



# Bausteine für eine ideale Mehrwertsteuer

## Nur eine radikale Neukonzeption der Steuer führt zu nachhaltigen Vereinfachungen

von Diego Clavadetscher, Fürsprecher/dipl. Steuerexperte, Clavadetscher + Partner, Steuer-Advokatur, Mitglied des Kompetenzzentrums Mehrwertsteuer der Treuhand-Kammer

*In ihrer Vernehmlassung zum Postulat Raggenbass formulierte die Treuhand-Kammer eine „Vision für eine ideale(re) Mehrwertsteuerordnung“. Der Bundesrat nahm in seinem Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ diesen Anstoss erfreulicherweise auf. Durch die persönliche Initiative von Herrn Bundesrat Merz hat die politische Diskussion eine grosse Dynamik gewonnen. Der Artikel zeigt zunächst die systembedingten Mängel der heutigen Ordnung und sodann die sechs vom Gesetzgeber zu regelnden Grundfragen auf. Eine ideale Mehrwertsteuerordnung wird nämlich nicht bloss über die Einführung von materiellen Vereinfachungen geschaffen, sondern über ein in sich kongruentes System, welches namentlich auch auf die Anliegen der Steuerpflichtigen gebührend Rücksicht nimmt.*

### 1. Defizite der heutigen Mehrwertsteuer-Ordnung

Erfreulicherweise ist die geltende Mehrwertsteuergesetzgebung im Moment Gegenstand einer breiten politischen Diskussion. Diese ist Ausdruck einer **grossen Unzufriedenheit**, welche offenbar weit über die direkt betroffenen Steuerpflichtigen hinausgeht. Sie macht deutlich, dass bei der seinerzeitigen Konzeption, vor allem aber auch bei der heutigen Umsetzung, offenbar der Bogen überspannt wurde.

Die breite Unzufriedenheit führt zum dringenden Wunsch nach **Vereinfachungen**. Dieser Wunsch ist berechtigt. Um aber eine wirkliche und nachhaltige Vereinfachung der Mehrwertsteuer zu erreichen, darf nicht bloss am bestehenden Gesetz „gepflastert“, sondern es muss die gesamte Steuer auf ein **neues Fundament** gestellt werden. Sobald die Mehrwertsteuer auf einem logischen und in sich geschlossenen System basiert, ist sie einfach zu verstehen und somit auch einfach umzusetzen. Erst eine kongruent konzipierte Steuer, deren Erhebung nach streng rechtsstaatlichen Grundsätzen erfolgt, findet auch eine breite Akzeptanz in der Bevölkerung.

Die heutige Ordnung entspricht in vielerlei Hinsicht nicht diesen Anforderungen. Sie weist - neben vielen anderen – insbesondere folgende Mängel auf:

#### 1.1. Keine Allgemeinheit der Besteuerung

Das geltende Gesetz sieht eine grosse Zahl von Ausnahmen vom Steuerobjekt<sup>1</sup> und vom Steuersubjekt<sup>2</sup> vor. Dies hat zur Konsequenz, dass ein beachtlicher Teil der in den Konsum fließenden Einkommensverwendung nicht besteuert wird. Sobald eine Steuer – im Widerspruch zu Art. 127 Abs. 2 BV – das Steuergut nicht umfassend und gleichmässig belastet, entstehen **Un-**

**gerechtigkeiten und Schlupflöcher.** Dabei sind subjektive Ausnahmen (bspw. aufgrund von Mindestumsatzgrenzen) noch schädlicher als die objektiven, führen sie doch, neben den beiden bereits genannten Unstimmigkeiten, zusätzlich zu Wettbewerbsverzerrung zwischen Marktteilnehmern der gleichen Branche.

## **1.2. Ungenügende Umsetzung von verfassungsgemäss vorgeschriebenen Grundsätzen**

Art. 127 Abs. 1 BV verlangt, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz zu regeln ist. Das heutige Mehrwertsteuergesetz erfüllt diese fundamentale Anforderung der Verfassung nicht.

Der zentrale Begriff des Steuerobjekts – die Leistung – wird nirgends umschrieben. Damit ist einer **extensiven Auslegung** des Steuerobjekts durch die Verwaltung und die Gerichte **Tür und Tor geöffnet**.

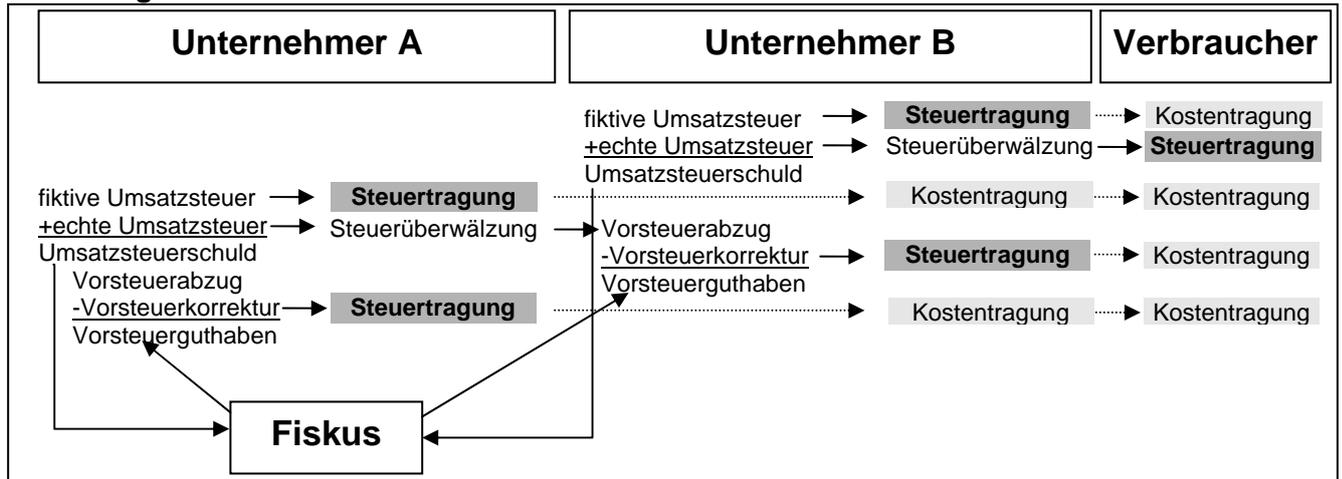
Die Umschreibung des Steuersubjekts<sup>3</sup> verweist auf das Steuerobjekt, während dort<sup>4</sup> wiederum auf das Steuersubjekt Bezug genommen wird. Auch dieser Zirkelschluss dient nicht der Schaffung von klaren Verhältnissen. Er verhindert namentlich, dass zwischen dem Steuerbereich und dem Nichtsteuerbereich eine scharfe Unterscheidung möglich wird.

Ins gleiche Thema gehört die **unzureichende Systematik** des heutigen Gesetzes. Sein Aufbau entspricht zu grossen Teilen dem alten Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer. Dies führt zu systematischen Bruchstellen, welche nicht nur das Auffinden von Bestimmungen, vor allem aber die Interpretation des Gesetzes schwierig machen<sup>5</sup>.

## **1.3. Ausweitung der Besteuerung auf den unternehmerischen Bereich**

Die heutige Mehrwertsteuerordnung beschränkt sich nicht nur darauf, den privaten Endkonsum zu besteuern. Sie generiert auch **Steuersubstrat auf der unternehmerischen Stufe**, was dem Sinn einer Konsumsteuer und dem Grundsatz der Steuerneutralität<sup>6</sup> widerspricht. Die Abbildung 1 zeigt auf, wo heute auf der unternehmerischen Stufe direkt und indirekt (über Kostenüberwälzungen) Steuern anfallen. Es ist klar, dass die Unternehmen danach streben, auch die bei ihnen anfallende, nicht direkt überwälzbare Steuer, die so genannte „taxe occulte“, in die Preisberechnung einzubeziehen und indirekt auf die Abnehmer zu überwälzen. Damit schafft das heutige System **Wettbewerbsverzerrungen** zwischen unterschiedlich strukturierten Wertschöpfungsketten<sup>7</sup>.

Abbildung 1: Ist-Situation<sup>8</sup>



Das Problem rührt im Wesentlichen daher, dass die Steuer, welche zwar bloss den Endkonsum belasten soll, in einem **Allphasensystem** erhoben wird. Würde die Steuer nur in der letzten Stufe erhoben (Einphasensteuer), wäre die Steuerneutralität auf den vorgelagerten Stufen automatisch gegeben.

Eigentlich im Netto-Allphasensystem das Instrument des **Vorsteuerabzugs** die Funktion, die Steuerneutralität auf der unternehmerischen Stufe sicherzustellen und damit die „taxe occulte“ zu vermeiden. Das heutige System kennt zwar das Vorsteuerabzugsrecht des Steuerpflichtigen, schränkt dieses aber mit verschiedenen Massnahmen ein:

- Die Gewährung des Vorsteuerabzugs wird von (überstrengen) formellen Anforderungen abhängig gemacht.
- Die Ausnahmen vom Steuerobjekt führen zu einer Verweigerung, resp. Korrektur des Vorsteueranspruchs. Die Tendenz der Verwaltung und der Gerichte, das Vorsteuerabzugsrecht möglichst einschränkend zu gewähren, verschärft diesen Systembruch zusätzlich.
- Die im Gesetz vorgesehene Vorsteuerkürzung für Subventionen und Spenden<sup>9</sup> wurde von der Steuerverwaltung extensiv unter anderem auf Sanierungsleistungen und Gesellschafterbeiträge ausgeweitet<sup>10</sup>. Die Tatsache, dass ein Unternehmer eine Subvention erhält, steht in keinem Zusammenhang mit dem Konsum des Endverbrauchers. Selbst wenn dieser – dank der Subventionierung – ein geringeres Entgelt aufwenden müsste, geht dem Fiskus dadurch nichts verloren. Der Konsument kann den eingesparten Betrag zu einem späteren Zeitpunkt noch verbrauchen, wobei die Besteuerung durch die Umsatzsteuer in diesem Zeitpunkt greift.

All diese Einschränkungen stehen im Widerspruch zum System, was an sich schon zu einer **Komplizierung** führt. Es ist aber noch schlimmer: Sie stellen, wie die nun über zehnjährige Erfahrung mit der Mehrwertsteuer gezeigt hat, das Einfallstor dar, um mit einer nicht systemkonformen Praxis über die Verweigerung des Vorsteuerabzugs **Steuersubstrat ausserhalb des eigentlichen Besteuerungsziels** der Konsumsteuer zu schaffen.

Neben den soeben dargestellten Einschränkungen ihres Vorsteuerabzugsrechts haben die Unternehmen heute aufgrund von weiteren ungerechtfertigten formellen Anforderungen damit zu rechnen, dass ihnen vom System her **nicht geschuldete** („fingierte“) **Umsatzsteuern** aufgerechnet werden. Beispiele hierzu sind:

- Überstrenge Anforderungen an Exportbelege<sup>11</sup> und Rechnungen an ausländische Dienstleistungsempfänger<sup>12</sup>, wodurch effektiv im Ausland konsumierte Leistungen mit der schweizerischen Mehrwertsteuer belastet werden.
- Die auf keiner gesetzlichen Grundlage basierende Praxis, Mehrwertsteuern, welche fälschlicherweise auf Rechnungen aufgeführt werden, zu beziehen, obwohl in Tat und Wahrheit keine steuerbare Leistung erbracht wurde („TVA facturée, TVA due“)<sup>13</sup>.

## 1.4. Einseitige Belastung der Steuerpflichtigen

Die Mehrwertsteuer ist eine indirekte Steuer, welche – statt beim Konsumenten – beim steuerpflichtigen Unternehmen erhoben wird. Das Unternehmen dürfte eigentlich durch die Steuer nicht belastet werden. Im Gegenteil, der **Steuerpflichtige** müsste für seine Funktion als Steuereinzahler entschädigt werden, zumindest aber **so schonend als möglich behandelt** werden. Eine Liste von acht möglichen Massnahmen zur Entlastung der Steuerpflichtigen wurde bereits früher präsentiert<sup>14</sup>.

Leider entspricht die schonende Behandlung nicht der Realität. Dies liegt nicht nur an der Art der Umsetzung des geltenden Rechts durch die Steuerverwaltung, sondern vor allem auch an der heutigen Konzeption der Steuer, namentlich auch am **Veranlagungssystem**<sup>15</sup>, welches zusätzlich einseitig zu Ungunsten des Steuerpflichtigen interpretiert wird. Es leuchtet nicht ein, dass der Steuerpflichtige bei einer indirekten Steuer, welche ihn bekanntlich nicht belasten dürfte, **weniger Rechtsschutz** durch das Gesetz und die Gerichte geniessen soll, als bei einer direkten Steuer<sup>16</sup>. Zudem hat der Steuerpflichtige – gerade bei einer indirekten Steuer – Anspruch auf eine möglichst **rasche Schaffung von Rechtssicherheit** in Bezug auf Umfang und Höhe seiner Steuerschuld. Dies wird durch die heutige Ordnung nicht gewährleistet.

## 2. Der Weg zu einem „idealen“ Mehrwertsteuergesetz

Die Politik sucht nach der idealen Mehrwertsteuer. Dies setzt – wie einleitend dargestellt – ein neues Gesetz voraus. Um ein gutes Gesetz zu schaffen, sollte die **Politik zunächst die Grundprinzipien vorgeben** und diese sodann im Dialog mit den Fachspezialisten aus Verwaltung und Praxis zu einem Gesetzestext verdichten. Die folgenden **sechs Kernfragen** und die zugehörigen Überlegungen können für diesen Prozess möglicherweise von Nutzen sein.

### 2.1. Was soll besteuert werden (Besteuerungsziel)?

Eine „gute“ Steuerordnung stellt für alle Beteiligten klar, was besteuert werden soll. Letztendlich zielt eine Umsatzsteuer auf die Einkommensverwendung des Privaten ab. Es lohnt sich deshalb, die **möglichen Formen der Einkommensverwendung** aufzulisten und festzulegen, ob die Einkommensverwendung als Gesamtes oder bloss als Teil mit der Mehrwertsteuer erfasst werden soll.

**Abbildung 2:** Mögliche Steuergüter und ihr Verhältnis zum Steuerobjekt

		<b>Mögliche Steuergüter</b> (Besteuerungsziele)		<b>Steuerobjekt</b> (bei indirekter Besteuerung)	
Einkommensverwendung des Privaten	Konsum (= Verbrauch)		Leistung eines (in- oder ausländischen) Unternehmens		Inland- Umsatzsteuer
			Einfuhr von Gegenständen		Bezügersteuer
Andere Verwendung	Abgeltung staatlichen Handelns	Kausalabgaben (konkrete Tätigkeit)		„Nicht-Umsätze“	keine Besteuerung und keine Belastung aufgrund der Mehrwert- steuer
		Steuern (allgm. Aufgaben)			
	Reine Vermögensanlagen (blosser Aktiventausch)				
	Andere Ausgaben (bspw. Spende, Mitgliederbeitrag etc.)				

Nach einhelliger Meinung soll die heutige Mehrwertsteuer bloss den **Konsum** besteuern<sup>17</sup>; setzt sich diese Auffassung durch, ist automatisch auch definiert, dass jede andere Form der Einkommensverwendung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen darf (und zwar auch nicht indirekt über eine Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts). Ebenso klar kann aus der Festlegung dieses Besteuerungsziels abgeleitet werden, dass nur der private Endverbrauch, **nicht aber der Verbrauch auf der Stufe der Unternehmen** belastet werden darf; andernfalls droht eine mehrfache Besteuerung des gleichen Einkommens.

Eine konsequente (aber nicht zwingende) Folge der Beschränkung des Besteuerungsziels auf den privaten Verbrauch wäre zudem eine **Entlastung des staatlichen Konsums** von der Mehrwertsteuer<sup>18</sup>.

Gleichzeitig muss der **territoriale Wirkungskreis** des Besteuerungsziels definiert werden. Dabei stellt die Besteuerung des globalen Konsums bloss eine theoretische Option dar. Realistischerweise kann sich der Gesetzgeber zwischen der Besteuerung des Konsums im Inland (Bestimmungslandprinzip) und der Besteuerung des Konsums durch die Inländer (oder einer Kombination der beiden Konzepte) entscheiden. Welche Lösung letztendlich gewählt wird, hängt sehr stark mit der nächsten Grundsatzfrage zusammen.

## 2.2. Bei wem soll die Steuer erhoben werden (Steuerpflicht)?

### 2.2.1. Grundsätzliches

Eigentlich wäre nahe liegend, eine Konsumsteuer direkt beim Verbraucher zu veranlagern. Weil dies aber aus praktischen Gründen kaum zuverlässig möglich ist, wird eine Mehrwertsteuer klassischerweise **indirekt erhoben**. Diese Art der Erhebung ist – im Rahmen des Güterverkehrs – ohne grössere Schwierigkeiten umsetzbar, weil die von ausländischen Lieferanten stammenden Waren an der Grenze mit Zoll belastet werden. Da grenzüberschreitende Dienstleistungen (nicht erst in der Zeit des Internets) vermehrt an Bedeutung gewonnen haben, ist das indirekte Erhebungskonzept bei den aus dem Ausland stammenden Dienstleistungen nicht umsetzbar. Somit muss hier zwangsläufig eine Besteuerung direkt beim Konsumenten zum Tragen kommen.

Vor diesem Hintergrund hat sich der Gesetzgeber zu entscheiden, bei wem er die Steuer erheben will.

### 2.2.2. Dienstleistungen aus dem Ausland

Für die Besteuerung von aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen stehen verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung: Eine Nichtbesteuerung, eine Besteuerung beim Leistungserbringer (kaum durchsetzbar) und eine Besteuerung beim Leistungsbezüger (sog. Bezügersteuer). Sollte die letzte Variante gewählt werden, müsste diese **konsequenter als heute umgesetzt** werden, um eine Allgemeinheit der Besteuerung zu erreichen (vgl. nachstehend Ziff. 2.5).

### 2.2.3. Leistungen von inländischen Unternehmen

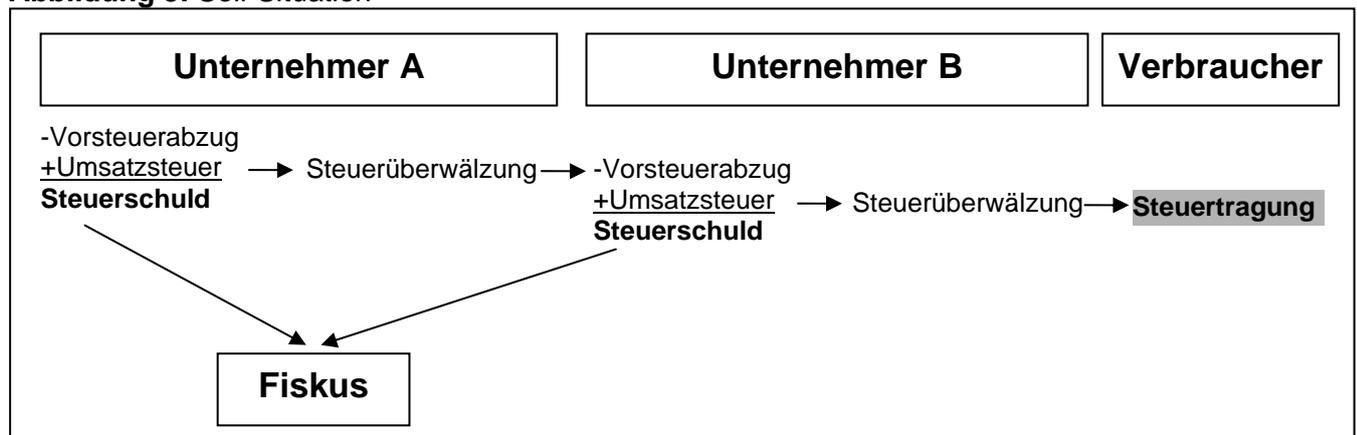
Soweit der bei inländischen Leistungserbringern bezogene Waren- und Dienstleistungskonsum weiterhin indirekt erfasst werden soll, muss festgelegt werden, ob das – volkswirtschaftlich aufwendige – Allphasensystem beibehalten, oder ob stattdessen ein (evtl. nicht umfassendes) **Einphasensystem**<sup>19</sup> eingeführt werden soll.

Entscheidet man sich (weiterhin) für das **Netto-Allphasensystem**, müssten für eine ideale Mehrwertsteuer folgende Grundsätze umgesetzt werden:

- Zum einen sollte das **Vorsteuerabzugsrecht** des Steuerpflichtigen explizit als tragendes Grundprinzip des Systems statuiert werden.
- Zum andern müsste – um eine sachgerechte Besteuerung der Wertschöpfung zu erreichen – die **Steuerschuld** ausdrücklich als Saldo zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben definiert werden<sup>20</sup>.
- Schliesslich sollte die **Steuerpflicht** an die **Unternehmereigenschaft** geknüpft werden; damit würde einerseits klar zwischen dem Unternehmensbereich (in welchem keine Steuerbelastung anfallen darf) und dem Privatbereich (welcher die Steuer zu tragen hat) unterschieden. Mit dem Abstellen auf den Begriff des Unternehmens würde auch die Voraussetzung für eine (spätere) Einführung einer Einphasensteuer geschaffen.

Abbildung 3 zeigt die Vereinfachungen, welche mit einer konsequenten Umsetzung dieser Grundsätze gegenüber der heutigen Situation (Abbildung 1) erzielt werden könnten.

Abbildung 3: Soll-Situation



## 2.3. Wie wird das Steuerobjekt definiert?

### 2.3.1. Grundsatz

Eine klare und unmissverständliche Festlegung des Steuerobjekts verhindert, dass über eine fiskalistische Rechtsanwendung mehr Steuersubstrat bezogen wird, als dies dem Staat eigentlich zusteht. Weil die Mehrwertsteuer auf – teilweise sehr komplexen – wirtschaftlichen Vor-

gängen erhoben wird, muss diese Definition mit **besonderer Sorgfalt** vorgenommen werden, umso mehr, wenn eine indirekte Steuererhebung gewählt wird.

Soweit man sich für eine indirekte Steuererhebung entschieden hat, kann nicht das Besteuerungsziel selbst, sondern bloss sein Äquivalent als Steuerobjekt herangezogen werden. Bei einer Mehrwertsteuer, die den Konsum erfassen will, wird daher nicht der eigentliche Verbrauch besteuert, sondern die unternehmerische **Leistung**, welche von ihrem Empfänger konsumiert wird (oder konsumiert werden kann). Somit wird die Leistung zum Steuerobjekt, während der Verbrauch blosses Steuergut bleibt. Die Abbildung 2 zeigt diesen Zusammenhang.

Um den Anforderungen von Art. 127 Abs. 1 BV gerecht zu werden, muss ein neues Gesetz das Steuerobjekt definieren und durch eine Umschreibung der Begriffe „Leistung“ und „Nicht-Umsätze“ den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer klar abgrenzen.

Das einmal definierte Steuerobjekt kann aus verschiedenen Gründen eingeschränkt werden. Diese – hier untechnisch als „**Ausnahmen**“ – bezeichneten Einschränkungen können in zwei Gruppen eingeteilt werden: Die „systembedingten“ und die „gewillkürten“.

Das heutige Gesetz macht diese Unterscheidung nicht konsequent, so enthält beispielsweise der umstrittene Art. 18 MWSTG neben „systembedingten“<sup>21</sup> und „gewillkürten“<sup>22</sup> sogar „unechte“<sup>23</sup> Ausnahmen“.

Bei einer Neukonzeption der Steuer sollte der Gesetzgeber eine klare Unterscheidung vornehmen. Dies erleichtert die Auslegung des Gesetzes und schafft die Voraussetzung, dass den beiden Arten von „Ausnahmen“ – bei Bedarf – **unterschiedliche Rechtsfolgen** zugeordnet werden können (was aber systematisch nicht zwingend erforderlich ist).

### **2.3.2. „Systembedingte Ausnahmen“**

Mit den „systembedingten Ausnahmen“ steuert der Gesetzgeber bewusst das **Besteuerungsziel**. Damit ist klar, dass auch bei den „systembedingten Ausnahmen“ ein gewisses Mass an gesetzgeberischer Freiheit besteht.

Paradebeispiel ist der Art. 19 des heutigen Mehrwertsteuergesetzes. Er stellt sicher, dass die **ins Ausland exportierten Leistungen** nicht mit der schweizerischen Mehrwertsteuer belastet sind.

Ein anderes Beispiel für eine „systembedingte Ausnahme“ ist das **Kreditgeschäft**<sup>24</sup>. Sie findet ihre Berechtigung darin, dass ein auf Kredit finanzierter Konsum nicht zu einer höheren Steuerbelastung führen soll, als ein ausschliesslich mit Eigenmitteln finanzierter Verbrauch.

### **2.3.3. „Gewillkürte Ausnahmen“ vom Steuerobjekt**

Die einzige (ehrliche) Rechtfertigung für „gewillkürte Ausnahmen“ ist der **politische Wille**, eine Ausnahme zu schaffen. Dabei können zwei Motive ausschlaggebend sein: Zum einen der Wunsch, eine bestimmte Art von Konsum – bspw. aus sozialen Gründen – nicht der Steuer zu unterwerfen, zum andern die Schwierigkeiten resp. die Kosten der Erhebung.

Im Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“, Ziff. 4.1.4.2.1, wird das **Immobilienwesen** als schwierig zu bezeichnender Sektor qualifiziert. Es wird darauf hingewiesen, dass es aus politischen und administrativen Gründen schwierig sein wird, eine Mehrwertsteuer auf dem Eigenmietwert des Hauseigentümers zu erfassen. Hier geht der Bericht von einer sachfremden und nicht überzeugenden Konzeption aus<sup>25</sup>. Bedenkt man der zahlreichen komplizierten und in aller Regel auch teuren Probleme, welche in der Praxis im Zusammenhang mit Immobilien auftreten, erscheint es namentlich aus Gründen der angestrebten Vereinfachung als zwingend notwendig, die Immobilien in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer aufzunehmen<sup>26</sup>.

Viele der heutigen „gewillkürten“ Ausnahmen beruhen auf **sozialpolitischen Motiven**. Es stellt sich die Frage, ob die mit den Ausnahmen bezweckten Ziele in der Realität tatsächlich die gewünschte Wirkung zeigen und ob diese Zielsetzungen nicht besser (und effektiver) ausserhalb

des Umsatzsteuerrechts realisiert werden sollten. Letztendlich sollte der Gesetzgeber eine **Interessenabwägung** vornehmen. Dabei sind die berechtigten sozialpolitischen Motive des Staates dem – ebenfalls berechtigten – Anspruch der Unternehmen auf einfache, kostengünstige und risikoarme Abwicklung der Mehrwertsteuer gegenüberzustellen<sup>27</sup>.

### 2.3.4. Mögliche Rechtsfolgen

Die Schaffung von „systembedingten“ oder „gewillkürten“ Ausnahmen ist aus Sicht der Steuersystematik grundsätzlich neutral zu beurteilen; erst die ihnen zugeordneten Rechtsfolgen führen zu den verpönten Systembrüchen.

Aus Sicht des Steuerpflichtigen stellt hingegen jede Ausnahme eine Komplizierung dar, welche von einer einfachen Mehrwertsteuer abweicht (allerdings ist er – je nach Rechtsfolge – unter Umständen gerne bereit, diese Verkomplizierung zu tragen). Welche Rechtsfolgen sind denkbar?

- a) Die „**echte Befreiung**“ (d.h. die Nichtbesteuerung des Umsatzes und die Gewährung des Vorsteuerabzuges).
- b) Die „**unechte Befreiung**“ (d.h. die Nichtbesteuerung des Umsatzes und die Verweigerung des Vorsteuerabzuges).

Die erste Variante (lit. a) ist aus steuersystematischer Sicht unproblematisch. Sie ist – in Bezug auf Wirkung und praktische Umsetzung – nichts anderes als die Anwendung eines Steuersatzes von 0%. Hingegen führt die zweite Variante (lit. b) zum Systembruch. Sie **zerstört** damit das in Abbildung 3 gezeigte **Idealbild** und ist mit Sicherheit der Hauptgrund für die hohen Umsetzungskosten in den Unternehmen.

Fiskalpolitisch gesehen liegt der Unterschied zwischen den beiden Varianten darin, dass bei der „**echten Befreiung**“ (lit. a.) die **Steuerbefreiung** des Endkonsums **vom Fiskus getragen** wird, während bei der „**unechten Befreiung**“ (lit. b) einerseits der steuerpflichtige **Unternehmer die Steuer zu berappen hat** und andererseits der Konsument (aufgrund der verdeckten Kostenüberwälzung) trotzdem zur Kasse kommt.

Sollte sich der Gesetzgeber trotzdem für „Ausnahmen“ mit „unechter Befreiung“ entscheiden, könnte er die Folgen zumindest durch die Schaffung einer grosszügigen Optionsregelung<sup>28</sup> mildern und zudem die internationale **Wettbewerbsfähigkeit** unserer Unternehmen dadurch verbessern, dass Leistungen, welche im Inland zu einer „unechten Befreiung“ führen, zumindest im Verkehr mit ausländischen Leistungsempfängern „echt befreit“ werden<sup>29</sup>.

## 2.4. Wie soll die Steuer bemessen werden?

Es findet sich kaum eine andere Bemessungsgrundlage als das **Entgelt**. Hier hat der Gesetzgeber keinen Handlungsspielraum.

Hingegen muss der Gesetzgeber entscheiden, ob die Mehrwertsteuer – anstelle des effektiv entrichteten Entgelts – auf ein **fiktives Entgelt** zurückgreifen darf (bspw. bei Leistungen unter Nahestehenden<sup>30</sup> oder an das Personal<sup>31</sup>). Aus systematischer Sicht ist dies nicht zwingend, weil beim Konsument keine Einkommensverwendung stattgefunden hat oder mit anderen Worten ihm das Einkommen für einen späteren Konsum noch zur Verfügung steht.

Beim **Steuersatz** hat der Gesetzgeber grosse Handlungsfreiheit. Aus einem rein systematischen Gesichtspunkt kann festgehalten werden, dass „Ausnahmen“ vom Normalsteuersatz keinen schwerwiegenden Eingriff in das System der Mehrwertsteuer bewirken. Voraussetzung ist einzig, dass die Abgrenzungskriterien unmissverständlich und sachlogisch formuliert sind.

Hingegen verstösst die Schaffung von unterschiedlichen Steuersätzen gegen den verfassungsmässig vorgeschriebenen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und die Bestrebung, eine in der Anwendung einfache Steuer zu schaffen. Weiter muss sich der Gesetzgeber bewusst sein, dass unterschiedliche Steuersätze dazu führen können, dass Unternehmen, welche Leistungen zu tiefen Steuersätzen anbieten, aufgrund von Eingangsumsätzen mit hohen

Steuersätzen regelmässig einen Vorsteuerüberhang generieren<sup>32</sup>. Dieses Ergebnis stimmt zwar mit der Steuersystematik überein, stört aber möglicherweise aus finanzpolitischen Gründen. Zudem lädt die Möglichkeit zur Schaffung derartiger Konstellationen u. U. zu illegalen Machenschaften ein.

## 2.5. Wie soll die Steuer erhoben werden?

Das heutige System der „**Selbstveranlagung**“ befriedigt in keiner Weise<sup>33</sup>. Es überbindet dem Steuerpflichtigen einseitig alle Verantwortung und Pflichten, währenddem die Verwaltung nahezu von jeglichen Verpflichtungen (bspw. auf rasche und verbindliche Auskünfte) entbunden ist. Auch besteht eine Disparität in Bezug auf die Wirkung der abgegebenen Erklärungen: Während der Steuerpflichtige an die abgegebene Quartalsabrechnung gebunden ist und bei einem Fehler auch bereits den objektiven Straftatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht hat, kann die Verwaltung jederzeit auf ihre Ergänzungsabrechnungen zurückkommen<sup>34</sup>. In ihren Entscheiden legt sie nicht die Steuerschuld für eine bestimmte Periode fest, sondern beschränkt sich in aller Regel darauf, bloss die Steuerfolgen der in der Ergänzungsabrechnung erwähnten Sachverhaltselemente zu bestimmen. Somit geniesst der Steuerpflichtige – selbst nach einer Kontrolle der ESTV vor Ort – erst Rechtssicherheit, wenn die Verjährungsfrist von fünf Jahren abgelaufen ist. Da die Eidg. Steuerverwaltung die Verjährung mit einfachsten Mitteln unterbrechen kann, wird auch dieser einzige „sichere Hafen“ aufgeweicht.

**Rechtssicherheit ist ein elementarer Pfeiler eines Rechtsstaates.** Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Bürger bei einer indirekten Steuer weniger Rechtsschutz geniessen soll als in anderen Rechtsgebieten. Ohne Rechtssicherheit muss der Unternehmer das Risiko der richtigen Veranlagung alleine tragen, was bei einer eigentlich auf den Abnehmer zu überwälzenden Steuer wirtschaftlich und rechtlich unhaltbar ist.

Zur Behebung dieser Missstände hat der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten:

- a) Die Einführung einer **gemischten Veranlagung**, welche sich idealerweise soweit als möglich nach dem Verfahren der direkten Bundessteuer richtet.
- b) Die **Beibehaltung des Selbstveranlagungsprinzips**, wobei jedoch – entgegen der heutigen Situation – die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Verwaltung im Gesetz umfassend und klar definiert und die Verjährungsfristen massiv bspw. auf zwei Jahre reduziert werden müssten.

Die Beibehaltung des (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzips (lit. b) setzt aber voraus, dass die Steuer in jeder Hinsicht vereinfacht wird.

Auch die heutige Art der Erhebung der **Bezügersteuer**<sup>35</sup> bei Personen, welche nicht der Inland-Umsatzsteuer unterworfen sind, befriedigt nicht. Es ist nicht anzunehmen, dass sich über all die Jahre hinweg freiwillig eine nennenswerte Anzahl von Personen gemeldet hat, um hier eine Deklaration einzureichen. Wird an dieser Steuer festgehalten, sollte sie der Gesetzgeber an die Erhebung der **direkten Bundessteuer** binden, ansonsten bleibt sie Makulatur.

## 2.6. Welche Lasten haben der Staat und die Steuerpflichtigen bei der Umsetzung des Gesetzes zu tragen?

Die Erhebung von Steuern ist immer mit **Kosten** verbunden. Dies gilt auch für die Mehrwertsteuer<sup>36</sup>, und zwar selbst nach einer massiven Vereinfachung. Es stellt sich die Frage, wie dieser Aufwand zwischen den Steuerpflichtigen und dem Staat zu verteilen ist. Bereits im bisherigen Gesetz fand sich der Grundsatz der „Wirtschaftlichkeit der Erhebung“<sup>37</sup>. Dieser wurde aber – aus nicht nachvollziehbaren Gründen – in der Praxis ausschliesslich zu Gunsten des Fiskus ausgelegt.

Der Gesetzgeber hat deshalb zu entscheiden, wer und in welchem Umfang die **Erhebungslast** zu tragen hat. Er kann dies auf verschiedenen Ebenen tun:

- a) über die sachgerechte Zuteilung der Rechte und Pflichten im Verfahren;
- b) über eine zurückhaltende Schaffung von „Ausnahmen“, welche einzig aus erhebungswirtschaftlichen Gründen zu Gunsten des Fiskus geschaffen werden;
- c) über die Ausrichtung einer Bezugsprovision an die Steuerpflichtigen<sup>38</sup>.

Entscheidet sich der Gesetzgeber, die „unecht befreiten“ Umsätze ganz oder teilweise zu beseitigen, steht den Steuerpflichtigen beim Übergang von der alten zur neuen Ordnung grundsätzlich ein Recht auf Einlageentsteuerung zu. Dies führt zu gewissen einmaligen Fiskalausfällen des Bundes. Es ist – unter dem Gesichtspunkt der Lastenverteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen – wichtig, dass auch hier nicht bloss die Fiskalinteressen berücksichtigt werden, sondern der berechnete Anspruch der Steuerpflichtigen auf Entsteuerung. Der Gesetzgeber kann dieses Spannungsfeld durch entsprechende Übergangsbestimmungen auflösen<sup>39</sup>.

### 3. Modelle für eine ideale Mehrwertsteuer

Es bestehen verschiedene Konzepte, wie eine ideale Mehrwertsteuer aussehen könnte.

In seinem Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“, Ziff. 4.1, stellt der **Bundesrat** folgende Vorgaben auf: „Eine ideal konstruierte Mehrwertsteuer erfüllt fünf Kriterien:

- a. Sie ist als Netto-Allphasensteuer konzipiert,
- b. ist vom Konsumtyp, d.h. die auf Kapitalgüter entfallende Steuer kann als Vorsteuer sofort und integral abgezogen werden,
- c. wird nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben,
- d. kennt keine Ausnahmen
- e. und einen Einheitssatz.“

Den bundesrätlichen Anforderungen ist grundsätzlich zuzustimmen. Es stellt sich allerdings die Frage, ob eine allgemeine Steuer (welche tatsächlich keine objektive und subjektive Ausnahme kennt) – zwingend als Netto-Allphasensteuer konzipiert werden muss. Zudem hat eine für die Unternehmen neutrale Mehrwertsteuer nicht nur die Entlastung von den Vorsteuern auf Investitionen, sondern auch auf allen übrigen geschäftlich begründeten Aufwendungen sicherzustellen. Der Bericht des Bundesrates äussert sich aber weder zur Belastung der Steuerpflichtigen noch zum Verfahren der Steuererhebung.

Das **Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer** hat sich im Rahmen einer Klausurtagung mit der Neukonzeption der Mehrwertsteuer auseinandergesetzt und die Publikation eines Positionspapiers in Aussicht gestellt.

Der **Autor** hat seine persönlichen Vorstellungen in einem Gesetzesentwurf konkretisiert, den er anlässlich eines vom Institut für Finanzwissenschaften und Finanzrecht (IFF) der Universität St. Gallen im Februar 2005 durchgeführten Seminars der Öffentlichkeit vorgestellt hat. Dieser Text (und seine laufenden Anpassungen) sind unter der Internet-Adresse **www.ideale-mwst.ch** abrufbar.

---

<sup>1</sup> Sog. „objektive Ausnahmen“. Aktuell bestehen insgesamt 26 Ausnahmebestimmungen (Art. 18 Ziff. 1 bis 25, sowie Art. 25 Abs. 1 lit. b MWSTG). Weil die einzelnen Bestimmungen zum Teil mehr als eine Tätigkeit umfassen, ist die effektive Anzahl der Ausnahmen vom Steuerobjekt kaum bestimmbar.

<sup>2</sup> Sog. „subjektive Ausnahmen“ (Art. 25 MWSTG)

<sup>3</sup> Art. 21 MWSTG, welcher auf einen Mindestumsatz aus steuerbarer Tätigkeit abstellt.

<sup>4</sup> Art. 5 MWSTG, welcher nur die durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze der Steuer unterstellt.

<sup>5</sup> Beispielsweise sind die von den Urproduzenten erbrachten Leistungen über eine Ausnahme vom Steuersubjekt (Art. 25 Abs. 1 lit. b MWSTG) von der Steuer befreit. Zudem – um ein weiteres Beispiel aufzuführen – geht aus dem Gesetz nicht klar hervor, ob die Steuerschuld des Steuerpflichtigen nur die von

ihm zu entrichtende Umsatzsteuer umfasst oder den Saldo zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben. Diese Frage ist beispielsweise bei Ermessensveranlagungen von Bedeutung (vgl. Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 15. Oktober 1999 i.S. M. [SRK 1998-071, VPB 64.47], E. 5.b). Wird bloss auf die Umsatzsteuerschuld abgestellt, erhöht sich das Aufrechnungsrisiko des Steuerpflichtigen, je weiter „hinten“ er in der Wertschöpfungskette angesiedelt ist.

<sup>6</sup> Art. 1 MWSTG

<sup>7</sup> Entscheidet sich bspw. ein Spital, eine bestimmte Tätigkeit (bspw. die Wäscherei) in einen anderen Rechtsträger auszulagern, entsteht auf diesem Kostenblock eine Mehrwertsteuerbelastung.

<sup>8</sup> **Erläuterungen:** Mit „fiktiven Umsatzsteuern“ sind Steuerbelastungen gemeint, die – namentlich aus formellen Gründen – anfallen, obwohl kein effektiver steuerbarer Umsatz stattgefunden hat (Beispiele finden sich am Schluss des vorliegenden Absatzes, resp. in Fn. 12 und 13.); auch der im Gesetz vorgesehene baugewerbliche Eigenverbrauch stellt eine fiktive Umsatzsteuerbelastung dar. Als „Vorsteuerkorrekturen“ sind all diejenigen Vorsteuerbeträge gemeint, welche zwar beim Steuerpflichtigen anfallen, von ihm aber – bspw. aufgrund von nicht steuerbaren Umsätzen oder Subventionen – nicht im vollen Umfang geltend gemacht werden können. „Kostenträgungen“ entstehen, weil der Leistungserbringer die bei ihm anfallende „taxe occulte“ in seine Preiskalkulation einbeziehen wird. Aufgrund der in Fn. 5 dargestellten Gründe findet (obwohl auf dem Abrechnungsformular so dargestellt) heute keine echte Verrechnung von Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben statt.

<sup>9</sup> Art. 38 Abs. 8 MWSTG

<sup>10</sup> Vgl. MB 23 der ESTV

<sup>11</sup> Vgl. bspw. BGE vom 6.03.2001 (2A.467/2000), besprochen in: Dr. Ivo Baumgartner, Diego Clavadetscher, Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer“, IFF Forum für Steuerrecht, 4/2001, S. 313 ff

<sup>12</sup> Vgl. bspw. BGE vom 14.03.2005 (2A.546/2003)

<sup>13</sup> Vgl. bspw. BGE vom 13.01.2005 (2A.490/2003)

<sup>14</sup> Diego Clavadetscher, Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, ST 8/2002, S. 725ff.

<sup>15</sup> Vgl. auch Diego Clavadetscher, Mehrwertsteuer: Der Staat muss Pflichten übernehmen, NZZ am Sonntag vom 4. September 2005, S. 23.

<sup>16</sup> In Gesprächen äussert der sog. „Mann von der Strasse“ im Übrigen immer wieder sein Unverständnis über den Eindruck, dass Straftäter in unserem Rechtssystem offenbar einen besseren Schutz geniessen (welcher regelmässig zu Freisprüchen, resp. milderer Strafen führt), als Steuerpflichtige.

<sup>17</sup> Alois Camenzind, Dr. Niklaus Honauer, Prof. Dr. Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Auflage, Bern 2003, S. 23ff.

<sup>18</sup> Dies könnte am einfachsten realisiert werden, indem den Gemeinwesen ein generelles Vorsteuerabzugsrecht zugestanden würde. Die Entlastung des staatlichen Konsums ist vor allem in unserem Land, welches geteilte Steuerhoheiten kennt, von besonderer Notwendigkeit. Die von den Kantonen und Gemeinden bezahlte Mehrwertsteuer wird über deren Einnahmen aus direkten Steuern finanziert. Damit führt die Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes fast zwangsläufig zu Steuererhöhungen der direkten Steuern.

<sup>19</sup> Das Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) und die Gruppenbesteuerung (Art. 22 MWSTG) sind letztlich Anwendungsformen des Einphasenmodells, welche bereits heute umgesetzt sind. Denkbar wäre bspw. auch die Schaffung eines Trust-Centers, welches die Leistungsströme zwischen den Steuerpflichtigen elektronisch erfasst. Weitere Gedanken zu einem möglichen Modell einer Einphasensteuer finden sich in: Diego Clavadetscher, Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, ST 8/2002, S. 727.

<sup>20</sup> Damit wird das in Fn. 5. dargestellte Problem vermieden und gleichzeitig auch eine gute Voraussetzung für eine (echte) Veranlagung der Steuer geschaffen.

<sup>21</sup> bspw. Kreditgeschäfte (Art. 18 Ziff. 19. lit. a MWSTG), Lieferung von gebrauchten Gegenständen, deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG), etc.

<sup>22</sup> bspw. Leistungen der Humanmedizin (Art. 18 Ziff. 2 bis 6 MWSTG), kulturelle Leistungen (Art. 18 Ziff. 14 und 16 MWSTG).

<sup>23</sup> Weil hier etwas vom Steuerobjekt ausgenommen wird, was eigentlich gar nicht Objekt der Steuer (sondern ein „Nicht-Umsatz“) ist, werden diese Ausnahmen hier als „unecht“ bezeichnet. In einem künftigen Gesetz sind diese Ausnahmen nicht mehr aufzunehmen, höchstens noch als Verdeutlichung des Begriffs „Nicht-Umsatz“. Bsp.: Mitgliederbeiträge (Art. 18 Ziff. 13 MWSTG), Lieferung von amtlichen Wertzeichen (Art. 18 Ziff. 22 MWSTG).

<sup>24</sup> Art. 18 Ziff. 19. lit. a MWSTG

<sup>25</sup> Die Ausführungen im Bericht basieren offenbar auf der Überlegung, dass der Erwerb einer Liegenschaft als reine Kapitalanlage zu qualifizieren sei (vgl. Abbildung 2) und dass aus Gründen der Gleichbehandlung zwischen Mietern und Eigentümern der Eigentümer seinen Eigenmietwert zu besteuern hat.

---

Ganz abgesehen davon, dass in der Schweiz – im Gegensatz zu anderen Staaten – der Eigenmietwert im Rahmen der direkten Steuern ermittelt werden und somit (falls wider Erwarten notwendig) auch im Rahmen dieses verfehlten Ansatzes mit der Mehrwertsteuer belastet werden könnte, ist die Konzeption wenig überzeugend. Der Hauseigentümer entrichtet die Umsatzsteuer nämlich im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes und – bei einer Beseitigung sämtlicher Ausnahmen – beim Erwerb des Landes. Somit besteht kein Anlass, die Eigennutzung des Grundstücks zu besteuern.

<sup>26</sup> Würde hier trotzdem eine Ausnahme geschaffen, müsste sie zumindest zu einer echten Befreiung (vgl. nächster Abschnitt) führen.

<sup>27</sup> Diese Interessenabwägung kann den Gesetzgeber dazu führen, „gewillkürte“ Ausnahmen als echte Befreiungen (vgl. nächster Abschnitt) auszugestalten.

<sup>28</sup> Wobei hier zu bemerken ist, dass – zumindest überall dort, wo unabhängig von der Person des Leistungsempfängers optiert werden kann (Art. 26 Abs. 1 lit. a MWSTG) – das eigentliche Ziel der Ausnahme, nämlich die Steuerentlastung beim Endkonsumenten zu erreichen, verwässert wird.

<sup>29</sup> Eine ähnliche Bestimmung sieht die 6. Richtlinie der EU vor (Art. 17 Abs. 3 lit. c).

<sup>30</sup> Vgl. Art. 33 Abs. 2 letzter Satz MWSTG

<sup>31</sup> Vgl. Art. 33 Abs. 3 MWSTG

<sup>32</sup> Gleiches gilt für Unternehmen, welche echt befreite Leistungen (vgl. oben) erbringen.

<sup>33</sup> Dazu ausführlicher: Diego Clavadetscher, Mehrwertsteuer: Der Staat muss Pflichten übernehmen, NZZ am Sonntag, 4. September 2005; abgedruckt am Ende dieser Broschüre.

<sup>34</sup> Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Juli 2001 i.S. A. [SRK 2000-059, VPB 66.43], E. 3.a)

<sup>35</sup> Steuer auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 10 und 24 MWSTG); wer nicht schon für die Mehrwertsteuer steuerpflichtig ist, hat einmal pro Kalenderjahr unaufgefordert die Bezüge zu versteuern.

<sup>36</sup> Der Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ des Bundesrates, Ziff. 4.1.4.1.1. schätzt die beim Staat anfallenden Erhebungskosten auf ungefähr 0.027% des BIP (dies entspricht dem Vergleichswert der OECD, somit lässt sich das Selbstveranlagungsprinzip nicht über eine kostengünstigere Verwaltung rechtfertigen). Die Erhebungskosten der Steuerpflichtigen werden – zu Recht – als „stärker ins Gewicht fallend“ bezeichnet und auf ungefähr 3.7% der Steuererträge geschätzt.

<sup>37</sup> Art. 1 Abs. 1 MWSTG

<sup>38</sup> Vgl. Art. 88 Abs. 4 DBG, sowie Diego Clavadetscher, Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, ST 8/2002, S. 728. Gemäss Fn. 35 müsste die Bezugsprovision mind. 3.7% betragen.

<sup>39</sup> Bspw. könnte dieser Vorsteueranspruch zwar im Zeitpunkt des Übergangs veranlagt, aber gestaffelt über zwei oder drei Jahre ausbezahlt werden.