

Das neue Mehrwertsteuergesetz: einfacher, fairer, rechtssicherer dossierpolitik

24. August 2009 Nummer 19

Mehrwertsteuergesetz Das Parlament hat am 12. Juni ein neues Mehrwertsteuergesetz verabschiedet. Das neue Gesetz tritt am 1. Januar 2010 in Kraft. Es bringt zahlreiche Vereinfachungen, deutlich weniger Formalismus, eine fairere Risikoverteilung für die Steuerpflichtigen und spürbar mehr Rechtssicherheit. Auf Stufe der Unternehmen soll grundsätzlich jede Steuerbelastung vermieden werden. Die unbeschränkte Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit gehört denn auch zu den zentralen Neuerungen. Einschränkungen des Vorsteuerabzugs gelten künftig nur noch für Steuerausnahmen und Subventionen. Eine Hauptkritik am bestehenden Mehrwertsteuergesetz gilt dem überbordenden Formalismus. Der Gesetzgeber hat die Kritik aufgegriffen und auf formelle Bestimmungen weitgehend verzichtet. Zahlreiche punktuelle Änderungen wie die Aufhebung des baugewerblichen Eigenverbrauchs runden das neue Gesetz ab. Die vorliegende Publikation stellt die wichtigsten Änderungen aus Sicht der Wirtschaft vor.

Position economiessuisse

▶ Das Parlament hat die für die Wirtschaft wichtige Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes rasch und mit erfreulichem Ergebnis beraten. Der langjährige Einsatz für eine bessere Mehrwertsteuer hat sich gelohnt. Das neue Gesetz bringt für sämtliche 320'000 Steuerpflichtigen namhafte Entlastungen.

▶ Die Neuordnung des Vorsteuerabzugs ist neben dem Abbau des Formalismus ein Meilenstein der neuen Mehrwertsteuergesetzgebung. Trotz verbesserter Verfahren und Fortschritten bei der Rechtssicherheit sind es noch immer die Unternehmen, die das Gros der Aufgaben für den Bund und seine wichtigste Steuer tätigen und die Hauptlast der damit verbundenen Risiken tragen.

▶ Die Mehrwertsteuer bleibt aufgrund vieler Ausnahmen und mehrerer Steuersätze kompliziert. Weitere Vereinfachungen und volkswirtschaftliche Impulse wären mit dem Einheitssatz möglich. Die entsprechende Vorlage ist in der Wirtschaftskommission des Nationalrats hängig. economiessuisse erwartet, dass die Beratung noch dieses Jahr aufgenommen wird.

Das neue Mehrwertsteuergesetz

► Einfacher, fairer, mehr Rechtssicherheit

Das Parlament hat am 12. Juni ein neues Mehrwertsteuergesetz verabschiedet.¹ Das neue Gesetz bringt zahlreiche Vereinfachungen, weniger Formalismus, mehr Fairness gegenüber den Steuerpflichtigen sowie eine spürbare Hebung der Rechtssicherheit. Das Gesetz wurde neu gegliedert, sprachlich vereinfacht und in der Systematik bereinigt. Auf Stufe der Unternehmen soll grundsätzlich jede Steuerbelastung vermieden werden. Die unbeschränkte Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit gehört denn auch zu den zentralen Neuerungen. Einschränkungen des Vorsteuerabzugs gelten künftig nur noch für Steuerausnahmen und Subventionen. Zahlreiche punktuelle Änderungen wie die Ausweitung des Optionsrechts, die Aufhebung des baugewerblichen Eigenverbrauchs und die Einführung des fiktiven Vorsteuerabzugs anstelle der Margenbesteuerung runden das neue Gesetz ab.

► Neuerungen aus Sicht der Wirtschaft im Fokus

Die vorliegende Publikation stellt das neue Mehrwertsteuergesetz vor. Im Mittelpunkt stehen für die Wirtschaft wichtige Neuerungen. Fragen der Praxisumsetzung werden in einer neuen Verordnung geregelt, die derzeit erarbeitet wird. Die Verordnung sollte im November bereitstehen und zusammen mit dem Gesetz am 1. Januar 2010 in Kraft treten. Ebenfalls geplant ist die Neufassung der Wegleitung.

► Einsatz von economiesuisse hat sich ausbezahlt

economiesuisse hat sich im Verbund mit seinen Mitgliederorganisationen und unterstützt von führenden Experten an erster Stelle für die Mehrwertsteuerrevision eingesetzt. Das langjährige Engagement hat sich ausbezahlt. Das neue Gesetz ist ein grosser Erfolg für die Wirtschaft.

Teil 2 der bundesrätlichen Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer ist bei der zuständigen Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats hängig. Die Beratungen sollten noch in diesem Jahr aufgenommen werden.

1. Allgemeine Bestimmungen

► Art. 1 Abs. 1

„Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchsteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland.“

Die schweizerische Mehrwertsteuer ist als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet. Zweck der Steuer ist die Belastung der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung zu Konsumzwecken. Nicht Zweck der Mehrwertsteuer ist die Belastung der Wertschöpfung auf Stufe der Unternehmen. Diese klare Zweckbestimmung wird neu im Gesetz festgehalten (Art. 1). Sie ermöglicht es, zentrale Grundsätze und Leitlinien für die Rechtsetzung, Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis abzuleiten. So gehört zu den zentralen und bereits im bestehenden Gesetz enthaltenen Grundsätzen die Überwälzbarkeit. Die Mehrwertsteuer wird zwar bei den Unternehmen erhoben, Steuerträger sind aber die Endverbraucher. Die Erhebung erfolgt aus praktischen Gründen bei den Unternehmen. Beim Gegenstand der Mehrwertsteuer fehlt im neuen Gesetz der Eigenverbrauch. Er stellt neu systemrichtig eine blosser Vorsteuerkorrekturregel dar (Art. 31). Ersatzlos aufgehoben wird der baugewerbliche Eigenverbrauch.

► Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung

Ein neuer Gesetzesgrundsatz ist die Wirtschaftlichkeit der Entrichtung. Den Bedürfnissen und Anliegen der Unternehmen soll bei der Gesetzgebung und den Festlegungen der Praxis besondere Beachtung geschenkt werden. Unternehmen sollen so wenig Zeit und Kosten wie möglich aufwenden müssen, um die Mehrwertsteuer für den Bund zu erheben. Eine ähnliche Stossrichtung verfolgt der Grundsatz der schonenden Behandlung (Art. 65 Abs. 5).

¹ <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2009/4407.pdf>

► Art. 3 Bst. c

„Leistung: Die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt.“

Zentrale Begriffe wie die Leistung werden in Art. 3 definiert. Kriterien für das Bestehen einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn sind die „Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes“ (andernfalls die Grundlage für eine Mehrwertsteuer fehlt), die „Verbrauchsfähigkeit“ des Wertes (andernfalls kein Konsum vorliegt), die Einräumung des Wertes „an einen Dritten“ (andernfalls es sich um Eigenverbrauch handelt), und dies in „Erwartung eines Entgelts“ (andernfalls es sich um eine Spende oder um ein anderes Nicht-Entgelt handelt). Die Leistungsdefinition ermöglicht die klare Abgrenzung mehrwertsteuerrelevanter Sachverhalte gegenüber Sachverhalten (Mittelflächen), die nicht der Mehrwertsteuer unterstehen (Nicht-Entgelte). Weitere Definitionen betreffen den Begriff der „eng verbundenen Personen“ (Art. 3 Bst. h) und die Spende (Art. 3 Bst. i). Unverändert bleiben die Begriffe der Lieferung (Art. 3 Bst. d) und der Dienstleistung (Art. 3 Bst. e).

► Empfängerortsprinzip bei Dienstleistungen

Neu geregelt wird der Ort der Dienstleistung (Art. 8). Statt des Erbringerortsprinzips gilt künftig das Empfängerortsprinzip. Dienstleistungen sind steuerbar am Ort des Empfängers, bei Exporten im Ausland. Abweichungen von der Grundregel werden aufgeführt. Das Empfängerortsprinzip gilt neu namentlich im Bereich des Aircraft Managements und bei Analyseleistungen. Die Umstellung auf das Empfängerortsprinzip steht im Einklang mit der EU, wo 2010 für Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen ebenfalls diese Regel gilt. Eine Neuerung in diesem Zusammenhang ergibt sich für Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes (Art. 8 Abs. 2 Bst. e und f). Wie in der EU werden Güterbeförderungen und damit zusammenhängende Nebenleistungen neu dort besteuert, wo der Empfänger der Leistung seinen Sitz hat. Transporte von Gütern, die unter Zollüberwachung stehen bzw. die rein im Ausland stattfinden, sind von der schweizerischen Mehrwertsteuer befreit, selbst wenn sich der Empfänger im Inland befindet (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 7.)

► Art. 10 Grundsatz

¹„Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt [...]. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt.“

2. Inlandsteuer

Die Inlandsteuer ist die wichtigste Steuerart der Mehrwertsteuer. Sie wird erhoben durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV).

Art. 10 regelt den Grundsatz der Inlandsteuer. Neu ist jeder steuerpflichtig, der ein Unternehmen betreibt (Steuersubjekt). Die Steuerpflicht besteht generell. Um dem Anliegen von Kleinunternehmern nach bürokratischer Entlastung Rechnung zu tragen, sieht jedoch auch das neue Gesetz eine Mindestumsatzgrenze vor, d.h. eine automatische Befreiung von der Steuerpflicht für Umsätze von neu unter 100'000 Franken pro Jahr (heute 75'000 Franken). Die Höhersetzung der Mindestumsatzgrenze bewirkt, dass eine Reihe von Unternehmen die Steuer nicht mehr abrechnen müssen. Die ergänzende Mindestumsatzgrenze in Form der Steuerzahllastgrenze entfällt. Für nicht gewinnorientierte, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine gilt weiterhin eine erhöhte Mindestumsatzgrenze von 150'000 Franken.

Neu hat jeder Unternehmer das Recht, sich der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Die Unterstellung ist ab dem ersten Tag der unternehmerischen Tätigkeit möglich und an keine Bedingungen geknüpft. Die gegenüber dem heutigen Gesetz liberalere Regelung der freiwilligen Steuerpflicht erfüllt ein altes Postulat der Wirtschaft, nach dem auch Unternehmen mit geringen oder noch fehlenden Umsätzen wie Start-ups das Recht haben, sich der Mehrwertsteuer zu unterstellen und damit entrichtete Vorsteuer für den Aufbau ihrer Tätigkeit in Abzug zu bringen. Die Eintragung ist rückwirkend auf den Beginn einer Steuerperiode möglich (Art. 14 Abs. 4).

► Flexibilisierung der Gruppenbesteuerung

Die Gruppenbesteuerung wird flexibilisiert. Sofern die Bedingung der einheitlichen Leitung erfüllt ist, können sich Unternehmen frei zu einer Mehrwertsteuergruppe zusammenschliessen (Art. 13). Das Fernbleiben einzelner Konzerngesellschaften ebenso wie die Bildung von Subgruppen ist möglich. Die als zu restriktiv kritisierte aktuelle Mithaftungsbestimmung wurde angepasst. Eine aus der Gruppe ausscheidende Gesellschaft haftet nur noch für die Steuerforderungen, die sich aus ihren eigenen unternehmerischen Tätigkeiten ergeben haben (Art. 15 Abs. 1 Bst. c).

► Neue Mithaftung bei Zessionen

Eine neue Mithaftungsbestimmung gilt bei Zessionen (Art. 15 Abs. 4). Dritte haften neu subsidiär für die mit übernommenen Forderungen mitzedeierte Mehrwertsteuer für den Fall, dass im Zeitpunkt der Abtretung die Steuerschuld gegenüber der ESTV noch nicht entstanden ist und ein Verlustschein der ESTV vorliegt. Die im Parlament kontrovers diskutierte Regelung ist in der Auslegung nicht restlos klar und bietet Anwendungsschwierigkeiten, die für die Praxis gelöst werden müssen. Im Vordergrund stehen Präzisierungen, die das Haftungsrisiko für Forderungsnehmer kalkulierbar machen. Die vor allem für KMU wichtige Kreditbeschaffung über Factoring und Debitorenzession droht sonst ernsthaften Schaden zu nehmen.

► Art. 18 Grundsatz

„Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht.“

Art. 18 regelt das Steuerobjekt der Inlandsteuer. Der Steuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Die Leistungen sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht. Ausnahmen sind in Art. 21 aufgeführt (Steuerausnahmen). Nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer sind Mittelflüsse, denen kein Entgelt gegenübersteht und die damit keine Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn darstellen. Es handelt sich um Nicht-Entgelte, die vom neuen Gesetz namentlich aufgeführt werden: Subventionen, Spenden, Einlagen in Unternehmen, Dividenden und andere Gewinnanteile, Schadenersatzzahlungen u.a. (Art. 18 Abs. 2). Nicht-Entgelte sind ohne Folgen für den Vorsteuerabzug. Eine Ausnahme stellen Subventionen dar, wo am alten Regime der Vorsteuerkürzung aus finanzpolitischen Gründen festgehalten wird (Art. 33). Der Vorschlag, auch Spenden vom Vorsteueranspruch auszunehmen, wurde vom Parlament nicht aufgenommen; der volle Vorsteuerabzug ist möglich. Die systematisch korrekte Regelung der Nicht-Entgelte baut Unsicherheiten ab und stellt eine massgebliche Vereinfachung in einem wichtigen Teilbereich dar.

Grafik

► Der Anwendungsbereich und die Begriffe der Mehrwertsteuer sind neu klarer geregelt. Entgelte stehen Nicht-Entgelten gegenüber, die nicht unter die Mehrwertsteuer fallen und damit auch keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug haben (Ausnahme: Subventionen). Entgelte stammen entweder aus steuerbaren oder ausgenommenen Leistungen. (Echt) befreite Leistungen sind ebenfalls steuerbar. Für sie gilt der Null-Satz. Anders als bei den ausgenommenen Leistungen ist der volle Vorsteuerabzug möglich.

Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer



* Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 30)

- ▶ Vereinfachung der Stellvertretung
- Leistungskombinationen: Die bestehende 70-Prozent-Praxisregel wird ins Gesetz überführt (Art. 19). Die Stellvertretung wird neu unter dem Begriff „Zuordnung von Leistungen“ geregelt (Art. 20). Wer im Namen und für Rechnung eines Vertretenen handelt, gilt als Stellvertreter, wenn (a) die Stellvertretung nachgewiesen und die vertretene Person eindeutig identifiziert werden kann und (b) die Stellvertretung sich mindestens aus den Umständen ergibt. Die ausdrückliche Deklaration der Stellvertretung und die Bekanntgabe des Namens des Vertretenen entfallen. Die Anpassungen vereinfachen die Stellvertretung und eliminieren Fehlerquellen.
- ▶ Steuerausnahmen bleiben unverändert – neu ist Gehalt massgeblich
- Die Regelungen der Steuerausnahmen bleiben gemäss der Zielsetzung der Revision praktisch unverändert (Art. 21). Anpassungen sind dem zweiten Reformteil für den Einheitssatz vorbehalten. Neu hängt die Ausnahme einer Leistung ausschliesslich von ihrem Gehalt ab. Die Stellung des Leistungserbringers in der Wertschöpfungskette ist nicht mehr massgeblich. Eine ausgenommene Leistung kann beispielsweise von einem Gemeinwesen an (private) Dritte in Auftrag gegeben werden, ohne dass sich an der Qualifikation der Leistungen als einer Ausnahme etwas ändert (das Leistungsverhältnis besteht mehrwertsteuerrechtlich zwischen dem Dritten und dem Gemeinwesen und nicht zwischen dem Dritten und den eigentlichen Leistungsempfängern; letzteres Verhältnis begründet die Steuerausnahme).
- ▶ Erweiterte, vereinfachte Optionsregel
- Art. 22 erweitert und vereinfacht die Option für die Versteuerung ausgenommener Leistungen. Neu kann die Mehrwertsteuer immer abgerechnet werden, ausgenommen sind Finanz- und Versicherungsdienstleistungen sowie ausschliesslich privat genutzte Immobilien. Die Option ist für jede Einzelleistung möglich (Einzelvertragsstufe) und wird nicht an Bedingungen geknüpft. Der offene Ausweis der Steuer auf einer Rechnung genügt. Ein Antrag ist nicht erforderlich. Die Erweiterung der Optionsmöglichkeit verfolgt die Zielsetzung, die Schattensteuer (Taxe occulte) zu reduzieren. Der Katalog der steuerbefreiten Leistungen bleibt unverändert (Ausnahme Beförderungs- und Logistikleistungen, Art. 23).
- ▶ Tatsächlich empfangenes Entgelt als Bemessungsgrundlage
- Art. 24 regelt die Bemessungsgrundlage. Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Die Klarstellung dient dazu, den bereits heute geltenden Grundsatz, dass kein höheres Entgelt als das erhaltene versteuert werden muss, auch beweisrechtlich zu unterstützen: massgeblich ist die Situation beim Leistungserbringer (was er als Zahlungsempfänger erhält) und nicht beim zahlungspflichtigen Leistungsempfänger. Entgeltsminderungen der zahlungspflichtigen Person (nicht aber durch Dritte wie Verrechnungen von Kreditkartenfirmen) sowie Debitorenverluste können vom besteuerten Entgelt in Abzug gebracht werden.
- ▶ Höhere Freigrenze bei Leistungen an das Personal
- Bei Leistungen an eng verbundene Personen (Nahestehende) gilt wie heute als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Bei Leistungen an das Personal ist weiterhin zu unterscheiden, ob es sich um einen Naturallohn handelt (Art. 24 Abs. 3), ob eine Schenkung vorliegt (Art. 31 Abs. 2 Bst. c Eigenverbrauch) oder ob es sich um eine Ausgabe handelt, die im unternehmerischen Interesse erfolgt, in welchem Fall keine Steuerfolgen eintreten. Bei diesen Abgrenzungen soll gemäss ESTV eine Koordination mit den direkten Steuern angestrebt werden. In Anlehnung an den neuen Lohnausweis sind Geschenke an Mitarbeiter bis 500 Franken pro Person und Jahr von der Steuer freigestellt (Art. 31 Abs. 2 Bst. c). Beim Naturallohn entfällt die Regel, dass mindestens der Steuerbetrag im Fall von Eigenverbrauch geschuldet ist. Für die Steuerbemessung gilt grundsätzlich der Marktwert.

- ▶ Unveränderte Steuersätze
- Die bestehenden Regelungen der Steuersätze bleiben unverändert (Art. 25, heutiger Art. 36). Nahrungsmittel aus Getränkeautomaten unterstehen neu dem reduzierten Satz. Der Sondersatz auf Beherbergungsleistungen (3,6 Prozent) wird bis Ende 2013 weitergeführt.
- ▶ Massgeblicher Fortschritt beim Formalismus
- Eine Hauptkritik am bestehenden Mehrwertsteuergesetz galt dem überbordenden Formalismus. Der Gesetzgeber hat die Kritik aufgegriffen und auf formelle Bestimmungen im neuen Gesetz weitgehend verzichtet. Art. 26 regelt die Rechnung, verzichtet aber anders als der heutige Art. 37 auf verpflichtende Bestimmungen und listet die wesentlichen Elemente einer Rechnung lediglich als „in der Regel“ zu enthalten auf. Nach wie vor muss die Rechnung aber Leistungserbringer, Leistungsempfänger und Art der Leistungen eindeutig identifizieren, und der Leistungsempfänger hat das Recht, eine den Mindestanforderungen genügende Rechnung zu erhalten. Die Rechnung ist für den Nachweis der Vorsteuer wichtig. Weil der Nachweis im neuen Gesetz grundsätzlich frei erbracht werden kann, kommt der Rechnung jedoch nicht mehr die gleich hohe Bedeutung wie heute zu.
- ▶ Ausgewiesene Steuer ist geschuldete Steuer
- Wird die Mehrwertsteuer auf einer Rechnung ausgewiesen, ist sie geschuldet, auch wenn der Ausweis unberechtigt geschieht (z.B. weil der Ausweisende keine steuerpflichtige Person ist) oder weil die ausgewiesene Steuer zu hoch ist (z.B. Normal- statt reduzierter Satz). Eine nachträgliche Korrektur ist möglich. Zudem gilt der sogenannte Pragmatismusartikel: Auf eine Steuer wird verzichtet, wenn dem Bund nachweislich kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 27).
- Eine grundlegende Neuordnung erfährt der Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug ist das Grundscharnier einer funktionierenden Mehrwertsteuer nach Schweizer Art. Er wird heute an bestimmte (steuerbare) Zwecke gebunden, was seine Möglichkeiten einschränkt. Unternehmen bleiben auf Vorsteuern sitzen. Es entsteht eine Schattensteuerbelastung.
- ▶ Neuregelung des Vorsteuerabzugs: voller Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit.
- Der neue Art. 28 verzichtet auf jede Zweckbindung. Im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit können bezahlte Vorsteuern grundsätzlich in Abzug gebracht werden. Es besteht ein gesetzlicher Anspruch. Besondere Formen des Nachweises entfallen. Insbesondere ist das Vorliegen eines Belegs (Rechnung) nicht mehr Tatbestandsvoraussetzung. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei ausgenommenen Leistungen, sofern für sie nicht optiert wurde. Eine Vorsteuerkorrektur erfolgt ferner bei Eigenverbrauch (Art. 31) und beim Empfang von Subventionen (Art. 33). Die Vorsteuer kann geltend gemacht werden, wenn die Bedingungen für den Vorsteuerabzug nachträglich gegeben sind (Art. 32 Einlageentsteuerung). Die Regelungen zum Eigenverbrauch und zur Einlageentsteuerung entsprechen weitgehend den heutigen Bestimmungen. Auf die Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs wird künftig verzichtet. Bei Geschenken an das Personal gilt eine erhöhte Steuerfreigrenze von 500 Franken. Die fehleranfällige Regel, nach der auf geschäftlichen Ausgaben für Verpflegung und Getränke der Vorsteuerabzug um 50 Prozent zu kürzen ist, entfällt.
- ▶ Fiktiver Vorsteuerabzug statt Margenbesteuerung
- Neu ist der sogenannte fiktive Vorsteuerabzug. Er steht als Ersatz für die komplizierte, in der Praxis immer wieder diskutierte Margenbesteuerung. Der fiktive Vorsteuerabzug besagt, dass Steuerpflichtige bei der Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände wie Autos oder Antiquitäten an einen Abnehmer im Inland einen Vorsteuerabzug vornehmen können, auch wenn die Gegenstände von Privaten und damit direkt ohne Mehrwertsteuer eingekauft wurden (Art. 28 Abs. 3). Die Regelung entlastet die betroffenen Kreise administrativ und reduziert die Taxe occulte.

▶ Vorsteuerabzug bei Umstrukturierungen und Beteiligungstransaktionen

Mit den gleichen Zielsetzungen besteht neu ein Vorsteueranspruch bei Leistungen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen sowie dem Kauf, Halten und Verkauf von qualifizierten Beteiligungen (Art. 30 Abs. 2). Nach bisherigem Recht bestand hier eine Ungleichbehandlung, indem bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Aktiventausch (asset deal) ein Vorsteueranspruch galt, bei Leistungen im Zusammenhang mit Beteiligungstransaktionen jedoch nicht (share deals). Die neue Bestimmung hebt diese Ungleichbehandlung auf. Sie gilt für Kapitalbeteiligungen von mindestens zehn Prozent im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit. Bei Holdinggesellschaften kann auf die Tätigkeiten der gehaltenen Unternehmen abgestellt werden.

Die Neuordnung des Vorsteuerabzugs ist ein Meilenstein der neuen Mehrwertsteuergesetzgebung. Sie löst viele Probleme, die in der Vergangenheit Anlass zu Rechtsunsicherheit und Rechtsstreitigkeiten gaben. Namentlich die Frage, wann eine Zweckbindung stark genug ist, damit der Vorsteuerabzug als berechtigt angesehen werden kann, wird obsolet. Auch Unternehmen mit geringen oder (noch) keinen Umsätzen wie Start-ups haben einen Vorsteueranspruch. Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs schafft spürbare administrative Vereinfachungen und beseitigt eine Quelle von *Taxe occulte*.

▶ Einjährige Steuerperiode mit anschliessender „Finalisierung“

Neu geordnet wird auch die Abrechnung. Ergänzend zu den unveränderten viertel- bzw. (bei der Saldosteuersatzmethode) halbjährlichen Abrechnungsperioden besteht neu die Steuerperiode, die ein Kalender- oder Geschäftsjahr umfasst (Art. 34). Sie ist neu massgeblich für die Steuerforderung. Die einzelnen Abrechnungen sind provisorisch. Sie können im Anschluss an die Steuerperiode im Rahmen einer 180 Tage dauernden „Finalisierung“ korrigiert werden.

▶ Steuerforderung nach dem „Saldoprinzip“

Die Steuerforderung selbst wird neu definiert (Art. 36). Sie berechnet sich als Differenz zwischen der geschuldeten Steuer (Inlandsteuer, Bezugsteuer, Einfuhrsteuer) und dem Vorsteuerguthaben. Das Vorsteuerguthaben wird damit zum festen, gleichwertigen Bestandteil der Steuerforderung und wird nicht mehr separat von der umsatzseitigen Steuerschuld behandelt. Die Umstellung auf das „Saldoprinzip“ entspricht der Konzeption der schweizerischen Mehrwertsteuer. Sie bringt praktische Verbesserungen und erhöht die Rechtssicherheit.

▶ Explizite Regelung der Rechtskraft

Mehr Rechtssicherheit schafft insbesondere auch die explizite Regelung der Rechtskraft (Art. 43). Der bisher unregelmässige Zustand hatte eine einseitige Praxis zulasten der Steuerpflichtigen zur Folge. So erfolgten Wiederholungen von Steuerkontrollen im Rahmen der Verjährungsfrist beliebig, ohne dass die ESTV je eine definitive Einschätzung vornahm. Vom Steuerpflichtigen vorbehaltlos bezahlte Abrechnungen waren demgegenüber verbindlich, auch im Fall von zu hohen Zahlungen. Das Bundesgericht stützte diese einseitige Praxis.

▶ Mehr Fairness und Rechtssicherheit bei Steuerkontrollen

Neu bleibt die Steuerveranlagung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist für beide Seiten offen. Nicht rechtskräftig festgesetzte Steuerdeklarationen können (und müssen) nachträglich korrigiert werden (Art. 43 Abs. 2). Findet eine Steuerkontrolle statt und wird das Ergebnis der Kontrolle vom Steuerpflichtigen akzeptiert, ist das Ergebnis rechtskräftig (Art. 43 Abs. 1 Bst. b). Ein Rückkommen der Verwaltung ist nicht möglich. Indem die Verwaltung das Kontrollergebnis festhält, setzt sie den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (Art. 78 Abs. 5). Die Steuerforderung umfasst nach dem Saldoprinzip die Umsatzsteuerschuld und das Vorsteuerguthaben. Dies unabhängig vom Umfang der Kontrolle (d.h., ob eventuell nur die Umsatz- oder nur die Vorsteuerseite geprüft wurde). Indem die Festsetzung der Steuerforderung durch die Verwaltung erfolgt, findet ein teilweises Abrücken von der reinen Selbstveranlagung statt. Das Risiko der Veranlagung wird zum Teil von der ESTV übernommen. Die genannten Elemente verbessern die Fairness für die Steuerpflichtigen und erhöhen die Rechtssicherheit substantiell.

Im Zusammenhang mit der Abrechnung erfolgt eine Reihe weiterer Neuerungen:

- ▶ **Erweiterte Saldosteuersatzmethode** — Die Saldosteuersatzmethode wird erweitert. Die maximale Umsatzgrenze beträgt neu fünf Millionen Franken. Die vereinfachte Abrechnung muss lediglich noch eine Steuerperiode beibehalten werden. Nach drei Jahren effektiver Abrechnung kann erneut auf die Saldosteuersatzmethode umgestellt werden (Art. 37).
- ▶ **Modifiziertes Meldeverfahren** — Das Meldeverfahren wird rechtssicherer (Art. 38). Namentlich ist es bei Veräusserungen kleinerer Teilvermögen nicht mehr obligatorisch. Die nachträgliche Verordnung des Meldeverfahrens wird eingeschränkt.
- ▶ **Verkürzte Verjährungsfrist nach Verjährungsunterbrechung** — Die Verjährung wird in eine Festsetzungsverjährung (Recht der Verwaltung, eine noch nicht rechtskräftige Steuerforderung festzusetzen) und eine Vollstreckungsverjährung aufgeteilt (Recht der Verwaltung, eine rechtskräftige Steuerforderung einzutreiben). Nach einer Verjährungsunterbrechung reduziert sich die Verjährungsfrist auf zwei Jahre (Art. 42). Die absolute Verjährungsfrist beträgt zehn Jahre (heute 15 Jahre). Die kürzeren Fristen sollen für schnellere Verfahren sorgen und die Rechtssicherheit verbessern.
- ▶ **Verpfändung von Vorsteuerguthaben** — Steuerforderungen (Vorsteuerguthaben) können neu abgetreten und verpfändet werden (Art. 44). Die Bestimmung kann die Liquidität der Unternehmen verbessern.

- ▶ **Ausdehnung der Bezugsteuer auf Lieferungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland**

3. Bezugsteuer

Die Bezugsteuer belastet den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz nicht steuerpflichtig sind. Die Erhebung erfolgt durch die ESTV.

Der Steuerpflicht unterliegen sämtliche Steuerpflichtigen der Inlandsteuer sowie jedermann, der Dienstleistungen im Wert von jährlich mehr als 10'000 Franken aus dem Ausland bezieht. Steuerbar sind alle Dienstleistungen, auf die ein Schweizer Leistungserbringer ebenfalls die Mehrwertsteuer erheben müsste. Ziel ist der Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen.

Die Bezugsteuer wird nach den geltenden Regeln weitergeführt. Neu ist die Ausweitung auf bestimmte Lieferungen von Unternehmen im Ausland (Art. 45). Steuerpflichtig ist der Leistungsempfänger. Die Regelung gilt im Fall, dass Lieferungen nicht bereits mit der Einfuhrsteuer belastet sind.

- ▶ **Abstimmung der Einfuhrsteuer mit dem neuen Zollgesetz**

4. Einfuhrsteuer

Die Einfuhrsteuer belastet die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte mit der Mehrwertsteuer. Zuständig für die Erhebung ist die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV).

In den Grundsätzen bleibt die Einfuhrsteuer unverändert. Anpassungen ergeben sich aufgrund von Angleichungen an das neue Zollgesetz, so bei den Verjährungsfristen (Art. 56). Ändert sich die Einfuhrsteuerschuld wegen nachträglicher Anpassung des Entgelts, so muss die zu niedrig bemessene Steuer innert 30 Tagen nach dieser Anpassung der EZV angezeigt werden. Die Meldung kann unterbleiben, wenn für die zu berichtigende Steuer ein Vorsteuerabzug möglich ist (Art. 56 Abs. 5).

5. Verfahrensrecht für die Inland- und Bezugsteuer

▶ Gebot der schonenden Behandlung als Grundsatz

Die ESTV ist für die Erhebung und den Einzug der Inland- und der Bezugsteuer zuständig. Sie erlässt dazu alle erforderlichen Verfügungen. Ebenso veröffentlicht sie alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug. Sämtliche Verwaltungshandlungen sind beförderlich zu vollziehen. Die steuerpflichtige Person darf durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden, als dies für die Durchsetzung des Gesetzes zwingend erforderlich ist (Art. 65).

▶ Klarstellung der Rolle von ESTV-Publikationen

Die ESTV hat gemäss Gesetzgeber kein Recht mehr, gesetzesergänzende Bestimmungen zu erlassen. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Bestimmung, wonach die ESTV (generell abstrakte) Weisungen erlassen kann, wurde vom Parlament gestrichen. Dadurch wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass es sich bei den Publikationen der ESTV um die Auslegung des Gesetzes aus Sicht der Verwaltung handelt. Für Aussenstehende ergibt sich aus diesen Auslegungen keine verbindliche Wirkung. Die Klarstellung sorgt für gleich lange Spiesse. Sie verbietet es der ESTV nicht, sich zu Praxisfragen verbindlich zu äussern. Sie stellt nur klar, dass sich diese Verbindlichkeit nicht auch auf die Steuerpflichtigen erstreckt, deren Auslegung des Gesetzes künftig gleichwertig ist. Dies insbesondere mit Bezug auf Rechtsmittelverfahren.

▶ Korrektur von Abrechnungsmängeln

Wichtige Neuerungen im Verfahren betreffen das Auskunftsrecht – auf schriftliche Anfrage erteilt die ESTV innert angemessener Frist eine rechtsverbindliche Antwort zu den mehrwertsteuerrechtlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts (Art. 69) – sowie die Möglichkeit, Mängel in Steuerabrechnungen bis 180 Tage nach Ende der Steuerperiode ohne strafrechtliche Konsequenzen im Rahmen der Umsatzabstimmung bzw. der Jahresabrechnung zu korrigieren (Art. 72). Bei schwierig zu ermittelnden systematischen Fehlern kann die ESTV Erleichterungen gewähren.

▶ Neuordnung der Steuerkontrolle

Ein neues Verfahren gilt für die Steuerkontrolle (Art. 78). Sie ist schriftlich anzukündigen und innerhalb eines Jahres mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Die Einschätzungsmitteilung hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest. Dies unabhängig vom Umfang der Steuerkontrolle (siehe vorne). Die steuerpflichtige Person kann die Durchführung einer Kontrolle verlangen. Die Kontrolle hat innerhalb von zwei Jahren zu erfolgen.

▶ Grundsatz der freien Beweiswürdigung

Verfahrensrechtliche Neuerungen betreffen ferner die Bereiche:

– Beweismittel: Der Nachweis darf nicht ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden (Grundsatz der freien Beweiswürdigung). Auch der Beweis mittels Zeugenanrufung ist neu möglich (Art. 81). Erstere Bestimmung ist im Licht der geübten Formalismuskritik als grosser Fortschritt zu werten. Letztere Bestimmung kann in Einzelfällen dazu dienen, trotz fehlender Unterlagen den objektiven Sachverhalt zu ermitteln

▶ Neues Inkassoverfahren

– Steuerentrichtung: Das Inkassoverfahren wurde überarbeitet. Die Überarbeitung erfolgte vorab vor dem Hintergrund des künftig provisorischen Charakters der Steuerabrechnungen. Geregelt wird das Vorgehen bei offensichtlich ungenügenden oder fehlenden Abrechnungen bzw. Zahlungen (Art. 86).

▶ Rückerstattung nicht geschuldeter Steuer

– Steuerrückerstattung: Eine Steuer, die bezahlt, aber nicht geschuldet ist, kann vom Steuerpflichtigen zurückgefordert werden, sofern sie noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Art. 88 Abs. 3).

▶ Zahlungserleichterungen

– Zahlungserleichterungen: Die ESTV kann die Zahlungsfrist erstrecken oder Ratenzahlungen bewilligen, sofern die fristgerechte Steuerzahlung für die steuerpflichtige Person mit einer erheblichen Härte verbunden ist (Art. 90).

- ▶ 10-jährige Bezugsverjährung — Bezugsverjährung: Das Recht der ESTV, die Steuerforderung geltend zu machen, verjährt fünf Jahre, nachdem der entsprechende Anspruch rechtskräftig geworden ist. Bei Unterbrechung und Stillstand spätestens nach zehn Jahren (Art. 91).
- ▶ Erweiterter Steuererlass — Steuererlass: Erweiterte Erlassmöglichkeiten; namentlich kann eine einzig aufgrund der Nichteinhaltung einer formellen Vorschrift geschuldete Steuer erlassen werden (Art. 92).

6. Steuerstrafrecht

- ▶ Differenziertes Strafrecht zur Vermeidung der Kriminalisierung von Bagatellfällen

Das vom Bundesrat in der Botschaft vorgeschlagene Strafrecht wurde vom Parlament stark angepasst. Die Anpassungen tragen der Befürchtung Rechnung, dass zu unspezifische Strafrechtsbestimmungen einer breitflächigen Kriminalisierung der Steuerpflichtigen Vorschub leisten. Das vom Parlament beschlossene Strafrecht ist detaillierter und differenzierter, vor allem mit Bezug auf unterschiedliche Straftatbestände. Die Gefahr, dass Bagatelltatbestände strafrechtliche Folgen haben, dürfte weitgehend ausgeräumt sein.

7. Schlussbestimmungen

- ▶ Marktgerechter Verzugs- und Vergütungszins

Das Eidgenössische Finanzdepartement wird angewiesen, die Verzugs- und Vergütungszinssätze marktüblich festzulegen und periodisch anzupassen (Art. 108). Der Verzugszins bei der Mehrwertsteuer liegt seit Jahren unverändert bei fünf Prozent und damit weit über dem allgemeinen Zinsniveau. Die neue Bestimmung will dies ändern.

- ▶ Gesetzliche Verankerung des Mehrwertsteuer-Konsultativgremiums

Das Mehrwertsteuer-Konsultativgremium wird im Gesetz verankert (Art. 109). Es berät Anpassungen des Mehrwertsteuergesetzes sowie der gestützt darauf erlassenen Ausführungsbestimmungen und Praxisfestlegungen. *economie-suisse* ist seit Gründung des Gremiums im Jahr 2004 ständiges Mitglied.

- ▶ Neues Verfahrensrecht für sämtliche hängigen Fälle

Übergangsbestimmungen: Das geltende materielle Recht bleibt anwendbar auf alle während seiner Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse. Das neue Verfahrensrecht gilt mit Ausnahme der Bezugsverjährung ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens für sämtliche hängigen Verfahren.

- ▶ Inkrafttreten der Revision: 1. Januar 2010

Gemäss dem Willen des Parlaments tritt das neue Mehrwertsteuergesetz am 1. Januar 2010 in Kraft. Ausgenommen von der Inkraftsetzung sind die Heranziehung des Geschäftsjahres als Steuerperiode (Art. 34 Abs. 3) und die Steuerkontrolle auf Verlangen (Art. 78 Abs. 4). Hier bestimmt der Bundesrat das Inkrafttreten.

Würdigung des neuen Mehrwertsteuergesetzes

▶ Entlastungen für alle Steuerpflichtigen

Das neue Mehrwertsteuergesetz bringt für sämtliche Steuerpflichtigen massgebliche Entlastungen. Die jährlichen Einsparungen der Wirtschaft werden gestützt auf eine unabhängige Studie aus dem Jahr 2007 konservativ auf zehn Prozent geschätzt. Bei Entrichtungskosten von geschätzten 1,5 Milliarden Franken ergeben sich jährliche Einsparungen von 150 Millionen Franken.

▶ Spürbar mehr Rechtssicherheit

Ebenso wichtig sind aber die bedeutenden Verbesserungen bei der Rechtssicherheit. Diese steigt spürbar durch Massnahmen wie die explizite Regelung der Rechtskraft einer Steuerforderung, die Verbindlichkeit von Steuerkontrollen, die Bestimmung der Steuerforderung nach dem Saldoprinzip sowie, in indirekter Folge, durch den weitgehenden Verzicht auf formelle, in der Praxis zu häufigen Fehlern führenden Bestimmungen. Der Abbau des Formalismus ist neben der Neuordnung des Vorsteuerabzugs ein Meilenstein der neuen Mehrwertsteuergesetzgebung.

▶ Schritte in Richtung gemischte Veranlagung

Im Verfahren wird die heutige einseitige Risikoverteilung zulasten der Steuerpflichtigen wenigstens teilweise korrigiert. Dass Massnahmen wie die Kontrolle auf Verlangen und vor allem die von der ESTV vorzunehmende Festlegung eines verbindlichen Kontrollergebnisses zu einer gewissen, wenn auch beschränkten Aufweichung der Selbstveranlagung hin zu einer gemischten Veranlagung führen, ist zu begrüssen. Noch immer sind es die Unternehmen, die das Gros der Aufgaben für den Bund und seine wichtigste Steuer tätigen und die Hauptlast des damit verbundenen erheblichen Risikos tragen.

▶ Ungerechtfertigte Steuern bleiben; noch immer massive *taxe occulte*

Dass die Unternehmen vor allem durch die Neuordnung des Vorsteuerabzugs auch materiell entlastet werden, ist darum nur richtig. Vorsteuern sind für Unternehmen ungerechtfertigte Steuern, da es klar dem Zweck der Mehrwertsteuer entspricht, den Endkonsum zu belasten, nicht aber die vorgelagerte Wertschöpfung. Wo hier Steuern „hängen bleiben“, sollten sie nach Möglichkeit aufgehoben werden.

Dass es dazu noch ein weiter Weg ist, zeigt der Umfang der Schattensteuerbelastung in der Schweiz, der mit einem Drittel des jährlichen Mehrwertsteueraufkommens oder einem Betrag von aktuell rund sieben Milliarden Franken sehr erheblich ist. Die Totalrevision leistet hier ihren Beitrag, vor allem durch die systematisch richtige Weichenstellung bei den Nicht-Entgelten und den Übergang zu einem grundsätzlich unbeschränkten unternehmerischen Vorsteueranspruch. Die daraus resultierenden Reduktionen der Schattensteuer sind aber vergleichsweise bescheiden. Die grossen Belastungen – und die entsprechend möglichen massgeblichen Entlastungen – fallen im Bereich der Steuerausnahmen an.

▶ Unbestrittene Vorteile des Einheitssatzes

Hier liegt denn auch die Bedeutung des zweitens Teils der Mehrwertsteuerreform, der die Aufhebung möglichst vieler Steuerausnahmen und die Schaffung eines einheitlichen Steuersatzes (Einheitssatz) zum Ziel hat. *economiesuisse* hat sich bereits verschiedentlich unterstützend zu diesem Thema geäussert.²

Für die Unternehmen bringt der Einheitssatz gegenüber der jetzt beschlossenen technischen Reform weitergehende Entlastungen, die sich in Franken ausgedrückt gesamthaft in einem Umfang von über 400 Millionen Franken jährlich bewegen. Für die Volkswirtschaft ist der Einheitssatz ein Impulsgeber, von dem auch die privaten Haushalte profitieren. Namentlich durch den Abbau der *taxe*

² Vgl. *economiesuisse*, „Konsequente Mehrwertsteuerreform mit tiefem Einheitssatz“, dossierpolitik, 16/2007 (16. Juli 2007); *economiesuisse*, „Weichenstellung für eine neue, moderne Mehrwertsteuer“, dossierpolitik 15/2008 (25. August 2008).

occulte auf Vorleistungen und Investitionen wird ein Investitions- und Arbeitsanreiz geschaffen, der das Wachstum der Volkswirtschaft um bis zu 0,8 Prozent des BIP anschieben würde. Auf die privaten Haushalte bezogen stellen sich die positiven Effekte des Einheitssatzes fast fünfmal grösser dar als die kurzfristigen minimalen Zusatzbelastungen. Pro Haushalt ergibt sich nach unabhängigen Berechnungen ein Einkommenszuwachs von 100 bis 700 Franken pro Jahr. Der Konsum profitiert von einem Plus an Transparenz und dem Wegfall unverständlicher steuerlicher Verzerrungen. Dass die steuerliche Privilegierung bestimmter Leistungen verteilungspolitisch keinen Sinn macht, ist aus Studien im In- und Ausland bekannt. Hohe Einkommen profitieren von reduzierten Steuersätzen doppelt bis dreifach. Ein möglichst unverzerrter Einheitssatz liegt deutlich tiefer als der heutige Normalsatz und würde bei einer aufkommensneutralen Umstellung ungefähr sechs Prozent betragen.

► **economiesuisse** erwartet den Beginn der Beratung des Einheitssatzes noch in diesem Jahr.

Die Vorlage zum Einheitssatz ist in der Wirtschaftskommission des Nationalrats hängig. Die Wirtschaftskommission des Ständerats, präsiert von Ständerätin Simonetta Sommaruga, sprach sich in der Beratung der Totalrevision wiederholt klar für die eingehende Beratung des Einheitssatzes aus. Nachdem die Nationalratskommission die Beratung des Einheitssatzes bis zum Abschluss der Totalrevision verschoben hatte, ist nun anzunehmen, dass sie rasch, noch in diesem Jahr, aufgenommen wird. Alles andere wäre unverständlich angesichts der offenliegenden Vorteile des Einheitssatzes – einer einheitlichen, möglichst allgemeinen, einfachen, modernen Mehrwertsteuer.

Rückfragen

frank.marty@economiesuisse.ch

Impressum

economiesuisse, Verband der Schweizer Unternehmen
Hegibachstrasse 47, Postfach, CH-8032 Zürich
www.economiesuisse.ch