

# 24 MÄNGEL DER NEUEN MEHRWERTSTEUER

## Rechtssicherheit nicht verbessert – Komplexität nicht reduziert

GERHARD SCHAFFROTH

**Das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV) sind seit 1. Januar 2010 in Kraft. Beide Erlasse weisen – neben vielen wertvollen Verbesserungen – zahlreiche Schwächen auf. Deren Beseitigung setzt eine detaillierte Analyse voraus. Hier ist ein erster Versuch dazu.**

### 1. MÄNGEL

**1.1 Zielsetzung.** Gemäss Art. 1 Abs. 1 MWSTG bezweckt das neue Gesetz «die Besteuerung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs». Diese Zielsetzung entspricht nicht der tatsächlichen Ausgestaltung des MWSTG. Sie ist auch nicht sinnvoll, da in vielen Konstellationen die Besteuerung des unternehmerischen Endverbrauchs durchaus effizient oder politisch gewollt ist. So bei den Steuerausnahmen. Die Besteuerung trägt hier wesentlich dazu bei, dass der Fiskus sich nicht um Unternehmen zu kümmern braucht, die primär Umtriebe verursachen, aber kaum Fiskalertrag generieren.

**1.2 Stellvertretung.** Die *Mehrwertsteuer* (MWST) stützt sich in ihrer praktischen Abwicklung – von wenigen Konstellationen abgesehen – auf die buchhalterischen Vorgänge im Unternehmen. Nur so ergibt z. B. die Umsatzabstimmung überhaupt Sinn. Die Buchhaltung wiederum bildet die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen ab, z. B. Ein- und Verkauf. Es ist deshalb durchaus sinnvoll, die MWST in den allermeisten Fällen als Vertragssteuer zu verstehen. Fallen nun die zivilrechtlichen und die MWST-rechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Stellvertretung auseinander, führt dies immer wieder dazu, dass die buchhalterische und die MWST-rechtliche Behandlung einer Transaktion unterschiedlich sind und es zu Aufrechnungen bei der MWST kommt. Dies lässt sich am besten dadurch vermeiden, dass die MWST auf eigene Regeln der Stellvertretung verzichtet und sich – abgesehen von Sonderfällen – strikt an das Zivilrecht anlehnt. Das *alte Mehrwertsteuergesetz* (aMWSTG) hat das

nicht berücksichtigt und durch die eigene Stellvertretungsregelung immer wieder Probleme verursacht. Das MWSTG versucht es mit Art. 20 MWSTG erneut mit einer eigenen MWST-rechtlichen Stellvertretungsregelung, wenn auch diesmal unter dem neuem Titel: «Zuordnung von Leistungen». Viel sinnvoller wäre es, wenn das MWSTG gänzlich auf eine derartige Regelung verzichten würde. Die EU kennt in ihrer Systemrichtlinie keine Stellvertretungsregelung und ist damit durchaus gut gefahren. Unter Einführung des neuen Begriffs «Dreiparteienverhältnis» wird in Abs. 3 dieses Artikels zudem eine Neuregelung geschaffen, deren Inhalt nicht nachvollziehbar ist.

**1.3 Sponsoring.** Bei der Abgrenzung des Sponsorings (= Werbeleistung) von der Spende (= Nichtleistung) hat schon das bisherige Gesetz den Leistungsbegriff durchbrochen, indem eindeutige Werbeleistungen (z. B. Logo platzieren) als Nichtleistung bezeichnet wurden. Faktisch handelte es sich um eine Steuerausnahme am steuersystematisch falschen Ort. Es ist deshalb sinnvoll, dass die Regelung nun neu in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG untergebracht worden ist. Nur hat der Gesetzgeber vergessen, Art. 3 lit. i MWSTG, der die gleiche Materie ebenfalls – allerdings unterschiedlich – regelt, aus dem Gesetz zu entfernen. Da die «Nichtleistung» in Art. 3 lit. i MWSTG weiter geht als die Steuerausnahme in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG, hat die *Eidg. Steuerverwaltung* (ESTV) beschlossen, die letztere Bestimmung ganz einfach nicht anzuwenden. So etwas dürfte es in einem neuen Gesetz nicht geben.

**1.4 Spenden.** Gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 MWSTG führen Spenden nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung. Da Spenden in den allermeisten Fällen die ideelle Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen unterstützen und nicht deren allfällige unternehmerische Aktivität, ändert die Neuregelung nichts daran, dass spendenfinanzierte Auslagen keinen Vorsteueranspruch begründen. Diese Betrachtungsweise entspricht auch der aktuellen Praxis der ESTV im Bereich der Spenden. Damit ist die Neuregelung des Vorsteueranspruchs im Bereich der Spenden weitgehend wirkungslos.

**1.5 Kostenausgleichsfonds.** Dass Zahlungen in und aus Fonds ohne Gegenleistung eine Nichtleistung darstellen, wie Art. 18 Abs. 2 lit. g MWSTG ausdrücklich festhält, ist eigentlich eine Selbstverständlichkeit. In offenem Widerspruch zu dieser neuen Bestimmung können derartige Fonds ihre Zahlungen für Nichtleistungen gemäss aktueller Verwaltungspraxis dennoch der MWST unterstellen. So z. B. der Fonds für die kostendeckende Einspeisevergütung für Strom aus er-



GERHARD SCHAFFROTH,  
DR. IUR., ANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PARTNER, SWISSVAT AG,  
ZÜRICH,  
GERHARD.SCHAFFROTH@  
SWISSVAT.CH

neuerbaren Energien. Die unbestrittenermassen verunglückte Regelung in Art. 27 Abs. 2 lit. b des aMWSTG findet damit eine unrühmliche Fortsetzung im neuen Gesetz.

**1.6 Personalverleih im Konzern.** Gesellschaften eines Konzerns gelten gemäss Art. 3 lit. h MWSTG als eng verbundene Personen. Folglich bildet für konzerninterne Leistungen gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG der Drittpreis die Bemessungsbasis. Entgegen dieser klaren gesetzlichen Regelung verzichtet der Bundesrat gemäss Art. 28 MWSTV bei gewissen Formen des konzerninternen Personalverleihs auf die MWST. Diese Regelung wurde wegen einer Schweizer Grossbank eingeführt. Problematisch ist sie hinsichtlich der Steuersystematik (neue Steuerausnahme), der Rechtssicherheit (Gleichbehandlung im Unrecht) und aus rechtsstaatlicher Sicht (bewusste Verletzung des MWSTG durch die MWSTV).

**1.7 Leistungen an das Personal.** Im Gegensatz zum aMWSTG enthält das MWSTG keine Sonderregelung zu den Leistungen an das eigene Personal. Bei diesen Leistungen des Arbeitgebers gelten somit die normalen Regeln des Tausches von Art. 24 Abs. 3 MWSTG. Das heisst, der Marktwert jeder Leistung ist die Bemessungsbasis für die verrechnete Gegenleistung. Die korrekte Umsetzung dieser Regelung bedeutet, dass alle Leistungen des Arbeitgebers an sein Personal zum Marktwert zu versteuern sind. Damit entfallen die Sonderregelungen zur Privilegierung des Personals des aMWSTG. D. h. es gelten dabei nicht mehr die Selbstkosten als Mindestbemessungsbasis.

In vollem Widerspruch zu dieser Ausgangslage sieht Art. 47 MWSTV vor, dass nur dann bei vergünstigten Leistungen an das eigene Personal eine Aufrechnung zum Marktwert erfolgt, wenn eine Vergünstigung des Arbeitgebers auch bei den direkten Steuern aufgerechnet wird. Diese Bestimmung

erscheint sinnvoll, was aber nichts daran ändert, dass sie gesetzeswidrig ist. Das Problem liegt bei der mangelhaften Ausgestaltung des MWSTG.

**1.8 70%-Regelung.** Art. 19 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass Steuerpflichtige unabhängige Leistungen zu Leistungskombinationen zusammenfügen können. Dies mit der Wirkung, dass sich die steuerliche Behandlung nach derjenigen Leistung richtet, die mindestens 70% des Gesamtentgelts ausmacht. Faktisch wurde damit ein neues Instrument zur Steueroptimierung geschaffen, welches eine deutliche Steigerung der Komplexität und damit der Rechtsunsicherheit bewirkt. Zudem stellen sich Fragen wie: Welche Bewertung ist für die Berechnung der 70% massgeblich? Wie ist das Verhältnis der 70%-Regelung zur Bestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG, wonach die Verpflegung und Unterkunft in Kombination mit Ausbildung immer separat zu versteuern sind? Lauter Fragen und Unsicherheiten, die der Gesetzgeber problemlos hätte vermeiden können.

**1.9 Steuersubjekt.** Steuerpflichtig ist gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG, wer ein Unternehmen betreibt. Darunter fällt, wer zur Erzielung selbständiger und nachhaltiger Einnahmen tätig ist. Dieser Begriff des Steuersubjekts ist in verschiedener Hinsicht zu weit geraten:

→ So ist kein Bezug zum Inland notwendig, was dazu führt, dass sich ausländische Unternehmen uneingeschränkt in der Schweiz registrieren lassen können. Dies kann bei der Geltendmachung inländischer Vorsteuern vorteilhaft sein. In offenem Widerspruch zu dieser Gesetzesbestimmung verlangt der Bundesrat in Art. 8 MWSTV für die Steuerpflicht ausländischer Unternehmen im Inland, dass sie «Leistungen im Inland» erbringen. → Bei wörtlicher Anwendung von Art. 10 Abs. 1 MWSTG kann sich jeder Hobby-Unternehmer (Markensammler, Fotoamateur usw.) bei der MWST regi-

strieren lassen und die Vorsteuern seines Hobbys auch dann geltend machen, wenn er damit laufend Verluste erwirtschaftet. Damit schafft das MWSTG neue Probleme, die es so bisher kaum gab und die ohne weiteres hätten vermieden werden können.

Art. 10 MWSTG ist mit den Begriffen Steuerpflicht, Steuerbefreiung, Verzicht auf die Befreiung zudem unnötig kompliziert aufgebaut. Dabei wäre mit den Begriffen freiwillige und obligatorische Steuerpflicht die gleiche Regelung viel einfacher zu haben gewesen.

**1.10 Beginn der Steuerpflicht.** Wer ein KMU neu gründet, weiss oft nicht, ob er im ersten Jahr CHF 100 000 steuerbare Umsätze erzielt und damit obligatorisch steuerpflichtig wird oder nicht. Gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG ist von dieser Prognose aber die Steuerpflicht ab Beginn der unternehmerischen Tätigkeit abhängig. Schon das aMWSTG enthielt eine derartige Regelung, was dauernd zu Diskussionen führte. Diese Regelung wurde unverändert ins MWSTG übernommen, dabei gäbe es einen wesentlich praktikableren Ansatz: Beginn der Steuerpflicht im Moment des erstmaligen Überschreitens von CHF 100 000 steuerbare Umsätze innerhalb eines Kalenderjahres. Damit wäre jede Prognose überflüssig.

**1.11 Holding.** Nach Art. 9 MWSTV stellt das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen eine unternehmerische Tätigkeit dar. Die dabei anfallenden Vorsteuern können gemäss Art. 29 Abs. 2–4 MWSTG geltend gemacht werden. Aufgrund der unklaren Formulierung dieser Bestimmung haben die Diskussionen schon angefangen:

→ ob eine Holding ihre Vorsteuern auch dann geltend machen kann, wenn ihre Beteiligungen ausgenommene Umsätze erzielen und wie da genau vorzugehen ist; → ob eine

Holding auch die Vorsteuern im Zusammenhang mit ihrem Wertschriften-Portefeuille beanspruchen kann und → wie eine Holding ihre Vorsteuerkürzung bei Finanzerträgen berechnen soll.

Die neue Holdingregelung führt zu Steuerausfällen und einer ausgeprägten Komplizierung eines Bereichs, der bisher kaum Schwierigkeiten geboten hat. Es überzeugt wenig,

*«Die neue Holdingregelung führt zu Steuerausfällen und einer ausgeprägten Komplizierung eines Bereichs.»*

wenn die ESTV mitteilt, dass an einer Lösung dieser Fragen gearbeitet werde.

**1.12 Betriebsstätte.** Im Gegensatz zur EU behandelt die Schweiz die Betriebsstätte im grenzüberschreitenden Verhältnis gemäss Art. 10 Abs. 3 MWSTG als eigenes Subjekt im Sinne der MWST. Dieses Abweichen von der EU hat zur Folge, dass in bestimmten Konstellationen je nach rechtlicher Ausgestaltung Doppelbesteuerungen oder Besteuerungslücken resultieren. Wer diese Mechanik nicht kennt, kann somit von Doppelbesteuerungen überrascht werden. Wer sie kennt, kann umfangreiche Steuerlücken ausnutzen. Diese Regelung führt zu systemwidrigen Steuerbelastungen, neuen Wettbewerbsverzerrungen, einer unnötigen Steigerung der Komplexität und vor allem dem Risiko, dass das Image der Schweiz in der EU weiter sinkt und allenfalls sogar Retorsionsmassnahmen ergriffen werden. Selbst wenn die Schweizer Regelung objektiv die bessere ist als diejenige der EU, ist sie im Alleingang nicht sinnvoll.

## Voranzeige

# SPEZIALNUMMER MWSTG – ST 2010/5

«Der Schweizer Treuhänder» widmet die Mai-Ausgabe ausschliesslich dem Thema Mehrwertsteuer (MWST).

Das neue Konzept des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) betrifft alle Steuerpflichtigen und bringt Erleichterungen für Unternehmen. Trotzdem müssen sich diese permanent mit der MWST-Praxis auseinandersetzen. «Der Schweizer Treuhänder» gibt mit der Spezialnummer mehr Sicherheit bei der Umsetzungspraxis.

Zur weiteren Verunsicherung trägt bei, dass die Definition der Betriebsstätte in Art. 5 MWSTV sehr weit gefasst und wenig klar abgegrenzt ist (z. B. «ständige Vertretung»).

**1.13 Abgrenzung Lieferung – Dienstleistung.** Die Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung ist praktisch nur bei grenzüberschreitenden Konstellationen von Bedeutung. Das MWSTG hält gemäss Art. 3 lit. d und e MWSTG an der noch aus der Warenumsatzsteuer stammenden Regelung fest, wonach die Verarbeitung und die Vermietung als Lieferung gelten. Dies im Gegensatz zur EU, die diese Vorgänge als Dienstleistung betrachtet. Die Weiterführung der Schweizer Sonderregelung hat kaum Vorteile, jedoch den Nachteil, dass sich Schweizer Unternehmen bei grenzüberschreitender Vermietung oder Verarbeitung immer in zwei unterschiedlichen Begriffskonzepten zurecht finden müssen. Die Angleichung der Schweiz an die EU wäre diesbezüglich eine wesentliche Vereinfachung gewesen.

**1.14 Bezugsteuer bei Inlandlieferungen.** Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG sieht vor, dass gewisse Inlandlieferungen von nicht im Inland steuerpflichtigen ausländischen Unternehmen der Bezugsteuer beim Leistungsempfänger unterliegen. Da Unternehmen, die ausschliesslich derartige Inlandlieferungen erbringen, sich gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG nicht registrieren lassen müssen, können derartige Konstellationen künftig durchaus häufig auftreten. Folglich müssen inländische Unternehmen für die korrekte Abrechnung der Bezugsteuer künftig nicht nur die ausländischen Rechnungen für Dienstleistungen berücksichtigen, sondern auch diejenigen für Lieferungen. Dies führt bei den Steuerpflichtigen zu Mehraufwand und vielen neuen Unsicherheiten.

**1.15 Gemeinwesen.** Die neuen Regelungen der MWST zu den Gemeinwesen erscheinen in den nachfolgenden Punkten als problematisch:

→ Gemäss Art. 38 Abs. 2 lit. d MWSTV gelten die ausschliesslich von Gemeinwesen gehaltenen privatrechtlichen Gesellschaften als Teil des Gemeinwesens. Dies hat aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG zur Folge, dass Leistungen dieser Gesellschaften an das eigene Gemeinwesen und umgekehrt neu steuerausgenommen sind. Bei sehr vielen Betrieben der Ver- und Entsorgung und des öffentlichen Verkehrs stellen sich damit ganz neue Fragen der Vorsteuerkürzung. Die Regelung schießt weit über das Ziel hinaus und bewirkt eine unnötige neue Komplizierung. → Umgekehrt ist Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG zu eng gefasst, indem die Leistungen zwischen den Gemeinwesen weiterhin nicht generell unter die Steuerausnahme fallen. Damit hätten eine grosse Anzahl sehr schwieriger Fragen und die problematische Belastung von Kantonen und Gemeinden durch die MWST reduziert werden können. → Art. 14 MWSTV zählt auf, welche Leistungen von Gemeinwesen steuerbar sind. Da diese ursprünglich beispielhaft gemeinte Liste nun abschliessend formuliert ist, unterliegen beispielsweise die Einnahmen öffentlich-rechtlicher Parkhäuser im Gegensatz zu den privatrechtlichen der MWST nicht mehr. Das Gleiche

gilt etwa beim Nationalstrassenunterhalt oder manchen Erträgen von Drucksachen- und Materialzentralen. Die MWSTV verstösst hier offen gegen das MWSTG. Dieser offensichtliche Fehler soll durch Korrektur der MWSTV noch dieses Jahr beseitigt werden. Ob in der Zwischenzeit das MWSTG oder die dagegen verstossende MWSTV vorgeht, ist nicht klar. → Welche Leistungen von Gemeinwesen als hoheitlich gelten und deshalb nicht der MWST unterliegen, ist in Art. 3 lit. g MWSTG neu definiert. Dabei wird nicht mehr auf das bewährte Kriterium der Über-/Unterordnung abgestellt, sondern darauf, ob die Leistung eines Gemeinwesens unternehmerisch ist. Dadurch wird ohne Not eine bewährte Regelung durch eine neue ersetzt. Nun muss in mühsamer langwieriger Kleinarbeit wieder geklärt werden, was neu unter «hoheitlich» zu verstehen ist. → Art. 2 Abs. 2 MWSTG verbietet neu den Kantonen und Gemeinden, die Billett- und Handänderungssteuern auf den Bruttoeinnahmen zu bemessen. Bei optimierten Leistungen muss die MWST herausgerechnet werden. Dieser Eingriff in die Autonomie der Kantone und Gemeinden ist überflüssig, da aufgrund von Art. 24 Abs. 6 lit. a MWSTG eine Steuerekumulation ausgeschlossen werden kann.

**1.16 Bildungs- und Forschungsk Kooperation.** Leistungen sind steuerbar, sofern sie nicht unter die Ausnahmeliste von Art. 21 MWSTG fallen. In offenem Widerspruch zu dieser klaren gesetzlichen Vorgabe schafft der Bundesrat in Art. 13 MWSTV eine neue Steuerausnahme. Dies ist um so bedenklicher, als das Parlament eine derartige Regelung ausdrücklich abgelehnt hat.

In der praktischen Umsetzung bietet die korrekte Umsetzung dieser Norm erhebliche Schwierigkeiten, indem nun die Hochschulen und Forschungsinstitutionen bei allen steuerbaren Erträgen immer noch prüfen müssen, ob diese inner- oder ausserhalb einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation erfolgen. Mit einer erweiterten Steuerausnahme bei den Gemeinwesen hätte hier eine einfache und leicht praktikable Lösung zur Verfügung gestanden.

**1.17 Restaurant.** Ob eine zum Normalsatz zu versteuernde gastgewerbliche Leistung oder eine zum reduzierten Satz zu versteuernde Lebensmittellieferung vorliegt, hängt auch im neuen Gesetz davon ab, ob am Ort des Verkaufs Konsumationseinrichtungen sind. Diese Regelung wird schon bisher und auch in Zukunft über weite Strecken nicht angewendet. So müssten nämlich die Verkäufe der meisten Einkaufszentren als gastgewerbliche Leistung qualifiziert werden, da es im Ladenbereich praktisch ausnahmslos Sitzgelegenheiten hat, die Konsumationseinrichtungen im Sinne der MWST darstellen. Die Regelung ist nicht praktikabel und führt dauernd zu Unsicherheiten und Konflikten. Der Gesetzgeber hat es verpasst, durch einen Wechsel vom Kriterium der Konsumationseinrichtung zu demjenigen des Restaurant-Services hier eine sinnvollere Regelung zu erarbeiten.

**1.18 Vorsteuer bei ausgenommenen Leistungen im Ausland.** Gemäss Art. 29 MWSTG darf die Vorsteuer auf

Auslagen, die zur Erzielung steuerausgenommener Leistungen dienen, nicht geltend gemacht werden. Unter offener Verletzung dieser klaren gesetzlichen Regelung soll gemäss Art. 60 MWSTV die Vorsteuer im Inland auf ausgenommenen Leistungen im Ausland geltend gemacht werden dürfen. Was gilt nun, das MWSTG oder die MWSTV?

**1.19 Fiktive Vorsteuer.** Anstelle der Margenbesteuerung wurde in Art. 28 Abs. 3 MWSTG im Gebrauchsgüterhandel die fiktive Vorsteuer eingeführt. Die neue Regelung schafft die Möglichkeit, inländische Vorsteuern auch dann geltend zu machen, wenn die gebrauchten Gegenstände indirekt exportiert werden. Durch die Anwendung dieser neuen Regelung auch auf den Handel mit Kunstgegenständen wird

*«Die neue Regelung schafft die Möglichkeit, inländische Vorsteuern auch dann geltend zu machen, wenn die gebrauchten Gegenstände indirekt exportiert werden.»*

dieses Problem noch akzentuiert. Mit geschickt eingerichteten rechtlichen Strukturen können damit systematisch auf offensichtlich missbräuchliche Weise Vorsteuern geltend gemacht werden. Da das MWSTG keine Steuerumgehungsnorm enthält, ist der Fiskus diesem Treiben ziemlich hilflos ausgeliefert.

**1.20 Beleganforderungen.** Art. 28 Abs. 4 MWSTG legt fest, dass die Vorsteuer geltend machen darf, wer eine «Vorsteuer bezahlt» hat. Damit herrscht eine grosse Unsicherheit, wo die Grenzen des Vorsteueranspruches liegen. Wie etwa soll zudem ohne Belege ein Vergütungsverfahren abgewickelt werden, bei dem gemäss Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG die gleichen Anforderungen gelten wie für die inländischen Steuerpflichtigen?

**1.21 Vorsteuer bei Nichtleistungen.** Art. 33 Abs. 2 MWSTG besagt, dass sich die Vorsteuerkürzung bei Nichtleistungen gemäss Art. 18 Abs. 2 MWSTG auf die Bst. a–c dieses Artikels bezieht. Konsequenterweise kann umgekehrt bei Nichtleistungen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. d–l MWSTG die Vorsteuer geltend gemacht werden. Dies entspricht auch der Darstellung auf dem neuen Deklarationsformular. Offensichtlich handelt es sich hier aber um ein Versehen, indem kein Zweifel daran besteht, dass die Vorsteuern im Zusammenhang mit hoheitlichen Leistungen gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. l MWSTG nicht geltend gemacht werden dürfen. Für Nichtspezialisten ist die gesetzliche Darstellung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG verwirrend.

**1.22 Wechsel der Abrechnungsmethode.** Die Limiten der Anwendbarkeit der Saldosteuersätze wurden in Art. 37 MWSTG auf CHF 5 Mio. steuerbarer Umsatz und CHF 100 000 Steuerzahllast ausgedehnt. Da beim Wechsel der Abrechnungsmethode keine Zwischenabrechnung stattfindet, bietet sich die neue Regelung geradezu an, durch geschickte zeitliche Wahl des Wechsels der Abrechnungsmethode und der koordinierten zeitlichen Staffelung der Investitionen die Vorsteuern legal doppelt geltend zu machen. Der Fiskus ist diesem Treiben hilflos ausgeliefert. Die Steuerausfälle dürften früher oder später diejenigen tragen, denen keine derartige Möglichkeit zur Verfügung steht oder die diese bewusst nicht ausnutzen und damit aber einen Wettbewerbsnachteil in Kauf nehmen.

methode keine Zwischenabrechnung stattfindet, bietet sich die neue Regelung geradezu an, durch geschickte zeitliche Wahl des Wechsels der Abrechnungsmethode und der koordinierten zeitlichen Staffelung der Investitionen die Vorsteuern legal doppelt geltend zu machen. Der Fiskus ist diesem Treiben hilflos ausgeliefert. Die Steuerausfälle dürften früher oder später diejenigen tragen, denen keine derartige Möglichkeit zur Verfügung steht oder die diese bewusst nicht ausnutzen und damit aber einen Wettbewerbsnachteil in Kauf nehmen.

**1.23 Publikation der Verwaltungspraxis.** Gemäss Art. 65 Abs. 3 MWSTG publiziert die MWST-Verwaltung alle ihre Praxisfestlegungen «ohne zeitlichen Verzug». Diese wertvolle neue Bestimmung wird in der Praxis bis jetzt nicht umgesetzt. Anstelle einer konsistenten Wegleitung gibt es neu mehr als 18 einzelne MWST-Infos und weiterhin die Branchenbroschüren. Für die Steuerpflichtigen wird es damit immer schwieriger, sich in diesem Papierdschunzel zurecht zu finden. Das einzige Erfolg versprechende Instrument, das Problem in grundsätzlicher Art gut zu lösen, wäre eine intelligent aufgebaute Internet-Wissensdatenbank. Bis heute hat die ESTV noch nicht damit begonnen, so ein Instrument einzurichten.

**1.24 Steuerumgehung.** Das neue Gesetz enthält keine Norm zur Steuerumgehung. Dies ist sowohl aus Sicht des Fiskus als auch aus derjenigen der Steuerpflichtigen problematisch. Dem Fiskus sind damit auch in offensichtlichen Missbrauchsfällen die Hände weitgehend gebunden und die Steuerpflichtigen haben keine einigermaßen klaren Kriterien, wie weit die Steuerplanung geht und wo der Missbrauch anfängt.

## 2. FAZIT

Die Neuregelung der MWST weist im wesentlichen folgende Schwächen auf:

- Viele Normen sind sprachlich nicht sauber erarbeitet und zu Ende gedacht, was zu zahlreichen Widersprüchen, Lücken und Doppelspurigkeiten in MWSTG und MWSTV führt.
- Der Bundesrat scheint keine Hemmungen zu haben, die neue Gesetzgebung mit der eigenen Verordnung gleich mehrfach in offensichtlicher Weise zu verletzen.
- Den zahlreichen Verbesserungen stehen somit viele Verschlechterungen gegenüber, sodass der Reformprozess der MWST als ganzes kaum überzeugt. Insbesondere wurde die Rechtssicherheit nicht verbessert und die Komplexität nicht reduziert.
- Dass eine neue Gesetzgebung, die ohne äusserlichen Zeit- und Handlungsdruck durchgeführt werden konnte, zu derart vielen und schwerwiegenden Mängeln führt, wirft kein gutes Licht auf das Qualitätsmanagement in diesem Gesetzgebungsprozess: Angefangen bei der rudimentären und teils offensichtlich einseitigen Problemanalyse durch den Bundesrat über die weitgehende Verweigerung einer sachlichen Auseinandersetzung mit den meist schon lange bekannten Schwächen bis zur oberflächlichen, durch Lobby-Interessen geprägten Behandlung durch das Parlament. ■