbau) würde damit eliminiert. Andererseits dürften fiskalische Bedürfnisse (zur Finanzierung eines möglichst tiefen Steuer- bzw. Einheitssatzes) und Aspekte der Erhebungswirtschaftlichkeit seitens der ESTV ein gewichtiges Argument für die Fortführung der verbleibenden Ausnahmen als unechte (mit Kürzung des Vorsteuerabzugs) sein. Der Entscheid dazu bleibt ein politischer.
  4. Die Besteuerung der Gemeinwesen ist im bisherigen System im Wesentlichen zweckmässig geregelt.
  5. Ein Einbezug der Subventionen ins Steuerobjekt wird abgelehnt.
  6. Der Vorsteuerabzug ist neu zu regeln, materiell und formell. Materiell sind die Voraussetzungen insofern zu erleichtern, als sog. „Nicht-Entgelte“ (Vermögenszugänge ausserhalb eines Leistungsaustausches) keinen Anlass mehr geben sollen, den Vorsteuerabzug zu verweigern oder zu kürzen (sofern nur immer der Konnex zwischen den Vorleistungen und einer steuerbaren unternehmerischen Tätigkeit gegeben ist). Als „Nicht-Entgelte“ gelten insbesondere Subventionen, aber auch Beiträge, Einlagen, Spenden, Dividenden u.a.m. Von formellen Tatbestandsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug ist abzusehen in Anbetracht der klaren Beweislastregelung. Der Steuerausfall aus dieser Neuordnung wird auf 0,5 Mrd. CHF geschätzt.

7. Das Reformziel der Vereinfachung und Verbesserung des heutigen MWST-Rechts lässt sich zu einem grösseren Teil, als man gemeinhin annimmt, durch Änderungen in einzelnen Positionen erreichen. Diese können eingeteilt werden in folgende Kategorien:
- Änderungen systematischer Natur:
    - neues Konzept für Vorsteuerabzug (siehe oben Ziff. 6);
    - uneingeschränkte Option für die Steuerpflicht bei Immobilienumsätzen (Mietzinsen u.a.);
    - neues Konzept für Margenbesteuerung;
    - Wechsel zum Empfängerortprinzip als Auffangregel;
    - Aufgabe des Tatbestands des baugewerblichen Eigenverbrauchs;
    - erweitertes Meldeverfahren.
  - Änderungen zum Abbau des Formalismus:
    - Abbau formeller Tatbestandsvoraussetzungen bei Vorsteuerabzug, Einlagensteuerung, Export, Leistungen im Ausland, Margenbesteuerung;
    - Öffnung der Stellvertretungsregelung.
  - Änderungen speziell zugunsten von mittelständischen Unternehmen:
    - Einführung einer Kleinunternehmerregelung;
    - Erweiterung in der Zulassung der Saldosteuersatzmethode.
  - Änderungen zur Verbesserung des Rechtsschutzes:
    - neue Verjährungsordnung;
    - gemischtes Veranlagungssystem;
    - offene Beweisführung;
    - straffreie Nachdeklaration;
    - periodenabschliessende Wirkung von Kontrollen.
- Diese Aufzählung ist nicht abschliessend. Einige der Vorschläge bedürfen weiterer Abklärungen. Einen erheblichen Einfluss auf das Steueraufkommen haben sie nicht (vorbehaltlich Ziff. 6). Sie führen aber insgesamt zu einem Gesetz, das eine erhebliche Vereinfachung bringt und eine deutlich bessere Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen geniessen dürfte, als das heute der Fall ist.
8. Ein Einheitssatz für die MWST ist zwar eine Vereinfachung, doch ist ein Zweisatz-Modell (nebst dem 0-Satz für Exporte) kein systematischer Sündenfall. Der diesbezügliche Entscheid ist ein politischer. Der Einheitssatz kommt voraussichtlich ohne Unterstellung der Immobilienumsätze (Mietzinsen u.a.) selbst bei fortgeführter Taxe Occulte in den verbleibenden Ausnahmen nicht unter 6 % zu liegen (siehe Anhang 1 zum Bericht).
9. Es empfiehlt sich, die Vernehmlassungsvorlage modular auszugestalten: Neben Modulen mit den vorgeschlagenen punktuellen Änderungen sind solche einzubringen, welche die „idealen“ Elemente der Ausnahmebeseitigung und Satzvereinheitlichung enthalten. Damit soll insbesondere verhindert werden, dass die dringenden Reformbedürfnisse im punktuellen Bereich ob der politischen Schwergewichtsthemen nicht auf die „lange Bank“ geschoben werden.

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
1. Auftrag und Arbeitsweise	7
1.1. Auftrag und Ausrichtung des Berichts	7
1.2. Arbeitsweise	7
1.3. Gesetzesentwurf des Kompetenzzentrums der Treuhand-Kammer	8
1.4. Weiteres Vorgehen	8
2. Reformbedarf bei der MWST im Allgemeinen	9
2.1. Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“	9
2.2. Totalrevision	9
2.3. EU-Kompatibilität	10
2.4. Zeit und Ressourcen	10
3. Mögliche Reformen im System und in der Satzstruktur	10
3.1. Idealität der MWST	10
3.2. Taxe Occulte	11
3.3. Einheitssatz	12
3.4. Aspekte der Systemreform	13
3.4.1 Verknüpfungsgrundsatz	13
3.4.2 Unechte Befreiung (sog. Ausnahmen)	14
3.4.3 Vermögenszugänge ausserhalb eines Leistungsaustausches (sog. Nicht-Entgelte)	15
4. Die Aufhebung der Ausnahmen vom Steuerobjekt	17
4.1. Grundsätzliches	17
4.2. Bankdienstleistungen	17
4.3. Versicherungsleistungen	18
4.4. Urproduktion	20
4.5. Verfügungsgeschäfte und Gebrauchsüberlassungen bei Grundstücken	21
4.5.1 Ist-Zustand	21
4.5.2 Unterstellung unter die MWST	22
4.5.3 Uneingeschränkte Option	23
4.5.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch	23
4.6. Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt	24
4.7. Übrige Ausnahmereiche	24
5. Weiterer Reformbedarf materiell-rechtlicher Natur	27
5.1. Steuersubjekt	27
5.1.1 Subjektdefinition und Mindestumsatzgrenzen	27
5.1.2 Gruppenbesteuerung	29
5.1.3 Mithaftung	29
5.2. Steuerobjekt und Steuerbemessung	31
5.2.1 Subventionen	31
5.2.2 Zuordnung von Leistungen (Stellvertretung)	32
5.2.3 Kostenerstattung	33
5.2.4 Bisherige Margenbesteuerung	33
5.3. Vorsteuern	34
5.3.1 Materielle Fragen: Subventionen, Spenden	34
5.3.2 Formelle Tatbestandsvoraussetzungen	35
5.3.2.1 Ordentlicher Vorsteuerabzug	35
5.3.2.2 Einlagenentsteuerung	36

5.4.	Grenzüberschreitende Sachverhalte	37
5.4.1	Materielle Fragen	37
5.4.2	Formelle Tatbestandsvoraussetzungen	39
5.5.	Ausgliederungen und Kooperationen im von der Steuer ausgenommenen resp. im öffentlichen Bereich	40
5.5.1	Ausgliederung von Aufgaben im Sozialbereich	40
5.5.2	Zusammenarbeit im Bildungsbereich und Gesundheitswesen	40
5.6.	Abrechnungsfragen und Verjährung der Steuerforderung	40
5.6.1	Saldosteuersatzmethode	41
5.6.2	Erweitertes Meldeverfahren	41
5.6.3	Verjährung	42
6.	Reformbedarf beim Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht	43
6.1.	Vorbemerkungen	43
6.2.	Abrechnung	44
6.3.	Gemischtes Veranlagungssystem	44
6.4.	Beweismittelbeschränkung	45
6.5.	Straffreie Nachdeklaration	46
6.6.	Wirkung von Kontrollen	46
6.7.	Ausrichtung einer Bezugsprovision	47
6.8.	Inkasso	47
6.9.	Strafrecht	48

## **Anhang und Beilagenverzeichnis**

### **Anhänge (im Bericht integriert)**

- Anhang 1: Steuersatzberechnungen (für ein Einheitssatzmodell)
- Anhang 2: Tabelle der Änderungsvorschläge im punktuellen Bereich

### **Beilagenverzeichnis**

- Beilage 1: Übersicht Vor- und Nachteile der untersuchten Modelle aus Sicht der Steuerpflichtigen  
(von Mitgliedern der Arbeitsgruppe erstellt)
- Beilage 2: Fact-Sheet Gesundheits- und Sozialwesen (von der ESTV erstellt)
- Beilage 3: Fact-Sheet Bildung und Forschung (von der ESTV erstellt)
- Beilage 4: Fact-Sheet Kultur (von der ESTV erstellt)
- Beilage 5: Fact-Sheet Sport (von der ESTV erstellt)

## 1. Auftrag und Arbeitsweise

### 1.1. Auftrag und Ausrichtung des Berichts

Anfangs November 2005 hat der Finanzminister, Herr Bundesrat H.-R. Merz, den Verfasser dieses Berichts beauftragt, die Arbeiten der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an der Reform der MWST zu begleiten. Inhalt des Auftrags war, die Bedürfnisse und Möglichkeiten zu einer umfassenden Reform der Mehrwertsteuer (MWST) in Zusammenarbeit mit der ESTV zu „sondieren“. Dieser Auftrag wurde auf 6 Monate befristet und wird mit diesem Bericht abgeschlossen.

Zu prüfen war insbesondere, welche Reformen möglich, sinnvoll und machbar sind, um das MWST-System „radikal zu vereinfachen“ bzw. einer „idealen MWST“ anzunähern. Deren Eigenschaften sieht der Auftraggeber namentlich darin, dass es keine Ausnahmen mehr gibt und dass die Steuer mit einem Einheitssatz auskommt, der deutlich unter dem bisherigen Regelsatz von 7.6% liegt<sup>1</sup>. Der Auftrag ist mit der Auflage erteilt worden, dass die Zuständigkeit für die Ausarbeitung der Vernehmlassungsvorlage bei der ESTV bleibt. Er beinhaltet somit nicht die Ausarbeitung eines Entwurfs zu einem revidierten MWST-Gesetz; er ist auch kein Expertenauftrag im herkömmlichen Sinn (sondern ein Sondierungsauftrag).

Dieser Bericht zeigt auftragsgemäss die Reformthemen auf, die sich beim Ziel einer „radikalen Vereinfachung“ bzw. „idealen MWST“ stellen. Die meisten, aber nicht alle angesprochenen Reformthemen haben eine weitgehende Umsetzungsreife. Es ist Aufgabe der nächsten, ausschliesslich bei der ESTV liegenden Arbeitsphase, die Themen, soweit erforderlich, zur „Botschaftsreife“ weiterzuentwickeln. Dazu besteht ein nicht zu unterschätzender Zeit- und Ressourcenbedarf (Ziff. 2.4).

Dieser Bericht ist ein blosser „Status-Bericht“, also eine Momentaufnahme in einem Arbeitsprozess, der nun in eine weitere Phase übergeht. Zugleich ist er der Schlussbericht des Beauftragten.

### 1.2. Arbeitsweise

Die Gegenstand des Auftrags bildende „Sondierung“ spielte sich auf zwei Tätigkeitsfeldern ab:

- Kontakte des Beauftragten mit betroffenen Kreisen:

In sogenannten „Betroffenheitsgesprächen“ wurden (ohne Anspruch auf vollständige Abdeckung) zusammen mit einer Delegation der ESTV Kontakte geknüpft mit Vertretern derjenigen Gesellschafts- und Wirtschaftsbereiche, die von einer Aufhebung heutiger Ausnahmen und einer Vereinheitlichung des Satzes betroffen würden.

---

<sup>1</sup> Vgl. auch Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (hienach: Bericht „10 Jahre MWST“) ([http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst\\_bericht\\_d.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf)). Dieser Bericht definiert für eine „ideale MWST“ folgende fünf Kriterien: (1) Netto-Allphasensteuer, (2) vom Konsumtyp, (3) Bestimmungslandprinzip, (4) keine Ausnahmen, (5) Einheitssatz.

- Kontakte des Beauftragten mit Fachspezialisten:  
In Fachgesprächen mit Vertretern der ESTV und einer vom Beauftragten einberufenen Arbeitsgruppe<sup>2</sup> hat der Beauftragte das Reformfeld in den wesentlichen Belangen abgesteckt, dies einerseits in 6 Plenarsitzungen und andererseits in 14 von der ESTV gebildeten Sub-Gruppen. Dazu sind verschiedene Arbeitspapiere erstellt worden, welche die in diesem Bericht angesprochenen Themen näher untersuchen und konkretisieren.

Dieser Bericht stützt sich in den fachlichen Belangen auf die Äusserungen der Experten aus der Verwaltung und der Arbeitsgruppe sowie der beiden of Counsels<sup>3</sup> ab. Die Wertungen sind jedoch solche des Verfassers. Sie binden die Verwaltung und die Mitglieder der Arbeitsgruppe bzw. die beiden of Counsels nicht. Innerhalb der Arbeitsgruppe (inkl. Of Counsels) besteht allerdings weitgehend Einhelligkeit über die Stossrichtung der gezogenen Schlüsse. Die Zahlenangaben im Text stammen von der ESTV und sind ohne eigene Nachprüfungen übernommen worden<sup>4</sup>. Der Auftraggeber hat auf den Inhalt des Berichts in keiner Weise Einfluss genommen.

### 1.3. Gesetzesentwurf des Kompetenzzentrums der Treuhand-Kammer

Auch wenn sich Verwaltung und Hochschulen mit der Weiterentwicklung des MWST-Rechts befassen, ist nicht zu übersehen, dass die Ressourcen dort knapp bis spärlich sind. Es ist deshalb verdienstvoll, dass das „Kompetenzzentrum MWST“ der Treuhand-Kammer<sup>5</sup> einen „Ersten Entwurf für ein neues Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer“ (hienach: E-TK) erarbeitet hat<sup>6</sup>. Dieser Entwurf ist dem Beauftragten und der Verwaltung anfangs dieses Jahres zur Verfügung gestellt worden. Der Entwurf ist keiner Interessengruppe verpflichtet, es sei denn derjenigen der Steuerpflichtigen generell. Auch die Verwaltung hat es sich zur Aufgabe gemacht, ihre Vorschläge an diesem Entwurf zu „spiegeln“.

### 1.4. Weiteres Vorgehen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) wird in der nächsten Arbeitsphase auch aufgrund der durchgeführten „Sondierungen“ des Beauftragten die Vernehmlass-

---

<sup>2</sup> Folgende Experten sind vom Beauftragten in die Arbeitsgruppe einberufen worden: Dr. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte, Zürich; Fürsprecher Diego Clavadetscher, dipl. Steuerexperte, Bern; Dr. Pascal Gentinetta, Zürich; Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser, dipl. Steuerexperte, Lausanne; Dr. Philip Robinson, dipl. Steuerexperte, Zürich; Rudolf Schumacher, dipl. Wirtschaftsprüfer, Köniz; Jakob Signer, dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer, Appenzell; Marco Taddei, Bern; als of Counsels: Prof. Dr. Peter Böckli, Basel, und Prof. Dr. Klaus Valender, St. Gallen.

<sup>3</sup> Damit sei zum Ausdruck gebracht, dass dem Verfasser des Berichts an vielen der nachfolgenden Vorschläge, auch wenn der Bericht dort von Zitiervweisen absieht, keine geistige Urheberschaft zukommt. Der Verfasser dankt für die fruchtbare Zusammenarbeit mit allen Beteiligten, der Stabsstelle Gesetzgebung (und dort insbesondere dem aus Altersgründen nun ausgeschiedenen Leiter, Herrn Dr. H. Keller, den übrigen Mitarbeitenden der Hauptabteilung MWST, den Mitgliedern der Arbeitsgruppe und den beiden of Counsels.

<sup>4</sup> Die Zahlen basieren teilweise auf Daten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und einer Input-Output-Tabelle, welche das Center for Energy Policy and Economics der ETH Zürich und Ecoplan erarbeitet haben. Zugrunde liegen die Daten aus dem Jahr 2001. Diese Grundlagen müssen nicht selten mit Annahmen ergänzt werden, um die gewünschten Informationen zu erhalten. Insofern handelt es sich um Schätzungen.

<sup>5</sup> Siehe unter: <http://www.mwst.com/>. Folgende Mitglieder der Arbeitsgruppe sind zugleich Mitglieder des Kompetenzzentrums: Herren Baumgartner, Clavadetscher, Glauser, Robinson und Schumacher.

<sup>6</sup> <http://www.mwst.com/Gesetzesentwurf-v2-4.pdf>. Der veröffentlichte Entwurf umfasst den materiell-rechtlichen Teil, also noch nicht das Verfahrens- und das Steuerstrafrecht.



sungsvorlage ausarbeiten und diese dem Departementschef zu gegebener Zeit zuhanden der Ämterkonsultation bzw. Mitberichte, des Bundesrates und später der Vernehmlassung übergeben.<sup>7</sup>

## 2. Reformbedarf bei der MWST im Allgemeinen

### 2.1. Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“

Der Bericht des Bundesrates über die Verbesserung der MWST (10 Jahre MWST) vom 27. Januar 2005<sup>8</sup> enthält eine breite, jedoch ausbaufähige Bestandesaufnahme der Reformbedürfnisse. Dies gilt sowohl für grundlegende Fragen wie auch im punktuellen Bereich<sup>9</sup>.

### 2.2. Totalrevision

Die Optimierung der MWST ist nach fester Überzeugung des Beauftragten das Ergebnis von grundlegenden Bereinigungen einerseits (Ziff. 3 und 4) und punktuellen Änderungen anderseits (Ziff. 5 und 6). Zu begrüßen ist deshalb die Absicht des Auftraggebers, das Gesetz einer Totalrevision zu unterziehen, zumal das heutige MWSTG weder im strukturellen Aufbau noch in der textlichen Redaktion zu befriedigen vermag. Die in letzter Zeit überhand nehmenden Einzeleingriffe in das Gesetz und die Praxis (zuweilen apostrophiert als „Pflasterlipolitik“) bringen nicht selten zusätzliche Abgrenzungsschwierigkeiten.

Andererseits ist eine zweckmässige Reform der MWST auch nicht nur eine Frage der „grossen Würfe“ (wie die Satzvereinheitlichung und die Ausnahmebeseitigung), wenn diese auch den Hauptteil der öffentlichen Aufmerksamkeit auf sich ziehen dürfen. Vielmehr ist aus der Sicht der Steuerpflichtigen – das haben unsere Gespräche nachdrücklich bestätigt – ebenso wichtig, dass in scheinbar weniger spektakulären (aber in der Praxis eminent wichtigen) Fragen (z.B. Abbau des Formalismus, Erhöhung der Rechtssicherheit) weitere Fortschritte erzielt werden.

Bei dieser Ausgangslage (es gibt sowohl strukturellen wie auch punktuellen Reformbedarf) empfiehlt sich eine modulare Gestaltung der Vorlage: Neben Modulen mit den „idealen“ Elementen der Ausnahmebeseitigung und Satzvereinheitlichung gibt es solche mit (teils dringenden) punktuellen (und damit eher „technischen“) Reformanliegen. Mit diesem Vorgehen sollte es möglich sein, im Gesetzgebungsprozess die nötige Flexibilität zu erlangen je nach den politischen Vorentscheiden. Ziel müsste es sein, *den dringenden und eher technisch ausgerichteten Reformbedürfnissen Vorrang zu geben und sie ob der politischen Schwergewichtsthemen nicht auf die „lange Bank“ zu schieben.*

---

<sup>7</sup> Vgl. dazu auch Ziff. 2.4 hienach. ,

<sup>8</sup> Vgl. FN 1

<sup>9</sup> Ziff. 5 des Berichtes „10 Jahre Mehrwertsteuer“ betreffend Reformvorschläge innerhalb des geltenden MWST-Systems.

### 2.3. EU-Kompatibilität

Das schweizerische MWST-Recht ist heute in weiten Teilen kompatibel zur 6. Richtlinie der EG<sup>10</sup>. Dies gilt insbesondere für den Katalog der Ausnahmen von Art. 18 MWSTG. Soweit diese im Rahmen einer Revision in Richtung einer „reinen, idealen MWST“ abgeschafft werden, dispensiert man sich vom Kompatibilitätsgrundsatz. Der Beauftragte erachtet es in Anbetracht der in der EU ähnlich wie in der Schweiz gelagerten Schwierigkeiten mit der MWST<sup>11</sup> als richtig, die 6. EU-Richtlinie nicht in jeder Hinsicht als das Mass aller Dinge zu betrachten. Immerhin sollte man sich für die Vorschriften mit grenzüberschreitender Wirkung nicht vom EU-Recht loslösen. Jedenfalls ist dafür zu sorgen, dass bestehende Doppelbelastungen im internationalen Verhältnis beseitigt werden und nicht neue entstehen.

### 2.4. Zeit und Ressourcen

Der Beauftragte hält es für seine Pflicht, darauf hinzuweisen, dass eine Reform der MWST an „Haupt und Gliedern“ ein Unterfangen von grösster Tragweite und Komplexität ist. Experimente verbieten sich; die Lösungsvorschläge müssen ausgereift sein. Wie keine andere Steuer greift die MWST tief in die Abläufe der Unternehmen ein. Ihnen bringt die erforderliche Anpassung der Systeme an geänderte MWST-Vorschriften einen grossen Aufwand. Aber auch die Verwaltung ist für den Vollzug auf eine wirklich ausgereifte Reform angewiesen. Den Reformarbeiten sind deshalb die erforderliche Zeit und die notwendigen Ressourcen zur Verfügung zu stellen. *Diesem Umstand muss man für die weiteren Arbeiten gebührend Rechnung tragen. Andernfalls riskiert die Reform, ein Stückwerk zu bleiben.*

## 3. Mögliche Reformen im System und bei der Satzstruktur

### 3.1. Idealität der MWST

Insofern mit dem Begriff einer „idealen“ MWST das Ziel einer „radikalen“ Vereinfachung verbunden wird (Ziff. 1.1), müssen Zweifel angemeldet werden: Die MWST ist auch bei einer „rein“ gehaltenen gesetzlichen Umsetzung (d.h. ohne Ausnahmen und mit einem Einheitssatz) keine einfache Steuer. Die Komplexität ist der MWST „angeboren“; sie ist ein Wesenszug dieser Steuer. Die Ursachen sind folgende:

- Steuerziel ist die Einkommensverwendung und dabei nur diejenige zum Zweck des Konsums (Konsumtypus).
- Besteuert wird aber nicht der Konsument, nicht der Empfänger, sondern der Erbringer der Leistung (indirekte Erhebung).

---

<sup>10</sup> 6. EG-Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer; 77/388/EWG; ABl. EU vom 13. Juni 1977 Nr. L 145, S. 1ff.

<sup>11</sup> Vgl. etwa den Bericht von Ernst & Young 2005: The Growing Burden? The impact of VAT/GST around the World ([www.2eycom.ch/publications/items/vat\\_growing\\_burden/en.pdf](http://www.2eycom.ch/publications/items/vat_growing_burden/en.pdf)).

- Dabei wird jede Wirtschaftsstufe besteuert auf ihrer Wertschöpfung, indirekt ermittelt über das Instrument des Vorsteuerabzugs (Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug)

Ein bereits per se kompliziertes System muss von Systemeintrüben möglichst verschont bleiben, soll es nicht noch komplizierter werden. Tendenzen dazu bestehen ohnehin auf Grund zunehmender wirtschaftlicher Komplexität und internationaler Verflechtung.

### 3.2. **Taxe Occulte**

Man kann nicht Zugang finden zum Wesen und den Schwierigkeiten der MWST, wenn man sich ihrer Zwillingsnatur nicht in aller Deutlichkeit bewusst wird: Die MWST ist in Bezug auf ihre Einnahmen nur zu ca. zwei Dritteln eine Steuer auf dem Ausgangsumsatz (output-Steuer); im übrigen ist sie eine input-Steuer. Diese lastet auf dem „Einkauf“ von Gütern und Dienstleistungen (input) des Unternehmens resp. des Gemeinwesens, indem dieses die dabei überwältzte MWST nicht oder nicht vollständig als Vorsteuerabzug anrechnen kann. Damit ergibt sich die Taxe Occulte. Insoweit hat man es im Grunde mit einer Unternehmens- und nicht mit einer Konsumsteuer zu tun<sup>12</sup>. Die Ursache liegt in den einschränkenden Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (siehe Ziff. 3.3.1). Insbesondere betrifft dies die sog. unecht befreiten Umsätze (sog. Ausnahmen; vgl. Ziff. 3.3.2). Die Taxe Occulte beläuft sich bei einem Steueraufkommen von 17 Mrd. CHF<sup>13</sup> auf ungefähr 5.5 Mrd CHF<sup>14</sup>. Auch sie wird letztlich, sofern es die Marktbedingungen erlauben, überwältzt, jedoch verdeckt und damit intransparent<sup>15</sup>.

Diese Feststellungen sind im vorliegenden Zusammenhang von etwelcher Bedeutung:

- Bei einer Aufhebung bisheriger Ausnahmen sind die Mehreinnahmen nicht so gross, wie man es erwarten möchte. Sie betragen nur soviel, als das neue output-Steueraufkommen die bisherige input-Belastung übersteigt. Bei Branchen, die ihre Leistungen zu einem überwiegenden Anteil im Ausland oder an steuerpflichtige Unternehmen in der Schweiz erbringen, kann eine praktisch mögliche Aufhebung der bisherigen Ausnahme sogar zu empfindlichen Mindereinnahmen führen<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> Insoweit das Gemeinwesen belastet wird, liegt eine Umwälzung in den öffentlichen Haushalten vor.

<sup>13</sup> Basis 2001. Im Jahr 2005 ist das Aufkommen ca. 18 Mrd. CHF.

<sup>14</sup> Dabei ist zu unterscheiden:

- Taxe Occulte auf Wohnbau-Investitionen 1.2 Mrd. CHF
- Taxe Occulte i.e.S. (davon ca. 1/3 bei Gemeinwesen und ca. 2/3 bei Unternehmen) 4.1 - 4.3 Mrd. CHF

Nicht zur eigentlichen Taxe Occulte dürfen die Vorsteuern von ca. 1.7 Mrd. CHF gezählt werden, die bei den nach der Saldo- oder Pauschalsteuermethode abrechnenden Steuerpflichtigen hängen bleiben.

Man darf vermuten, dass die Taxe Occulte im Jahr 2005 auf ca. 6 Mrd. CHF angestiegen ist.

<sup>15</sup> Subventionierte Bereiche überwälzen auf den Subventionsgeber, das Gemeinwesen überwälzt auf die Steuerzahler, die Unternehmen überwälzen auf die in- und ausländischen Abnehmer, ob steuerpflichtig oder nicht.

<sup>16</sup> Hauptbeispiel ist die Finanzdienstleistungsbranche: Eine Ausweitung des Steuerobjekts über die bereits heute besteuerten Leistungen hinaus (soweit diese überhaupt praktikabel sind), führt wegen des hohen Anteils an Geschäften mit Kunden im Ausland (die als Umsätze im Ausland gelten) und mit mwst-pflichtigen Kunden in der Schweiz (die zum Vorsteuerabzug berechtigt wären) zu keinem signifikanten Mehraufkommen. Im Gegenteil, es müssten empfindliche Mindereinkommen gewärtigt werden, wenn die kollidierenden Stempelabgaben aufgegeben werden müssten.

- Auch führt eine Umstellung von der bisherigen Input- zu einer reinen Outputbesteuerung (durch Aufhebung der Ausnahmen) dazu, dass der inländische Konsum stärker belastet wird. Die (bisherige) Inputsteuer (Taxe occulte) wird, so ist anzunehmen, auch an die ausländischen Abnehmer (insbesondere diejenigen im Banken- und Versicherungsbereich) überwältzt, während eine an ihre Stelle tretende Outputsteuer nur inländische Abnehmer (und zwar nur solche, die nicht in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen können) belastet<sup>17</sup>. Die entsprechenden Steuerlastverschiebungen dürften etwelchen Widerstand auslösen.
- *Das Ziel, mit einer Aufhebung der Ausnahmen soviel Mehreinnahmen zu generieren, dass sich bei Haushaltsneutralität ein Einheitssatz ergeben würde, der deutlich unter 6% liegt, ist damit nicht erreichbar bzw. nur erreichbar, wenn einerseits die Taxe Occulte im Bereich der verbleibenden Ausnahmen bestehen bleibt und wenn andererseits die Unterstellung bisher ausgenommener Bereiche auch die Umsätze im Immobilienbereich (insbesondere die privaten Wohnungsmieten) umfasst*<sup>18</sup>.

### 3.3. Einheitssatz

Es kann nicht bestritten werden, dass eine Mehrheit von Steuersätzen, wie wir sie heute haben<sup>19</sup>, eine Komplikation der MWST darstellt. Es ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten, sowohl de lege lata (bei der Anwendung der Vorschriften<sup>20</sup>) wie auch de lege ferenda (bei einer Überprüfung der Satzkategorien hinsichtlich ihrer Rechtfertigung und Wettbewerbsneutralität). Insofern bringt ein Einheitssatz-Modell eine Vereinfachung der Steuer. Andererseits könnte die Weiterführung eines reduzierten Satzes die Elimination von bisherigen Steuerausnahmen erleichtern.

Der Beauftragte ist indessen der Auffassung, dass die Frage des Einheitssatzes vorwiegend eine solche politischer Natur ist und zwar aus folgenden Gründen:

- Die Abgrenzungen zwischen den verschiedenen Leistungskategorien lassen sich bewältigen.
- Eine Mehrheit von Sätzen ist noch kein steuersystematischer „Sündenfall“<sup>21</sup>.
- Trotz geringer Verteileffizienz ist die Frage eines reduzierten Satzes vorwiegend eine sozial-politische.

*Der Beauftragte hält ein Einheitssatz-Modell sachlich nicht für zwingend, um das Reformziel der Vereinfachung zu erreichen. Er überlässt den Entscheid darüber dem po-*

---

<sup>17</sup> Annahme: Empfängerortprinzip.

<sup>18</sup> Vgl. Ziff. 4.5 hienach sowie Anhang 1.

<sup>19</sup> Art. 36 MWSTG: 2,4%, 3,6% und 7,6%; Art. 19 MWSTG: Nullsatz.

<sup>20</sup> Zwar können die Abgrenzungsschwierigkeiten in der heutigen Auslegung durch klarere Formulierungen etwas entschärft werden, aber sie dürften dennoch fortbestehen. Sie sind wesentlich geringer, wenn der Gesetzgeber und die Praxis der Versuchung widersteht, MWST-spezifische Begriffsbildungen vorzunehmen.

<sup>21</sup> Auch bleibt weiterhin abzugrenzen zwischen Umsätzen und sog. Nichtumsätzen; vgl. Ziff. 3.3.3. Selbst beim Einheitssatz-Modell“ gibt es überdies zwei Sätze, nämlich neben dem Einheitssatz den Nullsatz für echt befreite Umsätze.

*litischen Prozess.* Dies gilt auch für die Frage, ob der Sondersatz von 3.6% auf Beherbergungsleistungen fortzuführen sei.

In den „Betroffenheitsgesprächen“ (Ziff. 1.2) waren verständlicherweise die Reaktionen derjenigen Wirtschaftskreise, die ihre Umsätze bisher zu reduzierten Sätzen abrechnen konnten und nun einem höheren Einheitssatz unterstellt würden, zurückhaltend. Die Befürchtung ist, dass der höhere Einheitssatz nicht überwältigt werden kann und zulasten der Marge geht. Andererseits ist der Beauftragte mit dem Anliegen auch auf erhebliches Verständnis gestossen.

### 3.4. Aspekte der Systemreform

#### 3.4.1. Verknüpfungsgrundsatz

Eine Systemfrage ersten Ranges ist diejenige nach den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Die heutige Rechtslage und Praxis orientiert sich am sog. Verknüpfungsgrundsatz. Danach müssen die vom Unternehmen mit MWST-Belastungen (sog. Vorsteuern) bezogenen Güter und Dienstleistungen (sog. Vorleistungen) verknüpft (oder konnex) sein mit einem steuerbaren Ausgangsumsatz, damit die Anrechnung (oder Erstattung) gewährt wird.

Die erforderliche Art und Weise dieser Verknüpfung ist jedoch umstritten<sup>22</sup>. Während die ESTV eher einem engen Verständnis huldigt, wird vom Beauftragten und von der Arbeitsgruppe ein grosszügigeres – im übrigen mit dem Recht der EU besser übereinstimmendes - Konzept gefordert.

Im heute praktizierten engen Verständnis wird erwartet, dass die Kosten der bezogenen Vorleistungen eingehen in das Entgelt für einen steuerbaren Ausgangsumsatz (Umsatzverknüpfung). Damit ergeben sich Vorsteuerkürzungen u.a. immer dann, wenn Kosten durch andere Mittel gedeckt werden als solchen aus einem steuerbaren Umsatz, insbesondere mit Geldern aus einem sog. Nichtumsatz (Kapitaleinlagen, Spenden, Subventionen, Dividenden u.a.m.; vgl. Ziff. 3.3.3). Aber auch wenn die unternehmerische Tätigkeit wegen Erfolgslosigkeit (im Allgemeinen oder nur in bestimmten Projekten) nicht zu Umsätzen führt, besteht nach diesem engen Verständnis das Risiko einer Kürzung des Vorsteuerabzugs und damit einer weiteren *Taxe Occulte*.

In einem weitem Verständnis ist ausreichend, wenn eine Beziehung zwischen den Vorleistungen und der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen vorliegt (Verwendungskonnex). Dieser Konnex wird – anders als heute – nicht gebrochen, wenn Kosten von Vorleistungen anderweitig als durch einen steuerbaren Ausgangsumsatz gedeckt werden. Insbesondere besteht er auch bei (vorerst) erfolgloser Unternehmertätigkeit.

In Anbetracht dieser Divergenzen im Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes, welche zu zahlreichen Auseinandersetzungen Anlass geben, besteht ein

---

<sup>22</sup> Nach dem Bundesgericht ist ein Vorsteuerabzug nur zulässig, wenn die steuerbare Eingangsleistung direkt oder indirekt in einen steuerbaren Ausgangsumsatz einfließt (BGE vom 1. Dezember 2004, 2A. 348/2004).

Bedürfnis nach einer klaren gesetzlichen Regelung. Es ist klarzustellen, dass – wie in der EU – der Vorsteuerabzug vollumfänglich gewährt wird, wenn die betreffenden Vorleistungen für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet werden.

Damit wird nicht einer vollständigen Entkoppelung des Vorsteuerabzugs das Wort geredet (bei welcher die Vorsteuer gänzlich unabhängig von der Umsatzeite angerechnet bzw. erstattet würde). Insoweit keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, bleibt der Abzug auch im hier vertretenen Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes versagt. Auch ist es eine politische Entscheidung, ob gewisse unternehmerische Tätigkeiten weiterhin<sup>23</sup> bloss unecht befreit werden sollen (vgl. Ziff. 3.3.2)<sup>24</sup>. Dies vorwiegend deshalb, weil man fiskalisch nicht auf die Einnahmen aus der entsprechenden Taxe Occulte verzichten resp. diesen Ausfall nicht durch Satzerhöhungen kompensieren will. Beim hier postulierten (EU-kompatiblen) Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes und bei Fortführung unechter Ausnahmen ist der Steuerausfall zu verkraften (geschätzt 0.5 Mrd. CHF), der „Gewinn“ in Bezug auf Vereinfachung und Streitminderung jedoch erheblich.

#### 3.4.2. Unechte Befreiungen (sog. Ausnahmen)

Werden bislang unecht befreite Umsätze neu in das Steuerobjekt einbezogen (siehe Ziff. 4), so ist dies nicht nur hinsichtlich Vereinfachungen und wegen der erwünschten Verbreiterung der Steuerbasis, sondern auch aus der Sicht der unerwünschten Taxe Occulte ein richtiger Schritt. Die Belastung erfolgt dann nicht mehr auf der Eingangs-, sondern auf der Ausgangsleistung<sup>25</sup>. Damit werden Nachteile behoben, die dem System der unechten Ausnahmen immanent sind:

- Verzerrungseffekte und damit fehlende Neutralität der Steuer hinsichtlich Strukturierung der Geschäftsabläufe<sup>26</sup>.
- Rechtsungleichheit, indem Steuerekumulationen eintreten, wenn die unecht befreiten Leistungen nicht an Endabnehmer, sondern zunächst an andere (steuerpflichtige) Unternehmen erbracht werden.
- Rechtsunsicherheit, weil sich erhebliche praktische Schwierigkeiten ergeben bei der Aufteilung der Vorleistungen (sog. Proratierung) auf steuerbare und unecht befreite Umsätze sowie bei Nutzungsänderungen von Gütern.

---

<sup>23</sup> Bisher gemäss Art. 18, 23 Abs. 1 und 25 Abs. 1 Bst. b und d MWSTG.

<sup>24</sup> Damit verengt sich der Verknüpfungsgrundsatz auf das Erfordernis eines Konnexes zwischen der Vorleistung und einer *steuerbaren* unternehmerischen Tätigkeit (unabhängig deren Finanzierung).

<sup>25</sup> Zu den Steuerlastverschiebungen siehe Ziff. 3.1.

<sup>26</sup> Die EU stellt in ihrem Konsultationspapier vom März 2006 zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen (unter Ziff. 2) zurecht fest, dass das geltende System wirtschaftliche Gestaltungen wie Outsourcing, Pooling, Sub-contracting und Off-shoring massiv behindert. Vgl: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_de.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf)

- Verletzung des Bestimmungslandprinzips, indem die Taxe Occulte auch die Exporte und Leistungen im Ausland belastet.

Nun wird es nicht möglich sein, sämtliche bisherigen Ausnahmen aufzuheben (siehe Ziff. 4.2 – 4.6), teils aus sachlichen, teils aus politischen Gründen. Es stellt sich dann die Frage, ob die verbleibenden Ausnahmen weiterhin als „unechte Befreiungen“ gehandhabt oder in „echte Befreiungen“ mit vollem Vorsteuerabzug (auch als „Zero-Rating“ bezeichnet) umgestaltet werden sollen.

Rein steuersystematisch, aber auch unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung, ist es angezeigt, zu einem „Zero-Rating“ überzugehen. Damit würde man die obgenannten Nachteile beheben und sich einer „reinen, idealen MWST“ annähern<sup>27</sup> (jedoch entfernen vom EU-Modell, das bezüglich unechter Ausnahmen praktisch identisch ist mit dem geltenden schweizerischen Recht). Andererseits sprechen aus der Sicht von Fiskus und Verwaltung folgende Gründe für die Fortführung der nicht aufhebbaren Ausnahmen als „unechte Ausnahmen“ (also gegen ein „Zero-Rating“):

- Fiskalische Gründe: Im Bereich der gewichtigsten Ausnahmen (Finanzdienstleistungen) gebricht es an einem ausgereiften, praktikablen Konzept für einen umfassenden Einbezug in das Steuersubjekt (siehe Ziff. 4.2 und 4.3). Die Schattenbesteuerung ergibt sich damit als zweitbeste Lösung zur Erzeugung von Einnahmen (sog. Proxy-Besteuerung)<sup>28</sup>, wenn die Leistung an den privaten Endkonsumenten nicht besteuert werden kann.
- Erhebungsökonomische Gründe seitens der Verwaltung: Eine untunliche Zunahme der Anzahl Steuerpflichtiger im Fall der Aufhebung der Ausnahmen (beispielsweise derjenigen in der Urproduktion<sup>29</sup>), soll vermieden werden, ebenso wie der Aufwand für die Kontrolle von Anträgen auf Erstattung des sog. Vorsteuerüberhangs im Falle eines „Zero-Rating“.

Aus der Optik der Steuerpflichtigen sind die Kriterien und Wertungen naturgemäss anders gelagert. Siehe dazu die Übersicht zu den Vor- und Nachteilen in der Beilage 1 zu diesem Bericht<sup>30</sup>.

*Der Beauftragte ist der Auffassung, dass die Weiterführung **unechter** Ausnahmen primär ein politischer Entscheid ist.*

### 3.4.3. Vermögenszugänge ausserhalb eines Leistungsaustausches (sog. Nicht-Entgelte)

Steuerpflichtige Unternehmen erhalten unter Umständen vom Gemeinwesen Subventionen oder von nahestehenden Personen oder von Dritten Beiträge, Spenden oder Zuwendungen anderer Art, die nicht im Kontext eines eigentli-

<sup>27</sup> Vgl. die Tabelle in der Beilage über Vor- und Nachteile verschiedener untersuchter MWST-Modelle, welche aus dem Kreis der Arbeitsgruppe stammt.

<sup>28</sup> Bei einem Modell mit einem Einheitssatz erhöht sich dieser Satz bei einem Ausfall an Schattensteuern von 1 Mrd. CHF um 0.5 %-Punkte.

<sup>29</sup> Vgl. Ziff. 4.4.

<sup>30</sup> Diese Übersicht wurde von Mitgliedern der Arbeitsgruppe erstellt.

chen Leistungsaustausches stehen. In diesen Sachzusammenhang gehören auch die Zuführung von Eigenkapital in die Gesellschaft und insbesondere die Beiträge zur Sanierung eines notleidenden Unternehmens. Dasselbe gilt auch für die Erträge aus Beteiligungsrechten des Unternehmens. Es handelt sich hier um sog. „Nicht-Umsätze“ oder „Nicht-Entgelte“, also um Zuflüsse ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST.

Das geltende Recht (Art. 38 Abs. 4 und 8 MWSTG) nimmt solche Zuflüsse gemäss einem engen Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes<sup>31</sup> systemwidrigerweise teilweise zum Anlass, dem Unternehmen den Vorsteuerabzug zu kürzen. Dabei werden Entscheidungskriterien angesetzt, welche weitherum auf Unverständnis stossen und eine erhebliche Rechtsunsicherheit bewirken<sup>32</sup> (wenn sie auch bundesgerichtliche Rückendeckung geniessen). Es liegt weitgehend ausserhalb des Beurteilungsvermögens von Verwaltung und Gerichten, wenn beispielsweise die „angemessene Rentabilität“<sup>33</sup> oder die Werthaltigkeit der durch solche Zuflüsse finanzierten (häufig immateriellen) Güter bestimmt werden soll. *Der Beauftragte und die Arbeitsgruppe sind deshalb der Auffassung, dass man sich von einem engen (und u..E. falschen) Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes trennen muss und „Nicht-Entgelte“ künftig keinen Anlass mehr geben dürfen, die Vorsteueranrechnung oder –erstattung zu verweigern oder zu kürzen (sofern nur immer der Konnex zwischen den Vorleistungen und einer (steuerbaren) unternehmerischen Tätigkeit gegeben ist)*<sup>34</sup>.

Da diese Problematik im Zusammenhang mit den Subventionen eine grössere Tragweite hat, wird sie dort nochmals aufgenommen (siehe Ziff. 5.2.1).

---

<sup>31</sup> Vgl. Ziff. 3.4.1.

<sup>32</sup> Vgl. etwa die Kontroverse um das Merkblatt Nr. 23 (Neuaufgabe per 1.7.2003; 610.545-23) betr. Gesellschaftsbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall. Ähnlich problematisch die Praxismitteilung vom 3. März 2006 über die Drittfinanzierung von Stiftungen.

<sup>33</sup> Merkblatt Nr. 23, Ziff. 2.1.3.

<sup>34</sup> Der E-TK (Art. 3 Abs. 9) umschreibt die Nicht-Entgelte (nicht abschliessend) wie folgt:

- „Einlagen in Gesellschaften bei der empfangenden Gesellschaft;
- Statutarische Mitgliederbeiträge etc.;
- Dividenden und andere Gewinnanteile;
- Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden;
- Spenden;
- Zahlungen für Schadenersatz, Genugtuung etc.;
- Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten u.ä.;
- Gebühren Beiträge oder sonstige Zahlungen, welche für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden;
- Gelder, welche Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zu Gunsten der Allgemeinheit einsetzen.“

Heute geben Dividendenerträge sich dann zu einer Vorsteuerabzugskürzung Anlass, wenn der Geschäftszweck im Halten von Beteiligungen besteht. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4; vgl. auch Praxisänderungen ab 1. Juli 2005, Ziff. 2.8. Keine Kürzung ferner bei Schadenersatz.



## 4. Die Aufhebung der Ausnahmen vom Steuerobjekt

### 4.1. Grundsätzliches

Der Auftrag zur „idealen MWST“ beinhaltet zu prüfen, ob die Aufhebung der Ausnahmen von Art. 18, 23 Abs. 1 und 25 Abs. 1 Bst. b und d MWSTG möglich und zielkonform (d.h. vereinfachend) ist. Das Ergebnis dieser Abklärungen fällt insofern relativ ernüchternd aus, als gewichtige Ausnahmetatbestände fortbestehen dürften, teils aus sachlichen, teils aus politischen Gründen. Insofern erreicht man das Ziel einer „idealen MWST“ nicht; man kann sich ihm jedoch annähern. Die folgenden Ausführungen sind wegen der hier gebotenen Kürze nicht vollständig, sondern verstehen sich als zusammenfassende Hinweise zu den wichtigsten Ausnahmereichen.

### 4.2. Bankdienstleistungen

Heute dürften weniger als 10 % aller Bankdienstleistungen an inländische Endverbraucher der MWST unterstellt sein. Für die ausgenommenen Dienstleistungen wird kein Vorsteuerabzug gewährt, selbst wenn sie an ausländische Kunden oder an inländische Steuerpflichtige ergehen. Damit werden die Dienstleistungserbringer mit einer Taxe occulte belastet, die sie an ihre Kunden überwälzen, auch die ausländischen Kunden. Die Taxe Occulte beläuft sich auf ca. 0.8 Mrd. CHF. Diese hat die bereits aufgeführten Nachteile (vgl. Ziff. 3.4.2 und Abs. 4 hienach). Dazu kommen die oft nicht leichten Abgrenzungen zwischen steuerbaren und ausgenommenen Umsätzen (z.B. Factoring). All dies spricht für eine Aufhebung der Ausnahmen im Bereich der Bankdienstleistungen. *Trotzdem kommt der Beauftragte zum Schluss, dass der Status quo fortzuführen ist* (sofern nicht das in erster Wahl stehende „Zero-Rating“<sup>35</sup> im verbleibenden Ausnahmekatalog oder zumindest die echte Befreiung für Dienstleistungen an Personen im Ausland eingeführt werden kann), und dies aus den folgenden vier Gründen:

- Das Kreditgeschäft der Banken sowie der Zahlungsverkehr (Wertübertragungen) stehen nach überzeugender Auffassung im Grunde ausserhalb des Anwendungsbereichs einer Konsumsteuer, da diese Leistungen nicht zu einem privaten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen führen, sondern einen solchen lediglich vorbereiten.
- Die theoretischen Modelle zu einer umfassenden Besteuerung der Wertschöpfung von Banken mit einem Cash-Flow-System (vgl. Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ Ziff. 4.1.4.2.2) stehen ausserhalb eines MWST-Systems, sind nicht ausgereift und bei Banken nirgends umgesetzt. Auch die EU zieht sie zurzeit nicht in Betracht<sup>36</sup>.
- Nebst der Taxe Occulte von ca. 0.8 Mrd. CHF würden durch eine Unterstellung auch die Einnahmen aus der Umsatzabgabe von ca. 1.6 Mrd. CHF zumindest teilweise in Frage gestellt.

---

<sup>35</sup> Vgl. Ziff. 3.4.2.

<sup>36</sup> Vgl. Konsultationspapier der Europäischen Kommission zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsdienstleistungen (FN 26), Ziff. 4.1.

Heute ist das Aufkommen aus der Taxe Occulte in dieser Branche so gross, dass sich mit einer umfassenden Unterstellung der Bankdienstleistungen (Margen- und Kommissionsgeschäft) nach einem Cash-Flow-System kaum ein Mehrertrag ergäbe (ganz abgesehen von der Inpraktikabilität dieses Systems; s. oben). Dasselbe gilt, wenn das Kommissionsgeschäft der Banken breiter unterstellt wird, als das heute der Fall ist<sup>37</sup>. Dieser erstaunliche Schluss beruht auf dem Umstand, dass der überwiegende Teil der Bankdienstleistungen an Empfänger im Ausland (wofür eine echte Befreiung gewährt werden müsste) erbracht wird oder an steuerpflichtige Empfänger im Inland (welche in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen). Ferner ist die teilweise Konkurrenz zu den Stempelabgaben zu beachten. Eine „doppelte“ Besteuerung ist noch nie und nirgends in Betracht gezogen worden.

Wollte man selektiv solche Kommissionsgeschäfte unterstellen, bei denen heute weder die MWST noch die Stempelabgaben erhoben werden, so ist auch hier zu bedenken, dass sich auf Grund des hohen Anteils an Ausland- und Firmenkundengeschäften keine oder bestenfalls geringfügige Mehreinnahmen ergeben, denen der zusätzliche Regulierungs-<sup>38</sup> und Erhebungsaufwand sowie das Risiko der Abwanderung dieser Geschäfte aus der Schweiz gegenüberzustellen sind. *Aus diesen Gründen und in Anbetracht des hohen Taxe-Occulte-Aufkommens aus den Banken (s. oben) lässt es sich nach Auffassung des Beauftragten vertreten, den Status quo bei den Banken selbst dann fortzuführen, wenn andere Ausnahmen aufgehoben werden.*

Allerdings bleibt mit der Beibehaltung der unechten Befreiung von Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs der für die betroffenen Unternehmen (insbesondere Banken) gewichtige Nachteil bestehen, dass die Auslagerung von Funktionen (z.B. im Bereich der Informatik) Zusatzkosten aus erhöhter Taxe Occulte nach sich ziehen. Bei der Gestaltung der Wertschöpfungskette ergeben sich daraus mehrwertsteuerlich bedingte Verzerrungen. Zur Milderung solcher Verzerrungen bieten sich insbesondere zwei Regelungsmöglichkeiten an:

- Einführung des „Single entity“-Grundsatzes zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte/Zweigniederlassungen, auch im grenzüberschreitenden Verhältnis (siehe Ziff. 5.4.1.3).
- Ausweitung der unechten Befreiung auf bestimmte Vorleistungen im Bereich der Bankdienstleistungen<sup>39</sup>.

#### 4.3. Versicherungsleistungen

Die Kerndienstleistungen der Versicherungs- und Rückversicherungsbranche sowie die Tätigkeiten als Versicherungsvertreter oder –makler sind heute von der MWST ausgenommen. Dafür wird kein Vorsteuerabzug gewährt, selbst wenn die Dienstleistungen an ausländische Kunden oder inländische Firmenkunden erbracht werden.

---

<sup>37</sup> Berechnungen ergaben, dass sich bei Besteuerung aller Kommissionen der Banken lediglich Mehreinnahmen von 89 Mio. CHF ergeben. Zusätzlich zu berücksichtigen wäre ein Ausfall bei der Umsatzabgabe (Aufkommen 2005 1.6 Mrd. CHF), wenn diese im Kollisionsbereich aufgehoben werden müsste.

<sup>38</sup> Es müssten Regeln für den Fall „impliziter“ Kommissionsentgelte eingeführt werden.

<sup>39</sup> Diese Variante wird u.a. auch von der EU-Kommission in ihrem aktuellen Konsultationspapier (FN 26) vorgeschlagen und scheint, in der EU auf ein positives Echo zu stossen.

Damit werden die Dienstleistungserbringer auch in dieser Branche mit einer Taxe Occulte (von ca. 0.7 Mrd. CHF) belastet, welche die dargestellten Nachteile (Ziff. 3.4.2) hat.

Eine Besteuerung der Versicherungsleistungen nach einem Cash-Flow-System ist zwar theoretisch möglich, jedoch – wie bei den Banken – nicht praxiserprobt und nicht eurokompatibel: Sie kommt nicht in Betracht.

Näher geprüft worden ist indessen die Besteuerung der Sachversicherungen (einschliesslich Unfall-, Kranken- und Haftpflichtversicherung) nach der Methode, wie sie zurzeit in Neuseeland zur Anwendung gelangt<sup>40</sup>. Diese Methode führt an sich zu sachgemässen Ergebnissen, indem sie die Risikointermediationsleistung der Versicherung so besteuert, dass nur der inländische Konsum belastet wird und keine Taxe Occulte entsteht. Auch werden Doppelbelastungen mit den Leistungen der Schadensbehebung vermieden. *Deshalb sollte nach Meinung des Beauftragten dieses Modell in Zusammenarbeit mit der Branche weitergeprüft werden, wenn auch folgende Schwierigkeiten zu anerkennen sind:*

- Es gibt für die Branche einen erheblichen Umstellungsaufwand, und es besteht wohl auch das Risiko einer gewissen Geschäftsverlagerung ins Ausland.
- Die Lebensversicherung (inkl. berufliche Vorsorge) kann aufgrund des (i.A. grossen) Sparanteils in der Prämie nicht nach dem neuseeländischen Modell besteuert werden, sondern dürfte vielmehr wie die Finanzdienstleistungen (unecht) befreit bleiben, womit sich u.U. für die Versicherer das Problem der „gemischten Verwendung“ (und damit keine Vereinfachung) ergibt.
- Die Belastung von Prämien der Kranken- und Unfallversicherungen würde als besondere Härte erscheinen (vor allem, wenn die Gesundheitsleistungen von der Steuer ausgenommen blieben).

---

(1) <sup>40</sup> Die MWST wird auf den Versicherungsprämien erhoben.

- a) Wenn der Versicherte mwst-pflichtig ist, kann die auf den Versicherungsprämien bezahlte MWST als Vorsteuer geltend gemacht werden.
  - b) Ist der Versicherte nicht mwst-pflichtig, entfällt der Vorsteuerabzug.
- (2) Hat der Versicherte gegenüber dem Versicherer einen Schadensanspruch, so wird die Schadenszahlung des Versicherers mit einem Aufschlag („gross-up“) versehen. Der Aufschlagssatz entspricht dem MWST-Satz.
- a) Der Versicherer erleidet dadurch keinen Verlust, weil er den Aufschlag als Vorsteuer in Abzug bringen kann.
  - b) Wenn der Versicherte mwst-pflichtig ist, gilt die Schadenszahlung (ohne Aufschlag) als steuerpflichtiger Umsatz. Der Aufschlag, den er von der Versicherung erhält, wird demzufolge an den Fiskus weitergereicht. Entsprechend werden weder die Steuereinnahmen, noch der mwst-pflichtige Versicherte von der Aufschlagsprozedur beeinträchtigt.
  - c) Wenn der Versicherte nicht mwst-pflichtig ist, bleibt die ausbezahlte Schadenszahlung (und der Aufschlag darauf) vorerst unbesteuert. Der Fiskus hält sich jedoch für den Verlust aus dem Vorsteuerabzug des Versicherers schadlos, sobald der Versicherte die Schadenszahlung und den Aufschlag darauf für die Reparatur bzw. Ersatzbeschaffung des beschädigten Gutes verwendet. Wiederum bleibt die Aufschlags-Prozedur ohne Auswirkungen auf den Steuerertrag oder den Versicherten.
- (Information nach Martin Daepf, ESTV)

- Ob sich die Umstellung für den Fiskus rechnet, bedarf weiterer Abklärungen; erste Berechnungen geben zu Zweifel Anlass<sup>41</sup>.

Die weitere Prüfung des neuseeländischen Modells erfordert mit Sicherheit soviel Zeit, dass eine Berücksichtigung im Rahmen der nun auszuarbeitenden Vernehmlassungsvorlage nicht möglich ist. *Damit empfiehlt sich, vorerst beim Status quo zu bleiben.*

Erwogen wurde überdies die Aufhebung der bisherigen Befreiung der „Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler“ (Art. 18 Ziff. 18 MWSTG). Der Antrag aus der zuständigen Sub-Gruppe der ESTV, diese Befreiung aufzuheben, erscheint aus rein systematischer Sicht wie auch aus der Optik des gesetzgeberischen Auftrags (Ausweitung des Steuerobjekts, Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten<sup>42</sup>) als folgerichtig. Indessen entspricht die bisherige Befreiung der 6. EU-Richtlinie (Art. 13 Teil B Bst. a). Davon abzugehen, würde dezentrale gegenüber integrierten Vertriebsorganisationen klar benachteiligen, indem diese mit einer zusätzlichen Taxe Occulte belastet würden, und einen erheblichen Standortnachteil in einem internationalen Wettbewerbsumfeld schaffen.

Die Fortführung der unechten Befreiung zeitigt allerdings bei den Versicherungen die gleichen Nachteile, wie sie bereits für dieses Konzept generell (vgl. Ziff. 3.3.2) und die Banken speziell (vgl. Ziff. 4.2 Abs. 4) aufgezeigt worden sind.

#### 4.4. Urproduktion

Für die Urproduktion (Landwirte, Forstwirte und Gärtner) gilt heute eine Sonderordnung<sup>43</sup>. Damit wird bezweckt, ohne Erhebungsaufwand seitens der Urproduzenten und der Steuerverwaltung die Schattensteuer auf Urprodukten (pauschal) zu eliminieren. In der Tat sind heute 90% bis 95% der Urproduzenten von einer MWST-Abrechnung verschont.

Die von der ESTV eingesetzte Sub-Gruppe hat den geltenden Rechtszustand verglichen mit einerseits einer Aufhebung jeglicher Sonderordnung für die Urproduktion und andererseits mit den EU-Systemen in der Ausgestaltung von Deutschland und Frankreich. In Bezug auf Einfachheit, dem prioritären Kriterium dieser Reform, sind diese Alternativen dem Status quo deutlich unterlegen. Insbesondere sind folgende Gründe gegen eine schlichte Aufhebung der heutigen Ausnahme- und Sonderregelung ins Feld zu führen:

---

<sup>41</sup> Es sind bei einer Besteuerung aller Sachversicherungen nach dem neuseeländischen Modell Mindereinnahmen von 138 Mio. CHF errechnet worden. Auch hier gäbe es zudem eine Kollision mit der Stempelabgabe auf Versicherungsprämien, die im Jahr 2005 636 Mio. CHF aus dem Sachversicherungsgeschäft einbrachten.

<sup>42</sup> Die Schwierigkeiten betreffen vor allem Modelle mehrstufiger Vertriebsorganisationen. Sie sind bei sachgemässer Auslegung des Gesetzes zu bewältigen.

<sup>43</sup> Subjektive Steuerbefreiung aufgrund von Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG für die Lieferung der im eigenen Betrieb gewonnen Erzeugnisse; sog. Urproduzentenabzug gemäss Art. 38 Abs. 6 MWSTG der steuerpflichtigen Abnehmer auf den Bezügen von nicht abrechnungspflichtigen Urproduzenten in der Höhe von 2.4 %.

- Man müsste mit ca. 50'000 neuen Steuerpflichtigen rechnen, teils weil sie die Umsatzgrenze (von angenommen 100'000 CHF) übertreffen, teils weil sie vermehrt für die Steuerpflicht optieren.
- Es entstünde neu eine Schattenbelastung von ca. 75 Mio. CHF (angenommener Steuersatz 6 %) auf der landwirtschaftlichen Produktion von nicht steuerpflichtigen (weil unter der Umsatzgrenze liegenden) Betrieben.
- Daneben ergäbe sich ein fiskalischer Mehrertrag (aus Direktverkäufen der Landwirtschaft) von lediglich ca. 14 Mio. CHF.

Aus landwirtschaftlichen Kreisen wird überdies geltend gemacht, dass eine Erhöhung des Steuersatzes (auf einen Einheitssatz von beispielsweise 6 %) am Markt nicht überwältzt werden könnte, weshalb er auf die Urproduzenten zurückschlagen würde.

Von einem Einbezug der Subventionen in das Steuerobjekt (siehe Ziff. 5.2.1 hienach) wäre die Urproduktion im besonderen Mass betroffen, da ca. ein Viertel ihrer Kosten auf diesem Weg abgegolten wird.

*Der Beauftragte befürwortet unter den Gesichtspunkten der Einfachheit und Erhebungswirtschaftlichkeit die Fortführung des Status quo ebenfalls (ohne auszuschliessen, dass kleinere Bereinigungen gegenüber dem geltenden Recht vorgenommen werden<sup>44</sup>).*

#### 4.5. Verfügungsgeschäfte und Gebrauchsüberlassungen bei Grundstücken

##### 4.5.1. Ist-Zustand

Aufgrund der geltenden Ausnahmeregelung (Art. 18 Ziff. 20, 21 und 24 MWSTG) muss der Grundeigentümer das Entgelt aus Verkauf oder Vermietung vorbehaltlich der gesetzlichen Gegenausnahmen (zweiter Halbsatz von Ziff. 21) nicht versteuern. Dafür kann er für die auf ihn überwältzte MWST bei der Erstellung, dem Umbau oder dem Unterhalt des Gebäudes sowie den diesbezüglichen Heiz-, Betriebs- und Nebenkosten keinen Abzug geltend machen. Die sich daraus ergebende Taxe Occulte hat grosse Ausmasse (ca. 1.2 Mrd. CHF). Sie ist gewissermassen der Ersatz („Proxy“) für die unterbleibende Erfassung des Immobilienumsatzes.

Diese Regelung zeitigt die bekannten Schwierigkeiten jeder unechten Ausnahme: Einerseits müssen bei gemischten Verwendungen die Vorsteuern zugewiesen und bei Nutzungsänderungen die zuviel oder zuwenig abgezogenen Vorsteuern auf den wertvermehrenden Aufwendungen (Investitionen) korrigiert werden (Eigenverbrauch bzw. Einlagenentsteuerung). Andererseits ist der Ausnahmestatus problematisch, wenn der Mieter oder Käufer des Grundstückes ein Unternehmen ist, weil sich dann die bekannte Steuerkumulation er-

---

<sup>44</sup> In Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 5 Satz 2 und Bst. d MWSTG gemäss den Vorschlägen der zuständigen Subgruppe sowie in der systematischen Einordnung der Ausnahme (Umplatzierung von der Regelung über die subjektive Steuerpflicht zu derjenigen über die objektive Steuerpflicht).

gibt. Mit der freiwilligen Versteuerung (Option) können diese Folgen teilweise vermieden werden. Die Option ist allerdings nach geltendem Recht nur eingeschränkt möglich. Die heutige Ordnung dürfte bei rein privaten Verhältnissen friktionslos sein, dagegen verursacht sie in der Praxis bei geschäftlichen Nutzungen allergrösste Schwierigkeiten. Dies gilt sowohl für den laufenden Betrieb (etwa im Zusammenhang mit der Heiz-, Betriebs- und Nebenkostenabrechnung) wie auch für Transaktionen; die Liquidität des Immobilienmarktes ist heute durch eine ausserordentlich komplexe MWST-Situation erheblich beeinträchtigt.

#### 4.5.2. Unterstellung unter die MWST

Sieht man aus politischen Gründen von der Idealvariante eines „Zero-Rating“ (Ziffer 3.4.2) ab, so lässt sich eine Vermeidung der Taxe Occulte und der erwähnten Schwierigkeiten (Ziff. 4.5.1) nur mit der ausnahmslosen Unterstellung der Umsätze aus der Überlassung und Übertragung von Immobilien erreichen<sup>45</sup>. Vermutlich würde im Fall einer Unterstellung postuliert, dass aus Gründen der Gleichbehandlung bei privater Eigennutzung des Grundstückes auch der Eigenmietwert besteuert werden muss. Dies würden der Beauftragte und die Arbeitsgruppe als systemwidrig betrachten: Die Besteuerung eines fiktiven Umsatzes mit sich selbst verletzt das System der MWST.

Im Gegenzug zu einer Unterstellung erhielten die Grundeigentümer den vollen Vorsteuerabzug<sup>46</sup>, dies für den Kauf, Bau, Unterhalt und Betrieb der Immobilie (soweit sie diese steuerbar nutzen). Eine zusätzliche Belastung ergäbe sich nur (aber immerhin) im Umfang der zusätzlichen Steuer auf der Wertschöpfung des Vermieters resp. Verkäufers resp. – systemwidrigerweise – der fiktiven Wertschöpfung des Eigennutzers der Liegenschaft. Würden bei diesem (eher theoretischen als realpolitischen) Modell die Mindestumsatzgrenzen nicht angewendet, so ergäben sich geschätzte Mehreinnahmen von 2 Mrd. CHF. Allerdings würde damit auch ein (einmaliges) Potenzial zur Einlagenentsteuerung (vgl. Ziff. 4.7 Abs. 6) von ca. 10.6 Mrd. CHF entstehen.

Man könnte dieser Lösung zugute halten, dass sich die aus der heutigen Ausnahmeregelung ergebenden Schwierigkeiten (Stichworte: gemischte Verwendung, Nutzungsänderungen und somit Eigenverbrauch bzw. Einlagenentsteuerung, Zuweisung der Aufwendungen zum Land bzw. Gebäude) auf einen Schlag lösen. Aus diesem Grund hat auch die Sub-Gruppe der ESTV eine Variante dieser Art in die Diskussion eingebracht. Es ist jedoch klar, dass damit erhebliche Folgewirkungen politischer und wirtschaftlicher Art verbunden sind. Es soll hier lediglich festgestellt werden, dass die Unterstellung der Erlöse und Erträge aus Grundstücken zu einem geschlossenen MWST-System führen würde und erhebungstechnisch machbar ist (bei privaten Eigentümern unter Einbezug der MWST-Abrechnung inkl. Vorsteuerabzug in die bestehenden

---

<sup>45</sup> Es müsste im Fall einer Unterstellung geprüft werden, ob auch die Überlassung und die Übertragung des Bodens von der MWST erfasst werden soll.

<sup>46</sup> Desgleichen erhalten sie im Rahmen der Einlagenentsteuerung einen nachträglichen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Abläufe für die Deklaration und Veranlagung der Einkommenssteuern).

Sollte allerdings das MWST-System nicht „geschlossen“ werden können, d.h. bleibt es bei unecht befreiten Umsätzen (aus Finanzdienstleistungen, Urproduktion, Leistungen im Gesundheitswesen u.a.), so hat eine Unterstellung neue Verzerrungen zur Folge: Die Kosten für Immobilien (Miete, Pacht, Kauf) würden mit zusätzlicher MWST belastet, welche für die Erbringer solcher Umsätze nicht anrechenbar bzw. erstattbar sind (soweit keine Sonderregelung eingeführt wird), womit eine neue *Taxe Occulte* entsteht.

*Damit muss festgestellt werden: Die Unterstellung der Immobilienumsätze unter die MWST ist trotz aller Vorteile (Systemverbesserung, erhebliche Mehreinnahmen zur Finanzierung eines möglichst tiefen Einheitssatzes, Abbau der grossen heutigen Komplikationen) ein schwieriges Unterfangen und wird vom Beauftragten nicht beantragt.*

#### 4.5.3. Uneingeschränkte Option

Wird von der Aufhebung der Ausnahme im Immobilienbereich und damit einer obligatorischen Unterstellung abgesehen, so ist *nach Auffassung des Beauftragten die heute eingeschränkte Optionsmöglichkeit (Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG) vollständig zu öffnen*. Sie soll möglich sein unabhängig von der bisherigen Verwendung des Grundstückes durch den (bisherigen) Eigentümer wie auch derjenigen des Empfängers der Leistung (d.h. durch den Käufer oder Mieter), ob privat verwendet oder geschäftlich genutzt, ob für steuerbare oder ausgenommene Geschäftszwecke eingesetzt, und soll auch auf dem Boden möglich sein. Die Option soll damit auch für die Übertragung bzw. Überlassung von Wohnimmobilien möglich werden. Dieser Vorschlag geht somit über den Vorschlag zur Erweiterung der Option im Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“<sup>47</sup> hinaus.

Wird diese uneingeschränkte Option verworfen, so müsste zumindest die Option für die Umsätze aus der Überlassung bzw. Übertragung von *geschäftlich* genutzten Immobilien uneingeschränkt ermöglicht werden.

Zu öffnen ist ebenfalls die Option für die subjektive Steuerpflicht von Stockwerkeigentümergeinschaften, indem sie auch solchen Gemeinschaften, die weniger als 40'000 CHF Umsatz haben, zu öffnen ist<sup>48</sup>.

Inbezug auf die Bemessungsgrundlage bei Übertragungen ist zu regeln, dass die Grundstücksgewinnsteuern sowie Handänderungssteuern oder andere öffentlich rechtlichen Abgaben im Zusammenhang mit der Übertragung nicht Gegenstand der Bemessung bilden (s. Ziff. 5.2.3).

#### 4.5.4. Baugewerblicher Eigenverbrauch

Der Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs (Art. 9 Abs. 2

---

<sup>47</sup> FN 1; Ziff 5.2.1.6 des Berichts.

<sup>48</sup> Vgl. Wegleitung 2001, Rz. 688.

MWSTG) ist ein Korrekturmechanismus im Rahmen der heutigen Ausnahmeregelung. Damit wird in diesem Bereich punktuell die Eigenleistung, d.h. die selbst erbrachte Arbeit des Grundeigentümers, erfasst im Hinblick darauf, dass die Ausgangsleistung steuerfrei bleibt. Eigenleistungen werden jedoch auch in andern Bereichen (z.B. in einem Informatikzentrum einer Bank), bei beweglichen und immateriellen Gütern erbracht und für unecht befreite Zwecke verwendet und dort nicht erfasst. *Der Beauftragte und die Arbeitsgruppe sind deshalb der Meinung, dass der baugewerbliche Eigenverbrauch systemwidrig ist und aufgehoben werden soll.* Der Steuerausfall hält sich in Grenzen (ca. 45 Mio. CHF<sup>49</sup>). Die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage auf der Basis des Werts der Eigenleistungen (wie von der Sub-Gruppe der ESTV vorgeschlagen) ist nach unserer Auffassung zwar eine willkommene, aber keine ausreichende Systembereinigung.

#### 4.6. Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt

Eine Ausweitung des Steuerobjekts in diesem bisherigen Ausnahmebereich (Art. 23 Abs. 1 MWSTG) wäre möglich, nämlich immer dann, wenn die staatliche Leistung (selbst wenn in hoheitlicher Eigenschaft erbracht) und das dafür entrichtete Entgelt als ein Leistungsaustausch betrachtet werden können. Einen solchen kann man annehmen bei den Kausalabgaben (Gebühren, Beiträgen, Ersatzabgaben), was (bei einem angenommenen Einheitssatz von 6%) Mehreinnahmen von ca. 60 Mio. CHF generieren würde. *Diese Möglichkeit bedürfte weiterer Abklärungen, wenn sie nicht aus politischen Gründen ausser Betracht fällt.*

Soweit Tätigkeiten des Staates bzw. Zahlungen an diesen ausserhalb eines Leistungsaustausches stehen (beispielsweise Bussen), kommt eine Unterstellung im Rahmen einer Konsumsteuer nicht in Betracht. Vielmehr liegt eine Zahlung für hoheitliche Tätigkeit vor, die ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegt (ein sog. Nicht-Entgelt, vgl. dazu Ziff. 3.4.3).

Bezüglich der Sonderregelung für Gemeinwesen in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht und in Bezug auf die Ausnahme für Leistungen an andere Gemeinwesen empfiehlt sich die Fortführung des Status quo. Immerhin könnte die Mindestumsatzgrenze für steuerbare Leistungen an Nichtgemeinwesen von heute 25'000 CHF auf die generelle Umsatzlimite gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG erhöht werden.

Bezüglich Subventionen wird auf Ziff. 5.2.1 und 5.3.1 und bezüglich Hochschulzusammenarbeit auf Ziff. 5.5.2 verwiesen.

#### 4.7. Übrige Ausnahmereiche

Der Ausnahmekatalog umfasst im übrigen namentlich folgende Bereiche:

- Gesundheitswesen/Sozialfürsorge (Art. 18 Ziff. 2 bis 8 MWSTG);
- Bildung/Erziehung (Art. 18 Ziff. 9-11 MWSTG);

---

<sup>49</sup> Dies ohne Berücksichtigung des Umstands, dass in der Praxis nach einem Eigenverbrauchstatbestand häufig eine Einlagenentsteuerung nachfolgt, so dass sich das Aufkommen aus dem baugewerblichen Eigenverbrauch wiederum neutralisiert.



- Kultur (Art. 18 Ziff. 14 und 16 MWSTG);
- Sport (Art. 18 Ziff. 15 MWSTG);
- Postbereich (Art. 18 Ziff. 1 und 22 MWSTG);
- Nicht gewinnstrebige bzw. gemeinnützige Tätigkeiten und Einrichtungen (Art. 18 Ziff. 12, 13 und 17, Art. 25 Abs. 1 Bst. d MWSTG);
- Glücksspiele (Art. 18 Ziff. 23 MWSTG);
- Gebrauchte Gegenstände (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG).

Die ESTV hat im Hinblick auf die geführten „Betroffenheitsgespräche“ (vgl. Ziff. 1.2) zu den vier ersten Bereichen sog. Fact Sheets erstellt, woraus sich die Rechtslage im bisherigen Zustand der Ausnahme und künftig im Fall einer Unterstellung sowie die Einnahmen bisher und künftig ergeben. Darauf sei an dieser Stelle verwiesen (Anhänge 2 – 5). Hier zusammengestellt seien lediglich die Mehreinnahmen im Fall einer Unterstellung (nach der Reform bei einem angenommenen Einheitssatz von 6%):

<b>Bereich</b>	<b>Einnahmen bisher Mio. CHF</b>	<b>Einnahmen nach Reform Mio. CHF</b>	<b>Mehr- einnahmen Mio. CHF</b>
Gesundheitswesen/ Sozialfürsorge <sup>1</sup>	1077	1981	904
Bildung/Erziehung <sup>1</sup>	420	500	80
Kultur <sup>1</sup>	60	90	30
Sport <sup>1</sup>	105	115	10
Übrige <sup>2</sup>			170
<sup>1</sup> Mit Umsatzlimite 100'000 CHF und Einnahmen aus der Kürzung des Vorsteuerabzugs infolge Subventionen. <sup>2</sup> Die Mehreinnahmen sind nur netto als Differenz erfasst; die Bruttogrössen „Einnahmen bisher“ und „Einnahmen nach Reform“ können deshalb nicht ausgewiesen werden.			

Damit wird deutlich, dass der politisch besonders sensible Bereich Gesundheitswesen/Sozialfürsorge der Hauptträger von möglichen Mehreinnahmen ist.

Es gibt aus steuersystematischer Sicht keine Einwände dagegen, Umsätze in den genannten Bereichen der MWST zu unterstellen<sup>50</sup>. Aus dieser Sicht ist es vielmehr richtig, die Ausnahmen abzuschaffen und damit den Konsum breiter zu erfassen. Be-

<sup>50</sup> Art. 18 Ziff. 24 MWSTG betreffend gebrauchte Gegenstände hat allerdings eine Sonderstellung. Die damit bezweckte Vermeidung einer Mehrfachbelastung infolge nochmaliger Besteuerung des Restwertes eines gebrauchten Gegenstandes muss in andern Bestimmungen des Gesetzes weiterhin abgedeckt werden (wofür die Arbeitsgruppe konkrete Vorschläge unterbreitet hat). Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Problems der sog. Rest-MWST auf Betriebsmitteln.

seitigt werden damit die vielfach heiklen und unbefriedigenden Abgrenzungen. Aus den Fact Sheets gehen diese „Schwierigkeiten und Streitfragen in der Praxis“ (jeweilige Ziff. 1.2) mit grosser Eindringlichkeit hervor. Umgekehrt wäre es im Fall einer Unsterstellung i.A. rein technisch problemlos, die sachgemässe Bemessungsgrundlage für die Leistungen dieser Bereiche zu bestimmen<sup>51</sup>. Allerdings kann man die folgenden Schwierigkeiten einer Besteuerung nicht übersehen:

- Die fraglichen Bereiche weisen recht häufig eine besonders kleingewerbliche Struktur auf: Es gibt viele Einzelunternehmer bzw. Selbständigerwerbende, bei denen der Erhebungsaufwand (beider Seiten) in einem eher ungünstigen Verhältnis zum Ertrag steht. Im Sport- und Kulturbereich werden die Administrativaufgaben vielfach ehrenamtlich wahrgenommen. Dementsprechend wird die Abrechnung der MWST Mühe bereiten, sowohl seitens der Pflichtigen wie auch für die Verwaltung.
- Es handelt sich um Bereiche mit zum Teil massiver staatlicher Unterstützung. Dementsprechend gross ist das Risiko, dass die Überwälzung der Steuer in Richtung Staat und nicht (wie beabsichtigt) in Richtung Konsument erfolgt<sup>52</sup>.
- Es handelt sich nicht selten um Leistungen mit einem ausgeprägten emotionalen Faktor für die Konsumenten. Teilweise liegt ein „Zwangskonsum“ vor. Damit reagieren die Konsumenten besonders ungnädig auf eine zusätzliche Steuerbelastung.
- Da man in Europa sonst die fraglichen Bereiche von der MWST (unecht) befreit, entsteht bei gegebener Mobilität und einem zunehmend grenzüberschreitenden Wettbewerb ein Standortnachteil.

Dennoch bleibt richtig, dass eine Konsumsteuer jegliche Einkommensverwendung (für den Konsum) erfassen sollte. Auch ist erneut an die heutige Belastung der Produzenten in diesen Bereichen mit der *Taxe Occulte* sowie an deren verzerrende Wirkung zu erinnern (Ziff. 3.4.2). Der Grundgedanke einer möglichst breiten Basis für eine Steuer und eines möglichst tiefen Satzes bleibt richtig. *Aus rein steuersystematischer Sicht begrüssen der Beauftragte und die Arbeitsgruppe die Aufhebung dieser übrigen Ausnahmebereiche.*

Dabei muss auf die unausweichliche Folge einer Unterstellung hingewiesen werden, nämlich die sog. Einlagenentsteuerung. Damit wird den nachträglich in die Steuerpflicht tretenden Unternehmen resp. für die neuerdings in das Steuerobjekt einbezoge-

---

<sup>51</sup> Immerhin seien zwei Problemkreise erwähnt, die einer näheren Prüfung und ev. einer besondern Regelung bedürfen:

- Gerade im Sportbereich sind nicht selten die Mitgliederbeiträge eine wesentliche Quelle für die Finanzierung des Infrastrukturangebots an die Mitglieder, womit sich die Frage stellt, ob sie ein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches darstellen.
- Bei den Glücksspieleinsätzen können nicht die Brutto-Spieleinsätze besteuert werden, denn ihnen stehen die ausbezahlten Gewinne gegenüber. Nur die Differenz, der Bruttospielertrag, ist die zu erfassende Wertschöpfung. Dieser unterliegt aber bereits der Spielbankenabgabe.

<sup>52</sup> Ein besonders gewichtiges Beispiel ist das Gesundheitswesen, wo eine Erhöhung der Krankenkassenprämien via Prämienverbilligung zu einem Teil auf den Staat überwältzt würde.

nen Leistungen die Vorsteuer auf den früher diesbezüglich getätigten wertvermehrenden Aufwendungen erstattet. Dabei wird der Wertminderung der erworbenen Güter seit dem Zeitpunkt des Erwerbs Rechnung getragen.

Die ESTV schätzt den Abfluss an Steuergeldern für die Einlagenentsteuerung in den oben (Abs. 1) vermerkten Bereichen auf 2.3 Mrd. CHF. Soll der daraus erwachsende Fehlbetrag über 8 Jahre abgeschrieben werden, so ist dafür während dieser Periode ein Anteil von 0.1%-Punkten der MWST erforderlich.

Die Einlagenentsteuerung wird der Verwaltung einen erheblichen zusätzlichen Kontrollaufwand verursachen. Bezüglich den formellen Voraussetzungen sei auf Ziff. 5.3.2.2 verwiesen.

## 5. Weiterer Reformbedarf materiell-rechtlicher Natur

### 5.1. Steuersubjekt

#### 5.1.1. Subjektdefinition und Mindestumsatzgrenzen

Aus systematischer Sicht besteht Anlass zu Skepsis gegenüber Ausnahmen auf der Ebene der subjektiven Steuerpflicht. Sie haben Wettbewerbsverzerrungen<sup>53</sup> und u.U. (bei Leistungen an andere steuerpflichtige Unternehmen) Mehrfachbelastungen<sup>54</sup> zur Folge.

Die derzeitige Regelung der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer (Art. 21 MWSTG)<sup>55</sup> setzt die gleichzeitige Erfüllung qualitativer Erfordernisse<sup>56</sup> und das Überschreiten bestimmter Umsatz- und Steuerzahllastgrenzen voraus. Diese (historisch bedingte) Verknüpfung soll einer grundlegenden Überprüfung unterzogen werden. In diesem Sinne hat sich auch die entsprechende Sub-Gruppe der ESTV geäußert.

*Vorgeschlagen wird, dass die subjektive Steuerpflicht nur durch die Erfüllung qualitativer Kriterien ausgelöst wird, dies kombiniert mit einer sog. Kleinunternehmerregelung, wonach beim Nichtüberschreiten einer bestimmten Um-*

---

<sup>53</sup> Im Verhältnis zu nicht steuerpflichtigen Abnehmern (insbesondere Endkonsumenten) hat das subjektiv befreite Unternehmen gegenüber dem steuerpflichtigen Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil, indem (mindestens) seine Wertschöpfung nicht um die Steuer verteuert wird. Dieser Vorteil ist umso gewichtiger, je grösser die Wertschöpfung des befreiten Unternehmers ist. Eine weitere Verzerrung ergibt sich daraus, dass ausländische Leistungserbringer durch eine hohe Mindestumsatzgrenze besonders bevorteilt sein können. Dies zumal für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz nur die im Inland getätigten Umsätze massgebend sind.

<sup>54</sup> Allerdings kann dieser Mehrfachbelastung durch eine Option für die subjektive Steuerpflicht ausgewichen werden. Dies indessen nur insoweit, als eine solche Option auch zugestanden wird.

<sup>55</sup> Die subjektive Steuerpflicht bei der Bezügersteuer wird in Art. 24 MWSTG eigenständig definiert.

<sup>56</sup> So die selbständige Ausübung einer auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtete gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Inland (Art. 21 MWSTG).

*satzgrenze die Abrechnungspflicht - und damit die Pflicht zur Steuerentrichtung und das Recht zur Geltendmachung von Vorsteuern - entfallen würde.* Der Vorteil dieses Konzepts besteht in der Vereinfachung der Option: Es handelt sich lediglich noch um eine Option für die Abrechnungspflicht, welche bei Erfüllung der qualitativen Voraussetzungen unabhängig von einer Umsatzgrenze ausgeübt werden kann. Zudem steht auch für nicht-optierte Unternehmen fest, welche Rechte und Pflichten (z.B. zur mwst-konformen Buchführung) sie haben.

In Bezug auf die Mindestumsatzgrenze gilt es festzustellen, dass bereits heute die schweizerischen Grenzbeträge den Durchschnitt in der EU (der bei ca. 35'000 CHF liegt) überschreiten. Die zunehmende Bedeutung, welche dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität im Steuerrecht, namentlich im Umsatzsteuerrecht, zugemessen wird, verträgt sich nicht mit der Absicht, die allgemeine Mindestumsatzgrenze von bisher 75'000 CHF auf 100'000 CHF zu erhöhen. Davon wird eher abgeraten. Ebenfalls kann die „Sondergrenze“ von 150'000 CHF für nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen<sup>57</sup> aufgehoben werden. Künftig soll für die Ermittlung der Grenzwerte die Soll-Besteuerung<sup>58</sup> massgebend sein.

Befürwortet wird die Streichung der Zahllastgrenze in Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG. Diese Regelung ist zwar ursprünglich als Vereinfachung gedacht worden führt in der Praxis indessen zu einem für die Steuerpflichtigen wie für die ESTV unverhältnismässig hohen administrativen Aufwand.

Die derzeit vorgesehene subjektive Ausnahme für Landwirte, Forstwirte und Gärtner<sup>59</sup> sollte zugunsten einer objektiven Ausnahme aufgegeben werden<sup>60</sup>.

Die Optionsmöglichkeit für die subjektive Steuerpflicht wird nach gegenwärtiger Praxis an eine Mindestumsatzgrenze von 40'000 CHF gebunden. Nach dem hier vorgebrachten Vorschlag einer Kleinunternehmerregelung steht es dem Steuerpflichtigen unabhängig von einer Mindestumsatzgrenze frei, die Option zu beanspruchen oder nicht<sup>61</sup>.

Bei einer Beibehaltung des heutigen Systems der Verknüpfung der subjektiven Steuerpflicht mit einer Umsatzgrenze sollte die Mindestumsatzgrenze für den Optionsanspruch zumindest für Stockwerkeigentümergeinschaften, für Unternehmen, die ihren Umsatz ausschliesslich im Ausland verwirklichen, und für Unternehmen in der Startphase auf Null herabgesetzt werden. Im übrigen ist diese Grenze von bisher 250'000 CHF gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG auf 75'000 CHF resp. auf die neue Limite jedenfalls herabzusetzen.

---

<sup>57</sup> Art. 25 Abs. 1 Bst. d MWSTG.

<sup>58</sup> Art. 44 Abs. 1 MWSTG; bisher wird auf die vereinnahmten Entgelte (Ist-Besteuerung) abgestellt.

<sup>59</sup> Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

<sup>60</sup> S. dazu Abschnitt 4.4 „Urproduktion“.

<sup>61</sup> Dies nach der gleichen Mechanik wie heute für die Margenbesteuerung vorgesehen, wo der Steuerpflichtige antragslos sich für die Anwendung der Methode entscheiden kann.

### 5.1.2. Gruppenbesteuerung

Bereits im Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ ist eine Einschränkung der solidarischen Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung angesprochen worden<sup>62</sup>. Erwähnt wird namentlich das Bedürfnis, durch eine Einschränkung die Übernahme einer Gesellschaft aus einer MWST-Gruppe zu erleichtern. Dieses Bedürfnis ist unbestritten. Dementsprechend hat auch die zuständigen Sub-Gruppe der ESTV für den Fall des Austrittes eines Gruppenmitglieds aus der Gruppe einen Vorschlag zur Beschränkung der Solidarhaft ausgearbeitet.

Die Bedürfnisse der Wirtschaft gehen indessen weiter: Heute wird das Vereinfachungspotential der Gruppenbesteuerung im Allgemeinen deshalb nicht ausgeschöpft, weil die unbeschränkte Solidarhaftung dem Prinzip der Risikotrennung zuwiderläuft. Es ist deshalb unter dem Vereinfachungsziel vertieft zu prüfen, die solidarische Haftung nicht nur für den Fall eines Gruppenaustritts, sondern generell zu beschränken. Damit entfielen die Notwendigkeit einer besonderen Regelung für den Austrittsfall. Die Solidarhaftung ist nämlich in mehrerer Hinsicht nicht problemlos: Wie ist der Eintritt in die Besteuerungsgruppe zu behandeln? Welche (zivilrechtlichen) Implikationen hat eine Minderheitsbeteiligung an einem Gruppenmitglied? Wie ist der Rechtsschutz von jedem Mitglied im Verfahren zu gewährleisten? Auch fragt sich, weshalb der Staat in Bezug auf Steuerausfälle bei einer Gruppe besser gestellt werden soll als ohne Gruppenbesteuerung. *Aus diesen Gründen wird hier eine allgemeine Beschränkung der solidarischen Haftung postuliert*<sup>63</sup>.

Bleibt es bei einer punktuellen Beschränkung für den Fall des Gruppenaustritts, so muss die gesetzliche Formulierung sicherstellen, dass ein Gruppenmitglied, das seine Steuerschuld gemäss gruppeninterner Abrechnung dem Gruppenträger (und dieser der ESTV) abgeliefert hat, nicht mehr belangt werden kann.

In Bezug auf die verfahrensrechtlichen Aspekte sollte das geltende Recht (Art. 32 Abs. 4 MWSTG) dahin ergänzt werden, dass ein Gruppenmitglied seine Rechte selbst dann eigenständig wahrnehmen kann, wenn das Verfahren nach seinem Ausscheiden aus der Gruppe stattfindet.

Generell bedarf die Gruppenbesteuerung einer besseren Grundlage als im gegenwärtigen Recht in Bezug auf die Frage, wem die subjektive Steuerpflicht bei einer Gruppe überhaupt zukommt (ob im Sinne der Einheitstheorie dem Gruppenträger als einzigem Steuersubjekt oder – wozu die schweizerische Regelung tendiert – der Gesamtheit aller Gruppenmitglieder). Daraus ergeben sich weit reichende Konsequenzen (und auch Klärungen) in Bezug auf die Haftung und das Verfahren.

### 5.1.3. Mithaftung

Während bei der Gruppenbesteuerung eine Beschränkung der Mithaftung er-

---

<sup>62</sup> Bericht (FN 1) Ziff. 5.2.2.1.

<sup>63</sup> Konkrete Vorschläge sind von der Arbeitsgruppe formuliert worden.

wogen wird, soll diese nach Vorstellung der ESTV in andern Fällen erweitert werden (allerdings in der Form einer subsidiären und nicht einer solidarischen Mithaftung): Es geht um die

- Mithaftung des Zessionars in Bezug auf abgetretene Forderungen aus steuerbaren Umsätzen;
- Mithaftung des sog. Steuervertreeters gemäss Art. 71 Abs. 2 MWSTG;
- Mithaftung der Verwaltungsorgane des steuerpflichtigen Unternehmens bei verletzter Aufsichtspflicht.

Mithaftungstatbestände sind ein Sicherungsdispositiv zugunsten des Fiskus für Umstände mit einem besonderen Ausfallrisiko. Für die Wirtschaft stellen sie eine erhebliche Behinderung für die Aufbau- und Ablauforganisation dar. Die in das Mithaftungsrisiko einbezogenen Personen verlangen präventiv Sicherheiten oder lehnen den Eintritt in die Mithaftungsposition ab. Damit bedarf die Erweiterung jeglicher Mithaftung einer sorgfältigen Abwägung der Interessen.

Mit der Einführung einer Mithaftung des Zessionars be- oder verhindert man das gerade für mittelständische Unternehmen zunehmend gebräuchliche Finanzierungsinstrument des Factoring resp. einer Globalzession der Debitoren zwecks Kreditsicherung. Dies dürfte die Mittelbeschaffung für KMU nicht unwesentlich erschweren.

Mit einer Mithaftung des sog. Steuervertreeters könnten ausländische Unternehmen Schwierigkeiten erhalten, Personen für diese Funktion überhaupt zu finden, einer Funktion, die letztlich im Interesse der Verwaltung liegt. Jedenfalls erhöht sich für diese Unternehmen der MWST-Abrechnungsaufwand erheblich (weil der Vertreter das übernommene Risiko entschädigt haben will).

Eine Organhaftung für die Erfüllung der Veranlagungs- und Zahlungspflichten mag bei den Sozialversicherungen in Anbetracht des besondern Schutzbedürfnisses der Versicherten angemessen sein<sup>64</sup>, bei einer reinen Fiskalabgabe schiesst sie über das Ziel hinaus. Sie ist beispielsweise im Recht der direkten Bundessteuer auch nicht in dieser Tragweite vorgesehen.

*Neue Mithaftungstatbestände sind unter mehreren Aspekten, namentlich demjenigen der Verhältnismässigkeit, höchst bedenklich. Die von der zuständigen Sub-Gruppe der ESTV vorgeschlagene Ausweitung der Mithaftung ist auch mit dem Ziel der Vereinfachung nicht vereinbar. Sie wird vom Beauftragten und der Arbeitsgruppe abgelehnt.*

---

<sup>64</sup> Vgl. Art. 52 AHVG, SR 831.10.

## 5.2. Steuerobjekt und Steuerbemessung

### 5.2.1. Subventionen

Es stellt sich die Frage, ob für (echte) Subventionen (welche kein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches darstellen) die heutige Regelung (Kürzung des Vorsteuerabzugs aufgrund von Art. 38 Abs. 8 MWSTG) fortgeführt werden soll oder aber ersetzt werden soll durch eine der folgenden Varianten:

- Variante „Unterstellung“: Danach sollen jegliche Subventionen sowie sonstigen Beiträge der öffentlichen Hand in das Steuerobjekt einbezogen werden, auch diejenigen, welche ausserhalb eines Leistungsaustausches stehen.
- Variante „Nicht-Entgelt“: Danach sollen (echte) Subventionen udgl. weder in das Steuerobjekt einbezogen werden noch Anlass zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs sein.

Die erste Variante führt bei einem angenommenen Einheitssatz von 6% zu Mehreinnahmen von ca. 0,5 Mrd. CHF, die zweite zu Mindereinnahmen von ca. 0,4 Mrd. CHF.

Die Tragweite der Thematik (und damit auch ihrer fiskalischen Folgen) geht jedoch über die Subventionen hinaus: Nach gleichen Grundsätzen wie die Subventionen müssten auch Spenden, Mitgliederbeiträge, Zuschüsse und dgl. behandelt werden (vgl. Ziff. 3.4.3). Auch für sie ergäbe sich eine neue MWST-Belastung, die nicht sachgemäss ist.

*Der Beauftragte und die Arbeitsgruppe sind der Auffassung, dass die Variante „Unterstellung“ abzulehnen ist<sup>65</sup>. Zwar mögen damit heutige Abgrenzungsschwierigkeiten (zwischen einer echten Subvention und einem Leistungsaustausch) entfallen, doch verstösst man gegen einen fundamentalen Grundsatz des MWST-Rechts: Nur ein Leistungsaustausch kann einen steuerbaren Umsatz bewirken. Die Abgrenzung lässt sich finden, wenn man der Versuchung widersteht, den Steuerbereich laufend auszuweiten. Die Verordnung kann über den heutigen Wortlaut hinaus (Art. 8 Abs. 2 MWSTGV) zu Klärungen beitragen.*

Abgesehen vom dogmatischen „Sündenfall“ einer Unterstellung, ergeben sich auch Folgen, die stossend sind: Subventionierte oder mit sonstigen Beiträgen unterstützte Unternehmen zeichnen sich i.a. nicht durch besondere Ertragsstärke aus. Sie werden eine zusätzliche Belastung<sup>66</sup> in den wenigsten Fällen auf die Konsumenten abwälzen können. Die Überwälzung ist deshalb eine „rück-

---

<sup>65</sup> Würden die Subventionen unterstellt, so stellte sich die Anschlussfrage, welcher Satz zur Anwendung kommen soll. Ist es der Regel- oder Einheitssatz (7.6 % oder ca. 6 %) oder ist es ein reduzierter Satz, wenn die subventionierte Leistung einem solchen unterstellt werden sollte. Wenn schon, wäre eine Besteuerung zum massgebenden Saldosteuersatz angezeigt.

<sup>66</sup> Es resultiert im allgemeinen wohl ungefähr eine Verdoppelung der bisherigen, aus der Kürzung des Vorsteuerabzugs sich ergebenden Belastung.

wärtsgewandte“, d.h. der Geldgeber muss seinen Beitrag im Umfang der Zusatzlast erhöhen. Damit wird bei den Subventionen vorwiegend der öffentliche Haushalt rückbelastet. Soweit es sich um die Kantone und Gemeinden handelt, liegt eine Umverteilung zugunsten des Bundes vor. Kann der Subventionsgeber die Zusatzlast nicht übernehmen, so wird der subventionierte Betrieb seine Aufgabe entsprechend einschränken müssen. Diese Folge ergibt sich insbesondere auch für all diejenigen bisherigen Ausnahmebereiche, deren Unterstellung unter die MWST Teil des Projektes ist (Kultur, Bildung, Sport usw.; vgl. Ziff. 4.7). Die Härte dieser Unterstellung soll nicht durch die Besteuerung der Subventionen noch gesteigert werden<sup>67</sup>.

Was den Effekt der Subventionen, Beiträge udgl. auf den Vorsteuerabzug betrifft, sei auf Ziff. 5.3.1 verwiesen.

#### 5.2.2. Zuordnung von Leistungen (Stellvertretung)

Die Vielzahl gerichtlicher Auseinandersetzungen zu diesem Thema zeigt, dass die bestehende Regelung in der Praxis zu Problemen führt. Diese liegen einerseits darin, dass das MWST-Recht den Begriff der direkten Stellvertretung ordentlicherweise<sup>68</sup> enger fasst als das Zivilrecht: Art. 32 Abs. 2 OR findet keine Anwendung<sup>69</sup>. Andererseits stellen die Verwaltungsvorschriften sehr strenge formelle Anforderungen an den Nachweis für eine direkte Stellvertretung<sup>70</sup>. Es stellt sich die Frage, ob diese Einschränkungen und Formalismen verhältnismässig sind zum erklärten (und unbestreitbaren) Ziel einer Missbrauchsbekämpfung. Für eine verlässliche Antwort bedarf es weiterer Abklärungen, insbesondere einer Analyse, wo die Probleme der Steuerpflichtigen in der Praxis tatsächlich liegen, und welche Risiken der Fiskus tatsächlich eingeht, wenn er das geltende Recht liberalisiert.

Das entscheidende Kriterium ist unbestrittenerweise die Art des Auftritts nach aussen: Eine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn kann nur dann vorliegen, wenn der Vertreter nach aussen *nicht* als Leistungserbringer auftritt. Die Kernfrage ist, ob dabei die namentliche Nennung des Vertretenen gegenüber dem Geschäftspartner ein Erfordernis bleiben muss oder ob bzw. inwieweit man die heutige Auktionsregelung (bei der diese Nennung nicht erforderlich ist) unschädlich ausweiten kann<sup>71</sup>. Im Gesetzesentwurf der Treuhand-Kammer

---

<sup>67</sup> Zudem ergäbe sich auch bei dieser Ausweitung des Steuerobjekts die Folge der Einlagensteuerung (vgl. Ziff. 4.7).

<sup>68</sup> Eine Sonderregelung gilt für den Kunst- und Antiquitätenhandel gemäss Art. 11 Abs. 4 MWSTG.

<sup>69</sup> Art. 32 Abs. 2 OR lautet: Hat der Vertreter bei dem Vertragsabschluss sich nicht als solcher zu erkennen gegeben, so wird der Vertretene nur dann unmittelbar berechtigt oder verpflichtet, wenn der andere aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen musste, oder wenn es ihm gleichgültig war, mit wem er den Vertrag schliesse.

<sup>70</sup> Wegleitung 2001, Rz. 190 ff; gewisse Erleichterung mit der Praxisänderung ab 1. Juli 2005 (610.526 – 02), Ziff. 2.9.

<sup>71</sup> Der Käufer erhält heute bei der Auktionsregelung allerdings keine offene Überwälzung der MWST (so dass er, soweit er dazu überhaupt berechtigt wäre, keine Vorsteuern zur Anrechnung bringen kann). Der steuerpflichtige Verkäufer, der sich durch den Auktionator hat vertreten lassen, muss den Erlös aus dem Verkauf versteuern, es sei denn, es liege ein Exportfall vor.



wird eine Ausweitung befürwortet<sup>72</sup>. Diesem Vorschlag liegt die Überlegung zugrunde, dass nicht nur bei expliziter, sondern auch bei konkludenter Bekanntgabe eines Vertretungsverhältnisses (ohne Identifizierung des Vertretenen) die Verwaltung die erforderlichen Kontrollen machen kann. Sie kann nämlich vom Vertreter stets verlangen, dass dieser die Person des Vertretenen identifiziert mit Hilfe des mit ihm geschlossenen Vertrags oder der Abrechnungsbelege über das ausgeführte Geschäft (oder mit andern Beweismitteln). Die Verwaltung ist also nicht auf die Bekanntgabe des Vertretenen durch den Vertreter gegenüber dem Dritten angewiesen.

Eine Vereinfachung kann auch insofern geschaffen werden, als von der Schriftlichkeit des Vertrags für das Stellvertretungsverhältnis dispensiert werden kann, wenn die klare und namentliche Offenlegung des Vertretungsverhältnisses in einer schriftlichen Leistungsabrechnung mit dem Leistungsempfänger oder in der schriftlichen Provisionsabrechnung mit dem Vertretenen zum Ausdruck kommt<sup>73</sup>.

Die heutige Gesetzesregelung zeichnet sich nicht aus durch Klarheit und Verständlichkeit. Sie muss die Grundfrage der Leistungszurechnung klarer zum Ausdruck bringen und kann für die formalen Anforderungen auf die Verordnung verweisen.

#### 5.2.3. **Kostenerstattung**

Die zuständige Sub-Gruppe der ESTV ist der Meinung, dass die geltende Regelung zur Kostenerstattung<sup>74</sup> ergänzt werden muss nach dem Vorbild der sechsten EU-Richtlinie<sup>75</sup>. Dies ist zu begrüßen. Angeregt wird jedoch eine weitere Bestimmung, wonach die auf der Leistung geschuldete MWST sowie die Billet-, Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern auch nicht zum Entgelt gehören<sup>76</sup>.

#### 5.2.4. **Bisherige Margenbesteuerung**

Die heutige Regelung bzw. Umsetzung der Margenbesteuerung<sup>77</sup> erweist sich als kompliziert und schwierig, insbesondere auf Grund formeller Tatbestandsvoraussetzungen. Vorgeschlagen wird – im Einklang mit Art. 24 Abs. 4 E-TK –, dass sie ersetzt wird durch eine Ausweitung des Anspruchs auf den Vorsteuerabzug: Beim Erwerb eines individualisierbaren Gegenstands von einer nicht steuerpflichtigen Person für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechti-

---

<sup>72</sup> Nämlich insofern, als es ausreichend sein soll, wenn der Vertreter „dem Leistungsempfänger ausdrücklich oder nach den Umständen bekannt gibt, dass er die betreffende Leistung in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet“ (Art. 16 Abs. 2 Bst. b E-TK). Diese Formulierung ist allerdings verbesserungsfähig.

<sup>73</sup> Diese Liberalisierung soll mit Vorteil in der MWSTGV eingeführt werden.

<sup>74</sup> Art. 33 Abs. 2, 2. Satz, Abs. 5 und Abs. 6 Bst. a MWSTG.

<sup>75</sup> Art. 6 Abs. 3 Bst. c, wonach nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind die Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Leistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind. Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen und kann keinen Vorsteuerabzug für die Steuer vornehmen, die auf diese gegebenenfalls erhoben worden ist.

<sup>76</sup> Entsprechend Art. 19 Abs. 6 E-TK.

<sup>77</sup> Art. 35 MWSTG.

gen, wird eine „fiktive“ Vorsteuer angerechnet. Diese bestimmt sich nach dem für den Gegenstand in Rechnung gestellten Betrag<sup>78</sup> zum massgebenden Steuersatz.

Diese Lösung wird dem MWST-System besser gerecht als die heutige. Sie ist eine echte Vereinfachung. Dieser Auffassung ist ebenfalls die zuständige Sub-Gruppe der ESTV.

### 5.3. Vorsteuern

#### 5.3.1. Materielle Fragen: Subventionen, Spenden udgl.

Der Beauftragte ist im Einklang mit der Arbeitsgruppe der Meinung, dass man von der bisherigen<sup>79</sup> Vorsteuerkürzung bei Subventionen, Spenden udgl. wegkommen soll. Dafür sprechen in erster Linie dogmatische Argumente: Die Subvention steht in ihrer Eigenschaft als Nicht-Entgelt (siehe oben Ziff. 3.4.3) ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST. Sie ist nicht eine unechte Ausnahme, bei welcher der Ausschluss des Vorsteuerabzugs gewissermassen der (politische) Preis für die Befreiung darstellt. Sie dient in aller Regel dazu, beim Subventionsempfänger Kosten zu decken, die er auf dem Markt nicht auf den Leistungsempfänger überwälzen kann. Es ist ein falsches Verständnis des Verknüpfungsgrundsatzes, wenn diese unterbliebene Überwälzung von Kosten in den Umsatz zum Anlass für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs genommen wird (vgl. Ziff. 3.3.1). Entscheidend ist vielmehr, dass es eine *unternehmerische Tätigkeit* ist, welche von der Subvention profitiert (ja vielfach nur dank Subvention überhaupt entfaltet werden kann). Die unternehmerische Tätigkeit ist der einzige und ausreichende Legitimationstitel für die Erstattung aller Vorsteuern auf den konnexen Vorleistungen, auch wenn deren Kosten teilweise durch die Subvention aufgefangen werden. Gleiches gilt für Kosten, die durch „private Subventionen“ (d.h. Einlagen, Beiträge, Zuschüsse udgl.), „interne Subventionen“ (d.h. Querfinanzierungen innerhalb des Unternehmens) oder Dividenden abgedeckt werden.

Die heutige Ordnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Einlagen udgl. erweist sich überdies als problematisch in der Anwendung und stossend in den Auswirkungen:

- Bei Kapitaleinlagen in das Unternehmen muss die Werthaltigkeit der damit finanzierten, häufig immateriellen Güter (beispielsweise in der Form unternehmerischer Projekte) nachgewiesen werden, soll eine Kürzung des Vorsteuerabzugs verhindert werden. Die Zweckmässigkeit oder Erfolgsaussicht von unternehmerischen Entscheiden oder Projekten kann jedoch nicht das Kriterium für steuerliche Folgen sein.
- „Bestraft“ wird das sich in Schwierigkeiten befindende Unternehmen (welches auf Zuschüsse angewiesen ist) oder gar dasjenige, welches mit

---

<sup>78</sup> Der in Rechnung gestellte Betrag versteht sich inklusive Steuer.

<sup>79</sup> Art. 38 Abs. 8 MWSTG.

einer profitablen Sparte eine verlustbringende unterstützt. Das macht keinen Sinn.

Der Verknüpfungsgrundsatz (im richtig verstandenen Sinn) wird nicht aufgehoben: Wird eine Person subventioniert, welche keine Leistungen auf den Markt bringt (d.h. unternehmerisch nicht tätig ist), so entfällt die Erstattung der Vorsteuern. Dies gilt insbesondere für subventionierte Institute des öffentlichen Rechts, wenn sie keinerlei Marktleistungen erbringen. Dies gilt aber auch für die vom Gemeinwesen (aus Steuergeldern) direkt finanzierten staatlichen Leistungen, welche der Allgemeinheit frei zur Verfügung stehen. Hier bleibt es bei der Verweigerung des Vorsteuerabzugs.

Der Steuerausfall aus einer Änderung der heutigen Regelung hält sich in Grenzen (geschätzte 0.5 Mrd CHF), zumal es ohnehin vorwiegend um eine Umverteilung in den öffentlichen Haushalten geht<sup>80</sup>, der Vereinfachungseffekt ist jedoch erheblich.

### 5.3.2. Formelle Tatbestandsvoraussetzungen

#### 5.3.2.1 Ordentlicher Vorsteuerabzug

Es ist angekündigt worden, dass auf dem Verordnungsweg weitere<sup>81</sup> „Entspannung“ in diesem Streitfeld, vorgesehen ist durch die Einführung eines so genannten Pragmatismusartikels. Danach soll (in pragmatischer Weise) von einer Aufrechnung aufgrund formaler Mängel im Rechnungsbeleg abgesehen werden, wenn aufgrund eigener Erkenntnisse der ESTV oder durch den Nachweis des Pflichtigen feststeht, dass durch die Gewährung des Vorsteuerabzugs dem Fiskus kein Steuerausfall entsteht<sup>82</sup>. Diese Lockerung wird begrüsst. Die grundsätzliche Problematik ist damit aber weder materiell (was die Grundproblematik des Formalismus betrifft) noch formell (in Bezug auf die erforderliche Gesetzesgrundlage für eine neue Ordnung) gelöst.

Es bleibt bei der Grundsatzfrage, ob die (verbleibenden) Anforderungen an die Belege konstitutiven Charakter haben sollen oder eine blosser Beweisfunktion. Im ersten Fall ist mit einer Nichterfüllung der Voraussetzung der Anspruch verwirkt, im zweiten Fall bleibt der Anspruch einer freien Beweiswürdigung anheimgestellt. Befürwortet wird das Zweite.

Es ist nichts dagegen einzuwenden, dass das Gesetz dem Leistungserbringer vorschreibt, wie er die Rechnung für die Bedürfnisse der MWST auszufertigen hat. Damit ist dem Leistungsempfänger gedient, der sich nötigenfalls gegenüber dem Erbringer auf diese Vorschrift berufen

---

<sup>80</sup> Die Subventionsempfänger pflegen die heutigen Steuerlasten aus der Kürzung des Vorsteuerabzugs auf die Subventionsgeber zu überwälzen (d.h. eine entsprechend höhere Subvention einzufordern).

<sup>81</sup> Vgl. schon die Praxisänderung ab 1. Januar 2005 (610.526-01), Ziff. 2.1.

<sup>82</sup> Pressemitteilung des EFD vom 15.2. 2006.

kann. Dass der Empfänger bei einer mangelhaften Rechnung a priori den Anspruch auf den Vorsteuerabzug verliert, ist jedoch eine überschüssende Rechtsfolge. Soweit der Vorsteuerabzug im neuen Recht gekoppelt bleibt (vgl. Ziff. 3.4.1), liegt die Beweislast für die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs unbestreitbar beim Leistungsempfänger. Er trägt die Folgen, wenn er diesen Nachweis nicht erbringen kann. Daran ändert auch die im E-TK-Gesetzesentwurf vorgeschlagene Vorschrift nichts, welche für den Nachweis auch andere Beweismittel als eine konforme Rechnung zulässt<sup>83</sup>. *Formelle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind in Anbetracht der klaren Beweislastregelung entbehrlich.* Damit würde möglicherweise ein „Pragmatismusartikel“ in der MWSTGV hinfällig.

Auch im Bereich der Ausfuhr oder der Leistungen im Ausland oder vom Ausland kann in Anbetracht klarer Beweislastverteilung von Formerfordernissen mit konstitutivem Charakter abgesehen werden (vgl. Ziff. 5.4.2). Der Pflichtige hat den Nachweis zu leisten, er soll dafür aber nicht eingeschränkt werden.

#### 5.3.2.2 Einlagenentsteuerung

Naturgemäss stellen sich bei der Einlagenentsteuerung<sup>84</sup> als einem nachträglich geltend gemachten Vorsteuerabzug die gleichen Fragen wie beim ordentlichen Vorsteuerabzug (siehe Ziff. 5.5.1). Auch hier obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis für die Erfüllung der materiellrechtlichen Voraussetzungen zu einem solchen Abzug. Diese zusätzlich an formelle (und konstitutiv wirkende) Voraussetzungen zu binden, ist unnötig. Es wäre sogar noch besonders stossend: Gerade bei Unternehmen, bei denen bisher ausgenommene Umsätze durch eine Gesetzesrevision neu der MWST unterstellt werden – und davon gäbe es bei Aufhebung der Ausnahmen (vgl. Ziff. 4) eine Vielzahl – ist die Ausgangslage eine besondere: Diese Unternehmen mussten bisher die formellen Voraussetzungen bei Eingangsrechnungen nicht beachten und im Zeitpunkt der Investitionsbeschaffung auch nicht damit rechnen, dass eine (objektive) Steuerpflicht entsteht. Ihnen formale Mängel der Belege bei der Einlagenentsteuerung entgegenzuhalten, ist besonders unbefriedigend. Es genügt nicht, die Formvorschriften „vernünftig“ anwenden zu wollen.

Bleibt es für den ordentlichen Vorsteuerabzug entgegen der hier geäußerten Meinung (siehe Ziff. 5.3.2.1) bei den einschränkenden formellen Voraussetzungen, *so bedarf es jedenfalls einer übergangsrechtlichen Sonderregelung zugunsten der Unternehmen, deren Umsätze durch eine*

---

<sup>83</sup> Art. 24 Abs. 2 E-TK lautet: Sofern die steuerpflichtige Person die Vorsteuer bezahlt hat, ist der Anspruch auf Vorsteuerabzug an keine besondere Form des Nachweises gebunden.

<sup>84</sup> Art. 42 MWSTG; der Begriff „Entsteuerung“ wäre demjenigen der „Einlagenentsteuerung“ vorzuziehen, doch hat sich dieser eingebürgert.

*Gesetzesrevision neu in die Steuerpflicht genommen werden*<sup>85</sup>. Andernfalls besteht das Risiko, dass sie auf Grund formaler Belegmängel um die Entsteuerung geprellt werden.

Es ist eine Bestimmung vorzusehen, wonach die Einlagenentsteuerung unabhängig von der buchmässigen Behandlung geltend gemacht werden kann. Damit kann auch die Verwaltung leben.

## 5.4. Grenzüberschreitende Sachverhalte

### 5.4.1. Materielle Fragen

5.4.1.1 *In grundsätzlicher Hinsicht* besteht Einhelligkeit, dass die EU-Kompatibilität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu beachten ist. Dabei ist es wichtiger, die „Kompatibilität im Ergebnis“ zu erlangen, als diejenige in der Regelungstechnik zu erzwingen. Gewisse regelungstechnische Differenzen zur EU (beispielsweise beim schweizerischen Lieferungsbegriff, bei dem bewusst eine erhebliche Differenz zur Systematik der EU geschaffen wurde) mögen damit in Kauf genommen werden. Zu vermeiden aber ist jedenfalls eine Doppelbesteuerung, weil diese unweigerlich dazu führt, dass die betroffenen Unternehmen ihren Standort verlagern. In diesem Sinne sind die Instrumentarien von Art. 12 und Art. 16 MWSTG beizubehalten und aktiv zu nutzen, wobei dem Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen der Vorrang gegeben werden sollte<sup>86</sup>.

5.4.1.2 Eine Grundsatzfrage ist, ob für die Ortsbestimmung für Dienstleistungen das Erbringerortsprinzip (so im geltenden Recht nach Art. 14 Abs. 1 MWSTG) oder das Empfängerortsprinzip als Auffangregel zur Anwendung gelangen soll. In dieser Frage befindet man sich in einem ständigen Entwicklungsprozess, der – systematisch folgerichtig – auf einen sukzessiven Rückzug des Erbringerortsprinzips hinausläuft<sup>87</sup>. In der EU wird an einer Richtlinie gearbeitet<sup>88</sup>, wonach für Transaktionen zwischen Steuerpflichtigen für Dienstleistungen das Empfängerortsprinzip klar in den Vordergrund gestellt wird<sup>89</sup>. *Es wird hier die Auffas-*

---

<sup>85</sup> Im geltenden Recht gibt es keine besondern Vorschriften in Bezug auf die formellen Voraussetzungen für die Einlagenentsteuerung, auch nicht im Übergangsrecht. Um bei nachträglicher Entstehung des Anspruchs auf den Vorsteuerabzug die Entsteuerung der Vorleistungen erlangen zu können, sind grundsätzlich die ordentlichen formellen Bedingungen (d.h. heute Art. 38 Abs. 1 Bst. a iVm Art. 37 Abs. 1 MWSTG) zu erfüllen.

<sup>86</sup> Aus standortpolitischer Sicht können Nichtbesteuerungen hingenommen werden, sofern sie nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung auf dem inländischen Markt führen.

<sup>87</sup> Vgl. dazu schon den Bericht „10 Jahre MWST“ (FN 1), Ziff. 5.2.2.4 betr. Aircraft Management und Ziff. 5.2.2.7 betr. Leistungen der Flugsicherung sowie Ziff. 5.2.2.8 betr. Analyseleistungen. Der Beauftragte und die Arbeitsgruppe würden eine Ausdehnung des Empfängerortsprinzips auf diese Leistungen begrüßen.

<sup>88</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistungen vom 20. Juli 2005.

<sup>89</sup> Die Vorschläge der EU hinsichtlich des Ortes der Besteuerung von Dienstleistungen enthalten – wie schon die geltenden Vorschriften – unterschiedliche Regelungen für Dienstleistungen zwischen Steuerpflichtigen (B2B)

*sung vertreten, dass die Reform der MWST in dieser Situation einen Wechsel der Auffangregel vom Erbringer- zum Empfängerortsprinzip vollziehen sollte, unabhängig davon, wie und wann die EU die geänderte Richtlinie in Kraft setzt. In Anbetracht dessen, dass schon heute die Auffangregel weitgehend durch die enumerative (und sich ausweitende) Ausnahmeregelung zugunsten des Empfängerortes (Art. 14 Abs. 3 MWSTG) durchbrochen ist, kommt dem Wechsel mehr Signal- und nicht eine dramatische wirtschaftliche Bedeutung zu. Die Neuerung würde z.B. die Vermittlungsleistungen betreffen, sie käme aber auch im Falle von verknüpften Dienstleistungen zur Anwendung, die sich nicht in ihre – bei Einzelbetrachtung möglicherweise unterschiedlich besteuerten – Komponenten aufteilen lassen<sup>90</sup>.*

Der Wechsel bei der Auffangregel auf das Empfängerortprinzip kann einhergehen mit einer Ausweitung des Erbringerortprinzips auf Leistungen, denen das physische Zusammenfinden von Erbringer und Empfänger eigen ist<sup>91</sup>.

Sollten durch den Vorschlag Fälle gravierender doppelter Nullbesteuerung eintreten, so kann diese auf Grund der (heutigen) Art. 12 und 16 MWSTG behoben werden. Wesentlich ist, dass Doppelbelastungen bei grenzüberschreitenden Leistungen verhindert werden.

- 5.4.1.3 Im Verhältnis zwischen einem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bzw. Zweigniederlassungen stellt sich namentlich bei Grenzüberschreitungen die Frage, ob man es mehrwertsteuerlich mit einem Leistungsaustausch zu tun hat. Zivilrechtlich trifft dies nicht zu; die geltende Verwaltungspraxis der ESTV nimmt jedoch zwei unterschiedliche Subjekte an und bejaht es. Diese Praxis steht im Gegensatz zu einer Entwicklung in der EU, wo in einem kürzlichen Entscheid des EUGH das „Single Entity-Konzept“ bestätigt worden ist<sup>92</sup>. *Wir sind der Auffassung, dass mit der Reform auch die Schweiz zu diesem Grundsatz übergehen sollte.* Damit liessen sich viele Unklarheiten im Zusammenhang mit der Definition und Ortsbestimmung von „Leistungen“ zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte/Zweigniederlassung sowie das Risiko einer Doppelbesteuerung im Inbound-Verhältnis beseitigen.

Die Einführung des Single-Entity-Prinzips in der EU führt in Outbound-Fällen allerdings zu einem Risiko von Doppelbelastungen: Für

---

und Dienstleistungen von Steuerpflichtigen an Nicht-Steuerpflichtige (B2C). Diese Unterscheidungen komplizieren das System und sollten deshalb in der Schweiz auch in Zukunft vermieden werden.

<sup>90</sup> Für die genannten Fälle gilt nach geltender Regelung im „Outbound-Fall“ das Erbringerortsprinzip, während im „Inbound-Fall“ für den Steuerpflichtigen das Risiko besteht, dass die Verwaltung unter Anwendung von Art. 10 Bst. b MWSTG das Empfängerortsprinzip anwendet, was regelmässig zu Doppelbesteuerungen führt. Sollte es bei der geltenden Regelung (Erbringerortsprinzip als Grundregel) bleiben, müsste deshalb mindestens Art. 10 Bst. b MWSTG gestrichen werden, um den geschilderten Methodendualismus zu beseitigen.

<sup>91</sup> Siehe Art. 8 Abs. 2 Bst. f E-TK.

<sup>92</sup> Entscheid des EUGH vom 23. März 2006 im Fall FCE Bank plc.

die ausländische Betriebsstätte wird u.U. angenommen, dass die mit dem Betriebsstätte-Umsatz in Bezug stehenden Vorleistungen Dritter, obwohl de jure vom schweizerischen Hauptsitz bezogen, der Betriebsstätte zuzurechnen sind<sup>93</sup>. In diesen Fällen sollte die Schweiz der Hauptniederlassung den Vorsteuerabzug gewähren, selbst wenn die Vorleistung für unecht befreiten Umsatz verwendet wird (wenn sie nicht ohnehin ein System einführt, wonach für sämtliche im Ausland erbrachten Dienstleistungen, auch die unecht befreiten, der Abzug gewährt wird).

5.4.1.4 Zu begrüßen ist der Vorschlag der Sub-Gruppe der ESTV, die Definition für die direkte Ausfuhr von Gegenständen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG) so anzupassen, dass bei *Abholreihengeschäften ins Ausland* bereits der Erstlieferant eine Steuerbefreiung beanspruchen kann<sup>94</sup>.

5.4.1.5 Begrüsst wird ebenfalls der Vorschlag der Sub-Gruppe der ESTV, das MWSTG so anzupassen, dass bei *grenzüberschreitenden Vermietungen*, Vercharterungen und bei Leasinggeschäften das Doppelbesteuerungspotential weiter eingeschränkt wird<sup>95</sup>.

#### 5.4.2. Formelle Tatbestandsvoraussetzungen

Nicht nur für den Vorsteuerabzug, auch für die Steuerbefreiung im „Exportfall“ stellt das geltende Recht Hürden formeller Natur auf. Dies gilt sowohl für die Ausfuhr von Gegenständen wie auch für die Erbringung von Dienstleistungen im Ausland resp. in das Ausland<sup>96</sup>. So ist für den Warenexport in jedem Fall ein zollamtlich gestempelter Ausfuhrbeleg im Original beizubringen, und müssen bei Dienstleistungen in den Verträgen oder Rechnungen detaillierte Angaben über Art und Verwendung der erbrachten Leistungen enthalten sein. Diese Formerfordernisse haben „konstitutive“ Wirkung, d.h. die Steuerbefreiung wird bei Nichterfüllen unabhängig vom Sachverhalt verweigert. Allerdings dürfte auch in diesem Bereich der „Pragmatismusartikel“ Geltung erhalten (s. oben Ziff. 5.3.2.1), doch ist nicht absehbar, wie behelflich er letztlich für die Steuerpflichtigen ist.

Klar ist auch, dass ebenfalls für den „Exportfall“ die Beweislast für die materiellen Voraussetzungen einer Befreiung beim Steuerpflichtigen liegt. Darin soll sich auch bei einer Lockerung der Formvorschriften nichts ändern. Es ist aber nicht einzusehen, weshalb der Steuerpflichtige in der Art und Weise eingeschränkt werden muss, wie er diesen Nachweis erbringen soll. Eine Verwirklichungsfolge allein bei Verletzung von Formalitäten wird immer auf Unverständnis stossen (und zudem die *Taxe Occulte* erhöhen). Der Verwaltung steht wie den Gerichten das Instrument der freien Beweiswürdigung zur Verfügung,

---

<sup>93</sup> Analoge Überlegungen gelten im umgekehrten Fall, d.h. wenn sich im Inland eine Betriebsstätte resp. Zweigniederlassung und im Ausland der Hauptsitz befindet.

<sup>94</sup> Die Sub-Gruppe hat eine entsprechende Neuformulierung von Art. 19 Abs. 4 MWSTG vorgeschlagen.

<sup>95</sup> Die Sub-Gruppe hat eine entsprechende Neuformulierung von Art. 19 Abs. 2 und Art. 76 Abs. 1 Bst. g MWSTG vorgeschlagen.

<sup>96</sup> Art. 20 MWSTG und Rz. 388ff und 535ff der Wegleitung 2001.

das vor einem Missbrauch oder gar Betrug schützt. *In diesem Sinne müssen Vorsteuerabzüge bzw. Steuerbefreiungen unabhängig von der Art des Nachweises auf jeden Fall gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft darlegen bzw. dokumentieren kann, dass ein steuerbefreiter Export bzw. Auslandsatz tatsächlich verwirklicht wurde.*

## **5.5. Ausgliederungen und Kooperationen im von der Steuer ausgenommenen resp. im öffentlichen Bereich**

### **5.5.1. Ausgliederung von Aufgaben im Sozialbereich**

Werden Sozialleistungen (die nach Art. 18. Ziff. 8 und 9 MWSTG unecht befreit sind) vom Gemeinwesen nicht selber erbracht, sondern lässt das Gemeinwesen sie vielmehr durch ein Drittunternehmen im Auftragsverhältnis erbringen, so stellt sich die Frage, ob man es bei diesem Outsourcing mit einem steuerbaren Umsatz zu tun hat. Diesbezüglich hat ein kürzlicher Bundesgerichtsentscheid betreffend Ausgliederung von Sozialleistungen durch den Kanton Basel-Land an eine private Aktiengesellschaft für einige Unruhe gesorgt<sup>97</sup>. Es ist dies das bekannte Phänomen der Verzerrungen, welches den unechten Ausnahmen eigen ist (vgl. Ziff. 3.3.2). Insbesondere behindern sie die Ausgliederung von Aufgaben an Dritte. Einmal mehr fragt sich, ob die – an sich auch seitens der ESTV erwünschte – Lösung des Problems für den Sozialbereich (Art. 18 Ziff. 8 und 9 MWSTG) durch eine punktuelle Ausweitung des bisherigen Ausnahmetatbestands bzw. der Auslegung desselben getroffen werden soll oder ob nicht eine grundsätzliche Weichenstellung ansteht. *Diese geht dahin, das Verständnis der unecht von der Steuer befreiten Leistungen generell loszulösen von der Stellung des Leistungsempfängers und stattdessen einzig auf deren Gehalt abzustellen*<sup>98</sup>.

### **5.5.2. Zusammenarbeit im Bildungsbereich und im Gesundheitswesen**

Die neue Bildungsverfassung<sup>99</sup> sowie die einschlägigen Gesetze<sup>100</sup> bringen es mit sich, dass die Zusammenarbeit im Bildungsbereich zunimmt. Auch die Forschung wird zunehmend in Netzwerken betrieben. Eine ähnliche Entwicklung zeichnet sich ebenfalls im Gesundheitswesen ab.

Das geltende MWST-Recht behindert teilweise solche Kooperationen, indem es einen steuerbaren Leistungsaustausch annimmt<sup>101</sup>. Auch hier liegt der bekannte Verzerrungseffekt von unechten Ausnahmen vor. Dass hier eine Lösung gefunden werden muss, dürfte unbestritten sein. Man mag sie auch hier in einer punktuellen Erweiterung des bisherigen Ausnahmetatbestands (Art. 18 Abs. 11 MWSTG) finden (um den Preis einer weiteren Ausnahme von der Ausnahme und der Schwierigkeit, die neue Abgrenzung einigermaßen befriedigend zu treffen). Im Gesundheitswesen dürfte jedoch die Problemstellung vergleichbar

<sup>97</sup> BGE vom 1.09.2005 betreffend Eskamed AG, 2A.273/2004.

<sup>98</sup> So der Vorschlag in Art. 17 Abs. 4 E-TK.

<sup>99</sup> Art. 63a und 64 Abs. 1 und 2 BV; Gegenstand der Abstimmung vom 21. Mai 2006.

<sup>100</sup> Universitätsförderungsgesetz (SR 414.20), Fachhochschulgesetz (SR 414.71), Berufsbildungsgesetz (SR 412.10).

<sup>101</sup> Vgl. schon den Bericht „10 Jahre MWST“ (FN 1), Ziff. 5.2.2.6.



sein; auch hier sollten neue Formen der Zusammenarbeit steuerlich nicht behindert werden.

Eine andere Möglichkeit ist die Einführung eines neuen Instituts nach der Art desjenigen der bisherigen Gruppenbesteuerung auf Formen der Ausgliederung oder Kooperation für Forschungs- und Bildungsprojekte sowie im Gesundheitsbereich.

Die zuständige Sub-Gruppe der ESTV hat erste Vorschläge für eine neue Befreiungsvorschrift für die Bildungszusammenarbeit entwickelt. Sie bedürfen weiterer Abklärungen in Bezug auf vergleichbare Probleme in andern Bereichen sowie in Bezug auf die anzustrebende Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zum privaten Sektor. Es dürfte sich empfehlen, zum Thema einen spezifischen Expertenauftrag zu erteilen.

## 5.6. Abrechnungsfragen und Verjährung der Steuerforderung

### 5.6.1. Saldosteuersatzmethode

Diese Methode<sup>102</sup> erfreut sich grosser Verbreitung: Rund ein Drittel der Steuerpflichtigen rechnet auf diese Weise ab. Es spricht nichts dagegen, zwei Erweiterungen<sup>103</sup> vorzunehmen:

- Die Grenze des steuerbaren Jahresumsatzes, bis zu der für die Methode optiert werden kann, von heute 3 auf 5 Mio. CHF anzuheben.
- Die Verpflichtung zur Beibehaltung der Methode von bisher 5 Jahren auf 1 Jahr zu vermindern.

*Die kumulativ einzuhaltende Zahllastgrenze soll von bisher 60'000 CHF auf 100'000 CHF erhöht werden. Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob, resp. unter welchen Rahmenbedingungen auf diese Grenze gänzlich verzichtet werden kann.* Sie hat nämlich für wertschöpfungsintensive Tätigkeiten zur Folge, dass die tatsächliche Umsatzgrenze weit unter den heutigen 3 Mio. CHF zu liegen kommt und damit der Geltungsbereich der Methode stark eingeschränkt wird.

Aus dieser Änderung (kürzere Behaltdauer, Erhöhung Zahllastgrenze) errechnet die ESTV Mindereinnahmen von ca. 50 Mio CHF.

### 5.6.2. Erweitertes Meldeverfahren

Bereits das heutige Recht kennt partiell ein System, bei dem die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Zahlung erfüllt werden kann. Es findet Anwendung bei der „Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung,

---

<sup>102</sup> Art. 59 MWSTG.

<sup>103</sup> Vgl. schon den Bericht „10 Jahre MWST“ (FN 8), Ziff. 5.2.1.3 und 5.2.2.2.

einer Liquidation oder einer Umstrukturierung“<sup>104</sup>. Dieses Verfahren hat sich in der Praxis einigermaßen eingespielt, doch ist es dogmatisch noch ungenügend verarbeitet und sind dementsprechend etliche Anwendungsfragen noch offen.

*Heute muss man sich die Frage stellen, ob das Meldeverfahren nicht über seinen eingeschränkten Anwendungsbereich hinaus allgemein zur Anwendung kommen könnte für jegliche Leistungen von einer steuerpflichtigen an eine andere steuerpflichtige Person.* Es handelt sich dabei nicht um eine sektorielle Rückkehr zum Einphasenmodell der früheren Warenumsatzsteuer und auch nicht um eine Übernahme des in Deutschland erwogenen Reverse-Charge-Systems<sup>105</sup>. Vielmehr bleibt es bei einer Netto-Allphasensteuer und bei der Steuerpflicht beim Leistungserbringer, nur dass diese durch Meldung statt durch Zahlung erfüllt werden kann. Die Vorteile dieses Meldewegs liegen darin, dass die Tresorerie der Steuerpflichtigen entlastet wird, wesentliche Vereinfachungen im Bereich der Rechnungsstellung möglich sind (auch für die elektronische Rechnungsstellung) und das Risiko im Bereich des Vorsteuerabzugsbetrugs für den Fiskus vermindert wird.

Die erforderliche Meldung müsste als ein sog. R(everse)-Check ausgestaltet werden, d.h. durch Ausbau einer entsprechenden Online-Datenbank wird einerseits die Meldung registriert und andererseits dem Leistungserbringer auf Anfrage auch bestätigt, dass sein Empfänger für das Meldesystem qualifiziert ist.

Man mag in einem allgemeinen Meldeverfahren (mit R-Check) auch Risiken bezüglich des Steuerinkassos (das sich auf die letzte Unternehmensstufe konzentriert) erblicken. Auch ist nicht zu bestreiten, dass dieses Verfahren bei sog. gemischter Verwendung seitens des Leistungsempfängers zu Korrekturen führen muss<sup>106</sup>. Die Vorteile sind indessen so erheblich, dass vertiefte Untersuchungen im schweizerischen Kontext geführt werden müssen<sup>107</sup>.

*Der Beauftragte schlägt vor, dass in das Gesetz eine Kompetenzdelegation zur Erweiterung des Meldeverfahrens an den Bundesrat im Rahmen der MSTGV aufgenommen wird.*

### 5.6.3. Verjährung

Die bisherige relative Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre und wird durch „jede Einforderungshandlung“ unterbrochen. Die absolute Frist beträgt fünfzehn Jahre<sup>108</sup>. Motionen<sup>109</sup> fordern eine Verkürzung der relativen Frist auf drei Jahre

---

<sup>104</sup> Art. 47 Abs. 3 MWSTG, Merkblatt Nr. 11, überarbeitete Auflage 1. Juli 2004; Wegleitung 2001, Rz. 397 – 401.

<sup>105</sup> Dem Reverse-Charge-Modell ist eine Verlagerung der Steuerschuld für Umsätze zwischen Steuerpflichtigen vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger eigen.

<sup>106</sup> Abrechnung mittels Eigenverbrauchsbesteuerung.

<sup>107</sup> Vgl. schon der Bericht „10 Jahre MWST“ (FN 1), Ziff. 5.3.1 a.E., allerdings unter dem Titel „Einphasensteuer“.

<sup>108</sup> Art. 49 MWSTG.

und eine Einschränkung der Unterbrechungswirkung.

Besonders für den Fall, dass es beim System der Selbstveranlagung bleibt, ist eine Regelung, die den Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit gibt, ein hohes Bedürfnis. Die relative Verjährungsfrist kann in der heutigen Rechtslage sehr einfach und mit umfassender Wirkung unterbrochen werden, womit sie neu zu laufen beginnt. Die relative Verjährung ist damit als Schutzbehelf zugunsten des Pflichtigen (als was sie gedacht ist) recht zahnlos.

Zusätzliche Bedeutung erhält die Verjährungsfrist durch die (höchst problematische) Praxis der ESTV, in den Kontrollverfahren die Aufrechnungen in einem kontrollierten Quartal umzurechnen auf die ganze Kontrollperiode entsprechend der Anzahl noch nicht verjährter Bemessungsjahre (sog. Umlageverfahren).

Vor diesem Hintergrund ist das Bedürfnis nach einer Verkürzung der relativen Verjährungsfrist nachvollziehbar. Drei Jahre erscheinen dem Beauftragten allerdings als eine ungewöhnliche und auch gar kurze Frist. Sie würde sich schwer tun würde mit dem Prinzip der Einheit des Steuerrechts<sup>109</sup> und wäre auch kaum mit einem der Steuerverwaltung zumutbaren Kontrollrhythmus zu vereinbaren. Überdies soll sie kombiniert werden mit einer Eindämmung der Verjährungsunterbrechung<sup>111</sup>: *Eine solche ist jedenfalls zweckmässig. Die Einleitung eines Kontrollverfahrens (wie auch jede sonstige Einforderungshandlung) soll nicht mehr ein Unterbrechungs-, sondern nur noch ein Stillstandsgrund sein.. Sinn macht auch, den Stillstand der Verjährungsfrist während der Verfahrenszuständigkeit der Verwaltung zeitlich zu begrenzen*<sup>112</sup>. Damit ergibt sich ein heilsamer Druck zur Beschleunigung dieser Verfahren.

## 6. Reformbedarf beim Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht

### 6.1. Vorbemerkungen

Das Verfahrensrecht regelt die Schnittstelle zwischen der Verwaltung und den Steu-

---

<sup>109</sup> Motion 05.3799 vom 14.12.2005 der christlich-demokratischen Fraktion; vom Bundesrat zur Annahme empfohlen. Vgl. auch die Motion 05.3741 der freisinnig-demokratischen Fraktion vom 30.11.2005, vom Bundesrat ebenfalls zur Annahme empfohlen.

<sup>110</sup> Die Regelfrist bei indirekten Steuern ist 5 Jahre.

<sup>111</sup> Vgl. das geänderte Verjährungsmodell für Strafverfolgungen: Unterbrechungshandlungen gibt es für die Verfolgung von MWST-Hinterziehungen und -Gefährdungen auch nicht mehr. Dazu Christoph Hasler: Die Verfolgungsverjährung im Geltungsbereich der MWST nach der StGB-Änderung vom 1. Oktober 2002, FStR 2006, 264.

<sup>112</sup> Der Vorschlag in Art. 33 Abs. 3 E-TK lautet wie folgt: Die Verjährung steht still ab der Ankündigung einer Kontrolle oder dem Begehren der steuerpflichtigen Person um einen Entscheid, wobei der Friststillstand bis zum Entscheid der ESTV maximal zwei Jahre dauern kann. Sie steht weiter still während dem Einspracheverfahren, wobei der Friststillstand hier maximal ein Jahr dauern kann. Sie steht zudem still während der Dauer des Steuerjustizverfahrens.

erpflichtigen. Es ist somit der einzige Bereich, in dem der Gesetzgeber direkt auf die Steuermkultur Einfluss nehmen kann.

Gleichzeitig muss das Verfahrensrecht einen Ausgleich zwischen den verschiedenen Verfahrensbeteiligten schaffen und ihnen die entsprechenden Pflichten, aber auch Rechte, einräumen.

Das Verfahrensrecht ist geeignet, Vereinfachungen zu schaffen. Bereits heute wird in Art. 1 Abs. 2 MWSTG die Erhebungswirtschaftlichkeit als systemtragender Grundsatz genannt. Die Realität zeigt, dass die Unternehmen unter den ihnen durch das Verfahrensrecht übertragenen Pflichten leiden. Es stellt sich daher die politische Frage, zu wessen Gunsten Vereinfachungen in Verfahren zu finden sind.

Die Steuer wird heute nach dem sog. Selbstveranlagungsprinzip erhoben.

Die MWST ist keine einfache Steuer. Solange der Staat eine komplexe Steuer erheben will, ist er verpflichtet, eine adäquate Verfahrensform zu wählen. Andernfalls überträgt er das Risiko der korrekten Steuererhebung einseitig auf den Steuerpflichtigen. Diese einseitige Risikoüberwälzung, welche sich u.a. in der fehlenden Rechtssicherheit, der „zahnlosen“ Verjährungsfrist und langen Verfahrensdauer, den Einschränkungen von (nachträglichen) Korrekturmöglichkeiten, dem Formalismus u.v.m. äussert, ist einer der Hauptgründe, weshalb sich seitens der Wirtschaft Widerstand gegenüber der heutigen Konzeption der MWST regt.

## 6.2. Abrechnung

Verbesserungen sind bereits bei der Abrechnung denkbar: Deren Brisanz würde entschärft, wenn zwar die Unternehmen weiterhin jedes Quartal eine solche einreichen müssen, diese jedoch nicht definitiven Charakter hätte, sondern nur dazu dienen würde, eine zeitnahe und periodengerechte Steuerzahlung sicherzustellen. *Die definitive Abrechnung soll nur einmal jährlich, nämlich nach Abschluss des Geschäftsjahres, erfolgen.* Damit würde der interne Aufwand des Unternehmens reduziert, weil sich damit die handels- und die steuerrechtliche (Ab)Rechnungsperiode decken und zudem für die Erstellung des Jahresabschlusses in der Regel ohnehin eine Kontrolle durch das zuständige Organ, meistens unter Beizug eines aussenstehenden Experten, stattfindet.

## 6.3. Gemischtes Veranlagungssystem

Im System der Selbstveranlagung erhält der Steuerpflichtige nach Einreichung der Abrechnungen von der Verwaltung in aller Regel keinerlei „Feedback“, es sei denn, es werde eine Kontrolle angekündigt. Aber auch diese bedeutet nicht zwangsläufig, dass das Unternehmen die kontrollierte Periode mehrwertsteuerlich endgültig abgeschlossen hat. Die ESTV kann jederzeit innerhalb der neu laufenden Verjährungsfrist auf eine vom Pflichtigen nicht bestrittene und bezahlte Ergänzungsabrechnung zurückkommen (allerdings nicht auf Grund einer Praxisänderung), sowohl in Belangen, die bereits Gegenstand dieser Ergänzungsabrechnung waren, wie auch in andern, bislang nicht geprüften Bereichen. Der Steuerpflichtige hat indessen mit der vorbehaltlosen Zahlung die Ergänzungsabrechnung anerkannt und kann nicht mehr darauf zurückkommen. Diese ungleichen Spiesse im Verfahren werden zurecht kritisiert (und

die Sub-Gruppe der ESTV macht diesbezüglich auch Verbesserungsvorschläge; siehe Ziff. 6.6).

Von einem gemischten Veranlagungssystem spricht man dann, wenn die Verwaltung nach Einreichung der definitiven Abrechnung (nach Ablauf des Geschäftsjahres (siehe oben Ziff. 6.2) eine Veranlagungsanzeige (Verfügung) eröffnen muss. Erwächst diese in Rechtskraft, so schafft sie für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit unter Vorbehalt der Einleitung eines Strafsteuerverfahrens<sup>113</sup>. Die Veranlagungsanzeige muss innerhalb der Verjährungsfrist erstellt werden. Die bisherige Ergänzungsabrechnung gibt es nicht mehr; Korrekturen sind im Rahmen der Veranlagungsanzeige vorzunehmen. Praxisänderungen würden auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Geschäftsjahre Anwendung finden können; die heutigen Unebenheiten in Bezug auf vorbehaltlos eingereichte Abrechnungen und Bezahlungen entfällt.

Vermutlich hätte dieses System auch zur Folge, dass eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden muss, welche die Vollstreckbarkeit (und damit das Inkasso) für die (ihrer Natur nach nunmehr provisorischen) Quartalsabrechnungen mittels einer sog. Bezugsverfügung möglich macht.

Aus der Sicht der Steuerpflichtigen wäre ein gemischtes Veranlagungssystem zu begrüssen, auch wenn es für ihn auch Nachteile hat<sup>114</sup>. Aus der Sicht der ESTV wird man dazu nicht Hand bieten wollen, bevor geklärt ist, in welchem Umfang die Ressourcen zur Bewältigung dieses System aufgestockt werden müssen und können. Diese Abklärungen sollen nun an die Hand genommen werden<sup>115</sup>. *Der Beauftragte empfiehlt jedenfalls, das gemischte Veranlagungssystem in der Vernehmlassung als Variante vorzulegen.*

#### 6.4. Beweismittelbeschränkung

Heute richtet sich das MWST-Verfahren nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG, SR 172.021). Danach sind für das Steuerrecht die Möglichkeiten der Beweisführung beschränkt (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Beispielsweise hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Zeugeneinvernahmen und Urkundenbeweis (beispielsweise anhand der Geschäftsbücher, denen Urkundencharakter zukommt)<sup>116</sup>. Diese Einschränkung stellt in einem System der Selbstveranlagung einen Wertungswiderspruch dar: Einerseits gibt man dem Steuerpflichtigen die „volle und alleinige Verantwortung“<sup>117</sup>, andererseits schränkt man ihn in der Sachverhaltsfeststellung ein. Auch ist nicht einzusehen, weshalb in Verfahren von häufig grosser Komplexität und finanzieller Tragweite die Beweismöglichkeiten eingeschränkt werden sollen. In kantona-

---

<sup>113</sup> Den Steuergesetzen des Bundes (u.a. dem MWSTG), die im Geltungsbereich des Verwaltungsstrafrechts sind, ist ein Nachsteuerverfahren bislang fremd. Es ist kaum anzunehmen, dass man dieses für die MWST einführen würde.

<sup>114</sup> Mit der Deklaration müssen zusätzliche Unterlagen eingereicht werden. Ist eine Veranlagungsanzeige in Rechtskraft erwachsen, so sind Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen nur noch sehr beschränkt möglich (nur innerhalb der Revision).

<sup>115</sup> Die zuständige Sub-Gruppe der ESTV hat den Mehraufwand für die Verwaltung nicht quantifizieren können.

<sup>116</sup> Diese Thematik ist ebenfalls Gegenstand der Motion 05.3741 vom 30.11.2005 der freisinnig-demokratischen Fraktion.

<sup>117</sup> BGE vom 2. Juni 2003, 2A.321/2002 zum Selbstveranlagungsprinzip.

len Steuergesetzen hat man von solchen Beschränkungen abgesehen<sup>118</sup>. *Dies empfiehlt sich auch für die MWST.* Zuzugeben ist, dass sich die Frage der unbeschränkten Beweisführung auch für die andern Steuern unter dem Geltungsbereich des VwVG stellen würde (wenn auch die MWST die komplizierteste von ihnen ist).

#### 6.5. Straffreie Nachdeklaration

Unter Umständen bemerkt das steuerpflichtige Unternehmen nach Einreichung der Abrechnungen, insbesondere bei der Erstellung ihres ordentlichen Jahresabschlusses, dass die MWST-Deklarationen im abgeschlossenen Jahr oder in früheren Jahren (so weit nicht verjährt) Mängel aufweisen. Die Steuerverwaltung hat bereits heute eine Toleranz in Bezug auf eine Nachdeklarationen aus Anlass der jährlich vorzunehmenden Umsatzabstimmung. *Aus Gründen der Rechtssicherheit empfiehlt sich jedoch eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung, wonach Nachdeklarationen innerhalb bestimmter Frist seit Feststellung der Mängel zu keinen strafrechtlichen Konsequenzen führen.* Insofern wird der Hinterziehungstatbestand eingeschränkt. Dabei muss die Nachdeklaration in der von der Steuerverwaltung vorgegebenen Form erfolgen. Sie darf nicht dazu führen, dass sich der Steuerpflichtige damit einen Steuer- oder Zinsvorteil verschafft.

Die zuständige Sub-Gruppe der ESTV befürwortet eine solche „Entkriminalisierung“ von spontanen Nachdeklarationen ebenfalls<sup>119</sup>.

#### 6.6. Wirkung von Kontrollen

Bleibt es beim Selbstveranlagungsprinzip, so besteht das dringende Bedürfnis, dass nach Durchführung einer Steuerkontrolle vor Ort die kontrollierte Periode nicht mehr zu weiteren, bisher nicht geltend gemachten Nachforderungen der ESTV Anlass geben kann. Auch die zuständige Sub-Gruppe der ESTV hat für dieses Anliegen Verständnis und schlägt deshalb vor, dass im Anschluss an eine Steuerkontrolle ein Entscheid (und nicht bloss eine Ergänzungsabrechnung) erlassen werden soll. Wird dieser Entscheid nicht innert 30 Tagen angefochten, erwächst er in Rechtskraft und ist folglich für beide Seiten definitiv.

*Der Beauftragte und die Arbeitsgruppe empfehlen jedoch ein System, wonach es dabei bleibt, dass eine Kontrolle vorerst mit einer Ergänzungsabrechnung abgeschlossen wird. Diese ist leichter zugänglich als ein förmlicher Entscheid für Bereinigungen auf Grund ergänzter Vorbringen des Steuerpflichtigen bzw. vertiefter Prüfungen der Verwaltung. Danach allerdings sollte dem Pflichtigen die Möglichkeit offen stehen, einen Entscheid zu verlangen, der den geprüften Zeitraum gänzlich „abschliesst“.* Es mag einzelne Fälle geben, bei denen das Bedürfnis besteht, Kontrollen nur punktuell (beispielsweise bezüglich der Exporte) durchzuführen und deshalb auch nur einen punktuellen Entscheid zu erlassen, so dass ausserhalb der geprüften Belange weitere Kontrollen in derselben Kontrollperiode und entsprechende Nachforderungen möglich bleiben. Im allgemeinen haben die Unternehmen jedoch das Interesse, dass die Kontrollperiode nach gewalteter Kontrolle „erledigt“ ist. Nur mit ihrer Einwilligung

---

<sup>118</sup> Vgl. etwa Art. 158 Abs. 4 StG-BE: „Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen.“

<sup>119</sup> Entsprechende Formulierungsvorschläge liegen vor.

soll es möglich sein, Kontrollen und damit entsprechende Entscheide bloss punktuell oder nur bei besonderen Gründen auszugestalten.

#### 6.7. Ausrichtung einer Bezugsprovision

Im System der MWST hat das steuerpflichtige Unternehmen die Funktion eines „Inkassoagenten“ für den Fiskus. Es stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige für seinen Abrechnungsaufwand entschädigt werden soll. Eine solche Entschädigung sieht beispielsweise das Zürcher Steuergesetz zugunsten des Arbeitgebers vor, der Quellensteuern auf dem Lohn seiner Arbeitnehmer abführen muss und zwar im Umfang von 4 % des abzuliefernden Steuerbetrags<sup>120</sup>.

Die ESTV schätzt die jährlichen Kosten eines KMU für die Abrechnung der MWST auf 6'720 CHF p.a. Bei über 300'000 KMU in der Schweiz ergibt dies allein in diesem Segment ein Erhebungsaufwand von über 2 Mia. CHF p.a. Dazu kommt der Aufwand bei Grossunternehmen. Diese Schätzungen dürften nicht abwegig sein, denn der Aufwand der Unternehmen für die Bewältigung der MWST mit ihren zahlreichen Sondervorschriften in Bezug auf die Buchführung, Belegführung und Archivierung verursacht in der Tat den Unternehmen einen grossen Aufwand.

Die Frage der Ausrichtung einer Bezugsprovision ist indessen ein politischer Entscheid, weshalb sich der Beauftragte hier dazu nicht äussert. Er kann lediglich feststellen, dass entsprechende Begehren sachlich nicht unberechtigt sind.

#### 6.8. Inkasso

Die ESTV erwägt verschiedene Massnahmen um das Inkasso zu verbessern bzw. das Ausfallrisiko für den Fiskus zu vermindern. Bereits erwähnt wurde die beabsichtigte Ausweitung der Mithaftung (vgl. Ziff. 5.1.3). Es würde zu weit führen, diese Änderungsvorschläge hier im einzelnen darzustellen und zu hinterfragen. Es sei hier lediglich das Folgende festgestellt:

Es ist unbestritten, dass die MWST nur effizient sein kann, wenn die geschuldeten Steuern auch eingezogen werden können. Dies gilt jedoch für alle Steuerarten. Verglichen mit andern Gläubigern verfügt die ESTV bereits heute über eine Vielzahl von Rechtsbehelfen, welche ihr das Eintreiben der Steuerforderungen erleichtern<sup>121</sup>. Zunächst sind diese Möglichkeiten, mit aller Konsequenz zu nutzen. Wird das getan, so erweist sich möglicherweise das bestehende „Arsenal“ als ausreichend. Neue Instrumente müssten jedenfalls unter folgenden Kriterien Bestand haben:

- Das Reformziel der Vereinfachung darf nicht unterlaufen werden. Es darf nicht sein, dass wegen der Minderzahl von Inkasso-Problemfällen für alle korrekt abrechnenden Steuerpflichtigen neue Belastungen entstehen.
- Die Einheit der Rechtsordnung ist zu wahren und von schuldbetreibungsrechtlichen Sonderregelungen für die MWST ist abzusehen.

---

<sup>120</sup> § 92 Abs. 4 ZH-StG, § 31 Abs. 4 Quellensteuerverordnung I.

<sup>121</sup> Art. 69 – 71 MWSTG.

Die Vorschläge<sup>122</sup> sind unter diesen Kriterien neu zu prüfen.

#### 6.9. Strafrecht

Nebst den diversen Anpassungen der Straftatbestände von Art. 85 und 86 MWSTG wird auch von der ESTV die Einführung eines Opportunitätsprinzips und einer straf-freien Nachdeklaration (siehe oben Ziff. 6.5) vorgeschlagen.

Nach dem Opportunitätsprinzip kann die Strafverfolgung unterbleiben, wenn Schuld und Tatfolgen gering sind<sup>123</sup>. Die Komplexität der Steuer rechtfertigt diesen Ermes-sensspielraum.

Bern, den 12. Mai 2006

Der Beauftragte des Chefs EFD i.S. MWST-Reform

P. Spori, Fürsprecher

---

<sup>122</sup> Vorschläge der zuständigen Sub-Gruppe der ESTV zu Änderungen in den Art. 8, 32, 69 (inkl. 69bis), 70 und 71 MWSTG.

<sup>123</sup> So der Vorschlag zu einem neuen Abs. 4 von Art. 88 MWSTG. Der Vorschlag kann noch „harmonisiert“ werden mit demjenigen der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, Bern, Bericht vom Oktober 2004, Ziff. 4.3. Auch sonst ist die MWST-Reform mit einer Reform des Steuerstrafrechts abzustimmen. Vgl.: [www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf)



### Steuersatzberechnungen (für ein Einheitssatz-Modell)<sup>124</sup>

Die Reform lässt sich gedanklich in drei Reformschritte gliedern. Im ersten Schritt werden die bisherigen drei Sätze – ohne jegliche Änderung an der Bemessungsgrundlage – haushaltsneutral durch einen Einheitssatz ersetzt, der sich auf 6,5% errechnet. Im zweiten Schritt werden bisher unecht befreite Umsätze im „übrigen Ausnahmereich“ (vgl. Ziff. 4.7 des Berichts) der Steuer unterstellt. Die damit verbundene Ausweitung der Steuerbasis ermöglicht es, den Einheitssatz haushaltsneutral auf 6.0% abzusenken. Im dritten Schritt erfolgt dann die Korrektur im Bereich der Subventionen (die nach dem Vorschlag weder einer direkten Besteuerung noch einer Kürzung des Vorsteuerabzugs unterworfen werden sollen). Dadurch erhöht sich der Einheitssteuersatz wieder auf 6.2 %. Im vierten Schritt werden schlussendlich die Wohnmieten/Eigenmietwerte einbezogen (was nicht dem bisher erklärten politischen Willen entspricht und vom Beauftragten auch nicht vorgeschlagen wird). Dies würde es ermöglichen, den Satz deutlich unter 6% zu drücken.

Die nachfolgende Tabelle zeichnet diese vier Schritte nach. Der resultierende Satz kann aufkumuliert über die einzelnen Massnahmen in der letzten Spalte abgelesen werden. Der Berechnung liegt die Annahme zugrunde, dass es bei den verbleibenden Ausnahmen (Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, Urproduktion, Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt) sowie beim Gemeinwesen bei der bisherigen Taxe Occulte bleibt.

Massnahmen		Mehreinnahmen (+) in Mio. Franken bei einem Einheitssatz von 6,5%		Satz nach haushalts- neutraler Reduktion
		Pro Position	kumuliert	
1. Schritt	Einführung des Einheitssatzes	0	0	6.515%
2. Schritt	Aufhebung unechte Befreiungen bei			
a)	Gesundheits- und Sozialwesen	1'098	1'098	6.096%
b)	Bildung und Erziehung	80	1'178	6.067%
c)	Öffentliche Verwaltung (Besteuerung der Gebühren für Amtshandlungen)	59	1'237	6.047%
d)	Unterhaltung, Kultur und Sport	107	1'343	6.007%
e)	Interessenvertretung, kirchliche und sonstige Vereinigungen	24	1'368	5.998%
f)	Übrige Bereiche (Ziff. 1, 12, 13, 17, 22, 24, 25 von Art. 18 MWSTG)	34	1'402	5.986%
3. Schritt	Keine Besteuerung der Subventionen und keine Kürzung des Vorsteuerabzugs	-481	921	6.157%
4. Schritt	Besteuerung aller Miet- und Eigenmieten von Immobilien (keine Umsatzschwelle für Steuerpflicht)	2'024	2'945	5.494%

Das Ergebnis ist insofern etwas ernüchternd, als man nur im Fall einer (hier nicht beantragten) Unterstellung der Immobilienumsätze (insbesondere Mietzinsen) *deutlich* unter einen Einheitssatz von 6% (nämlich ca. 5.5%) zu kommen vermag. Ohne diese Unterstellung (also ohne Ziff. 4 in der Tabelle und stattdessen mit der heutigen Taxe Occulte im Immobilienbereich) käme man auf einen Satz von 6.2 %.

<sup>124</sup> Diese Berechnungen sind von der ESTV erstellt worden

## Anhang 2

	Fundstelle im Bericht	Änderungsvorschläge im punktuellen Bereich*)	Art. im heuti- gen MWSTG
1.	3.4.1, 3.4.3, 5.3.1	Vorsteuerabzug auf neuer materieller Grundlage (Verknüpfungsgrundsatz bezogen auf die unternehmerische Tätigkeit). Insofern keine Kürzung des Abzugs mehr bei Kostendeckungen aus Vermögenszugängen ausserhalb eines Leistungsaustausches (definierten sog. Nicht-Entgelten), insbesondere Subventionen.	38
2.	4.3	Zu prüfen: Besteuerung von Sachversicherungen nach dem sog. Neu-seeland-Modell.	18 Ziff. 18
3.	4.5.3	Aufhebung aller bisherigen Einschränkungen der Option für Immobilienumsätze und der Option für die subjektive Steuerpflicht von Stockwerkeigentümerschaften.	26 Abs. 1 Bst.b 27 Abs. 1
4.	4.5.4	Aufhebung des Steuertatbestands des baugewerblichen Eigenverbrauchs.	9 Abs. 2
5.	4.6	Zu prüfen: Ausdehnung des Steuerobjekts auf Entgelte bei einem Leistungsaustausch im hoheitlichen Bereich.	23 Abs. 1
6.	5.1.1	Kleinunternehmerregelung anstelle der heutigen Mindestumsatzgrenze für die subjektive Steuerpflicht mit unveränderter Grenze von 75'000 CHF. Verzicht auf die bisherige Zahlstengrenze und auf die Sondergrenze für Sportvereine und gemeinnützige Institutionen. Anspruch auf freiwillige subjektive Steuerpflicht von Unternehmen ohne Einschränkung, auch von Stockwerkeigentümergeinschaften.	21 Abs. 1 25 Abs. 1 Bst.a 25 Abs. 1 Bst.d 27
7.	5.1.2	Keine solidarische Haftung bei Gruppenbesteuerung. Klärung der dogmatischen Grundlage und der verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Gruppenbesteuerung.	32 Abs. 1 Bst.e und Abs. 4
8.	5.1.3	Keine neuen Mithaftungstbestände.	32
9.	5.2.2	Aufhebung der einschränkenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Stellvertretungen.	11
10.	5.2.3	Ergänzung der geltenden Regelung zur Kostenerstattung.	33 Abs. 2, 5 und 6 Bst.a
11.	5.2.4	Margenbesteuerung ersetzen durch eine Erweiterung des Anspruchs auf einen Vorsteuerabzug.	35
12.	5.3.2 5.4.2	Öffnung der bisherigen formbezogenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Einlagenentsteuerung und die Exportbefreiung. Übergangsrechtliche Sonderregelung in Bezug auf die Entsteuerung bei neuen objektiven Steuerpflichten.	38 Abs. 1 Bst.a 42 20
13.	5.4.1	Wechsel zum Empfängerortprinzip als Auffangregel und zum Single Entity Konzept im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Zweigniederlassung. Exportbefreiung sicherstellen für grenzüberschreitende Abholreihengeschäfte und Vermietungen.	14 Abs. 1 19 Abs. 4 19 Abs. 2 76 Abs. 1 Bst.g
14.	5.5	Ausgliederungen und Kooperationen im Bereich der ausgenommenen Umsätze ermöglichen durch ein sach- statt empfängerbezogene Legaldefinition dieser Umsätze.	18, insbes.Ziff. 8, 9 und 11
15.	5.6.1	Erweiterung in der Zulassung der Saldosteuersatzmethode	59
16.	5.6.2	Zu prüfen: Erweiterung des Meldeverfahrens auf alle Leistungen unter Steuerpflichtigen.	47 Abs. 3
17.	5.6.3	Verjährungsunterbrechende Wirkung von Einforderungshandlungen ersetzen durch (teilweise befristeten) Stillstand der Fristen.	49
18.	6.2	Finalisierung der Quartalsabrechnungen erst nach Abschluss des Geschäftsjahres.	45
19.	6.3	Weiterzuverfolgen: gemischtes Veranlagungssystem.	62, 63
20.	6.4	Aufhebung der bisherigen Beweismiteleschränkungen.	-
21.	6.5	Ermöglichung der straffreien Nachdeklaration.	-
22.	6.6	Steuerkontrollen mit periodenabschliessender Wirkung.	62
23.	6.8	Weitere Inkassoverbesserungen im Rahmen der Einheit der Rechtsordnung und unter Einhaltung des Vereinfachungsziels.	8, 32, 69 – 71
24.	6.9	Opportunitätsprinzip bei der Strafverfolgung.	85ff

\*) Diese Liste zweckmässiger Änderungen ist keine abschliessende, sondern das Produkt des limitierten Auftrages (zur „Sondierung“; vgl. Ziff. 1.1 des Berichts).