

Eidg. Steuerverwaltung ESTV  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern  
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 26. September 2014

**Stellungnahme der Treuhand-Kammer**  
**Vernehmlassung zur Teilrevision des MWSTG vom 12. Juni 2009**  
(Umsetzung der Motion WAK-N 13.3362)

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf das Schreiben von Frau Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf mit Datum vom 6. Juni 2014 in rubrizierter Angelegenheit und danken für die Möglichkeit, zur ausgearbeiteten Vorlage Stellung nehmen zu können.

Die Treuhand-Kammer will dazu beitragen, dass Gesetze, so auch das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), mass- und sinnvoll weiterentwickelt werden. Neben den bereits in der Vernehmlassungsvorlage enthaltenen technischen Aspekten hat sie deshalb auch untersucht, wo weitere Gesetzesanpassungen zur besseren Klarstellung der geltenden Rechtslage und der Ziele der letzten Reform vorgenommen werden müssten. Wir behalten uns deshalb vor, nicht nur zu den in der Vernehmlassungsvorlage enthaltenen Änderungen Stellung zu nehmen, sondern auch weitere Anliegen im Interesse einer bestmöglich funktionierenden Mehrwertsteuer einzubringen.

**Allgemeine Vorbemerkungen**

In der Vernehmlassungsvorlage zur Teilrevision des MWSTG werden verschiedene Reformvorschläge zur Diskussion gestellt. Die beabsichtigte Verbesserung einiger Mängel des Gesetzes auf Grundlage der seit dem Inkrafttreten des geltenden Gesetzes im Jahre 2010 gewonnenen Praxiserfahrung ist sicher begrüssenswert. Die Erfahrung zeigt aber auch, dass grundsätzlich jede Gesetzesänderung in einem ersten Schritt zu einem höheren Aufwand für die dem Gesetz unterworfenen Personen führt und auch die Rechtsunsicherheit kann zunächst zunehmen, bis Bedeutung und Tragweite der Gesetzesänderungen geklärt sind. Dies gilt es bei der vorliegenden Reform im Auge zu behalten. Änderungen am Gesetz ohne Not sind deshalb prinzipiell abzulehnen.

Im Erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage werden vier Gründe für die Änderungsvorschläge genannt: Während die Änderungen aufgrund parlamentarischer Vorstösse und Initiativen und die vom Konsultativgremium vorgeschlagenen Änderungen auf einem klaren Auftrag beruhen, ist nicht klar, nach welchen Kriterien die Änderungen auf Antrag des EFD und die sogenannten „gesetzssystematisch bedingten Änderungen“ Eingang in die Vernehmlassungsvorlage gefunden haben. Teilweise scheint es sich dabei um eine eher zufällige Auswahl zu handeln, die tendenziell die Interessen der Verwaltung umzusetzen sucht. Besonders deutlich wird dies bei den Verordnungsbestimmungen, die teilweise ins Gesetz überführt werden sollen, während andere, nicht minder wichtige, in der Verordnung verbleiben sollen.

## **Stellungnahme zu den einzelnen Gesetzesartikeln**

### **Art. 3 Bst. g**

Wir begrüssen die vorgeschlagene Klarstellung.

### **Art. 3 Bst. h**

Wir unterstützen im Grundsatz die Variante des Konsultativgremiums, schlagen jedoch vor, die Bestimmung auf die Inhaber von massgeblichen Beteiligungen zu begrenzen und daher den Zusatz „...oder ihnen nahestehende Personen“ zu streichen. Die Bestimmung lautet damit wie folgt:

*h. eng verbundene Personen: die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen; das Halten einer Beteiligung von 20 Prozent oder weniger am Grund- und Stammkapital qualifiziert nicht als eng verbundene Person, dies gilt analog für eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft;*

Sofern am Begriff der nahestehenden Person festgehalten werden soll, ist dieser eindeutig zu definieren und einzuschränken, um Rechtssicherheit zu schaffen. Der heutige Zustand, den Begriff der nahestehenden Person so weit zu fassen, dass sogar Bekannte und Freunde darunter fallen, führt dazu, dass letztlich jede Leistungsbeziehung als eine solche zwischen nahestehenden Personen qualifiziert werden kann mit der Folge, dass ein Drittpreis zur Anwendung käme. Dies ist weder praktikabel noch steuersystematisch vertretbar und schafft grosse Rechtsunsicherheit. Zudem bewirkt dies, dass die an sich richtige Verteilung der Beweislast ausgehebelt wird, indem die ESTV in allen Fällen die Bemessungsgrundlage aufgrund des Drittpreises festsetzen kann, ohne nachweisen zu müssen, dass tatsächlich ein Verhältnis zwischen Nahestehenden vorliegt.

Nicht zur verkennen ist, dass die Bestimmung in Art. 3 Bst. h gar nicht nötig wäre, wenn das Gesetz in Art. 24 Abs. 2 nicht ein Entgelt fingieren würde, das tatsächlich nicht geleistet wird.

In jedem Fall lehnen wir Ziff. 2 der bundesrätlichen Fassung ausdrücklich ab. Stiftungen und Vereine können nicht eng verbundene Personen sein. Die vorgeschlagene Formulierung schafft mehr Rechtsunsicherheit als Klarheit und wäre stark auslegungsbedürftig; insbesondere in Bezug auf die Frage, wann eine „besonders enge Beziehung“ vorliegen soll. Es ist überdies nicht klar, zwischen wem diese besonders enge Beziehung bestehen müsste. Jedes Mitglied eines Vereins hat grundsätzlich eine enge Beziehung zu seinem Verein, sonst wäre es nicht Mitglied. Es kann aber sicher nicht die Idee sein, dass alle Vereinsmitglieder im Verhältnis zu ihrem Verein als eng verbundene Personen gelten.

#### **Abs. 10 Abs. 1**

Gemäss Bundesrat soll zur Herstellung des Inlandbezugs erforderlich sein, dass „Leistungen im Inland“ erbracht werden, d.h. die Mehrzahl wird verwendet. Dies führt zu Auslegungsschwierigkeiten. Als formelle Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht muss es genügen, dass im Inland **eine einzige Leistung** erbracht wird. Die Anzahl der Leistungen kann im Rahmen der Prüfung, ob ein Unternehmen betrieben wird, d.h. insbesondere unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit, eine Rolle spielen.

Auch aus der Tatsache, dass der territoriale Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer am Ort der Leistungserbringung ansetzt, ergibt sich, dass eine einzige Leistung für die subjektive Steuerpflicht ausreichen kann. Sobald ein Unternehmensträger im Inland eine Leistung erbringt, muss er steuerpflichtig werden. Aktuell wendet die ESTV diese Praxis sehr eingeschränkt an und verlangt in der Regel mehrere Leistungen; damit nimmt sie Nichtbesteuerungen in Kauf.

Wir beantragen deshalb, dass Abs. 1 so formuliert wird, dass **eine Leistung** ausreichend ist oder dass zumindest in der Botschaft ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass eine Leistung ausreicht.

#### **Art. 10 Abs. 1<sup>quater</sup>**

Wir gehen mit den Erläuterungen des Bundesrates einig, dass die Art, wie ein Unternehmen finanziert wird, grundsätzlich keinen Einfluss darauf haben soll, ob der Unternehmensträger steuerpflichtig ist oder nicht. Die Art, wie dieser Grundsatz aber vorliegend in das Gesetz aufgenommen werden soll, lehnen wir ab, da die vorgeschlagene Bestimmung unklar ist. Es ist überdies schlecht, mit Negationen zu legislieren, denn damit ist immer noch nicht klar, was dann eigentlich im positiven Sinn gelten soll. Ausserdem ist die Bestimmung unsauber formuliert: Es ist unklar, auf was sich „deren“ bezieht. Steuerpflichtig wird in jedem Fall nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger.

Wir schlagen deshalb folgende Formulierung in Abs. 1<sup>bis</sup> vor:

- a. *eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, ungeachtet eines allfälligen Zuflusses von Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2; und*

Damit wird klargestellt, dass der Empfang von Nicht-Entgelten keinen Einfluss auf die Qualifikation des Unternehmensträgers als unternehmerisch bzw. nicht-unternehmerisch hat.

Die Frage, ob ein Unternehmensträger unternehmerisch tätig ist, ist ausschliesslich anhand der vom Gesetzgeber in Abs. 1 (neu 1<sup>bis</sup>) aufgestellten Kriterien (auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, Selbstständigkeit, Auftritt unter eigenem Namen nach aussen) zu entscheiden. Ob sonstige Mittelzuflüsse erfolgen, spielt keine Rolle. Auch darf die Vereinnahmung von Nicht-Entgelten nicht per se dazu führen, dass bei einem Unternehmensträger ein nicht-unternehmerischer Bereich angenommen wird.

Abs. 1<sup>quater</sup> ist folglich zu streichen.

### **Art. 10 Abs. 2**

Wir begrüssen an sich die Heranziehung des weltweiten Umsatzes zur Beurteilung des Erreichens der Umsatzgrenze von 100'000 Franken und anerkennen, dass damit heute bestehende Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Leistungserbringern abgebaut werden können. **Wir bezweifeln allerdings, dass die konkreten Praxisauswirkungen dieser fundamentalen Änderung genügend abgeklärt worden sind.** Wir ersuchen den Bundesrat daher zu präzisieren, welcher Umsatz beispielsweise herangezogen werden soll, wenn ein ausländischer Unternehmensträger eine Betriebsstätte im Inland hat. Nach dem geltenden multiple-entity Prinzip dürfte diesfalls für die Beurteilung der Steuerpflicht der Betriebsstätte nur dieser Umsatz der Betriebsstätte herangezogen werden.

Überdies führt diese Neuregelung unseres Erachtens im Zusammenhang mit der Einschränkung der Bezugsteuer auf Lieferungen in Art. 45 MWSTG dazu, dass sämtliche im internationalen Energiehandel tätige ausländische Leistungserbringer im Inland steuerpflichtig würden, sobald ein Unternehmen mit Sitz im Inland von diesen Leistungen bezieht, selbst wenn die Energie nicht im Inland konsumiert wird, sondern nur hier gehandelt wird. Dies ist verwaltungsökonomisch nicht sinnvoll, da es zu einer Vielzahl von zusätzlichen Steuerpflichtigen führt, ohne dass im Inland ein Steuerertrag anfällt. Es könnte zudem zu einem Wettbewerbsnachteil für inländische Energiehändler führen.

Ein möglicher Lösungsansatz wäre, solche Energielieferungen weiterhin der Bezugsteuer zu unterstellen und die Erbringer solcher Lieferungen in Art. 10 Abs. 2 Bst. a von der Steuerpflicht zu befreien, mit Ausnahme der Fälle, in denen Lieferungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht werden.

### **Art. 12 Abs. 3**

Die Treuhand-Kammer lehnt den Vorschlag, die untere Umsatzgrenze von 25'000 Franken ersatzlos aufzuheben, ab. Gemeinwesen haben bereits heute den grossen Vorteil, dass die Steuerpflicht für jede einzelne Dienststelle zu beurteilen ist, was tendenziell dazu führt, dass die erzielten Umsätze in den einzelnen Dienststellen tiefer sind und jene deshalb von der Steuerpflicht befreit bleiben. Die Aufhebung der Umsatzgrenze verstärkt zudem die Wettbewerbsverzerrungen gegenüber steuerpflichtigen privatrechtlichen Unternehmen. Diese „Schutzgrenze“ von 25'000 Franken führt auch nicht zu einem unverhältnismässigen administrativen Aufwand für die Gemeinwesen. Wenn ein Gemeinwesen Leistungen an Nicht-Gemeinwesen erbringt und Unklarheiten betreffend des erzielten Umsatzes bestehen, kann es jederzeit auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten.

Schliesslich sieht der Gesetzesentwurf gerade auch bei der Zusammenarbeit zwischen Gemeinwesen durch die Ausweitung der Steuerausnahme in Art. 21 Abs. 2 neue Steuererleichterungen vor. Umso weniger rechtfertigt es sich, auch noch die subjektive Steuerpflicht weiter einzuschränken.

#### **Art. 14 Abs. 2<sup>bis</sup>**

Wie das Konsultativgremium erachten wir es als wichtig, dass Beginn und Ende der Steuerpflicht des Unternehmensträgers mit Sitz im Ausland ausdrücklich geregelt werden. Ohne explizite Regelung ist die Rechtslage schlicht unklar. Ob jemand unternehmerisch tätig ist (d.h. ein Unternehmen betreibt), hängt nicht davon ab, ob Leistungen im Inland erbracht werden (vgl. Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup>). Erbringt nun ein ausländisches Unternehmen erstmals Leistungen im Inland, wird es nach Art. 10 Abs. 1 steuerpflichtig, sofern die Befreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 nicht greift. Da aber die Steuerpflicht gemäss Art. 14 Abs. 1 mit Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit beginnt, kann durchaus die Auffassung vertreten werden, dass das ausländische Unternehmen auf Beginn seiner (ausländischen) unternehmerischen Tätigkeit im Inland steuerpflichtig wird. Es besteht also in Bezug auf ausländische Unternehmen ein gewisser Widerspruch zwischen Art. 10 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1, der mit dem Vorschlag des Konsultativgremiums aufgehoben wird. Dasselbe gilt auch für die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, da die Auslegung im Erläuternden Bericht, dass die unternehmerische Tätigkeit im Inland endet, wenn keine Leistungen mehr im Inland erbracht werden, so dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden kann.

Es ist ausserdem wichtig und vermeidet die Anpassung der Bestimmungen der MWSTV zum Vergütungsverfahren, dass die Steuerpflicht für ausländische Unternehmen insoweit auch rückwirkend gilt, als dass allfällige Vorsteuern, die vor Erbringen der Leistung im Inland angefallen sind, zurückgefordert werden können. Dies bedeutet aber auch, dass ein solches Unternehmen, das bisher nur Dienstleistungen erbracht hat, die dem Empfängerortsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 unterliegen, diese rückwirkend versteuern muss. Diesbezüglich könnte das Gesetz ausdrücklich festhalten, dass Leistungen, die der Bezugsteuer unterliegen, nicht nachversteuert werden müssen.

Der Vorschlag des Konsultativgremiums bedarf jedoch noch einer Regelung, wie nach der Beendigung der Steuerpflicht im Inland nachträglich eintretenden Änderungen des Entgelts Rechnung zu tragen ist. Eine Korrektur der abgerechneten Steuer müsste für die ausländischen Unternehmen in Art. 41 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Abrechnung der Steuer vorgesehen werden.

#### **Art. 14 Abs. 4**

Wir beantragen, diesen Absatz zu streichen.

Die Beschränkung der Optionsmöglichkeit für die subjektive Steuerpflicht auf die laufende Steuerperiode lässt sich sachlich nicht begründen. In der Praxis schafft sie Probleme und unbefriedigende Situationen, die teilweise von der ESTV selbst mit grosszügiger rückwirkender Eintragung von Personen als MWST-Subjekt entschärft werden. Teilweise lehnt dies die ESTV aber auch ab, womit die Frage des Eintragszeitpunkts vom Ermessen der ESTV abhängt, wofür es keine gesetzliche Grundlage gibt und was zu rechtsungleichen Situationen führt. So

kann z.B. ein nicht-MWST-registriertes Unternehmen die geschuldete Bezugsteuer nicht rückwirkend als Vorsteuer abziehen, obwohl es die Voraussetzungen für den Verzicht auf die MWST-Befreiung erfüllen würde und die mit Bezugsteuer belasteten Leistungen ganz klar im unternehmerischen Bereich verwendet, womit eine Besteuerung system- und zweckwidrig ist (vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

Auch dogmatisch lässt sich die Beschränkung der Verzichtsmöglichkeit nicht begründen. Die Befreiung von der Steuerpflicht soll hauptsächlich dazu dienen, dass kleine Unternehmen mit geringen Umsätzen nicht übermässig stark mit administrativem Aufwand für die MWST-Abrechnung belastet werden. Will jedoch ein Unternehmen diesen Aufwand freiwillig auf sich nehmen, ist dies steuerdogmatisch zu begrüssen und nicht einzuschränken, setzt es doch den gesetzgeberischen Willen um, dass die Mehrwertsteuer auf der unternehmerischen Stufe weitestgehend steuerneutral sein soll. Aufgrund des zusätzlichen Aufwands, den ein rückwirkender Verzicht mit sich bringt (zusätzliche MWST-Abrechnungen, Rechnungskorrekturen, gegebenenfalls muss die MWST auf Ausgangsleistungen selbst getragen werden, wenn sie nicht mehr überwälzbar ist), dürfte ein rückwirkender Verzicht auf eine überschaubare Zahl von Ausnahmefällen beschränkt bleiben.

#### **Art. 19 Abs. 2 zweiter Satz**

Der Satz ist zu streichen.

Es ist nicht notwendig, die Verordnungsbestimmung ins Gesetz zu überführen, weil so die – nach unserer Auffassung gesetzeswidrige Verordnungspraxis – legalisiert würde. Wir unterstützen den Vorschlag des Konsultativgremiums.

#### **Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3**

Die Treuhand-Kammer beantragt, Ziff. 3 wie folgt zu ändern:

3. *Die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Lieferung;*

Die Anwendung einer Steuerausnahme von der MWST, das als solches Bundesrecht darstellt, darf nicht von Voraussetzungen abhängen, welche der kantonale Gesetzgeber bestimmen kann. Ein eidgenössisches Gesetz muss in der ganzen Schweiz einheitlich angewendet werden, was mit dem Abstellen auf kantonale Bewilligungen nicht gewährleistet ist. Die Praxis zeigt, dass die Bewilligungen kantonale unterschiedlich gehandhabt werden, was zu Verzerrungen und Benachteiligungen der betroffenen Berufsgruppen führt (z.B. Physiotherapeuten). Die fortschreitende Disharmonisierung bezüglich der Anerkennung der Heilberufe zwischen den einzelnen Kantonen hat zur Folge, dass die inhaltlich gleiche Leistung einzig abhängig vom Kanton, in dem sie erbracht wird, mehrwertsteuerlich unterschiedlich behandelt wird. In einem Kanton ist sie steuerbar und in einem anderen von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Die vorgeschlagene Formulierung macht die lange und ohnehin nicht abschliessende Aufzählung von Heilberufen überflüssig. Der Bundesrat kann die Einzelheiten näher bestimmen.



### **Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8**

Wir beantragen, Ziff. 8 wie folgt zu formulieren:

*8. Leistungen von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, von Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex), die nach Art. 51 KVV zur Leistungserbringung zugelassen sind, und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen;*

Die Ausnahmebestimmung stellt auf individuelle Eigenschaften des Leistungserbringers ab (gemeinnützige Organisationen der Krankenpflege). Dies führt zu Wettbewerbsverzerrungen und Ungleichbehandlungen, die aus mehrwertsteuerlicher Optik nicht zu rechtfertigen sind. Art. 21 nimmt aus bildungs- oder sozialpolitischen Gründen oder aus Praktikabilitätsgründen gewisse Leistungen von der MWST aus. Dabei ist aber die Leistung zu beurteilen, und nicht wer sie erbringt.

Mit der vorgeschlagenen Formulierung wird die Ungleichbehandlung gemeinnütziger und privater SPITEX Organisationen aufgehoben. Um sicherzustellen, dass nicht irgendwelche Leistungen ausgenommen werden, sondern nur solche, die mit der Pflege und Unterstützung von kranken und pflegebedürftigen Personen im Zusammenhang stehen, verweist das Gesetz auf Art. 51 der Verordnung zum Krankenversicherungsgesetz. Damit wird der Kreis der Leistungserbringer auf diejenigen eingeschränkt, deren Kosten von der Krankenversicherung grundsätzlich übernommen werden.

### **Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18**

Die Treuhand-Kammer unterstützt die vorgeschlagene Änderung.

Buchstaben a, b und c können zusammengefasst werden. Damit können Auslegungsprobleme und –unsicherheiten von Anfang an vermieden werden, beispielsweise wenn es um die Frage geht, unter welchen Buchstaben eine Leistung zu subsumieren ist. Ausserdem gibt es keinen Grund, dass die Ausnahme für Leistungen zwischen Versicherungen untereinander nicht für alle Versicherer gleichermassen gilt. Auch Leistungen, die der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen, können von allen möglichen Versicherungen erbracht werden, z.B. auch von einer privatrechtlichen Unfallversicherungsgesellschaft. Mit der gegenwärtigen Formulierung ist es unklar, ob diese Leistungen dann immer, unabhängig vom Versicherer, als Leistungen im Bereich der Sozialversicherung gelten. Alles andere wäre nicht zu rechtfertigen.

### **Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20**

Im Immobilienbereich stellt sich nach wie vor die Problematik der Abgrenzung zwischen der Lieferung von Grundstücken einerseits und baugewerblichen Leistungen andererseits. Diese Abgrenzung ist schwierig und hat zu verschiedentlichen Praxisänderungen der ESTV geführt, was die Rechtsunsicherheit erheblich vergrössert hat. In seiner Antwort auf die Interpellation 12.4033 vertritt der Bundesrat die Auffassung, das Mehrwertsteuergesetz verlange, dass die Baukosten eines Gebäudes für einen Dritten zu versteuern seien und nur der Verkauf eines bebauten Grundstücks von der Steuer ausgenommen sei. Um dieses Ziel zu erreichen, ist nach Ansicht des Bundesrates auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abstellen: Wird mit dem Bau vor Vertragsschluss begonnen, soll eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vorliegen, anderenfalls ein steuerbarer Vorgang. Abgesehen davon, dass

es sich beim Vertragsschluss um ein zufälliges, vergleichsweise leicht zu beeinflussendes Ereignis handelt, das in keinem Zusammenhang zum wirtschaftlichen Vorgang steht, benachteiligt diese Lösung die kleinen Bauherren, die nicht über ausreichende finanzielle Mittel verfügen, um ohne abgeschlossene Kaufverträge mit dem Bau zu beginnen. Die vom Bundesrat verteidigte Lösung führt auch zu einer subjektiven Steuerpflicht von Pensionskassen und Privatpersonen, die unter dem alten Recht nicht existiert hatte und zu einer höheren Steuerbelastung führt, als dies unter dem vom Parlament abgeschafften baugewerblichen Eigenverbrauch der Fall war.

Es ist deshalb wichtig, dass diese Abgrenzung vom Gesetzgeber klar im Gesetz festgehalten wird. Die Treuhand-Kammer schlägt folgende Formulierung vor:

*20. die Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken einschliesslich der Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, auf denen der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin noch eine Baute zu erstellen oder umzubauen hat, ausser der Übergang von Nutzen und Gefahr erfolgt vor der Übertragung oder der Bestellung des dinglichen Rechts,*

*20<sup>bis</sup> die Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an die Stockwerkeigentümer und Stockwerkeigentümerinnen, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seinem Unterhalt, seiner Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen bestehen;*

Mit dieser Formulierung wird das vom Bundesrat verfolgte Ziel in sachgerechter Weise erreicht. Trägt der Käufer das wirtschaftliche Risiko des Baus, ist es richtig, dass ein steuerbarer Vorgang vorliegt. Der Übergang des wirtschaftlichen Risikos geht im Zeitpunkt des Antritts von Nutzen und Gefahr über. Trägt hingegen der Veräusserer bis zur Fertigstellung der Baute Nutzen und Gefahr und damit das wirtschaftliche Risiko, unterscheidet sich der Verkauf einer in Bau befindlichen Baute nicht vom Verkauf einer bereits fertiggestellten Baute.

Mit der Ausgliederung der Bestimmung zum Stockwerkeigentum in eine eigene Ziff. 20<sup>bis</sup> wird die Ziff. 20 ausserdem verständlicher und leserfreundlicher.

#### **Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27**

Die Treuhand-Kammer sieht keinen Grund, diese Bestimmung zu streichen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum gerade diese Ausnahme wegfallen soll, wenn erklärermassen mit dieser Reform die Ausnahmen von der Mehrwertsteuer nicht thematisiert werden sollen. Nur weil sich die ESTV mit dem Begriff „Bekanntmachungsleistung“ schwer tut, ist dies kein Grund, die gesamte Bestimmung zu streichen, zumal dies zu einem gewichtigen Nachteil für die betroffenen gemeinnützigen Organisationen führen würde.

Tatsächlich ist es aber wenig sinnvoll, unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Entlastung von gemeinnützigen Organisationen Leistungen von Dritten an solche Organisationen von der Steuer auszunehmen, da es dem Dritten (und nur ihm) möglich ist, über die Option solche Leistungen ebenfalls zu versteuern, was er mit Blick auf das Vorsteuerabzugsrecht, regelmässig tun wird.

Die Treuhand-Kammer schlägt deshalb folgende Formulierung vor:



27. *Leistungen mit Reklamecharakter, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter erbringen;*

Die vorgeschlagene Änderung beschränkt die Ausnahme auf Leistungen von gemeinnützigen Organisationen an Dritte, was auch der überwiegende Anwendungsbereich dieser Norm sein dürfte. Ferner werden Bekanntmachungsleistungen neu als Leistungen mit Reklamecharakter umschrieben, ein Begriff, der in Art. 52 MWSTV bereits definiert ist und sich in der Praxis eingespielt hat. Es kann sich bei diesen Leistungen nicht nur um Verdankungen handeln, sondern generell um Leistungen, die geeignet sind, den Sponsor bekannt zu machen und ihn in die Nähe des gesponserten Anlasses oder der Organisation zu bringen. Das Medium, über welches die Leistung erbracht wird (Papier, Radio, Internet etc.) darf keine Rolle spielen.

**Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28**

Die Treuhand-Kammer unterstützt die weitergehende Befreiung der Zusammenarbeit von Gemeinwesen von der MWST. Die vorgeschlagene Bestimmung läuft aber Gefahr, zu restriktiv zu sein, wenn sie auf Gesellschaften, an denen **ausschliesslich** Gemeinwesen beteiligt sind, beschränkt bleibt, denn das schliesst jede auch kleinste Beteiligung eines Nicht-Gemeinwesens von vornherein aus. Wir schlagen vor, in Buchstaben b und c statt ausschliesslich „im wesentlichen“ zu verwenden. Der Bundesrat kann dann in der Verordnung festlegen, was als wesentliche Beteiligung gilt.

**Art. 21 Abs. 2 Ziff. 31**

Diese Änderung ist entschieden abzulehnen. Sie ist steuersystematisch in keiner Weise zu rechtfertigen und dient einzig dazu, Partikularinteressen einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen zu befriedigen. Ausser der Tatsache, dass noch eine zusätzliche Steuerausnahme geschaffen wird, was die vorgesehene Aufhebung der Ausnahme in Ziff. 27 noch unverständlicher erscheinen lässt, führt die Bestimmung auch zu einem eklatanten Widerspruch zu Art. 3 Bst. i, gemäss dem zwischen dem Gönner und dem Empfänger der Gönnerbeitrags gerade keine Leistung vorliegt.

Wie der Bundesrat selber im erläuternden Bericht ausführt, gibt es bereits unter dem geltenden Recht genügend Möglichkeiten, dass solche Leistungen nicht besteuert werden.

**Art. 22 Abs. 1**

Der Variante des Konsultativgremiums ist eindeutig der Vorzug zu geben. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung lehnt die Treuhand-Kammer ab.

Mit der letzten MWST-Reform sollten einerseits das Optionsrecht geöffnet, andererseits administrative Belastungen eliminiert und schliesslich verhindert werden, dass die ESTV zwar die überwälzte Steuer einbehält, die Auszahlung der Vorsteuern wegen einer fehlenden „Bewilligung“ der Option verweigert. Die Formulierung „durch offenen Ausweis“ zielte auf diesen Aspekt hin. Mit dem letzten Satz, den der Bundesrat gemäss Vernehmlassungsvorlage einfügen möchte, wird nun aus dem offenen Ausweis eine Formvorschrift gemacht und ein Bewilligungsverfahren aufgebaut. Ausserdem ist der Zeitpunkt der Option unklar.

Mit der vom Konsultativgremium vorgeschlagenen Regelung werden beide Punkte klargestellt. Eine zwingende offene Überwälzung ist aus steuersystematischen Gründen nicht erforderlich. Zudem gibt es auch keine sachlichen Gründe, eine rückwirkende Option – auch über die laufende Steuerperiode zurück - auszuschliessen. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person in ihrer MWST-Abrechnung oder einer allfälligen späteren Korrekturabrechnung auf der entsprechenden Formularzeile angibt, in welcher Höhe sie optierte Umsätze erbracht hat. Genau deshalb wurde die entsprechende Formularzeile auch geschaffen. Die ESTV erhält so Kenntnis vom Ausüben der Option, was ihr erlaubt, die korrekte Abrechnung der MWST zu überprüfen. Der Leistungsempfänger hat jederzeit die Möglichkeit, vom Leistungserbringer eine Rechnung gemäss Art. 26 MWSTG zu verlangen. Darauf muss die optierte Steuer selbstverständlich ausgewiesen werden.

Ausserdem ist völlig unklar, in welchen Fällen ein offener Ausweis der Steuer nicht möglich sein soll, wie zur Zeit laufende Gerichtsverfahren zeigen. Wenn schon sollte ein Gesetz solche unklaren Situationen verhindern, nicht aber noch zusätzliche schaffen.

#### **Art. 22 Abs. 2**

Auch hier ist der Variante des Konsultativgremiums zu folgen.

Die Treuhand-Kammer lehnt entschieden ab, dass eine Optionsmöglichkeit von einem unsicheren, sich erst in der Zukunft allenfalls verwirklichenden Zustand abhängig gemacht wird, wie das in der Version des Bundesrates („... oder genutzt werden soll“) der Fall wäre.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, den Artikel 29 Absatz 1 MWSTG vorsieht, ist erst vorzunehmen, wenn die von der Steuer ausgenommenen Leistungen effektiv erbracht werden. Hypothetische Zuordnungen für mögliche künftige Leistungen und die damit verbundenen Beweisschwierigkeiten für beide Seiten sind mit dem neuen Konzept des Vorsteuerabzugsrechts ausgeschlossen.

#### **Art. 23a**

Sofern der fiktive Vorsteuerabzug bei Kunstgegenständen tatsächlich zu derart grossen Problemen führt, wie dies der Bundesrat geltend macht, ist gegen eine Wiedereinführung der Margenbesteuerung in diesem Bereich nichts einzuwenden. Immerhin gilt es aber darauf hinzuweisen, dass die Motion Fässler (10.3161), auf die der Bundesrat seine Begründung stützt, im Parlament bekämpft war und inzwischen abgeschrieben ist.

Soll die Margenbesteuerung wieder eingeführt werden, sind aber einige Punkte zu beachten, um insbesondere Abgrenzungsprobleme zum weiterhin bestehenden fiktiven Vorsteuerabzug zu vermeiden.

Die Treuhand-Kammer schlägt vor, Absatz 1 wie folgt zu formulieren:

<sup>1</sup> *Hat die steuerpflichtige Person **Sammlerstücke wie Kunstgegenstände, Antiquitäten und dergleichen** erworben, so kann sie für die Berechnung der Steuer den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern sie auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuern abgezogen hat (Margenbesteuerung).*

Das Definitionsmerkmal, welches entscheidend für die Anwendung der Margenbesteuerung ist, ist, dass es sich um Gegenstände handelt, die gesammelt werden. Es muss sich nicht um Gegenstände aus einer Sammlung handeln. Kunstgegenstände und Antiquitäten sind Unterbegriffe zum Begriff Sammlerstücke, der auch noch weitere Gegenstände enthalten kann. Der Bundesrat kann dies im Detail in der Verordnung definieren.

Die entsprechende Anpassung ist auch in den Absätzen 3 und 4 vorzunehmen.

Ob ein Gegenstand für den Wiederverkauf erworben wird, spielt keine Rolle und ist überdies ein subjektives Kriterium, welches nur schwer zu überprüfen ist. Die Margenbesteuerung kann so oder so erst im Zeitpunkt des Wiederverkaufes angewendet werden. Mit der Streichung dieses Kriteriums wird überdies Abs. 2 überflüssig, dessen Notwendigkeit und Bedeutung unklar ist, gerade auch weil beim fiktiven Vorsteuerabzug, bei dem es im Kern ebenfalls um einen Wiederverkauf geht, der Wiederverkäufer nicht definiert wird.

Schliesslich ist die systematische Einordnung des Artikels unbefriedigend. Der Inhalt von Art. 23a muss als Art. 24a MWSTG geführt werden, denn die Margenbesteuerung ist kein Element des Steuerobjekts, sondern der Steuerbemessung. Deshalb sollte dieser Artikel im 3. Kapitel nach Art. 24 eingefügt werden (vgl. auch systematische Stellung im aMWSTG).

#### **Art. 25 Abs. 3**

Die Treuhand-Kammer lehnt die vorgeschlagene Änderung des Bundesrates ab und unterstützt die Variante des Konsultativgremiums.

Es ist der Kernzweck des Mehrwertsteuergesetzes, eine sachgerechte und korrekte Besteuerung sicherzustellen. Sofern hierzu eine Ermessenseinschätzung notwendig ist, ist diese vorzunehmen. Die Vornahme von Ermessenseinschätzungen gehört seit jeher zur Aufgabe sämtlicher Steuerbehörden; sie betrifft nicht nur den Bereich der Take-away-Umsätze. Die Gerichte schützen in aller Regel die von den Behörden vorgenommenen Schätzungen. Es geht nicht an, einen Steuerpflichtigen zu „bestrafen“, indem alle seine Umsätze zum Normalsatz besteuert werden.

#### **Art. 28 Abs. 3**

Die Treuhand-Kammer beantragt, Abs. 3 wie folgt zu formulieren:

*<sup>3</sup> Hat die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit einen beweglichen Gegenstand ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen, so kann sie auf dem von ihr entrichteten Betrag fiktive Vorsteuern abziehen. Der von ihr entrichtete Betrag versteht sich inklusive Steuer zu dem im Zeitpunkt des Bezugs anwendbaren Steuersatz. Für Gegenstände, die der Margenbesteuerung unterliegen (Art. 24a), können keine fiktiven Vorsteuern abgezogen werden.*

In der Vernehmlassungsvorlage schlägt der Bundesrat eine (teilweise) Wiedereinführung der Margenbesteuerung vor. Die Entlastung verdeckter Mehrwertsteuerbelastung ist sachgerecht, um steuerliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden. Bei der Einführung des Abzugs von fiktiven Vorsteuern stand die Missbrauchsverhinderung im Vordergrund. Diesem Aspekt wird neu Rechnung getragen, indem missbrauchsanfällige Gegenstände der Margenbesteuerung

zugewiesen werden. Damit ist es konsequent, dass die Einschränkungen in Art. 28 Abs. 3 MWSTG aufgehoben werden und beispielsweise auch von nicht steuerpflichtigen Personen erworbene Betriebsmittel zum Abzug fiktiver Vorsteuer berechtigen.

Beim neuen Abs. 3<sup>bis</sup> ist unklar, ob er sich nur auf Abs. 3 oder auch Abs. 2 bezieht. Nach Ansicht der Treuhand-Kammer geht es auch bei Abs. 2 um den Abzug fiktiver Vorsteuern, womit Abs. 3<sup>bis</sup> auch auf Abs. 2 Anwendung finden müsste. Es wäre nützlich, dies im Gesetz klarzustellen.

#### **Art. 38 Abs. 1**

Wenn dieser Artikel angepasst werden soll, dann rechtfertigt es sich, gleich auch andere Unklarheiten zu beheben: Es gibt auch Umstrukturierungen, die nicht unter Art. 19 oder 61 DBG fallen. Solche können zwar über den Auffangtatbestand von Bst. b geregelt werden, dessen Formulierung aber verwirrend ist, da hier zivilrechtliche Überlegungen des Fusionsgesetz hineinspielen.

Die Treuhand-Kammer schlägt deshalb vor, in Bst. b „*anderen*“ zu streichen. Die zivilrechtliche Behandlung und Abwicklung einer Umstrukturierung kann nicht entscheidend sein.

#### **Art. 42 Abs. 6**

Die vom Bundesrat eingebrachte Änderung ist abzulehnen und der Variante des Konsultativgremiums ist der Vorzug zu geben, das heisst die 10-jährige absolute Verjährungsfrist ist beizubehalten.

Das Problem der Verfahrensdauer liegt heute nicht bei den Gerichten. Es ist die ESTV, die namentlich sehr viel Zeit für die Einspracheverfahren benötigt, welche so gar nicht nötig sind. Dem Aspekt der Rechtssicherheit, der ebenfalls eine kurze Verfahrensdauer verlangt, wurde in der letzten Reform besonders Rechnung getragen, es wäre nicht sachgerecht, dieses Ziel wieder aufzuheben.

#### **Art. 45 Abs. 1 Bst. a**

Die vorgeschlagene Änderung wird unterstützt. Die Inlandsteuer hat Vorrang vor der Bezugsteuer. Grundsätzlich geht es nicht an, dass sich die ESTV an den Leistungsempfänger hält, wenn der Leistungserbringer (zu Unrecht) nicht registriert ist. Dies wäre jedoch in der Praxis schwierig umzusetzen, deshalb ist das Abstellen auf die Eintragung im MWST-Register eine praktikable Lösung. Idealerweise würde nicht darauf abgestellt, wer registriert ist, sondern wer steuerpflichtig ist.

#### **Art. 45 Abs. 1 Bst. c**

Die Treuhand-Kammer begrüsst die Abschaffung der Bezugsteuer auf Lieferungen. Diese hat sich in der Praxis nicht bewährt, ist grösstenteils toter Buchstabe geblieben und wird von der ESTV teilweise auf Inlandlieferungen angewendet, wo richtigerweise die Inlandsteuer zur Anwendung kommen müsste.

Unverständlich ist hingegen, warum der Bundesrat auf halbem Weg stehen bleibt und die Bezugsteuer auf Lieferungen von unbeweglichen Gegenständen beibehalten will. Dies führt zu nicht zu rechtfertigenden Unterscheidungen und ausserdem grosser Rechtsunsicherheit für die potenziell betroffenen Leistungsempfänger. Wie der Bundesrat im Erläuternden Bericht (S. 18) selber ausführt, ist sich die grosse Mehrheit der Konsumenten nicht bewusst, dass sie beim Bezug von Lieferungen mehrwertsteuerpflichtig werden könnten.

Wenn dann ausserdem die Bestimmung noch derart kompliziert formuliert ist, dass selbst unter Hinzunahme der Erläuterungen nicht klar wird, welche Lieferungen nun der Bezugsteuer unterliegen sollen, ist das eine unhaltbare Situation. Ausserdem würden mit der vorliegenden Formulierung nicht-steuerpflichtige ausländische Leistungserbringer gegenüber nicht-steuerpflichtigen inländischen Leistungserbringern schlechter gestellt, da bei den Inländern die Bezugsteuer nicht gilt. Es ist fraglich, ob das unter den Freizügigkeitsabkommen mit der EU überhaupt zulässig ist. Durch die Neuregelung der subjektiven Steuerpflicht mit Heranziehen des weltweiten Umsatzes ist das Problem, das ursprünglich über die Lieferungsbezugsteuer angegangen werden sollte, hinreichend gelöst. Es geht nicht an, Konsumenten dafür büssen zu lassen, dass ein Leistungserbringer sich nicht korrekt für die Schweizer MWST anmeldet.

Als einzigen Tatbestand, in dem die Bezugsteuer auf Lieferungen sinnvoll ist, sehen wir die Lieferung von Energie aus den in den Bemerkungen zu Art. 10 genannten Gründen.

Die Treuhand-Kammer verlangt deshalb, Bst. c insofern zu modifizieren, dass nur noch die Lieferung von Energie von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, an steuerpflichtige Empfänger darunter fallen. Die Lieferung von Energie an nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland führt analog wie die telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen zur Steuerpflicht im Inland.

#### **Art. 45 Abs. 2**

Die Treuhand-Kammer kann sich dem Bundesrat anschliessen, dass die Benachrichtigungspflicht aufgehoben wird, wenn die Bezugsteuer auf Lieferungen, wie von der Treuhand-Kammer vorgeschlagen, vollständig aufgehoben wird. Ansonsten ist die Benachrichtigung beizubehalten.

#### **Art. 70 Abs. 2**

In Übereinstimmung mit dem Konsultativgremium und ihrem Antrag zu Art. 42 Abs. 6 folgend beantragt die Treuhand-Kammer die Streichung dieser Änderung.

#### **Art. 86 Abs. 7**

Die Treuhand-Kammer versteht das Anliegen der ESTV und stellt sich nicht grundsätzlich dagegen. Allerdings ist die vorgeschlagene Bestimmung unverständlich und unvollständig und deshalb in dieser Form abzulehnen. Es ist beispielsweise nicht einleuchtend, warum nicht auch die Ermessenseinschätzung nach Art. 79 MWSTG erfasst wird.



## Übergangsbestimmungen

Es ist generell zu prüfen, ob infolge der beabsichtigten Gesetzesänderungen nicht zusätzliche Übergangsbestimmungen notwendig sind. Insbesondere der Übergang vom fiktiven Vorsteuerabzug zur Margenbesteuerung oder auch das beabsichtigte Abstellen auf den weltweiten Umsatz könnten übergangsrechtliche Bestimmungen notwendig machen.

### Art. 115 Abs. 1

Die Treuhand-Kammer unterstützt die Variante des Konsultativgremiums.

Wir hoffen, Sie mit unseren Ausführungen überzeugt zu haben und dass Sie die von uns vorgeschlagenen Änderungen berücksichtigen werden. Wir stehen Ihnen auch gerne für eine vertiefte Diskussion der aufgeworfenen Punkte oder als Teilnehmer an einem Hearing zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

TREUHAND-KAMMER



Dr. Markus R. Neuhaus  
Präsident Fachgruppe Steuern



Dr. Niklaus Honauer  
Präsident des MWST-Kompetenzzentrums