93.461

Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling)

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats

vom 28. August 1996

Sehr geehrter Herr Präsident,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir unterbreiten Ihnen nach Artikel 21quater des Geschäftsverkehrsgesetzes (GVG) den vorliegenden Bericht und überweisen ihn gleichzeitig dem Bundesrat zur Stellungnahme.

Die Kommission beantragt, ihrem beiliegenden Beschlussentwurf zuzustimmen.

28. August 1996

Im Namen der Kommission
Der Präsident: Nebiker

Übersicht

Am 28. November 1993 stimmte der Souverän der Einführung der Mehrwertsteuer zu. Der Bundesrat hatte mit der Botschaft[1] *zum Ersatz der Finanzordnung (91.079) das Steueraufkommen der Warenumsatzsteuer und der Direkten Bundessteuer über das Jahr 1994 hinaus sicherstellen wollen. Das bestehende Steuersystem sollte vorerst unverändert weitergeführt werden. Erst im Rahmen der Ausführungsgesetzgebung sollten die Elemente eines modernen Verbrauchssteuersystems wieder aufgenommen werden: Die Beseitigung der Umsatzsteuer auf Investitionen (taxe occulte), die Mehrwertsteuer und Steuern auf Dienstleistungen.*

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) lehnte diese Revision eines nicht mehr zeitgemässen Steuersystems von Anbeginn ab. Sie forderte vom Bundesrat vielmehr die Grundzüge eines Mehrwertsteuersystems in Varianten. In den Sitzungen vom Februar 1992 bis zum Februar 1993 wurden in der WAK-N die Eckpunkte Negativliste, zwei Steuersätze, keine Ausnahmen, 1 Prozent AHV-Zuschlag festgelegt. Am 15. März 1993 stimmte der Nationalrat der vollständig veränderten Vorlage mit 104 zu 13 Stimmen zu. Der Ständerat folgte dem Nationalrat am 2. Juni 1993 mit 28 zu 4 Stimmen, fügte jedoch mit 19 zu 14 Stimmen eine Kann-Formel für einen reduzierten Satz für Tourismusleistungen bei. Die Schlussabstimmungen fanden am 18. Juni 1993 statt[2].

Am 17. Dezember 1993 reichte Nationalrat Dettling eine parlamentarische Initiative in der Form der allgemeinen Anregung ein. Sie forderte, dass im Vollzug von Artikel 41ter Absatz 6 der ordentliche Gesetzgeber baldmöglichst den verfassungsmässigen Gesetzgebungsauftrag zu erfüllen und ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer zu erlassen habe.

Der Souverän hatte in Artikel 8 Absatz 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung dem Bundesrat die Kompetenz des Parlaments zum Erlass der Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer abgetreten. Dies vor allem, um die Mehrwertsteuer innert einem Jahr einführen zu können. Die Ausarbeitung einer Gesetzesvorlage und einer erst anschliessenden Verordnung hätte wesentlich mehr Zeit beansprucht. Der 1994 vom Eidgenössischen Finanzdepartement in die Vernehmlassung gegebene Verordnungs-Entwurf entsprach jedoch nicht den Vorstellungen der Parlamentsmehrheit, die das Mehrwertsteuersystem gegen den Willen des Bundesrats beschlossen hatte.

Bei der Vorprüfung der parlamentarischen Initiative Dettling in der WAK-N wurde mit Vehemenz auf diesen Umstand hingewiesen. Er war mit ein Grund zum Beschluss des Nationalrats vom 15. Dezember 1994, der Initiative Dettling mit 96 zu 41 Stimmen Folge zu geben und sich selbst zu verpflichten, innert der vom Geschäftsverkehrsgesetz gesetzten Frist von zwei Jahren nach Zuteilung des Geschäfts, einen Gesetzesentwurf und Bericht vorzulegen (bis zur Frühjahrssession 1997).

Der bisher auf den Bundesrat gerichtete politische Druck wirkte sich ab sofort in zweifacher Weise auf die WAK-N selbst aus: Einmal stieg die Erwartungshaltung

[1] BBl **1992** I 785
[2] AB **1993** N 1452, S 580

der politisch Interessierten stark an, dass ihre Interessen von der WAK-N vollständig übernommen würden. Zum andern stellte die Zweijahresfrist in bezug auf die Arbeitsmethoden wie auch auf die Ausgestaltung des Gesetzesentwurfs gewisse Probleme, die ohne diesen Termin nicht bestanden hätten. Dazu kam in der WAK-N eine bisher unbekannte Kadenz von Sitzungstagen und eine strenge Sitzungsdisziplin mit hoher Leistungsdichte. Die zu erwartende offizielle Zuteilung des Geschäfts durch das Büro des Nationalrats in der Frühjahrssession 1995 wurde von der WAK-N gar nicht erst abgewartet, weil rasch klar wurde, dass der Gesetzesentwurf im Sommer die Schlussabstimmungen passieren müsse, um auf Anfang eines Jahres in Kraft treten zu können. Die Beratung im Erstrat drängte sich auf die Wintersession 1996 förmlich auf. Damit war ein Zeitrahmen definiert, der fortan den Rythmus der Beratungen in der WAK-N bestimmte. Der folgende Bericht ist das Ergebnis der Kommissionsberatungen; er erläutert die Beschlüsse und Anträge der Kommission.

Bericht

1 Allgemeiner Teil

11 Ausgangslage

Die vom 17. Dezember 1993 datierte Initiative von Nationalrat Dettling hat folgenden Wortlaut:

> Gestützt auf Artikel 93 Bundesverfassung in Verbindung mit Artikel 21bis Geschäftsverkehrsgesetz und Artikel 30 Geschäftsreglement Nationalrat reiche ich hiermit folgende parlamentarische Initiative ein: Im Vollzug von Artikel 41ter Absatz 6 habe der ordentliche Gesetzgeber baldmöglichst den verfassungsmässigen Gesetzgebungsauftrag zu erfüllen und ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer zu erlassen.

Begründung:

Nach Artikel 8 Absatz 1 der von Volk und Ständen am 28. November 1993 gutgeheissenen neuen Bundesfinanzordnung erlässt zunächst der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), ebenso die Massnahmen zur Entlastung unterer Einkommensschichten. Diese bundesrätlichen Regelungen bleiben bis zum Inkrafttreten der ordentlichen Bundesgesetzgebung in Kraft. Ordentlicher Gesetzgeber ist aber nach dem in Artikel 41ter Absatz 6 stipulierten Gesetzgebungsauftrag das Parlament. Es ist daher gehalten, seinen verfassungsmässigen Auftrag möglichst umgehend wahrzunehmen. Dies im wesentlichen aus folgenden Gründen:

- Es gilt, die Präjudizierung des ordentlichen Bundesgesetzgebers durch die bundesrätliche Verordnung in möglichst engen Grenzen zu halten.
- Die Wahrung der Volksrechte (fakultatives Referendum) kann nur dergestalt gewährleistet werden.
- Wir müssen der negativen Erfahrung, wonach gerade im Steuerbereich vorläufige bundesrätliche Regelungen zu Dauerregelungen werden (siehe frühere Wehrsteuer und heutige Warenumsatzsteuer), von allem Anfang an entgegenwirken.

12 Vorprüfung

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) gab dem Autor Gelegenheit, seine Initiative am 25. Oktober 1994 zu begründen. Diese Beratungen sind im Bericht[3] der WAK-N vom 25. Oktober 1994 ausführlich dargelegt.

Die Mehrheit der WAK-N beantragte dem Nationalrat mit zehn zu acht Stimmen, der Initiative Folge zu geben. Die Kommission beschloss gleichzeitig mit zwölf zu null Stimmen, dem Rat eine Motion der WAK-N (94.3477) zu beantragen, die den «Bundesrat beauftragt, innerhalb einer Frist von drei Jahren ab dem 1. Januar 1995 einen Entwurf zu einem MWST-Gesetz vorzulegen»[4].

[3] AB 1994 N 2401

[4] Der Bundesrat war bereit, die Motion der WAK-N (94.3477) entgegenzunehmen, worauf sie der Nationalrat am. 15. Dezember 1994 ohne Opposition überwies. Die WAK-S beschloss am 30. Mai 1995 die Beratung dieser Motion auszusetzen, bis der Nationalrat die vorliegende Initiative beraten hat.

Am 15. Dezember 1994 beschloss der Nationalrat in einer namentlichen Abstimmung mit 96 zu 41 Stimmen, der Initiative Folge zu geben. Die kurze Diskussion, die lediglich vom Initianten, dem Sprecher der Minderheit und den zwei Berichterstattern bestritten wurde, konzentrierte sich auf folgende Aspekte:

- Nach dem Vernehmlassungsverfahren zur Mehrwertsteuerverordnung sei das Volk ausgesprochen verunsichert und verärgert. Die parlamentarische Initiative solle Druck gegenüber dem nur wenig handlungswilligen Bundesrat machen, den Verordnungsentwurf zu ändern.
- Die Erklärung des Bundesrats, zunächst eine Verordnung zu erlassen und anschliessend einige Jahre damit Erfahrungen sammeln zu wollen, ehe eine Bundesgesetzgebung erfolgen werde, widerspreche dem Prinzip der Gewaltentrennung und dem Legalitätsprinzip. Das zweistufige Verfahren sei aber in der Verfassung vorgesehen und das Sammeln von Erfahrungen bei einem völlig neuen System unerlässlich. Die Einführung der Verordnung in derart kurzer Zeit sei eine lobenswerte Arbeit.
- Aufmüpfige Steuerpflichtige würden auf den Rechtsweg an das Bundesgericht verwiesen, was für diese jahrelange Unsicherheiten bedeutet.
- Die Idee eines zweiphasigen Vorgehens, in dem das Parlament baldmöglichst ein Einführungsgesetz erlasse, um der Kritik an der Verordnung Rechnung zu tragen und erst später die technischen Einzelheiten in Gesetzesform regelt, sei widersprüchlich. Einführungsgesetze gebe es nur auf kantonaler Ebene.
- Die Praktikabilität des Vorhabens sei durchaus gegeben, die Initiative könne ohne weiteres umgesetzt werden; das Parlament habe das in andern Fällen (PaIv Revision des Stempelgesetzes (Feigenwinter), BVG, 10. AHV-Revision, Sozialcharta) bewiesen.

13 Ausarbeiten einer Vorlage

131 Subkommission

Vorbehältlich der Zuteilung des Geschäfts durch das Büro des Nationalrats (am 6. März 1995) beschloss die WAK-N in der Sitzung vom 10. Januar 1995 die Bildung einer Subkommission aus neun Mitgliedern und fixierte deren Auftrag. Es ging ihr darum, die in Artikel 21^{quater} GVG festgelegte knappe Zeit von zwei Jahren für die Ausarbeitung von Bericht und Antrag sofort optimal auszunützen. In die Subkommission nahmen die Ratsmitglieder Stucky (Präsidium), Strahm Rudolf (Vizepräsidium), David, Deiss, Dreher, Jaeger, Matthey, Nebiker und Spoerry Einsitz.

Die Subkommission Mehrwertsteuer wurde beauftragt, einen Gesetzesentwurf mit Bericht über die Regelung der grundsätzlichen Fragen, insbesondere bezüglich Steuersubjekt (insbesondere Abgrenzungen), Steuerobjekt (insbesondere Abgrenzungen / Pauschalierung), Berechtigung zum Vorsteuerabzug, Verfahrensgrundsätze, Steuerstrafrecht und Haftungsrecht zu erstellen. Der Gesetzesentwurf soll möglichst kurzgefasst sein und steuertechnisches Verordnungsrecht nicht ersetzen. Die Subkommission prüft, ob eine Vernehmlassung durchzuführen ist. Wenn sie dies bejaht, stellt sie der WAK-N Antrag, dem Bundesrat nach Artikel 21^{quater} Absatz 2 GVG einen entsprechenden Auftrag zu erteilen. Der Kreis der zur Vernehmlassung einzuladenden Organisationen ist zu definieren. Als Termin legte die WAK-N den 3./4. Juli 1995 für die Beratung eines vernehmlassungsfähigen Entwurfs eines Mehrwertsteuergesetzes (E-MWSTG) mit Kommentar fest.

Die designierte Subkommission machte sich unverzüglich an vorbereitende Arbeiten. In den drei Sitzungen vom Januar und Februar 1995 beschloss sie, von der Verordnung ausgehend ein umfassendes Bundesgesetz zu erarbeiten und eine unter der Leitung eines Rechtsprofessors stehende Expertengruppe zusammenzustellen. In einem ersten Schritt sollte von der Subkommission eine Liste mit Problempunkten aus der Verordnung erstellt werden.

132 Expertenkommission

Die Subkommission hörte sich am 14. Februar und 13. März 1995 verschiedene Spezialisten an und konnte für die Leitung der Expertenkommission den damaligen Prorektor der Hochschule St. Gallen gewinnen. Sie wählte zwei Spezialisten deutscher sowie einen französischer Sprache aus und bat den Bundesrat, je einen Spezialisten der Eidgenössischen Steuerverwaltung und des Bundesamts für Justiz zu bezeichnen. Der Expertenkommission gehörten zu Beginn der Arbeiten die Herren Vallender (Leitung), Buchel, Camenzind, Schafroth, Keller und Hauser[5] an.

Die Expertenkommission wurde vertraglich beauftragt, ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer sowie einen Kommentar zu verfassen: Das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer soll materiell und formell von der geltenden Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) ausgehen, und der Kommentar soll die artikelweisen Begründungen der Subkommission zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer aufnehmen, indem er sich an den bestehenden Kommentar zur MWSTV anlehnt. Bei Gesetz und Kommentar sind sowohl die Richtlinien der Gesetzestechnik der Bundeskanzlei wie auch die Anforderungen an eine Botschaft des Bundesrats zu berücksichtigen. Die Beauftragten nehmen an den Sitzungen der Subkommission und der WAK-N zur Beratung des Bundesgesetzes über eine Mehrwertsteuer teil, um deren Beschlüsse direkt in den Gesetzestext respektive in den Kommentar einbauen zu können.

Die Subkommission bewilligte für die Arbeiten am E-MWSTG bis zur Vernehmlassung ein Kostendach von 60 000 Franken.

133 Vernehmlassung

133.1 Entwurf für die Vernehmlassung

Nach Bekanntwerden des Auftrags an die WAK-N, ein MWSTG zu verfassen, meldeten sich spontan 47 Interessierte und lieferten der Subkommission zum Teil umfangreiche Eingaben ab. In den vier Sitzungen der Subkommission der Monate April und Mai 1995 diskutierte sie mit den Experten die inzwischen 300 Seiten umfassende Liste der zu überprüfenden Artikel der MWSTV. Die zum Teil in Varianten eingebrachten Vorschläge der Experten wurden bereinigt, teils jedoch als Varianten auf die zur Vernehmlassung bestimmte Fahne übernommen.

[5] Klaus Vallender, Dr. oec. et lic. iur., Professor für Verwaltungs- und Steuerrecht, Hochschule St. Gallen; Nicolas Buchel, lic. ès droit, avocat, LLM, Arthur Andersen SA à Genève; Alois Camenzind-Marty, lic. oec. et lic. iur., Rechtsanwalt, Mitglied Eidg. Steuerrekurskommission, Revisuisse Price Waterhouse in Zug; Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Schweiz. Treuhandgesellschaft-Coopers&Lybrand in Basel; Heinz Keller, Dr. iur., Fürsprecher, stv. Chef Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung; Gerhard Hauser, Fürsprecher, wiss. Adjunkt, Abteilung II für Rechtsetzung, Bundesamt für Justiz

Die Subkommission legte am 3. Juli 1995 der WAK-N den Gesetzesvorentwurf vor. Diese beschloss, den Bundesrat zu einer Stellungnahme einzuladen. Der Bundesrat liess indessen der WAK-N mitteilen, dass er seine Stellungnahme nicht bereits zur Vernehmlassungsvorlage abgeben möchte, sondern – entsprechend Artikel 21quater Absatz 4 GVG – erst dann, wenn die WAK-N dem Nationalrat Bericht und Antrag zuleitet.

An ihrer Sitzung vom 28. August 1995 verabschiedete die WAK-N die Vernehmlassungsvorlage und beschloss die Durchführung des Vernehmlassungsverfahrens durch das Kommissionssekretariat mit einer Frist vom 15. September bis zum 1. Dezember 1995. Sie wollte die Terminautonomie nicht ohne die Gewissheit abgeben, dass der Bundesrat das Verfahren im vorgegebenen Zeitraum abschliessen würde.

Der Gesetzesentwurf übernahm zu einem grossen Teil unverändert die Bestimmungen der geltenden Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994. Die Vernehmlassungsvorlage wurde als Fahne gestaltet mit dem Text der Verordnung auf der linken und dem Text des Gesetzesentwurfs auf der rechten Blatthälfte. Die Erläuterungen zu den einzelnen neuen oder geänderten Bestimmungen des Gesetzesentwurfs schlossen auf der rechten Blatthälfte unmittelbar an den jeweiligen Gesetzestext an.

Die MWSTV kann nach Ansicht der WAK-N inhaltlich grösstenteils als moderner, weitgehend mit dem europäischen Recht übereinstimmender Mehrwertsteuererlass betrachtet werden. Bei den Änderungen hat sich die WAK-N an folgenden zentralen Strukturelementen der Mehrwertsteuer orientiert: Allgemeine Verbrauchssteuer, indirekte Objektsteuer, Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug, Endverbraucher als Steuerträger, steuerpflichtige Unternehmen als Steuereinsammler. Sie hat sich weiter auf folgende Prinzipien abgestützt: Wettbewerbsneutralität, Bestimmungslandprinzip, Erhebungswirtschaftlichkeit, Rechtsgleichheit, Europaverträglichkeit.

Zum *Steuerobjekt* (1. Kap.) erfolgte eine wichtige Klarstellung bezüglich des Orts der erbrachten Dienstleistung (Art. 9 i. V. m. Art. 12 und 15). Beim Eigenverbrauch wurden umstrittene Abgrenzungen entschieden, ebenso bei den unechten Befreiungen nach Artikel 14. Hinsichtlich der Umsätze aus sportlichen Anlässen und kulturellen Dienstleistungen wurden Lösungen vorgeschlagen, die auf das europäische Recht abgestimmt sind (Art. 14 Ziff. 12bis und 13).

Im 2. Kapitel über die *Steuerpflicht* postulierte der Entwurf eine abgaberechtlich einheitliche Behandlung der Tätigkeit in Verwaltungsräten usw. als unselbständige Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 7 Bst. h AHVV). Von besonderer Bedeutung aus Sicht der Erhebungswirtschaftlichkeit waren die flexiblere Regelung der Gruppenbesteuerung (Art. 17 Abs. 3) und der Besteuerung von Gemeinwesen (Art. 17bis). Artikel 20 sah gegenüber der bisherigen Regelung in zwei Varianten erweiterte und differenziertere Optionsrechte für die Versteuerung unecht befreiter Umsätze vor. Ziel dabei waren administrative Vereinfachungen und die Vermeidung von Steuerkumulationen. Das Haftungsrecht bei der Gruppenbesteuerung wurde der europäischen Rechtspraxis angepasst.

Hauptrevisionspunkte des 3. Kapitels über die *Steuerberechnung* waren die Neuregelung der Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch (Art. 26 Abs. 3) und die Margenbesteuerung bei gebrauchten Gegenständen (Art. 26 Abs. 7). Ausserdem wurde die umstrittene Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Steuersätze von 2 Prozent bzw. 6,5 Prozent gesetzlich geregelt (Art. 27 Abs. 2).

Auf dem Gebiet des *Vorsteuerabzugs* (4. Kapitel) erachtete die Mehrheit der WAK-N die heute in Artikel 30 Absatz 1 und 2 MWSTV getroffene Ausnahmeregelung als im Widerspruch zu Artikel 8 Buchstabe h letzter Satz UeB BV stehend. Die Abgrenzung des geschäftsmässig begründeten Aufwands vom geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand sollte – wie bereits bei der Verfassungsgebung beabsichtigt – grundsätzlich in gleicher Weise erfolgen wie bei den Einkommens- und Ertragssteuern. Verwendet daher der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen nachgewiesenermassen für geschäftlich begründete Zwecke, so ist die darauf geleistete Vorsteuer im vollen Betrag (und nicht lediglich zur Hälfte) zum Abzug zugelassen (Art. 29. Abs. 1). Als Pendant zum Eigenverbrauchstatbestand wurde ein allgemeiner Einlagetatbestand geschaffen (Art. 33).

Im *Veranlagungs-* (5. Kapitel) und *Verfahrensrecht* (6. Kapitel) wurde Gewicht auf das Legalitätsprinzip und die Vereinfachung des Verfahrens gelegt. Die notwendige Verjährungsvorschrift wurde aufgenommen. Für Berufsgeheimnisträger wurde eine Regel eingeführt, die sich bereits im Einkommenssteuerrecht bewährt hat (Art. 46 Abs. 2). Aus Gründen der Erhebungswirtschaftlichkeit sollte für den Anspruch auf einen Saldosteuersatz eine klare rechtliche Grundlage geschaffen werden (Art. 47 Abs. 3). Steuerrevisionen waren – ausser bei Kollusionsgefahr – anzumelden (Art. 50 Abs. 2).

Bei der *Einfuhrsteuer* waren administrative Vereinfachungen vorgesehen. Im Lohnveredelungsverkehr wurde ein Freipassverfahren eingeführt (Art. 67 Bst. h). Für die Solidarhaftung der Spediteure wurde eine differenzierte Variante vorgeschlagen (Art. 68 und Art. 76 Abs. 1 Bst. d).

Die *Strafbestimmungen* zur Inlandsteuer und zur Einfuhrsteuer wurden zusammengefasst, vereinfacht und auf die rechtsstaatlich erforderliche gesetzliche Basis gestellt. Ausserdem wurden sie mit dem Ziel eines möglichst einheitlichen Abgabestrafrechts auf die Strafbestimmungen zur Direkten Bundessteuer abgestimmt.

Die *Schluss- und Übergangsbestimmungen* hingen zum Teil von der Ausgestaltung des materiellen Rechts ab und wurden daher erst nach Durchführung des Vernehmlassungsverfahrens angepasst und in die Vorlage an das Parlament aufgenommen. In Artikel 58bis wurde eine besondere Übergangsbestimmung zur Erledigung der zahlreichen Vorbehalte bezüglich der Anwendung von Artikel 30/33 MWSTV vorgeschlagen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) informierte die WAK-N im August 1995 über die möglichen Auswirkungen des Gesetzesentwurfs auf die Steuereinnahmen wie folgt:

- Der Steuerausfall aus der Korrektur von Artikel 26 Absatz 3 (Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch) wurde auf 50 Millionen, jener aus der Streichung der Ausnahmeregelung von Artikel 30 Absatz 1 und 2 MWSTV (Geschäftsspesen) auf 400 Millionen Franken geschätzt.
- Gewichtigere Mindereinnahmen, die allerdings nicht bezifferbar waren, erwartete die EStV aus der Einräumung erweiterter Optionsrechte (Art. 20 Abs.1).
- Im übrigen erwartete die EStV geringere Steuermindereinnahmen, die jedoch als nicht schätzbar bezeichnet werden.

Die Mehrheit der WAK-N erachtete die Änderung von Artikel 26 Absatz 3 und die Streichung von Artikel 30 Absatz 1 und 2 MWSTV aus Gründen einer rechtsstaatlichen und systemkonformen Abgabenerhebung als erforderlich und hat daher diese Bestimmungen – trotz der erwarteten Mindereinnahmen – in der Vernehmlassungsvorlage belassen.

133.2 Zwischenbericht vom 15. Dezember 1995 zur Vernehmlassung

(Der vollständige Bericht findet sich im Anhang III)

133.3 Erweiterung und Auftrag der Expertenkommission

Gestützt auf Artikel 21quater Absatz 2 GVG hatte die Expertenkommission für die Ausarbeitung des Vernehmlassungsentwurfs auf die Mitarbeit eines Spezialisten der Eidgenössischen Steuerverwaltung zählen können. Diese Unterstützung war für die vorgesehene zeitgerechte Auswertung der zahlreichen Vernehmlassungsantworten und für das Einbringen des Erfahrungsschatzes der Verwaltung ungenügend. In der Sitzung der WAK-N vom 13. November 1995 in St. Gallen signalisierte Bundespräsident Villiger kurz nach der Übernahme des Finanzdepartements seine Bereitschaft zu verstärkter Zusammenarbeit mit der WAK-N und konkretisierte diese in der Sitzung vom 20. Dezember 1995 dahingehend, dass die Expertenkommission sofort mit weiteren Spezialisten aus der Eidgenössischen Steuerverwaltung und aus der Eidgenössische Zollverwaltung verstärkt werden könne.

Nach dem Rücktritt des Experten Schafroth auf Anfang 1996 setzte sich die erweiterte Expertenkommission wie folgt zusammen: Professor Klaus Vallender, Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht HSG (Leitung); Rechtsanwalt Alois Camenzind-Marty, Zug; Nicolas Buchel, avocat, Genève; Fürsprecher Dr. Heinz Keller; Thomas Eyer, Ferruccio Frontini, Advokat Felix Geiger, Fürsprecher Vincens Nold, alle Eidgenössische Steuerverwaltung; Fürsprecher Gerhard Hauser, Bundesamt für Justiz; Hans Mink, Oberzolldirektion.

Der neue Expertenvertrag enthielt die Erweiterung, die Vernehmlassungsantworten fein auszuwerten und einen umfassenden Ergebnisbericht zu erstellen, welcher die einzelnen Standpunkte und die Zusammenhänge darstellt sowie mögliche Ergänzungsvorschläge enthält, um der Kommission eine Entscheidungsgrundlage für das weitere Vorgehen abzugeben. Die Subkommission bewilligte für die Arbeiten bis zur Fertigstellung des MWSTG ein weiteres Kostendach von 60 000 Franken.

133.4 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

(Der vollständige Bericht findet sich im Anhang IV)

134 Weitere Arbeiten

134.1 Sondersatz für Beherbergungsleistungen

Am 19. Juni 1995 beschloss der Bundesrat, einen Bundesbeschluss über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen im beschleunigten Verfahren zu beantragen. Die Botschaft[6] (95.057) verabschiedete er am 17. August 1995. Auf Beherbergungsleistungen (Übernachtung und Frühstück) solle die Mehrwertsteuer bis zum 31. Dezember 2001 statt 6,5 nur 3 Prozent betragen. Den daraus resultierenden Steuerausfall bezifferte der Bundesrat auf rund 140 Millionen Franken pro Jahr. Die Büros beider Räte verweigerten das beschleunigte Verfahren. Der Ständerat stimmte der Vorlage am 7. Dezember 1995 mit 27 gegen 4 zu, der

[6] BBl 1995 IV 358

Nationalrat am 12. März 1996 mit 101 gegen 62 Stimmen. Die Schlussabstimmungen vom 22. März 1996 ergaben im Ständerat 25 gegen 9, im Nationalrat 93 gegen 84 Stimmen [7].

134.2 Änderung der Mehrwertsteuer-Verordnung

Am 18. September 1995 beschloss der Bundesrat auf den 1. Januar 1996 drei Änderungen der MWSTV [8]: Die Ausgaben für geschäftlich begründete Unterkunfts- und Reisespesen sowie für geschäftlich genutzte Personenwagen sollten voll als Vorsteuer abgezogen werden können (Art. 30 Abs. 2). Nach dem geltenden Recht waren diese Spesen nur zur Hälfte absetzbar. Aufgrund von Stellungnahmen in Wirtschaft und Politik, aber auch von zahlreichen Vorbehalten und Bestreitungen seitens der Steuerpflichtigen war anzunehmen, dass es sich bei dieser Regelung um die am meisten kritisierte handelte. Bei der Beratung der diesem MWSTG zugrundeliegenden parlamentarischen Initiative im Nationalrat spielte sie eine wichtige Rolle beim Beschluss, Folge zu geben.

Im weiteren wurde die Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen von Liegenschaften (Art. 26 Abs. 3) dort reduziert, wo eine Liegenschaft – die für eine der MWST unterliegende Verwendung vorgesehen war – einer von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit zugeführt wird. Die Besteuerung des Eigenverbrauchs soll es grundsätzlich ermöglichen, den wegen der Nutzungsänderung nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzug nachträglich zu korrigieren. Da bisher der volle Verkehrswert als Bemessungsgrundlage diente, entstand ein Missverhältnis zwischen der Eigenverbrauchssteuer und den abgezogenen Vorsteuern. Deshalb wurde die Bemessungsgrundlage reduziert.

Schliesslich wurde kleineren steuerpflichtigen Betrieben, die nach Saldosteuersätzen abrechnen (Jahresumsätze bis zu 500 000 Fr.), als administrative Erleichterung zugestanden, statt bisher vierteljährlich bloss halbjährlich abzurechnen (Art. 36 Abs. 1).

Die zu erwartenden Steuerausfälle wurden auf insgesamt rund 280 Millionen Franken geschätzt. Der Bundesrat kam der WAK-N bei den Artikel 26 Absatz 3 und Artikel 30 Absatz 2 teilweise entgegen, hatte diese doch mehrheitlich die gänzliche Streichung der zwei Artikel gefordert.

134.3 Entwurf der WAK-N

Mit Beginn der 45. Legislaturperiode nahmen vom 4. Dezember 1995 an neben den bisherigen Mitgliedern Stucky (Präsident), Strahm (Vizepräsident), David und Nebiker folgende neue Mitglieder Einsitz in die Subkommission Mehrwertsteuer: Berberat, Cavadini Adriano, Jans, Widrig, Wiederkehr.

Nach dem Vernehmlassungsverfahren verarbeitete die Subkommission die Vorschläge der Experten in sechs Sitzungstagen (insgesamt wendete die Subkommission seit Beginn der Arbeiten 17 Sitzungstage auf). Insbesondere beriet sie in einer dreitägigen Sitzung alle Artikel des Entwurfs durch und diskutierte grosse Teile des artikelweisen Kommentars. Mit dem Ergebnis dieser Beratungen trat sie am

[7] AB 1996 N 635, S 281
[8] AS 1995 4669

26–28. August 1996 vor die WAK-N und bereinigte mit ihr den Entwurf. In der Gesamtabstimmung vermochte die Vorlage mit zwölf zu acht Stimmen bei einer Enthaltung zu bestehen. Die für die Debatten im Nationalrat eingereichten 21 Minderheitsanträge zeigen, dass der Entwurf stark umstritten ist. Für die Fassung vom 28. August 1996 sind Steuerausfälle in der Höhe mehrerer hundert Millionen Franken berechnet worden.

2 Besonderer Teil

21 Einführung

Die Subkommission hat gleich bei Aufnahme ihrer Arbeit den rechtlichen Rahmen ihres Projektes abgesteckt, und zwar sowohl im Hinblick auf die geltende Verfassung als auch auf die zwischenzeitlich erfolgten Änderungen. Sie hat auch die inzwischen erfolgten politischen Entwicklungen einbezogen.

211 Rechtliche Rahmenbedingungen

An sich wäre der Gesetzgeber im Rahmen von Artikel 41ter der Bundesverfassung frei, wie er die Mehrwertsteuer ausgestalten will. Er ist also nicht an den Text von Artikel 8 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung gebunden, weil dieser nur gegenüber dem Bundesrat und nur bis zum Inkrafttreten des MWSTG gilt. Trotzdem hat sich die WAK-N weitgehend an die Grundsätze der UeB BV gehalten, sie ist namentlich von der in Artikel 8 UeB BV erwähnten Negativliste ausgegangen. Diese enthält die Umsätze, die von der Steuer ausgenommen sind (keine Steuerpflicht, jedoch ohne Vorsteuerabzug, Abs. 2 Bst. b). Gleiches gilt grundsätzlich für die Steuersätze, die mit Ausnahme des Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b unverändert und gemäss bisheriger Aufteilung beibehalten wurden, sowie für die Besteuerung der Einfuhr und die Entlastung der Ausfuhren, mithin die echte Befreiung der ins Ausland erbrachten Umsätze (keine Steuer, aber mit Anspruch auf den Vorsteuerabzug, Abs. 2 Bst. c).

Die Überlegung zugunsten der Verfassungstreue beruht einerseits auf dem Respekt vor dem Volkswillen, der mit der Annahme der Vorlage durch die Stimmbürger am 28. November 1993 zum Ausdruck gekommen ist, aber auch auf der Tatsache, dass im Vernehmlassungsverfahren von keiner Seite grundsätzlich ein Abgehen vom Verfassungstext – etwa im Sine der Erstellung einer Positivliste – gefordert worden wäre, auch wenn von Einzelnen Sonderregelungen verlangt wurden, die von der Übergangsbestimmung der Verfassung nicht abgedeckt würden.

Diese Systemkonformität ist umso wichtiger, als das EU-Recht ebenfalls von einer Negativliste mit sehr ähnlichem Inhalt ausgeht, somit die Basis für eine eurokompatible Normierung gegeben ist. Im Einzelnen hat die WAK-N immer wieder Lösungen, wie sie die EU-Staaten getroffen haben, geprüft, um bewusst möglichst im Bereich gemeinschaftsrechtlicher Bandbreiten zu bleiben. Allerdings kann nicht verhehlt werden, dass EU-Einzelstaaten, nicht nur bei den Steuersätzen, oft recht weit voneinander legiferiert haben. Zudem entsprechen spezifisch schweizerische Regelungen unserer Autonomie.

Der Hauptentscheid der WAK-N betraf die Frage, ob die bundesrätliche Verordnung als Grundlage für das zukünftige Gesetz herangezogen werden soll. Der Entschluss erfolgte positiv und einstimmig. Zum einen spricht die Systematik dafür,

zum anderen haben sich die zahlreichen Kritiken, die im Parlament, in der Vernehmlassung, in Fachkreisen und in der Öffentlichkeit geäussert wurden, immer nur auf einzelne Steuerbereiche und Steuerbestimmungen bezogen. Somit ist die Verordnung zum Leitfaden des Gesetzes geworden, ein artikelweiser Vergleich in der Regel möglich. Offenbar ist der Rechtsvergleich solcher Art von den Vernehmlassern ebenfalls begrüsst und auch reichlich benutzt worden.

Schwieriger für die WAK-N war die Erfassung der Ausführungsvorschriften, wie sie in den Verordnungen und Verfügungen des EFD und in den Merkblättern der eidgenössischen Steuerverwaltung niedergelegt sind. In Einzelfällen wurden sie von der WAK-N zwar herangezogen und diskutiert, aber nie systematisch miteinbezogen. Verschiedene Gründe verhinderten ein solches Vorgehen: Einmal der Zeitbedarf, dann die Tatsache, dass diese Unterlagen zum Teil erst während den Kommissionsarbeiten entstanden, dann aber auch die Erkenntnis, dass der Vollzug und die Praxis ohnehin in den Händen des Departements respektive der eidgenössischen Steuerverwaltung bleiben werden.

Schliesslich ist die Zollgesetzgebung einzubeziehen, da die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Einfuhren in den Händen der Zollverwaltung liegt. Der Anteil der Steuererträge, die vom Zoll einkassiert werden, ist mit über 40 Prozent bedeutend. Die Verordnung hat die Zollgesetzgebung für massgebend erklärt, soweit nicht ausdrücklich Bestimmungen der Verordnung selbst zur Anwendung kommen (Art. 65). Folglich ist bei dieser Ausscheidung zu beachten, dass Importeure nicht schlechter gestellt werden, als inländische Lieferanten oder Dienstleister, also keine WTO-unverträglichen Differenzen geschaffen werden. Wettbewerbsverzerrungen können die Zahlungsfristen, die Haftung, den Steuererlass usw. betreffen. Die WAK-N ist auch der Auffassung, dass die Strafbestimmungen vereinheitlicht werden sollten, und zwar nicht bloss zwischen Tatbeständen von Inlandumsätzen und Importen, sondern möglichst auch zwischen den verschiedenen Steuergesetzen selbst. Sie hat deshalb die Strafbestimmungen überarbeitet, und dabei im Interesse einer einheitlichen Lösung die Regelungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer zugrunde gelegt.

212 Politische Rahmenbedingungen

Seit Erlass der Verordnung ist der Bundesbeschluss über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen vom Parlament verabschiedet worden. Er wird am 1. Oktober 1996 in Kraft treten und gilt bis zum 31. Dezember 2001. Damit ist die Frage gestellt, ob das neue MWSTG als *lex posterior* den Bundesbeschluss aufheben, oder seinen Inhalt unbefristet oder befristet übernehmen soll. Die WAK-N hat sich entschieden, die Geltung des Gesetzes – wie im Bundesbeschluss selbst – nur bis Ende 2001 vorzusehen, nicht zuletzt aus der Überlegung heraus, Sondersteuersätze möglichst zu vermeiden (Art. 34 Abs. 1 Bst. b).

Die WAK-N hat selbstverständlich auch die Einreichung der eidgenössischen Volksinitiative «gegen eine unfaire Mehrwertsteuer im Sport und im Sozialbereich» (Schweizer Sport- und Gemeinnützigkeits-Initiative) zur Kenntnis genommen. Jedoch ist der Bundesrat – nicht die WAK-N – für eine erste Stellungnahme und die Botschaft an die eidgenössischen Räte zuständig. Hingegen hat die WAK-N nach einer Lösung gesucht, die zum Rückzug der Initiative führen könnte. Eine solche dürfte mit der Steuerbefreiung der Startgelder (Art. 17 Ziff. 13) und namentlich mit der Option zur freiwilligen Unterstellung der Sport- und gemeinnüt-

zigen Umsätze unter die Steuerpflicht bei gleichzeitigem Anspruch auf den Vorsteuerabzug und einem ermässigten Steuersatz von 2 Prozent gelungen sein (Art. 24). Es sei darauf hingewiesen, dass die Initiative eine Anrechnung des Vorsteuerabzugs nicht vorsieht, also bei der unechten Steuerbefreiung der nicht gewinnstrebigen Organisationen bleibt. Überdies wird in den Unterlagen der Initianten eine Erweiterung des Optionsrechts gewünscht, welchem Anliegen die Kommission nachgekommen ist.

In diesem Zusammenhang ist deutlich geworden, dass die unechte Steuerbefreiung, wie sie bereits in der Verfassung (Art. 8 Abs. 2 Bst. b UeB BV) steht, von weiten Kreisen missverstanden wurde, weil in der Regel angenommen wird, die gesamte Wertschöpfung, die eigene wie die der vorangehenden Stufe, werde steuerbefreit. Tatsächlich besteht kein Anspruch darauf; folglich bleiben die Steuern auf den früheren Wertschöpfungen beim Endverbraucher hängen.

Vor allem dieses weitverbreitete Missverständnis hat zu zahlreichen Eingaben mit dem Begehren um eine Anhörung geführt. Die Kommission hat aus Zeitgründen darauf verzichtet und sich auf die Gesetzesarbeit konzentriert, zumal die Probleme ohnehin bekannt sind.

22 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

1. Titel: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Gegenstand und Grundsätze des Gesetzes (Art. 1)[9]

Absatz 1 hält fest, dass die Mehrwertsteuer (MWST) eine allgemeine Verbrauchssteuer ist. Das Ziel der Besteuerung liegt demnach in der Belastung der Einkommensverwendung des Endverbrauchers (Konsum von Gegenständen und Dienstleistungen). Aus Gründen der Praktikabilität werden die Verbraucher nicht direkt erfasst. Rechtstechnisch knüpft die MWST an die Lieferungen und Dienstleistungen der Unternehmer an, welchen aber offensteht, die Steuer zu überwälzen. Artikel 41ter Absatz 3 der Bundesverfassung (BV) spricht daher von «einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren».

Bei der Netto-Allphasensteuer wird grundsätzlich jede steuerbare Lieferung oder Dienstleistung jeder Wirtschaftsstufe erfasst. Bemessungsgrundlage bildet die Gegenleistung, d. h. der jeweilige Nettoumsatz (ohne Umsatzsteuer). Die auf steuerpflichtige Unternehmer überwälzte Steuer wird von diesen auf dem Wege des Vorsteuerabzugs zurückgefordert. Die konsequente Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bewirkt, dass grundsätzlich nur die Umsätze an die Endverbraucher besteuert werden.

Ein modernes Umsatzsteuersystem im beschriebenen Sinn erfordert namentlich die Beachtung folgender Grundsätze:

- Wettbewerbsneutralität: Diese verlangt insbesondere die Entlastung der Exporte und eine Besteuerung der Importe (Bestimmungslandprinzip) sowie die Vermeidung der «taxe occulte» durch eine umfassende Vorsteuerabzugsberechtigung. Insgesamt sollte die MWST möglichst so ausgestaltet werden, dass sie die vorgefundenen Wettbewerbsverhältnisse nicht verändert.

[9] Artikel der MWSTV

- Erhebungswirtschaftlichkeit: Die Beachtung des Grundsatzes der Erhebungswirtschaftlichkeit durch Erhebung der Steuer nach möglichst einfachen Grundsätzen und mit möglichst geringem Erhebungsaufwand auf seiten der Steuerpflichtigen und des Fiskus.
- Überwälzbarkeit: Vom Konzept her ist die MWST eine Endverbrauchssteuer. Dies bedeutet für den steuerpflichtigen Unternehmer, dass bei ihm die Umsatzsteuer ein reiner Durchlaufposten sein sollte. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber die Bestimmungen, welche die Erhebung der Steuer regeln, so auszugestalten hat, dass den steuerpflichtigen Unternehmen die Überwälzung der Steuer auf ihre Abnehmer möglichst leicht und vollständig gelingt. Im weiteren muss auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), welche die Erhebung der Steuer durchzusetzen hat, ihre Vorkehren und Praxen hiezu derart wählen, dass das Postulat der Überwälzbarkeit so weit als möglich erfüllt wird. Beide, Gesetzgeber und rechtsanwendende Verwaltung, müssen somit dafür besorgt sein, dass entsprechend dem Endverbraucherprinzip, wie der Grundsatz der Überwälzbarkeit auch genannt werden kann, möglichst keine Steuern bei den Unternehmen als Steuerpflichtige hängen bleiben.

Die genannten Grundsätze stellen jedoch lediglich Leitlinien für den Gesetzgeber und die Verwaltung dar. Subjektive Rechte der Steuerpflichtigen lassen sich daraus nicht unmittelbar ableiten (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996, Erw. 7 b). So kann beispielsweise der Grundsatz der Überwälzbarkeit nicht bedeuten, dass ein Steuerpflichtiger, welcher die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht seit Jahren erfüllt, die Anmeldung und Registrierung jedoch unterlassen hat, der ESTV die Unmöglichkeit der nachträglichen Steuerüberwälzung entgegenhalten darf, wenn sie ihn aufgrund einer Kontrolle entdeckt und in der Folge ihm gegenüber für die zurückliegende Zeit Steuernachforderungen geltend macht. Wie das Bundesgericht (BGer) nämlich in ständiger Rechtsprechung zur Umsatzsteuer in der Form der Warenumsatzsteuer (WUST) entschieden hat, ist die mangelnde oder unmögliche Überwälzung ohne Einfluss auf das Bestehen oder den Umfang der Steuerpflicht (BGE vom 20. Juni 1969 in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht/ASA Bd. 38, S. 181, Erw. 4; BGE vom 6. April 1971 in ASA Bd. 39, S. 522, Erw. 1; BGE vom 11. Juni 1971 in ASA Bd. 40, S. 398/399, Erw. 5; BGE vom 18. Juli 1975 in ASA Bd. 44, S. 373, Erw. 1; BGE vom 8. September 1976 in ASA Bd. 45, S. 586, Erw. 3; BGE vom 15. Oktober 1993 in ASA Bd. 64, S. 733, Erw. 4*a*).

Die genannten Prinzipien stehen teilweise in einem Spannungsverhältnis zueinander. In Konflikt geraten können insbesondere der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und das Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit. Dem Gesetzgeber kommt hier die Aufgabe zu, zwischen den auseinanderlaufenden Zielsetzungen praktische Konkordanz herzustellen.

Art. 2 Verhältnis zum kantonalen Recht (Art. 2)

Artikel 41ter Absatz 2 BV untersagt den Kantonen und Gemeinden namentlich die Erhebung gleichgearteter Steuern auf Umsätzen, die der Bund der MWST unterwirft. Unter gleichgearteten Steuern versteht die Rechtsprechung Umsatzsteuern, denen wirtschaftlich der Charakter von Verbrauchssteuern zukommt (vgl. z. B. BGer vom 22. Dez. 1978, ASA 49, S. 346; weiter BGE *96* I 582). Es sind Steuern, welche von der Konzeption des Gesetzgebers her gesehen nicht den steuerpflichtigen Unternehmer, sondern den Verbraucher belasten sollen. Dabei kommt es nicht auf die tatsächliche Überwälzung an, sondern auf den Willen des Gesetzgebers (vgl. Höhn E./Vallender K. A., BV-Kommentar zu Art. 41ter, N 20).

In Artikel 2 wird die von einigen Vernehmlassern aufgeworfene Frage beantwortet, ob Billettsteuern und Handänderungssteuern «gleichgeartete Steuern» im Sinne von Artikel 41ter Absatz 2 BV sind. Hinsichtlich Handänderungssteuern nach kantonalem Recht ist davon auszugehen, dass von der Konzeption her nicht ein Endverbrauch besteuert werden soll, sondern ein Verkehrsvorgang, der Eigentumsübergang von Grundstücken. Diese Steuern, deren Objekt unterschiedlich weit umschrieben wird (Übertragung des Eigentums im zivilrechtlichen Sinn, Übertragung sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft) werden als Rechtsverkehrssteuern nicht den «gleichgearteten Steuern» zugeordnet (Blumenstein E./Locher P., System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995, S. 181 f.).

Mit Bezug auf die Billettsteuern werden in der Lehre unterschiedliche Standpunkte vertreten. So wird die Gleichgeartetheit unter Berufung auf den Charakter der MWST als allgemeine Verbrauchssteuer und als Allphasensteuer im Vergleich zu den speziellen Billettsteuern verneint (Oberson X., Avis de droit sur la compatibilité du droit des pauvres avec la taxe sur la valeur ajoutée, Gutachten, Genf 1994). Auf der anderen Seite wird geltend gemacht (vgl. z. B. Höhn E./Vallender K. A., BV-Kommentar zu Art. 41ter, N 19 ff., 32), die Billettsteuern seien i. d. R. gleichgeartete Steuern, weil sie den Zweck hätten, die Besucher von Vergnügungsveranstaltungen (Theaterbesuche, Filmbesuche usw.) zu belasten. Die entsprechenden Gesetze, so z. B. Artikel 189 ff. des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen, erklärten den Veranstalter für steuerpflichtig. Der Gesetzgeber ginge davon aus, dass der Veranstalter die Steuer überwälze; er verpflichte sogar zur Überwälzung (vgl. z. B. zur diesbezüglichen Rechtslage im Kanton St. Gallen: Weidmann H./Grossmann B./Zigerlig R., Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 5. A., Muri-Bern 1995, S. 367).

Mit der neuen Formulierung wird nun Klarheit geschaffen durch den Gesetzgeber. Dieser geht explizit davon aus, dass sowohl die Billettsteuern als auch die Handänderungssteuern keine «gleichgearteten Steuern» im Sinne des Artikel 41ter BV sind. Einer Gerichtskontrolle unterliegt diese Regelung nach dem geltenden Verfassungsrecht (Art. 113 Abs. 3 und 114bis Abs. 3 BV) nicht.

Art. 3 Territorialität (Art. 3)

Artikel 3 legt den örtlichen Anwendungsbereich der Konsumbesteuerung fest. Danach wird die MWST auf dem ganzen schweizerischen Staatsgebiet, aber ohne die Zollfreibezirke (Zollfreilager und Zollfreihäfen) erhoben. Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) findet im weiteren Anwendung auf ausländischen Gebieten gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen. Derzeit handelt es sich dabei um das Gebiet des Fürstentums Liechtenstein und der deutschen Gemeinde Büsingen am Hochrhein; in beiden Fällen ist der Zollanschluss staatsvertraglich geregelt (Vertrag zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet vom 29. März 1923/ SR *0.631.112.514*; Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet vom 23. November 1964/ SR *0.631.112.136*). Betreffend den Übergang zur MWST wurde am 28. Oktober 1994 mit dem Fürstentum Liechtenstein ein Grundlagenvertrag abgeschlossen – Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR *0.641.295.142*) – der die Übernahme der materiellen schweizerischen Vorschriften über die MWST in das liechtensteinische Recht sowie deren parallelen

Vollzug auf Verwaltungsebene vorsieht. Der Vertrag wird konkretisiert durch die Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR *0.641.295.142.1*), die am 28. November 1994 abgeschlossen wurde.

Bezüglich Büsingen wurde der Übergang von der WUST zur MWST bisher in einer Protokollerklärung zum betreffenden Staatsvertrag festgehalten.

Die Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) privilegiert die Talschaften Samnaun und Sampuoir, indem die Besteuerung durch die MWST nur auf Dienstleistungen sowie auf Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes Anwendung findet. An dieser Sonderregelung soll nicht festgehalten werden. Damit folgt der Entwurf im wesentlichen den Erwägungen, die der Bundesrat in der Botschaft betreffend das Mineralölsteuergesetz vom 5. April 1995 (BBl *1995* III 142 ff.) dargelegt hat. Der Bundesrat hatte namentlich ausgeführt, es falle den Bundesbehörden unter dem Aspekt der Gleichbehandlung vergleichbarer Grenzgebiete (Art. 4 BV) zunehmend schwerer, dem Zollausschlussgebiet Samnaun/Sampuoir ein gesondertes Privileg zu erhalten, nachdem die Gründe für die Privilegierung nicht mehr bestünden. Von daher dränge sich die Aufhebung des Zollausschlusses auf (BBl *1995* III 144).

Hinsichtlich Campione d'Italia ist darauf hinzuweisen, dass dieses Gebiet grundsätzlich wie schweizerisches Zollinland behandelt wird. Eine staatsvertragliche Regelung besteht nach wie vor nicht. Lieferungen und Dienstleistungen aus dem Zollinland nach Campione gelten als Inlandumsätze, werden somit nicht befreit. Auf der anderen Seite können Unternehmen mit Sitz in Campione, die aufgrund ihrer Umsatzhöhe nach schweizerischem Steuerrecht mehrwertsteuerpflichtig wären, mangels Rechtsgrundlage nicht als Steuerpflichtige erfasst werden.

Art. 4 Indexierung (Art. 3bis)

Artikel 4 sieht – abgesehen von wenigen Ausnahmen – die Anpassung der im Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) enthaltenen Frankenbeträge an die Teuerung durch den Bundesrat vor. Diese Angleichung soll ohne Änderung des formellen Gesetzes erfolgen, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Festlegung um mehr als 30 Prozent erhöht hat. Mit dieser Anpassung wird verhindert, dass sich die durch die Frankenbeträge zum Ausdruck gebrachten Schwellenwerte kaufkraftmässig völlig von den heutigen Werten entfernen. Das Ausmass der Teuerung, welche die Anpassung erforderlich macht, liegt erheblich höher als bei Artikel 39 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Von der Indexierung wurden die Bussenbeträge – wie in einigen Vernehmlassungen zum Entwurf des Mehrwertsteuergesetzes (E-MWSTG) angeregt – ausgenommen. Die Bussen sollten im Kontext mit dem übrigen Steuerstrafrecht und mit dem Verwaltungsstrafrecht vom Gesetzgeber angepasst werden. Soweit die Strafe in der Form eines Vielfachen der hinterzogenen Steuer angeführt wird, erübrigt sich die Anpassung aufgrund der Teuerung.

Bei der Anpassung der die Steuerpflicht auslösenden Umsatzschwelle von 75 000 Franken (Lieferungen, Dienstleistungen, Eigenverbrauch) ist zu beachten, dass aus Gründen der Wettbewerbsneutralität neben der Teuerung insbesondere die Steuersätze zu berücksichtigen sind. Allfällige höhere Steuersätze können die aus diesem Schwellenwert resultierenden Wettbewerbsverzerrungen verstärken.

2. Titel: Steuer auf dem Umsatz im Inland

1. Kapitel: Steuerobjekt

1. Abschnitt: Steuerbare Umsätze

Art. 5 Grundsatz (Art. 4)

In Artikel 5 werden die Umsätze aufgezählt, die im Inland grundsätzlich der Steuer unterliegen. Unter den Begriff «Umsatz» werden mithin folgende Steuerobjekte subsumiert:

a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen;
b. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen;
c. der Eigenverbrauch im Inland;
d. der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

Lieferungen und Dienstleistungen können auch unter dem Oberbegriff «Leistungen» zusammengefasst werden. Der Satzteil «sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind» stellt klar, dass grundsätzlich sämtliche Lieferungen von Gegenständen und sämtliche Dienstleistungen steuerbar sind, soweit das Gesetz (insbesondere Art. 17) nicht explizit eine Ausnahme vorsieht.

Die Steuerbarkeit der obgenannten Umsätze ist zudem an die Voraussetzung geknüpft, dass diese durch Unternehmen oder Personen bewirkt werden, die subjektiv steuerpflichtig sind, sei es, dass die vorgeschriebenen Jahresmindestumsatzgrenzen erreicht werden oder von der Möglichkeit, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen, Gebrauch gemacht worden ist.

In Artikel 5 kommt ferner zum Ausdruck, dass es sich bei den Umsätzen nach den Buchstaben a, b und d um Leistungen handeln muss, die gegen Entgelt erbracht wurden; andernfalls liegt in Ermangelung eines Leistungsaustauschs kein steuerbarer Vorgang vor.

Buchstabe d hat gegenüber der MWSTV eine Änderung erfahren, da in den Fällen des neu geschaffenen Artikels 13 Absatz 3 kein Dienstleistungsbezug aus dem Ausland mehr vorliegt, wenn der Empfänger der Dienstleistung seinen Sitz im Inland hat. In Übereinstimmung mit Artikel 10 spricht deshalb Buchstabe d vom «Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland». Dieser Steuertatbestand entspricht im wesentlichen – mit Ausnahme des Fehlens einer betragsmässigen Limite – Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG [10]; 6. EU-Richtlinie). Die Besteuerung des Bezuges von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland ist notwendig, um Besteuerungslücken zu vermeiden und die inländischen gegenüber den ausländischen Dienstleistungserbringern nicht zu benachteiligen.

Dem Begehren einiger Vernehmlasser, im MWSTG die sog. «Nicht-Umsätze» (z. B. Dividenden und Beteiligungserträge) zu umschreiben, wird nicht entsprochen. Eine solche Umschreibung im MWSTG würde insbesondere die Gefahr in sich bergen, Gesetzeslücken zu schaffen. Stattdessen kann auf die unter dem Regime der MWSTV entwickelte Praxis verwiesen werden. Danach gelten die Divi-

[10] Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft (ABl.) Nr. 145/1 vom 13. 6. 77

dendenerträge nicht als Umsätze im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, steht doch der Gewinnausschüttung an den Aktionär in der Regel keine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegenüber. Dies hat auf der anderen Seite zur Konsequenz, dass die mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen jedenfalls dann, wenn der Geschäftszweck des Steuerpflichtigen hauptsächlich im Halten von Beteiligungen besteht, nicht über das Institut des Vorsteuerabzugs entsteuert werden können (s. Art. 36 Abs. 4; Merkblatt der ESTV Nr. 16 über die steuerliche Behandlung von Umsätzen mit Wertpapieren sowie von Zinsen und Dividenden, Ziff. 3.2). Bezüglich der Kürzung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit sog. Nicht-Umsätzen finden sich nähere Ausführungen im Kommentar zu Artikel 36 Absatz 4.

Art. 6 Lieferung von Gegenständen (Art. 5)

Dieser Artikel umschreibt die verschiedenen in Betracht fallenden Wirtschaftsvorgänge, die als Lieferungen gelten:

Nach *Absatz 1* gilt als Lieferer, wer einen anderen befähigt, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Man bezeichnet diesen Wirtschaftsvorgang auch als Verschaffen oder Übertragen der Verfügungsmacht über einen Gegenstand. Auf das Übertragen des Eigentums oder des Besitzes am Gegenstand kommt es nicht an. Deshalb gilt auch die im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts (Art. 425 ff. des Obligationenrechts [OR]) erfolgte Übergabe von Gegenständen als Lieferung. Hauptanwendungsfall der Lieferung nach Absatz 1 ist jedoch der Kauf.

Da im Bereiche des Umsatzsteuerrechts von Anfang an klar feststehen muss, wer Partner im Umsatzgeschäft ist, muss der Lieferungsempfänger «im eigenen Namen» über den Gegenstand verfügen können. Dieses Erfordernis kennt auch § 3 Absatz 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG D). Durch den Zusatz «im eigenen Namen» erübrigt es sich auch, die sog. Reihengeschäfte, bei denen gleichzeitig mehrere Lieferungen desselben Gegenstandes stattfinden und der erste Unternehmer dem letzten in der Kette unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft, in einem separaten Absatz zu regeln. Hingegen hätte ein Verzicht auf diesen Zusatz zur Folge, dass bei solchen Transaktionen steuerrechtlich eine direkte Lieferung des ersten Lieferers in der Reihe an den letzten Abnehmer vorliegen würde, obschon zwischen diesen beiden am Reihengeschäft Beteiligten keine vertraglichen Abmachungen bestehen. In der Folge kann sich zwischen diesen auch keine Lieferung vollziehen.

Absatz 2 umschreibt, was darüber hinaus als Lieferung gilt.

Eine Lieferung im Sinne des *Buchstaben a* liegt vor, wenn ein Gegenstand, an dem für fremde Rechnung Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird. Die Bearbeitung des Gegenstandes wird in der Regel auf einem Werkvertrag oder einem Auftrag basieren. Ob der bearbeitete Gegenstand verändert oder Material aufgewendet wird, ist unbeachtlich. Vielmehr liegt eine Bearbeitung auch dann vor, wenn der Gegenstand lediglich geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wird.

Nach *Buchstabe b* gilt ferner die (entgeltliche) Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung als Lieferung. Demzufolge sind beispielsweise Miet- und Pachtgeschäfte als Lieferungen zu qualifizieren. An dieser Stelle sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Überlassung von Grundstücken und Grund-

stücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung nach Artikel 17 Ziffer 18 von der Steuer ausgenommen ist.

Die Umschreibung dessen, was bei der MWST alles zum Begriff der Lieferung zählt, zeigt, dass der Begriff der Lieferung auch Tatbestände des Wirtschaftslebens umfasst, die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht unbedingt als Lieferungen bezeichnet werden. Dies ist denn auch der Grund, weshalb einige Vernehmlasser verlangen, den Lieferungsbegriff nach Artikel 6 einzuengen und den Dienstleistungsbegriff entsprechend auszudehnen. Da aber keine überwiegenden Vorteile mit einer solchen Änderung verbunden sind, wird im MWSTG an der bisherigen Regelung festgehalten.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass auch die EU in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b der 6. EU-Richtlinie «die Übergabe eines Gegenstandes auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstandes während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstandes vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird», als Lieferung qualifiziert (s. ferner art. 256 II ch. 3 let. c Code Général des Impôts [CGI]). Ansonsten gilt jedoch in der EU die Vermietung und Verpachtung als Dienstleistung. Ein gewichtiger Nachteil eines solchen Rechtsverständnisses besteht darin, dass jeweils im Einzelfall zu entscheiden ist, ob trotz fehlender Übereignung ein endgültiges Ausscheiden des Gegenstandes aus dem Unternehmensvermögen des Leasing-Gebers (Lieferung) oder aber eine Gebrauchsüberlassung (Dienstleistung) vorliegt. Da aber im Bereiche des Leasings der Übergang von einer Lieferung zu einer Dienstleistung fliessend ist, besteht diesbezüglich eine relativ grosse Rechtsunsicherheit. Dies hat zur Folge, dass sich die Justiz immer wieder mit Streitfällen zu diesem Problem auseinanderzusetzen hat. Es kommt hinzu, dass bei jedem Gegenstand, der die Grenze überschreitet, von der Zollbehörde geprüft werden müsste, ob es sich im konkreten Fall um eine Gebrauchsüberlassung (im Falle einer solchen als Dienstleistung geltenden Transaktion wäre die ESTV für die Veranlagung und Steuererhebung zuständig) oder um eine Lieferung und demzufolge um die Einfuhr eines Gegenstandes mit Zuständigkeit des Zolls (s. Art. 69 Abs. 1) handelt. Die Übertragung dieser Aufgabe auf den Zoll würde diesen vor enorme Probleme stellen. Insbesondere wäre die EZV im Hinblick auf die Vielfalt von Leasingverträgen mit ihren z. T. lediglich graduellen Unterschieden kaum in der Lage, diese umsatzsteuerrechtlich zu qualifizieren, da die Zollabfertigung lediglich auf Indizien beruht, d. h. die Richtigkeit der vorgelegten Papiere nicht überprüft werden kann. Ein Systemwechsel würde deshalb Steuerumgehungen erleichtern. Die Qualifikation der Vermietung als Dienstleistung hätte zudem gewichtige Wettbewerbsverzerrungen zur Folge, da die Bezüge von Mietgegenständen aus dem Ausland – diese sind erst bei Erreichen der Mindestgrenze 10 000 Franken pro Jahr zu versteuern (s. Art. 22) – gegenüber denjenigen im Inland privilegiert würden.

Eine besondere Erwähnung der Gehaltslieferungen (Beispiel: Lieferung von Zuckerrüben zur Zuckergewinnung und Rückgabe der Rübenschnitzel als Futter) ist nicht erforderlich, weil sich bei diesen der wirtschaftliche Vorgang nach dem Willen von Lieferer und Abnehmer nur auf den Hauptstoff (im konkreten Fall auf den Rübengehalt zur Zuckergewinnung und nicht auf die Rübenschnitzel) bezieht. Somit liegt bei der Rückgabe der Rübenschnitzel an den Lieferer der Zuckerrüben keine Lieferung von Rückständen seitens des Abnehmers vor.

Absatz 3 definiert den Begriff des Gegenstandes. Als Gegenstände im Sinne dieses Gesetzes gelten insbesondere bewegliche und unbewegliche Sachen; ferner zählen

auch Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliches (z. B. Druck oder Vakuum) dazu. Die Aufzählung ist somit nicht abschliessender Natur. Die unter dem Regime des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer (WUStB) geltende Definition des Gegenstandes konnte nicht übernommen werden, da diese zu eng ist und die baugewerblichen Arbeiten nicht erfasst.

Absatz 4 stellt klar, dass namentlich bei der Besorgung baugewerblicher Arbeiten sowohl zwischen dem Auftraggeber und dem Oberakkordanten/Generalunternehmer, der die Arbeiten nicht selbst ausführt, als auch zwischen letzterem und dem Dritten, an welchen die Arbeiten vergeben werden, Lieferungen vorliegen.

Absatz 5 befasst sich mit der Übertragung von Unternehmungen bzw. Teilen davon. In Artikel 5 Absatz 8 in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 5 der 6. EU-Richtlinie ist vorgesehen, dass die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, von den Mitgliedstaaten so behandelt werden kann, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder keine Dienstleistung vorliegen. Bei der direkten Bundessteuer wird für solche Fälle keine Abrechnung verlangt, sofern gewisse Bedingungen erfüllt sind; vielmehr wird ein Steueraufschub gewährt (s. Art. 19 und 61 DBG). Gemäss Absatz 5 gilt die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen zwar als steuerbarer Vorgang, jedoch kann die Steuerpflicht durch eine schriftliche Meldung an die ESTV statt durch Entrichtung der Steuer erfüllt werden. Aufgrund des Verweises in Artikel 7 Absatz 3 wird dieses Privileg nicht nur in bezug auf die Lieferung von Gegenständen, sondern unter den gleichen Voraussetzungen auch in bezug auf Dienstleistungen (z. B. Goodwill) gewährt. Eine ähnliche Regelung findet sich im übrigen in den Artikeln 19 und 20 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR *642.21*) bzw. in Artikel 24 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zu diesem Bundesgesetz (SR *642.211*).

Die Bestimmung von Absatz 5 ist indessen nur anwendbar, wenn sowohl die übertragende als auch die übernehmende Vertragspartei mehrwertsteuerpflichtig sind. Andernfalls ist die Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens vom steuerpflichtigen Veräusserer zu versteuern. Der Vorbehalt von Artikel 9 Absatz 3 bezieht sich vor allem auf jene Fälle, in denen der übernehmende Steuerpflichtige das von ihm übernommene Gesamt- oder Teilvermögen nur teilweise für der MWST unterliegende Zwecke verwendet. Für den Teil, der nicht für solche Zwecke verwendet wird, ist vom übernehmenden Steuerpflichtigen die Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Der im Gesetzestext erwähnte Fall der «Gründung» liegt beispielsweise vor, wenn eine neue (das Vermögen übernehmende) Aktiengesellschaft gegründet wird, in welcher die alte (das Vermögen übertragende) Gesellschaft vollständig aufgeht.

Art. 7 Dienstleistungen (Art. 6)

Der Titel zu Artikel 7 übernimmt den in der Bundesverfassung (Art. 41ter Abs. 3 BV) sowie in der 6. EU-Richtlinie verwendeten Begriff.

Absatz 1 umschreibt die Dienstleistungen negativ in dem Sinne, als jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Artikels 6 darstellt, als Dienstleistung qualifiziert wird. Diese Definition des Dienstleistungsbegriffs entspricht grundsätzlich jener in Artikel 6 Absatz 1 der 6. EU-Richtlinie (vgl. ferner § 3 Abs. 9 UStG D). Die negative Umschreibung der Dienstleistung hat gegenüber der positiven Aufzählung insbesondere den Vorteil, dass unbeabsichtigte Besteuerungslücken vermieden werden. Anderseits müssen jedoch all jene Dienstleistun-

gen, die von der Steuer ausgenommen sein sollen, explizit erwähnt werden. Eine entsprechende Aufzählung der unecht von der Steuer befreiten Leistungen findet sich in Artikel 17.

Absatz 2 hält fest, dass auch Leistungen, die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht als Dienstleistungen bezeichnet werden, als solche in Betracht fallen (z. B. passives Verhalten).

Buchstabe a ordnet die Überlassung immaterieller Werte und Rechte den Dienstleistungen zu. Darunter sind Rechte an Marken, Mustern, Modellen, Patenten, Know-how usw. sowie ideelle Geschäftswerte zu verstehen.

Nach *Buchstabe b* kann eine Dienstleistung auch in einem Unterlassen einer Handlung oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Demzufolge gilt beispielsweise die gegen Entgelt eingegangene Verpflichtung, keine konkurrenzierende Tätigkeit auszuüben, als steuerbare Dienstleistung.

Absatz 3 erklärt Artikel 6 Absatz 5 auch bei Dienstleistungen für anwendbar. Infolgedessen kann der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht unter den in Artikel 6 Absatz 5 genannten Voraussetzungen auch dann durch entsprechende Meldung erfüllen, wenn im Rahmen der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens beispielsweise immaterielle Werte und Rechte übergehen (vgl. Ausführungen zu Art. 6 Abs. 5 hievor).

Art. 8 Leistungen kraft Gesetzes (Art. 7)

Dieser Artikel hält fest, dass grundsätzlich auch nicht freiwillig, sondern kraft Gesetzes oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgte Leistungen der Steuer unterliegen. Zu erwähnen ist an dieser Stelle vor allem die Zwangsverwertung auf behördliche Verfügung hin, also die Versteigerung durch das Betreibungsamt, die konkursamtliche Liquidation und die Liquidation im Falle des Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung.

Art. 9 Eigenverbrauch (Art. 8)

Der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs soll insbesondere sicherstellen, dass Steuerpflichtige, die Gegenstände für einen nicht der Steuer unterliegenden Zweck verwenden, gegenüber Nichtsteuerpflichtigen nicht bevorteilt werden. *Artikel 9* unterscheidet folgende drei Eigenverbrauchstatbestände: Entnahmeeigenverbrauch (Abs. 1), Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch (Abs. 2) sowie Eigenverbrauch bei Vermögensübertragung (Abs. 3); letzterer stellt einen Spezialfall des Entnahmeeigenverbrauchs dar.

Absatz 1 bezweckt, Gegenstände, die einem Steuerpflichtigen infolge Vornahme des Vorsteuerabzugs ganz oder teilweise steuerentlastet zur Verfügung stehen, wiederum mit der Steuer zu belegen, falls er sie entgegen seiner ursprünglichen Absicht für unternehmensfremde, d. h. für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet. Um klarzustellen, dass nicht nur die dauernde, sondern auch die vorübergehende Verwendung von Gegenständen für solche Zwecke die Eigenverbrauchsbesteuerung auslösen, wurde der Gesetzestext der unter dem Regime der MWSTV geltenden Praxis angepasst. Aus Gründen der Praktikabilität wird darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist und nicht etwa, ob er diesen tatsächlich vorgenommen hat. War aber der Steuerpflichtige seinerzeit tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, hat er es jedoch unterlassen, von diesem Recht Gebrauch zu machen, so besteht – Verjährung vorbehalten – die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug nachträglich vorzunehmen.

In den Buchstaben a bis d des Absatzes 1 werden die Fälle, in denen der Steuerpflichtige eine Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzugs mittels der Eigenverbrauchsversteuerung vornehmen muss, näher umschrieben. Die Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit dem Entnahmeeigenverbrauch findet sich in Artikel 31 Absatz 3 Buchstaben a und b.

Nach *Buchstabe a* liegt ein Entnahmeeigenverbrauchstatbestand vor, wenn Gegenstände für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden. Darunter fällt namentlich die Entnahme von Gegenständen aus dem steuerpflichtigen Unternehmen für den privaten Bedarf oder für den Bedarf des Personals. So etwa ist die Entnahme von Esswaren des Hotelbetriebs zwecks Zubereitung einer Mahlzeit für den Hotelier und seine Familie im Eigenverbrauch zu versteuern. Anders verhält es sich hingegen, wenn die Kantine eines Unternehmens dem Personal gastgewerbliche Leistungen erbringt; in einem solchen Fall handelt es sich um selbständige, grundsätzlich der Steuer unterliegende Lieferungen, die gegen Entgelt erbracht werden. Ebensowenig liegt Eigenverbrauch vor, wenn die Entnahme für den Bedarf des Personals geschäftsmässig begründet ist (z. B. werden dem Personal für Schweissarbeiten Schutzbrillen zur Verfügung gestellt).

Buchstabe b regelt jene Fälle, in denen Gegenstände oder Teile davon für einen der Steuer unterliegenden Zweck beschafft wurden und demzufolge der Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, diese aber nachträglich für eine von der Steuer ausgenommene Unternehmenstätigkeit verwendet werden. Daher hat eine Software-Beratungsfirma, die ihre Programme nunmehr zu Schulungszwecken verwendet, den von ihr vorgenommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren, da die Umsätze im Bereiche des Unterrichts und der Ausbildung von der Steuer ausgenommen sind (Art. 17 Ziff. 9).

Nach *Buchstabe c* greift die Eigenverbrauchsbesteuerung ferner Platz, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, und diese als unentgeltliche Zuwendungen verwendet. Demnach hat ein steuerpflichtiger Juwelier, welcher seiner Gattin ein Schmuckstück aus dem Sortiment schenkt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Eine Korrektur des Vorsteuerabzugs erübrigt sich lediglich dort, wo der Wert des Geschenkes den Betrag von 300 Franken pro Empfänger und Jahr nicht übersteigt (z. B. blosse Aufmerksamkeiten wie eine Schachtel Schokolade, die der Schokoladefabrikant seiner Sekretärin schenkt). Wird bei unentgeltlichen Zuwendungen die betragsmässige Grenze überschritten, ist der Gesamtwert des Gegenstandes im Eigenverbrauch zu versteuern. Mit der Erhöhung des Maximalbetrages von 100 Franken (Art. 8 Abs. 1 Bst. c MWSTV) auf 300 Franken sieht die Schweiz eine im internationalen Vergleich äusserst grosszügige Regelung vor; so etwa hat Deutschland die Höchstgrenze bei ungefähr 75 Franken, Frankreich gar bei ca. 50 Franken festgesetzt. Nicht zur Eigenverbrauchsbesteuerung führt ferner die Entnahme von Warenmustern, sofern sie für Zwecke des Unternehmens (z. B. für Werbezwecke) erfolgt.

Buchstabe d verhindert, dass Gegenstände unbesteuert bleiben, die sich bei Wegfall der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen befinden und deren Erwerb ihn zum Abzug der Vorsteuern berechtigt hat. Aufgrund dieser Bestimmung hat der Steuerpflichtige beispielsweise das bei Geschäftsaufgabe noch vorhandene Warenlager, das sich wegen des früher getätigten Vorsteuerabzugs unversteuert im Betrieb befindet, im Eigenverbrauch zu versteuern. Wenn hier nicht von Besitz, sondern von Verfügungsmacht gesprochen wird, so entspricht das der Terminologie von Artikel 6 hievor. Absatz 1 findet ferner im Falle der gemisch-

ten Verwendung nach Artikel 39 Absatz 2 Anwendung. Gemäss dieser Bestimmung kann für Gegenstände, die sowohl für steuerbare als auch für nicht der Steuer unterliegende Unternehmenszwecke verwendet werden, bei denen aber das Ausmass der Verwendung für nicht steuerbare Umsätze gering ist und bei der Beschaffung noch nicht genau feststeht, die darauf entfallende Vorsteuer ungekürzt abgezogen und der Anteil der Verwendung für nicht steuerbare Zwecke einmal jährlich im Eigenverbrauch versteuert werden.

Absatz 2 Buchstabe a soll sicherstellen, dass Bauwerke, die für den Verkauf oder für die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, also für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen (Art. 16 in Verbindung mit Art. 17 Ziff. 17 und 18), steuerlich in gleichem Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären. Wurde jedoch für die Versteuerung solcher Umsätze optiert, ist nicht mehr die Eigenverbrauchs-, sondern vielmehr die Lieferungssteuer geschuldet. Aufgrund dieser Bestimmung wird nicht nur das bei der Besorgung der Arbeiten verwendete Material, sondern auch die dabei erzielte Wertschöpfung mit der Steuer belegt. Der Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch findet sowohl beim Bauunternehmer Anwendung, der Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen selber besorgt, als auch beim Generalunternehmer, der solche Arbeiten durch Dritte besorgen lässt. Dadurch lässt sich auch die von letzterem bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung, der Vermietung und Verpachtung erzielte Marge besteuern. Durch die Verwendung des Ausdrucks «Bauwerk» wird zum Ausdruck gebracht, dass die Bearbeitung eines unbebauten Grundstücks kein Eigenverbrauchstatbestand im Sinne von Absatz 2 darstellt.

In Abweichung von der bisherigen Verordnungsbestimmung wird Buchstabe a in dem Sinne ergänzt, dass die durch den Steuerpflichtigen oder durch dessen Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten nicht mehr zu jenen Arbeiten zählen, welche im Eigenverbrauch zu versteuern sind. Damit wird vermieden, dass beispielsweise ein Vermieter kleinere Ausbesserungs- und Reparaturarbeiten im Zusammenhang mit der Instandhaltung der Liegenschaft, die von ihm selbst oder von seinem Hauswart ausgeführt werden, zu versteuern hat.

Nach *Buchstabe b* ist der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs überdies gegeben, wenn der Steuerpflichtige Arbeiten an Bauwerken besorgt, die er für private Zwecke (z. B. täfert ein Schreiner sein Wohnzimmer) oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit – für deren Versteuerung er nicht optiert – verwendet (z. B. umfangreiche Renovationsarbeiten an einem Lehr- oder Unterrichtsgebäude). Die Ausnahmeregelung, wonach die durch den Steuerpflichtigen oder durch dessen Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten nicht im Eigenverbrauch zu versteuern sind, gilt auch in den unter Buchstabe b aufgeführten Fällen.

Absatz 3 bildet eine Ergänzung zu Artikel 6 Absatz 5. Danach hat der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger die im Rahmen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen im Eigenverbrauch zu versteuern, soweit er diese nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet. Überträgt also beispielsweise ein Steuerpflichtiger ein Gesamtvermögen einschliesslich einer Liegenschaft, deren Mieteinnahmen er bis anhin infolge Option versteuert hat, auf einen anderen Steuerpflichtigen, der von der Optionsmöglichkeit keinen Gebrauch macht, so schuldet dieser die Eigenverbrauchssteuer auf dem Zeitwert der Liegenschaft (ohne den

Wert des Bodens) im Zeitpunkt der Übertragung; die Steuer auf dem Eigenverbrauch darf jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen berechnet werden, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigte (s. Art. 31 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3).

Absatz 4 hält fest, dass der Dienstleistungseigenverbrauch – im Gegensatz zum Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch – grundsätzlich nicht der Steuer unterliegt. Dieser bereits unter dem Regime der MWSTV geltende Grundsatz ist nunmehr ausdrücklich im MWSTG verankert. Demnach hat beispielsweise ein Anwalt, welcher in eigener Sache (z. B. wegen Erbstreitigkeiten) vor Gericht auftritt, aufgrund dieser Tätigkeit keine Eigenverbrauchssteuer zu entrichten.

Steuerbarer Dienstleistungseigenverbrauch liegt hingegen vor, wenn die im Rahmen der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens vom steuerpflichtigen Empfänger übernommenen Dienstleistungen (z. B. immaterielle Werte und Rechte im Sinne von Art. 7 Abs. 2 Bst. a) für nicht steuerbare Zwecke verwendet werden (Art. 9 Abs. 4 zweiter Satz i. V. m. Art. 9 Abs. 3). Dies sei an einem Beispiel verdeutlicht: Ein kleines kaufmännisches Unternehmen überträgt sein gesamtes Geschäftsvermögen einem Dritten. Die Überlassung des Kundenstamms wird mit einem Betrag von 20 000 Franken abgegolten. Da der neue Geschäftsinhaber die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze in dem darauffolgenden Jahr nicht mehr erreicht und deshalb aus dem Register der Steuerpflichtigen gestrichen wird, hat er gestützt auf Artikel 9 Absatz 4 den Goodwill im Eigenverbrauch zu versteuern. Zumindest indirekt der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen ferner Dienstleistungen, die lediglich Kostenfaktoren (Nebenleistungen) eines im Eigenverbrauch zu versteuernden Umsatzes darstellen (z. B. erstellt ein Bauunternehmer auf eigene Rechnung eine Mietliegenschaft; zu diesem Zweck werden Transporte mit firmeneigenen Fahrzeugen ausgeführt). Explizit der Steuer unterliegt schliesslich die Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Artikel 9 Absatz 1 Buchstaben a bis d genannten Zweck. Mit dieser Bestimmung wird sichergestellt, dass die dem Steuerpflichtigen steuerentlastet zur Verfügung stehenden Dienstleistungen besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige diese nunmehr für unternehmensfremde Zwecke verwendet (vgl. Ausführungen zu Art. 9 Abs. 1).

Absatz 5 enthält lediglich einen Verweis auf Artikel 40. Demzufolge ist auch bei der Rückführung eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung in den steuerbaren Bereich die zuvor entrichtete Eigenverbrauchssteuer zum Abzug zugelassen. Der Vorsteuerabzug ist jedoch entsprechend den in Artikel 40 statuierten Grundsätzen zu kürzen.

Art. 10 Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 9)

Artikel 10 hat gegenüber der MWSTV eine Änderung erfahren, da der Ort der Dienstleistung in den Fällen von Artikel 13 Absatz 3 neu nach dem Domizilprinzip zu beurteilen ist. Erbringt also ein ausländischer Unternehmer Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 3 an einen inländischen Empfänger, so befindet sich der Ort der Dienstleistung im Inland. In der Folge liegt in einem solchen Fall kein Dienstleistungsbezug aus dem Ausland vor. Aus Praktikabilitätsgründen (insbesondere wegen des Problems der Vollstreckbarkeit) drängt es sich jedoch auf, anstelle des Leistungserbringers ausnahmsweise den Empfänger für den Bezug solcher Dienstleistungen der Steuerpflicht zu unterstellen. Aus besagtem Grund schreibt Artikel 10 *Buchstabe a* vor, dass der Empfänger den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern hat, wenn er nach Artikel 22 steuerpflichtig ist. Die subjektive Steuerpflicht setzt voraus, dass der Empfänger im Kalenderjahr für mehr als 10 000 Fran-

ken Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht und es sich um eine unter Artikel 13 Absatz 3 fallende Dienstleistung handelt, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt. Artikel 10 stellt daher eine aus Praktikabilitätsgründen vorgenommene Abweichung vom Grundsatz dar, wonach der leistende Unternehmer die MWST abzurechnen hat. Die Steuerpflicht des Dienstleistungsempfängers entfällt jedoch in jenen Fällen, in denen sich der Dienstleistungserbringer mit Sitz im Ausland nach Artikel 25 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe c freiwillig der Steuerpflicht unterstellt hat.

Anders verhält es sich hingegen bei den Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 2, bei denen – mit Ausnahme von Buchstabe a – auf den Ort der (wesentlichen) Tätigkeit abgestellt wird (Art. 13 Abs. 2 Bst. b, c und d). In solchen Fällen besteht grundsätzlich kein Bedürfnis, die Steuerpflicht auf den Dienstleistungsbezüger zu transponieren. Deshalb sind die Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 2 vom Dienstleistungserbringer selbst zu versteuern, wenn der Ort der Dienstleistung im Inland liegt und er die massgebliche Umsatzgrenze erreicht.

In bezug auf die übrigen Dienstleistungen, bei denen sich der Ort der Dienstleistung nach der Grundregel von Artikel 13 Absatz 1 richtet, wird inhaltlich an der bisherigen Regelung in der MWSTV festgehalten. Bei einem Verzicht auf den neu formulierten Artikel 10 *Buchstabe b* bestünde die Gefahr, dass die Bezüge solcher Dienstleistungen aus dem Ausland einer Besteuerung entgingen, während dieselben Dienstleistungen im Inland steuerbelastet bezogen werden müssen. Der besondere Steuertatbestand des Bezuges von Dienstleistungen aus dem Ausland greift jedoch nur bei solchen Dienstleistungen Platz, die nach diesem Gesetz steuerbar sind und zur Nutzung oder Auswertung im Inland bezogen werden. Wird aufgrund von Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 22 die Steuerpflicht ausgelöst, so werden deswegen keine anderweitigen Steuerpflichten begründet. Demzufolge hat ein Unternehmer, welcher jährlich an sich der Steuer unterliegende Lieferungen und Dienstleistungen von weniger als 75 000 Franken erbringt, diese auch dann nicht zu versteuern, wenn er im gleichen Jahr Bezüge von Dienstleistungen aus dem Ausland für mehr als 10 000 Franken tätigt.

Die Steuerpflicht nach Artikel 10 wird vor allem Unternehmen und Personen betreffen, die nicht steuerpflichtig sind, sei es, dass sie die Mindestumsatzgrenze nicht erreichen oder nach Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe b von der Steuerpflicht ausgenommen sind. Artikel 10 findet aber auch auf jene Unternehmer Anwendung, die bereits aus anderen Gründen steuerpflichtig sind. Diese haben jedoch ihre Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland nur dann zu versteuern, wenn diese Bezüge in einem Kalenderjahr einen Betrag von über 10 000 Franken ausmachen (s. Art. 22).

Art. 11 Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung (Art. 10)

Dieser Artikel regelt, wem in den Fällen direkter und indirekter Stellvertretung die Umsätze zuzurechnen sind.

Nach *Absatz 1* kommt bei Dazwischentreten eines Stellvertreters das Umsatzgeschäft nur dann unmittelbar zwischen dem vertretenen Leistungserbringer und dem Dritten zustande, wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelt (sog. Vermittlung). Im Bereich der MWST liegt demnach in den Fällen von Artikel 32 Absatz 2 OR keine Vermittlung vor, da der Vermittler offenlegen muss, für wen er handelt. Diese unter dem Regime der Warenumsatzsteuer entwickelte und vom Bundesgericht mehrfach geschützte Praxis (s. ASA

Bd. 42, S. 210 ff.; Bd. 54, S. 155 ff.; Bd. 60, S. 554 ff.) muss auch nach dem Systemwechsel von der WUST zur MWST gelten. Nur so lässt sich zweifelsfrei feststellen, wer in concreto Leistungserbringer und -empfänger ist. Lediglich in bezug auf Auktionen sieht das Gesetz Ausnahmen von dieser Regel vor (vgl. Abs. 4 hienach).

Fehlt es auf seiten des Vertreters an einem ausdrücklichen Handeln im Namen und für Rechnung des Vertretenen, so liegen nach *Absatz 2* sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor. Mit anderen Worten tritt die umsatzsteuerrechtlich relevante Wirkung der Vertreterhandlung nicht beim Vertretenen, sondern beim Vertreter selbst ein.

Beim Kommissionsgeschäft gemäss den Artikeln 425 ff. OR tritt der Kommissionär definitionsgemäss für Rechnung eines anderen (des Kommittenten), jedoch in eigenem Namen auf. Für diesen speziellen Fall wird in *Absatz 3* – in Übereinstimmung mit dem in Absatz 2 statuierten Grundsatz – festgehalten, dass einerseits zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär, anderseits zwischen dem Kommissionär und dem Dritten eine Lieferung vorliegt, wobei bei der Verkaufskommission der Kommittent und bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer gilt. Diese Regelung, welche entscheidend auf das Auftreten in eigenem Namen abstellt, entspricht allein dem Charakter einer Umsatzsteuer, bei der eine Lieferung bereits dann angenommen wird, wenn der Leistungsempfänger in die Lage versetzt wird, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, insbesondere diesen in eigenem Namen weiter zu übertragen.

Absatz 4 sieht für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel aufgrund der Besonderheit solcher Veranstaltungen eine Sonderregelung vor. Im Unterschied zu Laden- und Versandgeschäften wird bei Auktionen unter einschränkenden Bedingungen darauf verzichtet, dass dem Käufer der Name des Verkäufers im voraus ausdrücklich bekannt gegeben werden muss. Diese Ausnahmevorschrift entspricht der unter dem Regime der WUST entwickelten und vom Bundesgericht gutgeheissenen Praxis (s. ASA Bd. 62, S. 567 ff.). Damit lässt sich vermeiden, dass bei Auktionen der Name des Verkäufers zwingend sämtlichen Anwesenden bzw. – im Auktionskatalog – einer unbestimmten Anzahl am Kauf nicht beteiligter Personen bekanntgegeben werden muss.

2. Abschnitt: Ort des steuerbaren Umsatzes

Der zweite Abschnitt regelt den Ort des steuerbaren Umsatzes. Dabei gilt es, zwischen dem Ort der Lieferung, dem Ort der Dienstleistung und jenem des Eigenverbrauchs zu unterscheiden. Nach Artikel 5 setzt die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen voraus, dass diese im Inland erbracht werden; dasselbe muss sinngemäss auch für den Eigenverbrauch gelten. Mit anderen Worten legen die Bestimmungen über den Ort des steuerbaren Umsatzes zugleich fest, ob das MWSTG im konkreten Fall Anwendung findet. Befindet sich der Ort eines Umsatzes nicht im Inland (s. Art. 3), liegt ein sog. Auslandumsatz vor, der grundsätzlich nicht der schweizerischen MWST unterworfen ist.

Art. 12 Ort der Lieferung (Art. 11)

Diese Bestimmung regelt den Ort der Lieferungen. Nicht von der schweizerischen MWST betroffen sind Lieferungen, die nicht im Inland erbracht werden. Aller-

dings obliegt es dem Unternehmer nachzuweisen, dass ein bestimmter Teil seines Umsatzes gestützt auf diese Bestimmung nicht steuerbar ist. Dieser Nachweis ist aber – im Gegensatz zum Ausfuhrnachweis nach Artikel 19 – nicht an bestimmte Formen gebunden.

Buchstabe a befasst sich mit jenen Fällen, in denen der Gegenstand vom Lieferer weder befördert noch versandt wird. In solchen Fällen gilt als Lieferort der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet. Lieferort ist demnach jener Ort, wo der Abnehmer den Gegenstand vom Lieferer selbst in Empfang nimmt oder von einem Dritten in Empfang nehmen lässt, im Falle der Lieferung nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Ort, wo der bearbeitete Gegenstand, sei es eine Ware oder ein Bauwerk, dem Abnehmer abgeliefert wird.

Buchstabe b findet in jenen Fällen Anwendung, in denen der gelieferte Gegenstand befördert oder versendet wird. Von einer Beförderung spricht man, wenn der Lieferer den Transport des Gegenstandes selbst, d. h. mit eigenen Mitteln, durchführt. Eine Versendung liegt vor, wenn der Lieferer die Beförderung des Gegenstandes durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt (Übergabe des Liefergegenstandes an einen Frachtführer oder Spediteur zwecks Beförderung zum Abnehmer). In beiden Fällen gilt die Lieferung als an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt. In der Folge gelten Lieferungen von Gegenständen, die der Lieferer selbst ins Ausland befördert oder die er durch einen von ihm selbst beauftragten Dritten ins Ausland versenden oder verbringen lässt (sog. Direktlieferungen ins Ausland) – im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer – als grundsätzlich steuerbare Inlandlieferungen. Solche Lieferungen sind dementsprechend in der Mehrwertsteuerabrechnung als Inlandumsätze zu deklarieren. Bei Vorliegen eines den Anforderungen von Artikel 19 genügenden Ausfuhrnachweises besteht jedoch die Möglichkeit, diese Umsätze – in der Regel im gleichen Formular – unter der Rubrik «Exportlieferungen mit Nachweis der Ausfuhr» wieder in Abzug zu bringen (s. Art. 18 Abs. 2 Bst. a).

Art. 13 Ort der Dienstleistungen (Art. 12)

Absatz 1 behält die Grundregel bei, wonach – unter Vorbehalt von Absatz 2 und dem neu geschaffenen Absatz 3 – als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird. Mit dieser Generalklausel soll eine lückenlose Lokalisierung der Dienstleistungen, auf die keine Ausnahmeregelung im Sinne von Absatz 2 oder 3 Anwendung findet, sichergestellt werden. Um allfälligen Missbräuchen entgegenzuwirken, wird jedoch in Artikel 13 Absatz 1 der in der bisherigen Verordnung verwendete Ausdruck «Geschäftssitz» durch die Wendung «Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit» ersetzt. Diese Regelung hat u. a. den Vorteil, dass sie EU-kompatibel ist (s. Art. 9 Abs. 1 der 6. EU-Richtlinie) und somit die Gefahr von Doppelbesteuerungen bzw. Besteuerungslücken minimiert. In diesem Zusammenhang gilt es darauf hinzuweisen, dass nicht jede wirtschaftliche Tätigkeit (z. B. Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden) eine Betriebsstätte begründet (s. insbesondere Art. 5 des OECD-Musterabkommens).

Absatz 2 zählt jene Fälle auf, in denen – in Abweichung von der obgenannten Grundregel – entweder auf den Ort der gelegenen Sache (Bst. a) oder aber auf den Ort der (wesentlichen) Tätigkeit (Bst. b–d) abgestellt wird.

In *Buchstabe a* wird zwecks besserer Verständlichkeit die unter dem Regime der MWSTV entwickelte Praxis (s. Merkblatt der ESTV Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 30. Oktober 1995, Ziff. 2 Bst. a) kodifiziert. Danach gelten die Verwaltung und Schätzung von Grundstücken (1. Lemma) sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (2. Lemma) als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück oder Bauwerk gelegen ist. Unter die letztgenannten Tätigkeiten fallen insbesondere der Abschluss und die öffentliche Beurkundung von Verträgen, namentlich von Kaufverträgen über ein Grundstück, Verträgen über die Errichtung von Stockwerkeigentum, die Bestellung von Baurechten und anderer Dienstbarkeiten sowie von Grundpfandrechten und Grundlasten mit Einschluss der Leistungen zwecks Eintragung im Grundbuch. Als an dem Ort bewirkt, an dem das Grundstück oder Bauwerk gelegen ist, gelten ferner Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen erbracht werden (3. Lemma). Dazu zählen vor allem Architektur- und Ingenieurleistungen, die im Hinblick auf die Errichtung eines konkreten Bauwerkes erbracht werden. Ein enger Zusammenhang mit dem Grundstück ist zu bejahen, wenn sich die Dienstleistung überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung dieses Grundstükkes bezieht (vgl. deutsche Umsatzsteuer-Richtlinien [UStR D] Abschnitt 34 [2]). Fehlt der enge Zusammenhang mit dem Grundstück – was z. B. der Fall ist, wenn ein inländischer Notar für eine Person mit Wohnsitz im Ausland Abklärungen für den Kauf eines Ferienhauses in der Schweiz trifft –, kommt das Domizilprinzip nach Artikel 13 Absatz 3 zum Tragen. Das Domizilprinzip findet ferner Anwendung auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit Willensvollstreckungen. In der Folge bestimmt sich der Ort der Dienstleistung nach dem letzten Wohnsitz des Erblassers, unabhängig davon, ob sich ein Grundstück in der Erbmasse befindet.

Buchstabe b besagt, dass sich der Ort einer Personen- oder Güterbeförderung dort befindet, wo die zurückgelegte Strecke liegt. Demzufolge ist bei grenzüberschreitenden Beförderungen grundsätzlich zwischen einem steuerbaren und einem nicht steuerbaren Leistungsteil zu unterscheiden. Der Bundesrat kann allerdings bestimmen, dass bei solchen Leistungen kurze inländische Strecken als ausländische (z. B. die Eisenbahnstrecke von der französischen Grenze bis zum Hauptbahnhof Basel SBB) und kurze ausländische als inländische Strecken (z. B. die Eisenbahnstrecke über Lottstetten-Jestetten nach Schaffhausen) gelten.

Nach *Buchstabe c* wird ferner auf den Ort der Tätigkeit abgestellt, soweit es sich um Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung handelt. Darunter fallen das Beladen, Entladen, Umschlagen, die Lagerung sowie ähnliche Nebentätigkeiten. Sofern solche Leistungen lediglich Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung darstellen, teilen sie hingegen deren umsatzsteuerliches Schicksal.

In *Buchstabe d* wird zwecks Vermeidung von Doppelbesteuerungen bzw. Besteuerungslücken – in Anlehnung an Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c 1. Lemma der 6. EU-Richtlinie – eine Bestimmung über den Dienstleistungsort im Bereich von Kunst, Wissenschaft, Unterricht, Sport, Unterhaltung und in ähnlichen Bereichen einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter eingefügt. Besagte Leistungen werden dort erbracht, wo der Steuerpflichtige jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Durch das Wort «jeweils» wird klargestellt, dass

es nicht entscheidend darauf ankommt, wo der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern dass auf den einzelnen Umsatz abzustellen ist (vgl. UStR D Abschnitt 36).

Bei den in *Absatz 3* aufgezählten Leistungen bestimmt sich der Ort der Dienstleistung neu nach dem Domizilprinzip, d. h. massgeblich ist der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird. Der Sitzort des Leistungsempfängers wird in der Regel mit jenem Ort übereinstimmen, an dem die Dienstleistung verwertet wird. Mit der weitgehenden Übernahme des EU-Rechts lassen sich Doppelbesteuerungen bzw. Besteuerungslükken vermeiden. Im übrigen braucht im Unterschied zu Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe l MWSTV nicht mehr abgeklärt zu werden, ob die fraglichen Dienstleistungen im Ausland genutzt oder ausgewertet werden und somit von der Steuer befreit sind. Die in den Buchstaben a bis g aufgeführten Dienstleistungen entsprechen weitgehend der Aufzählung im Merkblatt der ESTV Nummer 13 (a. a. O., Ziff. 2 Bst. c).

Dem im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens geäusserten Begehren, in Artikel 13 Absatz 3 nicht nur die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen, sondern auch die Programmierung explizit zu erwähnen, wurde insofern entsprochen, als nunmehr in einem neu geschaffenen *Buchstaben d* auch ähnliche Dienstleistungen aufgeführt werden. Diese Formulierung eröffnet überdies die Möglichkeit, unter gewissen Voraussetzungen auch das Zurverfügungstellen von Übermittlungskapazitäten, welches angesichts der rasant fortschreitenden, weltweiten Vernetzung zum Zwecke des Datenaustauschs zunehmend an Bedeutung gewinnt, unter Artikel 13 Absatz 3 zu subsumieren (z. B. Zurverfügungstellen von Glasfaserkabel-Netzwerken).

Buchstabe g des Artikels 12 Absatz 3 E-MWSTG vom 28. August 1995 wurde gestrichen. Danach galt auch die *Vermittlung der in den Buchstaben a–f genannten Leistungen* als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Sitz hatte. Aufgrund der Streichung erfolgt die Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips in bezug auf Vermittlungsleistungen nunmehr in zwei Phasen. In einem ersten Schritt gilt es festzustellen, wo der Erbringer der Vermittlungsleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 13 Abs. 1). Befindet sich der Ort der Dienstleistung im Inland, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob allenfalls eine Steuerbefreiung nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe i Platz greift. Die vom Vermittler erbrachte Leistung ist demnach von der Steuer befreit, wenn der vermittelte Umsatz entweder nach Artikel 18 steuerfrei ist oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird. Mit der Streichung des erwähnten Buchstabens g ist sichergestellt, dass der Ort der Vermittlungsleistungen immer nach dem gleichen Schema bestimmt wird, unabhängig davon, ob es sich bei den vermittelten Umsätzen um Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 3, um sonstige Dienstleistungen oder aber um Lieferungen handelt. Demzufolge macht es keinen Unterschied mehr, ob beispielsweise der Erbringer einer in Artikel 13 Absatz 3 genannten Dienstleistung, welcher einen inländischen Vermittler mit der Rekrutierung von Klienten beauftragt hat, im Inland oder im Ausland ansässig ist. Massgeblich ist allein, ob der Empfänger der vermittelten Leistung im Inland oder aber im Ausland ansässig ist. Während die Vermittlung im ersteren Fall steuerbar ist, gilt sie in jenen Fällen, in denen der Empfänger im Ausland ansässig ist, als von der Steuer befreit.

Art. 14 Ort des Eigenverbrauchs (Art. 12bis)

Auf entsprechendes Begehren einiger Vernehmlasser wird in Artikel 14 neu der Ort des Eigenverbrauchs geregelt.

Gemäss *Buchstabe a* des neuen Artikels 14 gilt als Ort des Entnahmeeigenverbrauchs im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt seiner Entnahme befindet. Diese Regelung steht im Einklang mit dem deutschen Umsatzsteuerrecht, in dem sich der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs wegen der Vergleichbarkeit mit Lieferungen nach § 3 Absatz 6 UStG D bestimmt (s. Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 4. Auflage, München 1993, § 1 Anm. 55). Beim Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 liegt es nahe, in Anlehnung an Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe a auf den Ort abzustellen, an dem das Bauwerk gelegen ist *(Bst. b)*.

In *Buchstabe c* wird der Ort des Eigenverbrauchs bei Vermögensübertragungen geregelt. Im Unterschied zum Eigenverbrauch gemäss Artikel 9 Absatz 1, wonach ausschliesslich die Entnahme von Gegenständen die Eigenverbrauchsbesteuerung auslöst, gilt es vorliegendenfalls auch die Dienstleistungen miteinzubeziehen (s. Art. 9 Abs. 4). Ansonsten orientiert sich die in Artikel 14 Buchstabe c getroffene Regelung an Artikel 14 Buchstabe a.

Art. 15 Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken (Art. 12ter)

Der Auftrag an den Bundesrat, zur Vermeidung von Nichtbesteuerungen und Doppelbesteuerungen den Ort der Lieferungen und Dienstleistungen abweichend von Artikel 12, 13 und 14 zu bestimmen, soll insbesondere die Gleichbehandlung in- und ausländischer Leistungserbringer sicherstellen. Diese Bestimmung findet eine Parallele in Artikel 9 Absatz 3 der 6. EU-Richtlinie und in § 3*a* Absatz 5 UStG D.

3. Abschnitt: Von der Steuer ausgenommene Umsätze

Der *dritte Abschnitt* behandelt die von der Steuer ausgenommenen Umsätze. Wie bereits bei der MWSTV gibt Artikel 16 zunächst eine Definition des Begriffs der Ausnahme von der Steuer. Artikel 17 enthält sodann die Liste der von der Steuer ausgenommenen Umsätze (Negativliste).

Art. 16 Begriff (Art. 13)

Artikel 16 hält fest, dass der Vorsteuerabzug immer dann ausgeschlossen ist, wenn sich die Vorsteuern auf Lieferungen und Einfuhren von Gegenständen sowie auf Dienstleistungen beziehen, die für einen nicht steuerbaren Umsatz, für dessen Versteuerung nicht optiert wird, verwendet werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob der nicht steuerbare Umsatz im In- oder Ausland getätigt wird.

Art. 17 Ausnahmeliste (Art. 14)

Dieser Artikel zählt die von der Steuer ausgenommenen Umsätze auf, also diejenigen Umsätze, die nicht Steuerobjekt der MWST bilden (sog. Negativkatalog). Alle europäischen Länder, welche die MWST eingeführt haben, kennen Ausnahmen von der Steuerpflicht. Die schweizerische Lösung lehnt sich an die 6. EU-Richtlinie an, übernimmt sie in einzelnen Bestimmungen gar wörtlich. Bei den in Artikel 17 MWSTG aufgeführten Befreiungen handelt es sich um sogenannte unechte Befreiungen (im Gegensatz zur echten Befreiung nach Art. 18 MWSTG). Wesentliches Merkmal der von der Steuer ausgenommenen Umsätze ist, dass sie grundsätz-

lich einen Vorsteuerabzug ausschliessen, wenn nicht nach Artikel 24 ein Optionsrecht besteht und davon Gebrauch gemacht wird.

Ziffer 1 nimmt die Beförderung von Gegenständen, die unter das Postregal im Sinne des Postverkehrsgesetzes vom 2. Oktober 1924 (PVG; SR *783.0*) fallen, von der Steuer aus. Nach Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b dieses Gesetzes gilt dies für die Beförderung von offenen und verschlossenen Briefen, von mit Mitteilungen versehenen Postkarten und von verschlossenen Sendungen aller Art mit einem Gewicht bis 5 kg. Nur diese Leistungen sind bei der PTT von der Steuer ausgenommen. Das MWSTG hat an der schon in der MWSTV gestützt auf Artikel 8 UeB-BV getroffenen Lösung nichts geändert, zumal der Gesetzestext auch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der 6. EU-Richtlinie entspricht.

Ziffer 2 nimmt auch die mit der Spitalbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung in Spitälern eng verbundenen Umsätze von der Steuer aus. Darunter fällt insbesondere die Abgabe von Speisen und Getränken, die in den Spitalküchen zubereitet und am Spitalbett den Patienten gereicht werden. In Spitälern oder Einrichtungen gleicher Art befindliche Cafeterias, Kioske und Blumenstände haben dagegen ihre Umsätze zu versteuern, gleichgültig, ob es sich bei den Abnehmern um Patienten, Besucher oder andere Personen handelt. Um einen «damit eng verbundenen Umsatz» und damit um eine von der Steuer ausgenommene Leistung handelt es sich auch bei der Verabreichung bzw. Applikation eines Medikamentes im Zuge der ärztlichen Heilbehandlung (z. B. durch eine Spritze, durch Einnahme von Pillen). Nicht ausgenommen ist dagegen die Abgabe von Medikamenten als solche (z. B. wird dem Patienten noch eine Schachtel Pillen für die Mitnahme nach Hause abgegeben), womit eine Gleichbehandlung mit Apotheken und selbstdispensierenden Ärzten erreicht wird.

Unter die Zentren für Diagnostik fallen Röntgeninstitute und medizinische Labors.

Unter «Zentren für ärztliche Heilbehandlung» fallen beispielsweise Rehabilitationszentren. Entscheidend ist, dass die Einrichtung für Dritte nicht ohne weiteres zugänglich, sondern eine ärztliche Einweisung erforderlich ist. Kurhäuser, welche keine eigentlichen Zentren für die Heilbehandlung sind, fallen somit nicht darunter.

Die im vorgelegten Gesetzestext vorgeschlagene Lösung ist EU-konform (vgl. Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. b der 6. EU-Richtlinie). Die von einigen Vernehmlassern geforderte Freistellung oder Privilegierung des Outsourcings von Verpflegungsleistungen wird abgelehnt, weil Ausnahmen im Sinne der Rechtsgleichheit restriktiv zu handhaben sind, und weil die bestehenden Ausnahmen auf Umsätze beschränkt sind, die eng mit dem Spitalbetrieb und der Heilbehandlung des Patienten verbunden sind. Mit der im MWSTG getroffenen Lösung, wonach Lieferungen von Prothesen und orthopädischen Apparaten steuerbar sind, soll die Wettbewerbsneutralität hergestellt werden zwischen den Fabrikationsunternehmen (z. B. Zahntechnikern), die Lieferungen von Prothesen und orthopädischen Apparaten an Mediziner und Spitäler versteuern müssen, und den Medizinern und Spitälern, welche von Unternehmen bezogene oder selbst hergestellte Prothesen und orthopädische Apparate im Zuge der Heilbehandlung an Patienten abgeben.

Ziffer 3 gibt eine Aufzählung einiger der in der Schweiz für die Heilbehandlung anerkannten Berufskategorien. Die Formulierung «oder Angehörige ähnlicher medizinischer Heilberufe» macht deutlich, dass die Aufzählung nicht abschliessend ist. Die Formulierung erlaubt auch die Freistellung von Heilbehandlungen, die von Apothekern, Drogisten und ähnlichen Berufen ausgeübt werden, sofern es sich um echte Heilbehandlungen handelt, die ärztlich verordnet werden. Von der Besteue-

rung ausgenommen werden allerdings nur Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, nicht aber solche von Tierärzten. Diese Bestimmung entspricht der EU-Regelung.

Medikamente und medizinische Hilfsmittel, die durch die Angehörigen der Heilberufe im Rahmen ihrer Behandlung unmittelbar am Patienten selber verwendet werden, sind Teil der von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlung. Werden sie jedoch dem Patienten zur eigenen Anwendung nach Hause gegeben oder überlassen, sind sie als selbständige Lieferungen von Gegenständen zum anwendbaren Satz zu versteuern.

Mit der Formulierung «Ausserdem sind Pflegeleistungen in Heimen oder durch SPITEX-Organisationen ausgenommen, sofern sie ärztlich verordnet sind» soll die geltende Praxis der ESTV im Gesetz verankert werden. Danach sind Grund- und Behandlungspflege von öffentlich-rechtlichen und privaten SPITEX-Organisationen von der Steuer ausgenommen, soweit diese Leistungen durch die Krankenversicherung übernommen werden. (Zur Spitex-Frage vgl. weiter auch bei Ziff. 7)

Auch die im Rahmen von Heilbehandlungen abgegebenen Prothesen und orthopädischen Apparate unterliegen der Steuer (vgl. Kommentar zur Ziff. 2).

Ziffer 4 erklärt Lieferungen von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut als der Steuer nicht unterliegend, wenn sie durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler oder durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung erfolgen.

Die Steuerbefreiung ist nur anwendbar, sofern der Lieferer von menschlichen Organen oder menschlichem Vollblut eine medizinisch anerkannte Institution oder Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung ist. Damit wird sichergestellt, dass nur Leistungen von der Steuer ausgenommen sind, die effektiv im Bereich des Gesundheitswesens erbracht werden.

Ziffer 5 befreit Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Ziffer 3 aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen an die Gemeinschaftsmitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden. Einschränkend wird festgehalten, dass nur die Selbstkosten ohne jeden Gewinnzuschlag berechnet werden dürfen. Die Bestimmung entspricht weitgehend jener in Artikel 13 Teil A Ziffer 1 Buchstabe f der 6. EU-Richtlinie. Zu denken ist hier beispielsweise an Apparate und Einrichtungen (z. B. Röntgenapparate), die von einer Gemeinschaft von Ärzten angeschafft und genutzt werden. Die Kosten für die Nutzung werden den Ärzten anteilsmässig belastet; der einzelne Arzt wiederum stellt seinem Patienten für die betreffende Leistung (z. B. Röntgenaufnahme) Rechnung. Damit steht also in diesen Fällen der Patient in einem Vertragsverhältnis mit seinem Arzt und nicht mit der Gemeinschaft.

Ziffer 6 nimmt Beförderungen von kranken, verletzten und invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln von der Steuer aus. In den Genuss dieser Befreiungsvorschrift gelangen somit Krankentransporte, z. B. mit einer Ambulanz, einem Helikopter der Rettungsflugwacht oder auch Transporte von Invaliden in speziell eingerichteten Invalidentaxis. Nicht befreit sind dagegen Transporte solcher Personen mit einem beliebigen Fahrzeug, wie z. B. einem Taxi.

Die Änderung des Wortes «Fahrzeuge» in «Transportmittel» bedeutet eine Anpassung an die bestehende Praxis und umfasst neben den Fahrzeugen auch Flugzeuge und Schiffe.

Ziffer 7 bezweckt jene Leistungen zu befreien, welche von Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbracht werden, wie z. B. die Leistungen im Zusammenhang mit der gebundenen Vorsorge (vgl. 3. Säule). Darunter fallen jedoch auch die noch ausdrücklich erwähnten Leistungen von Alters-, Wohn-, und Pflegeheimen. Dabei wird vorausgesetzt, dass es sich um gemeinnützige Heime handelt. Unter der Formulierung «gemeinnützig» versteht die Praxis Unwiderruflichkeit der Zweckbindung, Handeln im allgemeinen Interesse und Uneigennützigkeit. Ferner muss es sich beim Leistungserbringer um eine Genossenschaft, eine Stiftung, einen Verein oder eine Aktiengesellschaft handeln. Dementsprechend werden die meisten sogenannten Seniorenresidenzen infolge des fehlenden sozialen Charakters von der Steuerbefreiung ausgeschlossen und deren Umsätze daher steuerbar sein.

Mit der in Ziffer 7 gewählten Formulierung, dass «auch die Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (SPITEX) ebenso wie diejenigen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen» von der Besteuerung ausgenommen werden, geht man über die mit Ziffer 3 abgedeckte geltende Praxis hinaus. Mit Ziffer 7 wird sichergestellt, dass mit Bezug auf die Pflege zu Hause von einer objektiven und nicht von einer subjektiven Betrachtungsweise ausgegangen wird, und dass diese gleich behandelt wird wie diejenige im Spital, soweit es sich um eine gemeinnützige Organisation handelt. Demnach sind hauswirtschaftliche Leistungen, die in engem Zusammenhang mit der Pflege stehen (Essenszubereitung, unerlässliches Reinigen, usw.), von der Besteuerung ausgenommen, wie das auch im Spital der Fall ist.

Die Ergänzung der Bestimmung durch die Brockenhäuser, Flohmärkte und ähnliche Veranstaltungen macht deutlich, dass solche Umsätze von der Besteuerung unecht befreit sind, wenn diese Umsätze ausschliesslich zum Nutzen der genannten Einrichtungen erfolgen.

Ziffer 8 will die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze, sofern sie von dafür eingerichteten Institutionen erbracht werden, von der Steuer ausnehmen. Dies gilt sowohl für Institutionen der öffentlichen Hand wie für solche mit privater Trägerschaft; darunter fallen z. B. Waisenhäuser, Kinderkrippen und -horte, Tagesheime. Nicht aus dieser Bestimmung ergibt sich jedoch die Steuerbefreiung der Betreuung von Betagten (in bestimmten Fällen kann diese unter Ziff. 3 oder 7 hievor fallen) sowie der Gastwirtschafts- und Beherbergungsleistungen für Lehrlinge.

Ziffer 9 befreit jegliche Art von Unterricht, gleichgültig welcher Stufe, von der Steuer, also z. B. nicht nur den Sprach- oder Mathematikunterricht bis auf Hochschulstufe, sondern z. B. auch den Unterricht in einer Autofahrschule, in einer Reitschule, im weiteren auch Einzelkurse, z. B. Kurse für autogenes Training. In den Vernehmlassungen wird u. a. gefordert, die Formulierung «steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen» zu streichen, das öffentliche und private Bildungswesen integral zu befreien und die Referentenhonorare auch im Falle von angestellten Dozenten von der Besteuerung auszunehmen.

Betreffend gastgewerbliche Leistungen und Beherbergungsleistungen ist zu unterscheiden zwischen Artikel 14 Ziffer 8 MWSTV/Artikel 17 Ziffer 8 E-MWSTG und Artikel 14 Ziffer 9 MWSTV/Artikel 17 Ziffer 9 E-MWSTG. Im Zusammenhang mit der Kinder- und Jugendbetreuung nach Artikel 14 Ziffer 8 MWSTV, nimmt die Praxis die im Rahmen der Kinder- und Jugendbetreuung erbrachten gastgewerbli-

chen und Beherbergungsleistungen von der Besteuerung aus. Die Wegleitung für Steuerpflichtige nennt in diesem Zusammenhang in Ziffer 606 Waisenhäuser, Kinderkrippen und Tagesheime. Demgegenüber sind die gastgewerblichen Leistungen und die Beherbergungsleistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen gemäss Praxis zu Artikel 14 Ziffer 9 MWSTV steuerbar, ebenso das Vermieten von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Gastgewerbe. Die Ausdehnung der Ausnahmen auf die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen im Bereich von Artikel 14 Ziffer 9 MWSTV/Artikel 17 Ziffer 9 E-MWSTG erscheint vor allem unter dem Gesichtswinkel der Wettbewerbsneutralität als nicht *gerechtfertigt (private Gasthäuser neben Uni-Mensa).*

In der EU sind die Regelungen differenziert. Ausgenommen sind nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe h der 6. EU-Richtlinie die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betroffenen Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Institutionen. Weiter nimmt Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der 6. EU-Richtlinie die Erziehung, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Steuer aus.

Entsprechend Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der 6. EU-Richtlinie befreit z. B. § 4 Nummer 21 UStG D (unecht) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen anerkannter privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen. Dabei werden Leistungen, die sich auf die Unterbringung und Verpflegung von Schülern beziehen, weil sie nur mittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, nicht von der Besteuerung ausgenommen.

In Betracht kommt aber die Ausnahme nach § 4 Nummer 23 UStG D, der die Versorgung von Jugendlichen zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken von der Besteuerung ausnimmt (Beherbergung, Beköstigung usw.) und dabei den Begriff der «Jugendlichen» sehr weit fasst (Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres); *ausgenommen ist auch die Beherbergung und Beköstigung durch Einrichtungen der Jugendhilfe nach* § 4 Nummer 25 Buchstabe b UStG D. Die Umschreibung der von der Steuer ausgenommenen Umsätze geht demnach im deutschen Recht weiter als im geltenden schweizerischen Recht.

In der Vernehmlassung wurde auch verlangt, dass die Referentenhonorare auch dann von der Umsatzbesteuerung ausgenommen sein sollten, wenn der Referent sich in einem Anstellungsverhältnis befindet. Die Forderung des Anwaltsverbandes bezieht sich auf die Praxis der ESTV, welche die Tätigkeit einer Lehrkraft im Angestelltenverhältnis nur dann von der Besteuerung ausnimmt, wenn sie als Privatperson auftritt, das Honorar vereinnahmt und privat verbucht. In den anderen Fällen handelt es sich um eine Zurverfügungstellung von Personal durch den Arbeitgeber der Referenten und somit um eine steuerbare Vorleistung für den Unterricht (vgl. die deutsche Praxis zu § 4 Nr. 21 UStG D; in: Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1995, S. 593: «Unmittelbar wird der Bildungszweck aber erst durch die Lehrtätigkeit der Dozenten erfüllt. Die vorgeschaltete Personalgestellung dient diesem Zweck lediglich mittelbar. Sie erfüllt die Voraussetzung des § 4 Nr. 21 UStG D somit nicht.»). An der Praxis ist daher festzuhalten.

Ziffer 10 führt eine Ausnahme von der Steuerbarkeit des Personalverleihs ein: Soweit das Personal durch religiöse und weltanschauliche, nicht-gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke überlassen wird, ist der Personalverleih nicht steuerbar. Die Leistungen der Haus- und Krankenpflegeorganisationen (SPITEX) sind nicht nach dieser Bestimmung, sondern nach Ziffer 3 und 7 von der Steuer ausgenommen. Gleich verhält es sich mit der Betagtenbetreuung: Diese kann allenfalls nach Ziffer 3 oder 7 von der Steuer ausgenommen sein.

Ziffer 11 verhindert vor allem, dass die Mitgliederbeiträge, insbesondere von Vereinen, bei Erreichen der Mindestumsatzgrenze der Steuer unterworfen werden. Muss für die Inanspruchnahme einer durch den Verein erbrachten Leistung ein spezieller Betrag bezahlt werden, der nicht durch den Mitgliederbeitrag abgedeckt ist, unterliegt dieser der Steuer. Aus Gründen der Rechtsgleichheit werden nicht nur die Arbeitnehmerorganisationen in diese Bestimmung eingeschlossen, sondern auch ihre Sozialpartner, die Arbeitgeber-, Wirtschafts-, Berufs- und Branchenverbände.

Einige Vernehmlasser möchten weitergehen und generell die Mittelbeschaffung zur Finanzierung anerkannt gemeinnütziger Tätigkeiten von der MWST befreien. So wird vorgeschlagen, alle Umsätze von gemeinnützigen Organisationen unecht zu befreien, wenn diese Organisationen von den direkten Steuern befreit sind.

Artikel 17 Ziffer 11 MWSTG wird aber vor allem aus Gründen der Wettbewerbsneutralität nicht ausgedehnt. Hinzu kommt, dass diese Bestimmung dem Grundsatz nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der 6. EU-Richtlinie entspricht.

Ziffer 12 nimmt das gesamte Gebiet der kulturellen Dienstleistungen von der Steuer aus. Wie aus der Aufzählung in dieser Ziffer 12 hervorgeht, ist der Kreis der Ausnahmen sehr weit gefasst; in Zweifelsfällen wird diese Bestimmung so auszulegen sein, dass Veranstaltungen, die zwar nicht direkt unter eine der hier genannten Bezeichnungen fallen, aber dennoch dem Wesen nach einer dieser Ausnahmen entsprechen, auch von der Steuer zu befreien sein werden.

Befreit werden sollen kulturelle Dienstleistungen, die unmittelbar dem Publikum erbracht werden. Ein Kriterium dafür ist, dass das Publikum hiefür ein besonderes Entgelt in Form eines Eintrittsbilletts o.dgl. zu entrichten hat. Das ist nicht der Fall, wenn beispielsweise ein von einem Wirt oder einem Hotelier verpflichteter Musiker oder eine Musikgruppe zur Unterhaltung der Gäste aufspielt (z. B. Barpianist); die vom Wirt oder Hotelier gegebenenfalls durch einen Zuschlag auf die Konsumationspreise erzielten Mehreinnahmen sind demnach von ihm zu versteuern. Anders verhält es sich lediglich dann, wenn für den Auftritt ein separat ausgewiesener Zuschlag auf den Konsumationspreisen erhoben wird. Ebenfalls nicht von der Steuer befreit sind Vorleistungen, wie die Vermietung von Sälen im Gastgewerbe, das Vermieten und Einrichten von Audioanlagen u. dgl. Um diesbezüglichen Missverständnissen entgegenzuwirken, wird im Gesetzestext präzisierend von «Aufführungen» bzw. «Vorführungen» (Bst. a) und «Darbietungen» (Bst. b) gesprochen. Aus dem gleichen Grund wurde den Leistungen nach Buchstabe c der Begriff «Besuche von» (... Galerien, Museen usw.) vorangestellt.

Musikalische Aufführungen umfassen sämtliche Stilrichtungen. Unter den Begriff «andere ausübende Künstler» fallen z. B. Feuerschlucker, Tierbändiger, Hypnotiseure, aber auch Zirkusartisten. Zu den Museen und Galerien zählen auch Pinakotheken sowie Ausstellungen von Gemälden, von Kunst- oder archäologischen

Gegenständen. Tierparks, für die Eintritt verlangt wird, sind zoologischen Gärten gleichgestellt.

In den Vernehmlassungen wurde insbesondere verlangt, alle kulturellen Dienstleistungen von der Besteuerung auszunehmen und die Formulierung «dem Publikum unmittelbar erbrachte ...» zu streichen. Der geltende Artikel 14 Ziffer 12 MWSTV nimmt das gesamte Gebiet der kulturellen Dienstleistungen von der MWST aus. Ziffer 12 fasst, was die Aufzählung der Buchstaben a ff. zeigt, den Kreis der Ausnahmen von der Steuer sehr weit. Wie die ESTV im Kommentar MWSTV (BBl *1994* III 544) zum Ausdruck bringt, ist die Bestimmung so auszulegen, dass Veranstaltungen, die dem Wesen nach einer der Ausnahmen entsprechen, ebenfalls auszunehmen sind.

Nach Praxis der ESTV wird für die Ausnahme von der Besteuerung allein darauf abgestellt, ob der Künstler seine Leistung unmittelbar vor dem Publikum erbringt. Keine Rolle spielt dabei, ob das Publikum ein besonderes Entgelt zahlen muss, und ob dieses gegebenenfalls direkt dem Künstler oder dem Veranstalter vergütet wird, welcher den Künstler für eigene Rechnung engagiert hat. Die künstlerische Darbietung ist in solchen Fällen sowohl beim Künstler (Gage) als auch beim Veranstalter von der Steuer ausgenommen. Falls der Künstler seine Darbietung nicht unmittelbar vor dem Publikum erbringt, sondern z. B. in einem Radio- oder Fernsehstudio zwecks Ausstrahlung oder in einem Tonstudio zwecks CD- oder Kassettenaufnahme, unterliegt sie richtigerweise der Besteuerung.

Ziffer 12 Buchstabe b: Hier wird u. a. verlangt, Unternehmen mit Schiess- und Spielbetrieben beim Begriff Schausteller einzubeziehen. Dieser Vorschlag erscheint begründet. Nach Praxis der ESTV zählen Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und anderen ausübenden Künstlern sowie Schaustellern zu den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen. Schiessbudeninhaber werden dagegen nicht als Schausteller betrachtet. Sie betreiben aber wie die Schausteller ein Wandergewerbe und sollten daher mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls unter den Schaustellerbegriff subsumiert werden.

Das MWSTG sieht daher vor, den Schaustellerbegriff analog der deutschen Praxis zu interpretieren. Nach § 30 der deutschen Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (UStDV) gelten als Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller *Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige* Lustbarkeiten auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen. Abschnitt 169 UStR D hält fest, dass zu den begünstigten Leistungen im Sinne von § 30 UStDV auch die Leistungen der Schau- und Belustigungsgeschäfte, der Fahrgeschäfte aller Art – Karusselle, Schiffschaukeln, Achterbahnen usw. – der Schiessstände sowie die Ausspielungen gehören. Die Umsätze der Schausteller sind nach deutschem Recht allerdings nicht von der Steuer ausgenommen, sondern unterliegen dem ermässigten Satz.

Die Formulierung «mit Einschluss von Geschicklichkeitsspielen» stellt sicher, dass Schiessbudenumsätze und ähnliche Umsätze (Büchsenwerfen) von der Steuer ausgenommen sind.

Ziffer 12 Buchstabe d: Hinsichtlich Bibliotheken wurde verdeutlicht, dass nicht nur Bücher, Zeitschriften usw., sondern auch Angebote auf Tonträgern wie z. B. gesprochene Buchtexte oder Musikangebote auf Tonbändern, Platten oder CDs eingeschlossen sind. Das ist indessen gemäss Kommentar MWSTV (BBl *1994* III 544) schon heute der Fall. Gestrichen wurden die Videotheken, da deren Angebote

zu einem beachtlichen Teil nicht als kulturelle Leistungen im Sinne von Artikel 17 Ziffer 12 zu bewerten sind.

Ziffer 13: Neben den schon nach geltendem Recht von der Steuer ausgenommenen Eintrittsgeldern für Sportveranstaltungen sollen neu auch die Entgelte, die für die *Teilnahme* an solchen Anlässen zu zahlen sind, von der Steuer ausgenommen sein. Darunter fallen in erster Linie Startgelder für Volksläufe und Lizenzgebühren, die an Verbände für die Teilnahme an Meisterschaftsbetrieben zu zahlen sind. Ist im Startgeld eine kleinere Nebenleistung eingeschlossen (Verpflegung und Erfrischungsgetränke an der Laufstrecke, Abgabe einer Medaille), sind auch diese ausgenommen.

Zu versteuern sind alle übrigen Umsätze, die im Bereich des Sports und der Fitness erbracht werden. Es sind dies namentlich Eintritte und Umsätze in Fitnessklubs, Fanartikelverkäufe, Restaurationsbetriebe in Sportstadien, Festwirtschaften von Sportvereinen, Sponsoring- und Werbeeinnahmen sowie Übertragungsrechte. Es darf dabei aber nicht vergessen werden, dass auch für diese Umsätze die allgemeine Umsatzgrenze von 75 000, bzw. 250 000 Franken (Art. 23 Abs. 1 Bst. a) jährlich gilt. Einmalige Festwirtschaften und Werbeeinnahmen von unterklassigen, ehrenamtlich geführten Vereinen werden diese Grenzen im Normalfall nicht überschreiten.

Diese Regelung geht weiter als diejenige in der EU (Teil A Absatz 1 Buchstabe m der 6. EU-Richtlinie), wo Eintrittsgelder steuerbar sind, aber nicht so weit wie die kürzlich eingereichte Volksinitiative «gegen eine unfaire MWST im Sport und im Sozialbereich». Letztere verlangt, dass «alle Umsätze ausgenommen sind, die von nicht-gewinnstrebigen Sportverbänden und Sportvereinen sowie anerkannten gemeinnützigen Organisationen oder zu deren Unterstützung erzielt werden». Mit diesem Wortlaut wären auch die oben erwähnten Umsätze (Restaurationsbetriebe, Werbeeinnahmen usw.) ausgenommen, ebenso wie das Hotel, das eine gemeinnützige Organisation (WWF, Heilsarmee) führt. Bei den Sportvereinen käme es dabei sehr stark auf den Begriff der Nicht-Gewinnstrebigkeit an, der von den Initianten jedoch sehr extensiv ausgelegt wird, wenn auch Nationalliga-Vereine darunter fallen sollen. Gerade in diesem Bereich ist der Unterschied zwischen einem Sportverein und einem andern kommerziell betriebenen Geschäft nicht mehr gross.

Auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität mit vergleichbaren Anbietern müssen deshalb die kommerziellen Aktivitäten von Sportvereinen und -verbänden besteuert werden.

Ziffer 14 nimmt die kulturellen Dienstleistungen und Warenlieferungen der Urheber von der Besteuerung aus. Ebenso ausgenommen sind die Dienstleistungen, welche die Verwertungsgesellschaften und Verleger zur Verbreitung der genannten Werke erbringen. Die Umsätze der Kunstmaler und Bildhauer aus den von diesen persönlich hergestellten Kunstwerken wurden aus systematischen Gründen hier eingeordnet. Nach geltendem Recht sind die Kunstmaler und Bildhauer für Umsätze mit den von ihnen persönlich hergestellten Kunstwerken subjektiv befreit (Art. 19 Abs. 1 Bst. c MWSTV).

In den Vernehmlassungen wurde Artikel 14 Ziffer 13 E-MWSTG vom 28. August 1995 grundsätzlich begrüsst, aber auch als zuwenig weit gehend kritisiert. Die Neufassung stellt zunächst klar, dass die kulturellen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der Künstler und Urheber gemäss Urheberrechtsgesetz von der Steuer ausgenommen sind; darüber hinaus fallen unter die Ausnahme auch sämtli-

che Dienstleistungen der Verleger und Verwertungsgesellschaften zwecks Verbreitung der Werke.

Ziffer 15 nimmt sämtliche durch die Versicherungen für Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen in Rechnung gestellten Prämien aus, einerseits aus sozialen Erwägungen, anderseits auch deshalb, weil einzelne dieser Umsätze bereits der Stempelabgabe unterliegen (vgl. Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben, [StG] Art. 21 ff./SR *641.10*). Im weiteren unterliegen auch die Dienstleistungen von selbständigen Versicherungsvertretern und Versicherungsmaklern nicht der Steuer. Diese Befreiung erstreckt sich auf jene Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeit erbracht werden. Dabei handelt es sich beispielsweise um die Betreuung der Versicherungsnehmer in Versicherungsangelegenheiten, die Ermittlung und Beschaffung des geeigneten Versicherungsschutzes, die Vertretung ihrer Interessen in Schadensfällen sowie das Inkasso. Somit ist entscheidend für die Steuerbefreiung, dass die erbrachte Leistung berufstypisch ist. Zur berufstypischen Tätigkeit eines Versicherungsmaklers gehören z. B. nicht die verwaltende Tätigkeit für Versicherungsunternehmen oder Hilfsgeschäfte, wie der Verkauf von Unfallfahrzeugen.

Die vorliegende Bestimmung ist eurokompatibel.

Ziffer 16 nimmt, entsprechend den Regelungen, welche auch die Mitgliedstaaten der EU kennen, die meisten Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, die angestammten oder sog. klassischen Bankdienstleistungen, von der Steuer aus. Was dabei das Kreditgeschäft (auch Zinsgeschäft) anbelangt, ist daran zu erinnern, dass die MWST als eine wichtige Form der Umsatzsteuer eine Verbrauchs- oder Konsumsteuer ist und daher den Aufwand des Verbrauchers für Warenkäufe, Bauleistungen und Dienstleistungen im Inland belasten soll. Würde die Kreditgewährung als Dienstleistung auch noch der Steuer unterstellt, so ergäbe sich für alle diejenigen Verbraucher, die für die Beschaffung von Gütern auf einen Kredit angewiesen sind, insofern eine doppelte steuerliche Belastung, als sie zunächst die Steuer auf dem ihnen eingeräumten Kredit und darauf noch die Steuer auf dem Kauf der Güter, die sie mit den ihnen kreditierten Beträgen finanzieren, zu tragen hätten. Konsumenten, die ihre Anschaffungen mit eigenen Mitteln tätigen können, zahlten die Steuer dagegen nur einmal, dann nämlich, wenn sie Gegenstände bezögen oder Dienstleistungen an sich erbringen liessen. Im weiteren ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen einer Besteuerung der Kreditgewährung auch das Hypothekarkreditgeschäft unter die Steuer fiele; dies würde aber, jedenfalls bei den Hypothekarkrediten für den Wohnungsbau, zu einer zusätzlichen Belastung der Wohnungen führen und wäre wegen der Auswirkungen auf die Mietzinse sozialpolitisch unerwünscht. In bezug auf die Emission von und den Handel mit Wertpapieren ist zu bemerken, dass derartige Geschäfte bereits im Rahmen der Bestimmungen des erwähnten Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben steuerlich erfasst werden. Die Erhebung der MWST wäre in diesem Bereich ebensowenig zweckmässig wie bei den Versicherungsleistungen.

Aufgrund der Ausgestaltung der Ziffer 16 sind im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs die folgenden Leistungen steuerbar:

a. Vermögensverwaltung: Dazu zählen namentlich die Liegenschaftsverwaltung, die Wertschriftenverwaltung (Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren und Anteilen im Rahmen eines sog. offenen Depots, ferner Treuhandanlagen) sowie die Erbschaftsverwaltung;
b. Inkassogeschäft: Einziehung von Forderungen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere hervorzuheben, dass die Dienstleistungen der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts nicht nur steuerbar sind, wenn sie von Unternehmen erbracht werden, die als Bankinstitute gelten; sie sind auch zu versteuern, wenn es sich bei solchen Dienstleistungserbringern um andere Unternehmen handelt, z. B. um Vermögensverwaltungs- oder Treuhandgesellschaften, Inkassobüros, Rechtsanwälte oder Notare. Soweit die im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs getätigten Umsätze Waren zum Gegenstand haben, unterliegen diese Umsätze schon als Lieferungen von Gegenständen der Steuer. Dies ist z. B. der Fall beim Handel mit Banknoten und Münzen, die als Sammlerstücke, also nicht als gesetzliches Zahlungsmittel, verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind, ferner mit Medaillen und mit anderen Edelmetallen als Gold. Was die Umsätze von Gold betrifft, wird der Bundesrat gestützt auf Artikel 86 Buchstabe e eine besondere Verordnung erlassen.

Ziffer 17 nimmt zunächst die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken von der Steuer aus. Dazu zählen u. a. ebenfalls das Kaufsrecht und das Vorkaufsrecht, welche als dinglich verstärkte obligatorische Rechte (sog. Realobligationen) zählen.

Die Verwaltung von Liegenschaften durch deren Eigentümer unterliegt – systembedingt – ebenfalls nicht der Steuer. Im weiteren sollen auch die Leistungen, die Stockwerkeigentümergemeinschaften ihren Mitgliedern im Zusammenhang mit der Benutzung des gemeinschaftlichen Eigentums erbringen, von der Steuer unbelastet bleiben. Hiebei handelt es sich insbesondere um an die Mitglieder weiterbelastete Leistungen, die die Gemeinschaft für alle mit entsprechendem Mengenrabatt eingekauft hat, wie z. B. Heizöl oder Gegenstände, die in den gemeinschaftlich genutzten Räumen neu installiert oder eingebaut werden müssen.

Ziffer 18 ordnet an, dass die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer ausgenommen ist. Es handelt sich somit um die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften und Gebäuden oder Teilen davon. Sie soll – gleich wie die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken – nicht besteuert werden, weil sie vor allem die Wohnungsmieten verteuern würde. Allerdings wird diese Ausnahme von der Steuerbarkeit an gewichtige Einschränkungen gebunden:

Soweit die Vermietung den Charakter einer gastgewerblichen Leistung, nämlich einer Beherbergung aufweist, unterliegt sie, wie generell solche Leistungen, der Steuer. Dies ist bei der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen der Fall, und zwar unabhängig davon, wie lange die Vermietung dauert. Zwecks Erleichterung der steuerlichen Abrechnung im Hotelgewerbe fällt unter diese Regelung ebenfalls die Vermietung von Konferenz- und Aufenthaltsräumen, handelt es sich bei diesen doch auch um Unterkünfte zur Beherbergung von Gästen. Auch die Vermietung von Campingplätzen, ob kurz- oder langfristig, unterliegt der Steuer. Auf die Unterscheidung zwischen kurz- und langfristiger Vermietung wird in diesen Fällen bewusst verzichtet, liegen dabei doch – neben der reinen Mietkomponente – auch eigentliche Dienstleistungen vor (Reinigung und Instandhalten von Sanitäreinrichtungen, Betten machen, Rasen mähen u. ä.).

Im weiteren unterliegen der Steuer die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (namentlich in Parkhäusern). Von der Steuer ausgenommen ist dagegen die kurzfristige Vermietung von Parkplätzen am Strassenrand (z. B. mittels Ticketautomaten oder Parkuhren), handelt es sich in solchen Fällen doch um gesteigerten Gemeinge-

brauch. Ferner müssen die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören, von Sportanlagen, sowie die Vermietung von Schliessfächern (z. B. in Bahnhöfen, ferner von Tresor- und Schrankfächern in Banken) versteuert werden.

Ziffer 19 nimmt die Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen, die höchstens zum aufgedruckten Wert gehandelt werden, von der Steuer aus. Daraus folgt, dass die Lieferung von im Inland gültigen Postwertzeichen unter dem aufgedruckten Wert ebenfalls nicht der Steuer unterliegt. Bei dieser Steuerbefreiung handelt es sich um einen mit den Umsätzen von gesetzlichen Zahlungsmitteln vergleichbaren Fall.

Ziffer 20 befreit die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen, die mit Geldeinsatz verbunden sind, von der Steuer. Eine Ausnahme von der Besteuerung greift jedoch nur dann Platz, wenn die genannten Umsätze bereits einer anderen Steuer oder Abgabe unterliegen.

Ziffer 21 will eine mehrfache Besteuerung von gebrauchten Gegenständen, die in einem Unternehmen als Betriebsmittel verwendet wurden, verhindern. Sofern für solche Gegenstände ursprünglich, das heisst bei ihrem Bezug oder bei ihrer Anschaffung, kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder keine Anrechnung der Warenumsatzsteuer möglich war, sollen sie nicht mehr der Steuer unterliegen, wenn sie nach Gebrauch aus dem Unternehmen ausgeschieden und veräussert werden. Für die steuerliche Behandlung von Gegenständen, die unter dem alten Recht erworben wurden und nach Inkrafttreten der MWSTV veräussert werden, sei auf Artikel 84 Absätze 6 und 7 MWSTV verwiesen. Die Regelung ist auch anwendbar bei der Veräusserung von gebrauchten Betriebsmitteln durch Betriebe, die subjektiv nicht steuerpflichtig sind (vgl. Art. 21 und Art. 23 Abs. 1 Bst. b).

4. Abschnitt: Von der Steuer befreite Umsätze

Art. 18 Befreiungen (Art. 15)

Absatz 1 erklärt im Sinne einer Begriffsbestimmung, dass unter den in diesem Artikel angeordneten Steuerbefreiungen der sog. echte Nullsatz zu verstehen ist, welcher folgendes bedeutet: Einmal ist der Umsatz selbst von der Steuer befreit, und überdies besteht auch für alle Gegenstände und Dienstleistungen, die für die Bewirkung solcher Umsätze benötigt werden, der Vorsteuerabzug.

Absatz 2 zählt die einzelnen Fälle dieser Befreiungen auf.

Buchstabe a befreit sowohl Lieferungen von Gegenständen, die der Lieferer oder dessen Beauftragter selbst ins Ausland verbringt oder verbringen oder versenden lässt, als auch Lieferungen von Gegenständen, die erst vom nicht-steuerpflichtigen Empfänger oder dessen Beauftragtem exportiert werden. Die Steuerbefreiung aus Gründen des Exportes ist jedoch an die Voraussetzung geknüpft, dass die Ausfuhr direkt oder unmittelbar auf die Lieferung folgt; was unter dieser Unmittelbarkeit zu verstehen ist, wird in Absatz 3 umschrieben. Der Export muss zudem einwandfrei nachgewiesen sein; dies wird in Artikel 19 näher festgelegt. Solche Lieferungen müssen demnach zunächst als Inlandlieferungen deklariert werden; bei Vorliegen des Ausfuhrnachweises kann der betreffende Umsatz in der Abrechnung wieder abgezogen werden.

Die Steuerbefreiung gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Gegenständen ins Ausland. Davon ausgenommen sind allerdings nach Artikel 15 Absatz 2

Buchstabe a in der Fassung der MWSTV sämtliche Beförderungsmittel. Wie im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens geltend gemacht wurde, führt diese Regelung dazu, dass die Vermietung von z. B. Eisenbahnwagen, die sich im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch im schweizerischen Inland befinden, in der Schweiz steuerbar ist. Diese Besteuerung widerspreche dem Bestimmungslandprinzip dann, wenn die Eisenbahnwagen einem ausländischen Benützer zur Verwendung ausserhalb der Schweiz vermietet würden. Im Unterschied zu den vermieteten Motorfahrzeugen, bei denen in der Regel nicht festgestellt werden könne, ob die Fahrzeuge im Ausland eingesetzt werden, könnten die schweizerischen Steuerbehörden nachprüfen, wo die Eisenbahnwagen tatsächlich verkehren. Denn die in der Schweiz und im Ausland zurückgelegten Strecken liessen sich anhand der Zoll- und Bahndokumente auf einfache Weise feststellen. Diese Vorbringen erscheinen begründet. Deshalb wurde der Klammervermerk in Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a dergestalt neu gefasst, dass nun die Steuerbefreiung der ins Ausland bewirkten Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Eisenbahnwagen als schienengebundenen Beförderungsmitteln und ferner von Beförderungsmitteln des Luftverkehrs ermöglicht wird. Dabei soll es keine Rolle spielen, ob es sich bei den ins Ausland vermieteten Beförderungsmitteln der genannten Arten um in der Schweiz oder im Ausland immatrikulierte handelt. Eine solche Lösung entspricht beispielsweise auch dem deutschen Umsatzsteuerrecht, welches für die Vermietung von Beförderungsmitteln im Verhältnis Drittlandsgebiet zum Gemeinschaftsgebiet der EU darauf abstellt, wo die Leistung (Vermietung) genutzt oder ausgewertet wird (vgl. § 3*a* Abs. 4 Ziff. 11 UStG D in Verbindung mit § 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV; UStR D Abschnitt 42, Abs. 3). Danach befindet sich der Ort des Umsatzes bei der Vermietung von solchen Beförderungsmitteln aus der Schweiz an einen Unternehmer in Deutschland zum Gebrauch in Deutschland nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland.

Diese Änderung bedingt eine Erweiterung der Möglichkeiten des Ausfuhrnachweises in Artikel 19 Absatz 1 (vgl. dort).

Buchstabe b: Hierunter fallen die Lieferungen unverzollter Transitwaren. Dieser Steuerbefreiungstatbestand entspricht einem jahrzehntelangen Rechtszustand, nämlich der Lösung des Artikels 1 Absatz 1 Buchstabe b der Verfügung Nummer 8c *des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 17. Juni 1954 (Inlandumsätze* zwecks Ausfuhr), welche für die damalige Warenumsatzsteuer galt. Die Bestimmung hält sich an die allgemeine Beweislastregel, wonach derjenige den Beweis zu erbringen hat, der eine Ausnahme geltend macht.

Buchstabe c erlaubt es, den bei der Beschaffung eines Gegenstandes vorgenommenen Vorsteuerabzug auch dann beizubehalten, wenn dieser Gegenstand nicht im Rahmen einer Lieferung ins Ausland exportiert, sondern bloss ins Ausland verbracht oder versandt wird; der Ausdruck «sonstiges Befördern oder Versenden» weist darauf hin, dass für die Steuerbefreiung keine Lieferung vorliegen muss. Als Beispiele solcher Fälle können erwähnt werden:

- Das blosse Verbringen von Gegenständen, deren Abnehmer noch nicht feststehen, in ein Auslieferungslager des Steuerpflichtigen, das sich im Ausland befindet;
- Das Verbringen von Werkzeugen, Maschinen und andern Fabrikationshilfsmitteln ins Ausland, um dort Arbeiten an Gegenständen auszuführen.

Buchstabe d: Dieser Steuerbefreiungstatbestand erfasst Beförderungs- und damit zusammenhängende sonstige Leistungen, die im Rahmen des Importes und Exportes von Gegenständen erbracht werden, nämlich wie folgt:

- Die Beförderungsleistungen bis zur Schweizer Grenze für zu exportierende Gegenstände werden direkt oder indirekt dem ausländischen Kunden belastet oder von diesem selbst veranlasst. Solche Dienstleistungen stehen somit im Zusammenhang mit dem steuerfreien Export von Gegenständen, weshalb sie selbst auch von der Steuer zu befreien sind.
- Bei Beförderungsleistungen von der Schweizer Grenze bis zum ersten Bestimmungsort in der Schweiz für Importgüter bildet der Preis dieser Transportleistungen Teil des Entgelts oder Werts, auf dem die Steuer bei der Einfuhr erhoben wird (vgl. Art. 72 Abs. 2 Bst. b), weshalb eine nochmalige Besteuerung zu einer unerwünschten Steuerkumulation führen würde.

Buchstabe e: Diese Befreiung ergibt sich aus derjenigen in Buchstabe b, wonach Inlandlieferungen von unter Zollkontrolle stehenden Gegenständen ausländischer Herkunft, die wieder ausgeführt werden, vollständig steuerunbelastet bleiben sollen. Darunter fällt auch der Transport im Transit durch die Schweiz, wie z. B. von einem Ort in Italien nach einem Ort in Deutschland. Erfolgt jedoch der Transport eines Gegenstandes aus dem Ausland direkt an einen Ort im Inland, bilden die Kosten für den Transport auf der Inlandstrecke Teil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer auf der Einfuhr.

Buchstabe f befreit den Fernmeldeverkehr aus dem Ausland in die Schweiz bzw. aus dem Ausland durch die Schweiz ins Ausland (Transit). Diese Leistungen werden vom Ausland entsprechend besteuert. Folgerichtig ist der Fernmeldeverkehr von der Schweiz aus zu versteuern, und zwar unabhängig davon, ob in die Schweiz oder ins Ausland telefoniert wird. Unter den Begriff des Fernmeldeverkehrs im Sinne dieser Bestimmung fallen die Leistungen im Bereich der Telefonie (Telefon, Telefax, Telex und ähnliche Dienste). Andere Dienstleistungen, wie namentlich das Zurverfügungstellen von Übermittlungskapazitäten oder die Überlassung einer Mietleitung bzw. Datenübertragungsleitung über längere Strecken, fallen nicht hierunter, sondern unterstehen der neuen Bestimmung des Artikels 13 Absatz 3 (Bst. d).

Buchstabe g: Die im geltenden Recht vorgesehene Steuerbefreiung für Beförderungen im Luftverkehr, bzw. der Lufttransporte gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe g E-MWSTG, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt, entspricht der 6. EU-Richtlinie. Im Vernehmlassungsverfahren wurden hiezu unterschiedliche Meinungen geäussert. Es gibt zustimmende und ablehnende Stellungnahmen. Verlangt werden sodann die Ausdehnung dieser Steuerbefreiung auf andere Verkehrsträger (Bahnen, Schiffahrt) und der Einbezug der Charterflüge und «Flugtaxis».

Bei der Bestimmung des Artikels 18 Absatz 2 Buchstabe g handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung. Diese ist vom System der MWST gemäss dem Bestimmungslandprinzip insofern gerechtfertigt, als es um Beförderungsleistungen ausserhalb der Schweiz geht. Der Einbezug der im schweizerischen Inland liegenden Flugstrecken ist an sich systemfremd, findet aber seine Parallele in der EU (vgl. § 26 Abs. 3 UStG D; § 6 Abs. 1 Ziff. 3 Bst. a und c UStG Österreich) und wird mit Praktikabilitätserwägungen begründet. Die für Beförderungen im Luftverkehr bestehende Steuerbefreiung soll deshalb nicht auf andere Verkehrsträger ausgedehnt werden, dies um so weniger, als in der EU gegenwärtig geprüft wird, wie die Personenbeförderungsdienstleistungen im Luftverkehr innerhalb des Gemeinschaftsgebietes einheitlich besteuert werden können.

Als steuerbefreite internationale Flüge sollen entsprechend der heutigen Praxis der ESTV gelten

- direkte Flüge vom Inland ins Ausland, auch wenn im Inland noch eine sog. technische Zwischenlandung erfolgt, und umgekehrt;
- Flüge ins oder vom Ausland mit Inlandstreckenanteil (z. B. Basel–Genève–New York), wenn der Unterbruch lediglich zum Umsteigen auf den nächstmöglichen Anschlussflug erfolgt (diese Praxis entspricht der deutschen, vgl. UStR D Abschnitt 278, Abs. 2).

Eine Ergänzung des Gesetzestextes, wie sie noch in der Vernehmlassungsunterlage vom 10. September 1995 vorgeschlagen wurde, kann deshalb fallengelassen werden.

Buchstabe h befreit die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind, ferner Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände für ihren Betrieb und Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie schliesslich Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind.

In den Vernehmlassungen wird die Auslegung des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe h MWSTV kritisiert. Es wird vorgebracht, die ESTV lasse diese Bestimmung nur für konzessionierte Linienfluggesellschaften gelten, nicht aber für Charter- und Flugtaxigesellschaften, weshalb diese Praxis nicht EU-konform sei. Was die EU anbetrifft, finden sich die entsprechenden Befreiungen in Artikel 15 Ziffern 6, 7 und 9 der 6. EU-Richtlinie. Hier erstrecken sich die in Frage stehenden Befreiungen auf Umsätze im Zusammenhang mit Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, «die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind». Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss anhand der Umsatzverhältnisse ermittelt werden. Falls die Beförderungsleistungen im Binnenluftverkehr überwiegen, sind die Vorleistungen nicht steuerbefreit, auch dann nicht, wenn sie grenzüberschreitende Beförderungsumsätze betreffen (vgl. Ruppe H. G., UStG Österreich 1994, Kommentar, 1995, § 9 N 16). Sind die Vorleistungen oder Vorumsätze nicht steuerbefreit, so heisst das aber nicht, dass die betreffende Luftverkehrsgesellschaft die hierauf angefallenen Vorsteuern endgültig tragen müsste; da sie steuerbare Umsätze tätigt, kann sie die ihr in Rechnung gestellten Steuern wiederum als Vorsteuern abziehen, so dass die ursprüngliche Steuerbelastung neutralisiert wird.

Im deutschen Recht werden die Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland, bei denen die Voraussetzung der überwiegend internationalen Tätigkeit erfüllt ist, in einer für den Besteuerungszeitraum massgeblichen Liste aufgeführt, die im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird (UStR D Abschnitt 146).

Die in Ziffer 570 der Wegleitung der ESTV für Mehrwertsteuerpflichtige angeführte Praxis steht mit derjenigen in der EU im Einklang. Eine Änderung der Fassung des Artikels 18 Absatz 2 Buchstabe h E-MWSTG ist daher nicht nötig.

In der EU befreit Artikel 15 Ziffern 4 und 5 der 6. EU-Richtlinie analog zu den Umsätzen im Zusammenhang mit Luftfahrzeugen jene im Zusammenhang mit bestimmten Gesellschaften, welche die Hochseeschiffahrt betreiben (insbesondere Lieferung von Gegenständen zur Versorgung von Hochseeschiffen). Für die Schweiz als einem Binnenland kann jedoch davon abgesehen werden, eine entspre-

chende Befreiungsvorschrift ins Mehrwertsteuerrecht aufzunehmen, da die Umsätze zur Versorgung solcher Schiffe im wesentlichen ausserhalb des schweizerischen Inlandes erfolgen, also ohnehin nicht der schweizerischen MWST unterlägen, oder aber als Exporte von der Steuer befreit sind, wenn sie aus der Schweiz stammende Gegenstände betreffen, die zur Ausfuhr gelangen.

Buchstabe i will sicherstellen, dass auch blosse Vermittlungsleistungen, d. h. Dienstleistungen von in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern, von der Steuer befreit sind, soweit der vermittelte Umsatz selbst auch steuerbefreit ist, sei es, dass dieser unter eine Steuerbefreiung des Artikels 18 Absatz 2 fällt, sei es, dass dieser ausschliesslich im Ausland bewirkt wird.

Bildet der Gegenstand der Vermittlung eine Reiseleistung, unterliegt jedoch – entsprechend der neuen Regelung für die Besteuerung von durch Reiseunternehmen in eigenem Namen erbrachten Reiseleistungen (vgl. Art. 32) – die Vermittlertätigkeit als im Inland bewirkte Dienstleistung auch dann der Steuer, wenn die vermittelten Umsätze (namentlich die gastgewerblichen und die Beförderungsleistungen) im Ausland erbracht werden. Steuerbemessungsgrundlage ist in diesem Fall aber bloss die Vermittlungsprovision als Entgelt für die vom Reiseunternehmen im Inland besorgte Vermittlungsdienstleistung. Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe i ist daher entsprechend ergänzt worden.

Absatz 3 umschreibt die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit eine direkte Ausfuhr im Sinne von Absatz 2 Buchstabe a vorliegt. Unmittelbarkeit der Ausfuhr im Sinne dieser Bestimmung bedeutet, dass zwischen der Lieferung im Inland und der Ausfuhr des Gegenstandes dieser weder in Gebrauch genommen noch vom nicht steuerpflichtigen Abnehmer an einen Ort im Inland weitergeliefert worden ist. Dagegen bleibt die Unmittelbarkeit der Ausfuhr gewahrt, auch wenn der Gegenstand nach der Lieferung im Inland vor der Ausfuhr noch durch Beauftragte des nicht steuerpflichtigen Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet wird. Nicht um eine direkte und damit steuerbefreite Ausfuhr durch den Steuerpflichtigen (A) handelt es sich dann, wenn dieser die Verfügungsmacht über einen im Inland befindlichen Gegenstand einem anderen Steuerpflichtigen (B) überträgt, und zwar selbst dann nicht, wenn A den Gegenstand im Auftrag von B ins Ausland verbringt oder verbringen lässt (Reihengeschäft).

Art. 19 Nachweis (Art. 16)

Absatz 1 macht die in Artikel 18 vorgesehene Steuerbefreiung der verschiedenen Arten der Ausfuhr von Gegenständen von einem zollamtlichen Nachweis abhängig. Als solche gelten z. B. das zollamtlich gestempelte Exemplar Nummer 3 des Einheitsdokuments, der Zollausweis beim Zollmodell 90-Ausfuhr (M90-A), die zollamtlich gestempelte Monatsliste bei der Vereinfachten Ausfuhrregelung (VAR) und bei Ausfuhren im Postversand die zollamtlich gestempelte Kopie der Deklaration für die Ausfuhr im Postverkehr. Die neue Fassung des in Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a enthaltenen Klammervermerks ermöglicht neu die Steuerbefreiung der ins Ausland erfolgenden Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von schienengebundenen Beförderungsmitteln, somit namentlich von Eisenbahnwagen, und von solchen des Luftverkehrs. Für diesen besonderen Fall des Exportes von Gegenständen zwecks Vermietung drängt es sich auf, den Ausfuhrnachweis den hier vorliegenden Gegebenheiten anzupassen, nämlich neben den allgemeinen zollamtlichen Ausfuhrbelegen auch die bahnamtlichen Aufzeichnungen der Bewegungen von Eisenbahnwagen über die Grenze oder den Nachweis gemäss den Vorschriften des Luftverkehrsrechts als rechtsgenüglichen Nachweis zuzulassen.

Als Beleg für den Nachweis von Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, kommen vor allem Bestellungen oder Auftragsbestätigungen, weitere Korrespondenzen und Fakturen in Frage, aus denen klar hervorgeht, an wen und zu welchem Zweck eine bestimmte Dienstleistung erbracht worden ist.

Absatz 2 ermächtigt den Bundesrat, im Rahmen einer Ausführungsverordnung im einzelnen zu bestimmen, wie die in Absatz 1 hievor verlangten Nachweise zu führen sind. Dazu gehört u. a. auch die Festlegung des Verfahrens, das zu beachten ist, um die Steuerbefreiung der Inlandlieferungen von Privatwaren zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr zu erlangen. Im weiteren soll der Bundesrat ermächtigt werden, bei Missbräuchen eines Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren inskünftig von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig zu machen. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist es, den legalen Export von der Steuer zu befreien und gleichzeitig der bundesgerichtlichen Praxis Geltung zu verschaffen, welche besagt, dass bei einer steuerlichen Privilegierung des illegalen Imports in ein Nachbarland das Ansehen der Schweiz Schaden nehme (BGer in ASA 57, 288 E. 4a; BGE *96* I 678 E. 3). Missbräuche eines Steuerpflichtigen liegen beispielsweise dann vor, wenn Gegenstände, welche zollamtlich ordnungsgemäss zur Ausfuhr aus der Schweiz abgefertigt worden sind, gleichwohl wieder, und zwar steuerunbelastet, ins Inland gelangen oder aber ohne reguläre Einfuhr in einen anderen Staat verschoben werden. Der ehrliche Exporteur wird demnach von dieser zusätzlichen Nachweispflicht nicht betroffen.

2. Kapitel: Steuerpflicht

Art. 20 Grundsatz (Art. 17)

Absatz 1 nennt die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht. Durch die Einschränkung, dass es sich um eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche und selbständig ausgeübte Tätigkeit handeln muss, wird vermieden, dass jemand, der nur gelegentlich, z. B. bloss einmalig, also nicht nachhaltig im Sinne von gewerblich oder beruflich, aus einem Umsatz Einnahmen von mehr als 75 000 Franken erzielt, dadurch bereits steuerpflichtig wird (z. B. einmalige Veräusserung eines Oldtimerwagens durch einen Privaten). Dagegen spielt es für die Auslösung der subjektiven Steuerpflicht keine Rolle, ob die in Betracht fallende Geschäftstätigkeit auf die Erzielung eines Gewinnes ausgerichtet ist oder nicht. Die Frage der Selbständigkeit wird von der ESTV vom handelsrechtlichen Gesichtspunkt aus beurteilt. Aus diesem Grund kann es in einzelnen Fällen zu einem Widerspruch zur Einstufung durch die SUVA kommen. Das Bundesgericht hat zu dieser Frage festgestellt, entscheidend seien die wirtschaftlichen Gegebenheiten, wohingegen die zivilrechtlichen Verhältnisse allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die AHV-rechtliche Qualifikation zu bieten hätten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein. Als unselbständig erwerbstätig sei im allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig sei und kein spezifisches Unternehmerrisiko trage (ASA 61, 813; 37, 219 E. 2).

Diese Praxis soll jedoch zukünftig nur dem Grundsatze nach weiterbestehen. Denn mit dem in diesem Absatz neu eingefügten zweiten Satz, wonach die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern als unselbständige Tätigkeit gilt, wird klargestellt, dass diese Einkünfte nicht zugleich mit Sozialabgaben und mit der MWST belastet werden können. Die Zuordnung der Verwal-

tungsratstätigkeit zum unselbständigen Erwerb steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE *121* I 261 ff. Erw. 3 und 4; BGE *105* V 113). Eine auf die Funktion abstellende Differenzierung der Verwaltungsratsmandate, mithin die Zuordnung eines Teils solcher Mandate zur selbständigen Erwerbstätigkeit und des andern Teils zur unselbständigen Erwerbstätigkeit, was sich auch vertreten liesse, ist aus Gründen der fehlenden Praktikabilität abzulehnen.

Absatz 2 zählt die Rechts- und Wirtschaftssubjekte auf, die für die Steuerpflicht vor allem in Frage kommen. Diese Aufzählung ist nicht abschliessend. Wie daraus hervorgeht, können auch Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, insbesondere einfache Gesellschaften, Arbeitsgemeinschaften oder Konsortien im Baugewerbe, als solche steuerpflichtig werden, wenn sie unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen und die übrigen in Absatz 1 erwähnten Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllen. Abgestellt wird grundsätzlich auf die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Unternehmens. Deshalb kann schon aus rechtlichen Überlegungen die vielerorts geforderte Sonderbehandlung von Unternehmensgruppen nicht unter den Ausdruck «Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit» subsumiert werden.

Absatz 3 enthält bezüglich der Steuerpflicht einer Gruppe von Unternehmungen eine eigene Bestimmung. Nach dieser Vorschrift können die Umsätze eines oder mehrerer Unternehmen, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse von einer natürlichen oder juristischen Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammengefasst werden, einer einzigen Gesellschaft in der Gruppe zugerechnet werden. Diese letztere ist gegenüber dem Fiskus Steuerschuldner für alle im Rahmen der die Gruppe bildenden Unternehmen bewirkten Leistungen an Dritte. Leistungen innerhalb der Unternehmensgruppe stellen dagegen keine steuerbaren Umsätze dar. Artikel 20 Absatz 3 übernimmt somit für die Umschreibung der Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung die Regelung des neuen Artikels 663*e* OR. Diese Bestimmung erklärt in ihrem Absatz 1, dass die Gesellschaft eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellt, wenn sie durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere Gesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfasst (Konzern). Einheitliche Leitung bedeutet, dass eine Obergesellschaft (z. B. Holdinggesellschaft) als Mutter- oder beherrschende Gesellschaft andere Gesellschaften (Tochter- oder beherrschte Gesellschaften) einheitlich führt, also zusammen mit diesen Gesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bildet. Diese äussert sich darin, dass die Unternehmenspolitik, namentlich das Finanz- und Personalwesen, der Einkauf, die Produktion und der Vertrieb der von den beherrschten Gesellschaften erzeugten Produkte von der Obergesellschaft bestimmt wird. Die von dieser Gesellschaft beherrschten Unternehmen verlieren ihre wirtschaftliche Selbständigkeit, sie stellen mit der Obergesellschaft ein wirtschaftliches Ganzes dar. Zwar sind die beherrschten Gesellschaften nach wie vor rechtlich selbständig. Die Gruppenbesteuerung (oder im deutschen Umsatzsteuerrecht die Organschaft) soll es jedoch ermöglichen, für die Belange der Umsatz- oder Mehrwertsteuer über diese rechtliche Selbständigkeit der Gruppengesellschaften hinwegzusehen und den ganzen Konzern oder Gruppenkreis als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln.

Die geltende MWSTV beschränkt die Gruppenbesteuerung bei den beherrschten Unternehmen zwar auf juristische Personen; die Praxis der ESTV lässt indessen auch Personenunternehmen, also insbesondere Handelsgesellschaften mit beschränkter Rechtsfähigkeit, zu. Die Änderung des ersten und zweiten Satzes von Absatz 3 durch ausdrückliches Einbeziehen der Personenunternehmen bringt diese

Bestimmung in Übereinstimmung mit der heutigen Praxis der ESTV. Im weiteren besteht neu ein Rechtsanspruch auf Gruppenbesteuerung. Überdies ist vorgesehen, dass der Gruppenkreis und der Gruppenträger (das beherrschende Unternehmen oder die Obergesellschaft) frei gewählt werden dürfen. Nach dem heutigen Recht kann nur der Gruppenträger, der für den Verkehr mit der ESTV, vor allem für die Erstellung und das Einreichen der Steuerabrechnungen, verantwortlich ist, Ansässigkeit in der Schweiz vorausgesetzt, frei gewählt werden; und die heutige Praxis der ESTV zur Gruppenbesteuerung lässt die Bildung von Subgruppen nur zu, *sofern und soweit die in der Subgruppe zusammengeschlossenen Unternehmen* ihrerseits von einer Obergesellschaft einheitlich geleitet werden. Der dritte Satz von Absatz 3, wonach die Bildung einer Unternehmensgruppe auch von der ESTV verlangt werden kann, wenn die dafür aufgestellten Voraussetzungen alle erfüllt sind, ist gestrichen worden. Für international tätige Unternehmensgruppen ist die Unternehmenseinheit auf die Umsätze zwischen Gesellschaften und Betriebsstätten mit Sitz in der Schweiz beschränkt. Grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Konzerngruppe gelten somit als gegenüber Dritten ausgeführt. Die Gruppenbesteuerung wird für eine Mindestdauer von fünf Jahren festgelegt (Ausnahmen ergeben *sich bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 6 Abs. 5 MWSTG).*

Absatz 4 regelt, wie sich der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst.

Art. 21 Gemeinwesen (Art. 17bis)

Die geltende MWSTV nimmt Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, von der Steuerpflicht aus. Ebenso sind Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen. Die MWSTV sagt nicht, welche Tätigkeiten als hoheitlich und welche als nicht hoheitlich (gewerblich) gelten. Der Anhang zur MWSTV enthält indessen eine beispielhafte Aufzählung von Tätigkeiten, die von öffentlichen Einrichtungen und mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen erbracht werden, die auf jeden Fall steuerbar sind. Auch der Kommentar zur MWSTV definiert weder die hoheitlichen noch die gewerblichen Umsätze. Er hält aber fest, dass – vorbehältlich der Negativliste nach Artikel 14 MWSTV – die Befreiung von der Steuerpflicht nicht für die Regiebetriebe gilt, die, wie namentlich die PTT-Betriebe und die SBB, Leistungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erbringen. «Leistungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen» hat in diesem Zusammenhang wohl die Bedeutung von «gewerblichen Leistungen». Auch die von der ESTV herausgegebene Branchenbroschüre Gemeinwesen vom Dezember 1994 enthält keine allgemeine Umschreibung der hoheitlichen Leistungen. Es wird indessen festgehalten, als hoheitlich gelte eine Leistung in der Regel dann, wenn sie auch gegenüber Privaten – selbst gegen deren Willen – durchgesetzt werden könne. Sodann werden verschiedene Beispiele für hoheitliche Leistungen angeführt (s. Branchenbroschüre Gemeinwesen, S. 5 f.).

Als Steuersubjekt sieht die Branchenbroschüre nicht das Gemeinwesen als solches vor, sondern die sog. «autonome Dienststelle», was aus dem Verordnungstext nicht ersichtlich ist und auch aus dem Kommentar zur MWSTV nicht hervorgeht. Bei *der Festlegung der autonomen Dienststellen wird auf die Gliederungen der Laufen*den Rechnung und der Investitionsrechnung der Gemeinwesen nach dem Rech-

nungsmodell gemäss Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte abgestellt (Branchenbroschüre Gemeinwesen, S. 7).

Jede einzelne steuerpflichtige autonome Dienststelle hat bei der ESTV eine MWST-Nummer zu verlangen. Nach der geltenden Praxis kann das Gemeinwesen jedoch bei der ESTV beantragen, analog zu Artikel 17 Absatz 3 MWSTV als Gruppe besteuert zu werden. Wird über den Antrag positiv entschieden, »erhält das Gemeinwesen nur eine MWST-Nummer, und es hat lediglich die steuerbaren Umsätze aus Leistungen an Dritte sowie aus gleichartigen Leistungen an andere Gemeinwesen zu versteuern« (Branchenbroschüre Gemeinwesen, S. 9).

Nach Artikel 17 Absatz 4 Satz 2 MWSTV sind Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände dann von der Steuerpflicht ausgenommen, wenn sie «ausschliesslich» Leistungen untereinander erbringen. Die Praxis der ESTV versteht diese Bestimmung nicht in engem Wortsinn. Die gleichartigen Umsätze an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens sind vielmehr nur dann zu versteuern, wenn diese Umsätze mit Nichtgemeinwesen 33⅓ Prozent des gleichartigen Gesamtumsatzes übersteigen (Merkblatt Nr. 20 der ESTV über besondere Fragen zur Steuerpflicht von Gemeinwesen, S. 1). Artikel 21 verankert im wesentlichen die heutige Praxis im MWSTG. Er hält die grundsätzliche Steuerpflicht der autonomen Dienststellen fest, sieht wahlweise die Möglichkeiten der Abrechnung als Einheit oder nach einzelnen Gruppen vor und passt den Wortlaut hinsichtlich der Besteuerung von Leistungen gegenüber Dritten an die Praxis an.

Mit der Einräumung des Wahlrechts als Einheit oder nach einzelnen Gruppen abzurechnen, können die Gemeinwesen die für sie sachgemässe Abrechnungsart selbst festlegen (Art. 21 Abs. 4) und insbesondere darüber entscheiden, ob sie als Ganze der Steuerpflicht unterstehen wollen oder ob ihre autonomen Dienststellen besteuert werden sollen. Sie können auch einzelne Dienststellen zu einer Gruppe zusammenfassen (analog Art. 20 Abs. 3).

Art. 22 Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 18)

Dieser Artikel regelt gemeinsam mit Artikel 10 die besondere Steuerpflicht des Bezuges von Dienstleistungen von Unternehmen, welche ihren Sitz im Ausland haben (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 10); danach wird nur steuerpflichtig, wer sowohl die objektive (Art. 10) als auch die subjektive Steuerpflicht (Art. 22) erfüllt. Um die Steuerpflichtigen im Rahmen dieser Bestimmung den Nichtsteuerpflichtigen gleichzustellen, gilt folgende Regelung: Steuerpflichtige haben jeden Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, in ihren Quartalsabrechnungen unter Ziffer 9 zu deklarieren. Sind die Dienstleistungen für steuerbare Zwecke bestimmt, haben sie Anrecht auf einen entsprechenden Vorsteuerabzug (Ziff. 11.a in der Quartalsabrechnung). Sind die solcherart bezogenen Dienstleistungen bei den Steuerpflichtigen hingegen für der Steuer nicht unterstellte Zwecke bestimmt, können sie, sofern der jährliche Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland über 10 000 Franken beträgt, keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Zum Vorsteuerabzug sind sie jedoch berechtigt, wenn sie jährlich für weniger als 10 000 Franken Dienstleistungen von im Ausland ansässigen Unternehmen beziehen, die für unternehmensfremde Zwecke bestimmt sind (der Abzug kann in der Quartalsabrechnung ebenfalls unter Ziff. 11.b vorgenommen werden).

Da Artikel 10 an die in Artikel 13 Absatz 3 getroffene neue Regelung des Ortes für bestimmte Dienstleistungen hat angepasst werden müssen, ist auch Artikel 22 ent-

sprechend redaktionell geändert worden. Denn nach der neuen Fassung des Artikels 10 kommen für die Bezügersteuerpflicht nicht nur Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland im Sinne von Artikel 10 Buchstabe b in Betracht, sondern auch Bezüge von Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 3 (worauf Art. 10 Bst. a Bezug nimmt), sofern eine solche Dienstleistung von einem im Inland nicht steuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland, das auch nicht für die Steuerpflicht optiert, im Inland erbracht wird. Die in der MWSTV verwendete Ausdrucksweise «Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland» musste daher im Artikel 22 durch die Fassung «Bezug von Dienstleistungen von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland» ersetzt werden.

Die Grenze von 10 000 Franken ist nicht als Freigrenze zu verstehen; wird dieser Betrag nämlich überschritten, ist für den gesamten Bezug von Dienstleistungen, die Unternehmen mit Sitz im Ausland erbringen, die Steuer geschuldet und nicht bloss für den die 10 000 Franken übersteigenden Teil. Zum Vergleich wird auf Artikel 20 Absatz 1 hingewiesen, wonach ein Unternehmen, das mit einem Umsatz von 80 000 Franken steuerpflichtig wird, seinen gesamten Umsatz – und nicht bloss die 5000 Franken, welche die Umsatzgrenze von 75 000 Franken überschreiten – versteuern muss.

Art. 23 Ausnahmen (Art. 19)

Absatz 1 ordnet die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht.

Buchstabe a erweitert gegenüber Artikel 20 Absatz 1. im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit den Kreis der von der Steuerpflicht ausgenommenen Unternehmen dadurch, dass zusätzlich der sog. Steuervorteil mitberücksichtigt wird, welcher einem Unternehmen zukommt, das die Mindestumsatzgrenze knapp unterschreitet und damit nicht steuerpflichtig wird, gegenüber einem Unternehmen, dessen Jahresumsatz über dieser Limite liegt und daher unter die Steuerpflicht fällt. Wegen der sich hieraus ergebenden Wettbewerbsverzerrungen darf dieser Betrag ein gewisses Ausmass nicht überschreiten. Unter dem Steuervorteil, auch Nettosteuerbetrag oder Steuerzahllast genannt, ist die Differenz zwischen der auf dem Jahresumsatz geschuldeten Steuer und der Summe der im gleichen Jahr angefallenen (und damit abziehbaren) Vorsteuern zu verstehen. Dabei kann der Steuervorteil gering sein, weil entweder der Jahresumsatz tief ist oder weil der Jahresumsatz zwar verhältnismässig hoch ist, aber die Wertschöpfung sich als geringfügig erweist.

Aus diesem Grunde können von der Steuerpflicht auch Unternehmen ausgenommen werden, die einen Jahresumsatz bis zu 250 000 Franken, also wesentlich mehr als die Minimalumsatzgrenze des Artikels 20 Absatz 1 von 75 000 Franken, erzielen, sofern ihr Steuervorteil (Steuer auf dem Umsatz minus Vorsteuer) pro Jahr regelmässig 4000 Franken nicht übersteigt. Als Unternehmen, die diese beiden Bedingungen für die Steuerbefreiung erfüllen, fallen insbesondere Geschäfte in Betracht, die zum reduzierten Satz steuerbare Waren umsetzen, wie namentlich Metzgereien, Bäckereien, Konditoreien, Molkereien, Käsereien, Blumengeschäfte und Lebensmittelgeschäfte.

Buchstabe b in der Fassung der geltenden MWSTV befreit die Landwirte, Forstwirte und Gärtner von der Steuerpflicht, falls sie ausschliesslich die im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei liefern. Ihnen gleichgestellt werden – wegen ihrer doppelten Beziehung zur Landwirtschaft – die Viehhändler für ihre Umsätze von Vieh, ferner die Champignonzüchter für die im eigenen Betrieb gewonnenen Champignons und die Rebbauern für die im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben oder die daraus hergestell-

ten unvergorenen Traubenmoste. Dagegen sind die sog. selbstkelternden Weinbauern und Spirituosenbrenner, d. h. diejenigen Weinbauern und Spirituosenbrenner, die aus den in ihrem Betrieb gewonnenen Trauben (oder anderen Erzeugnissen der Landwirtschaft, Forstwirtschaft oder Gärtnerei) selber Wein oder gebrannte Wasser herstellen und liefern, hiefür steuerpflichtig, wenn ihre diesbezüglichen Jahresumsätze die allgemein geltende Mindestlimite von 75 000 Franken übersteigen.

Ebenfalls für die Steuerpflicht in Frage kommen Landwirte, Forstwirte und Gärtner, die nicht nur die im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse liefern; darunter fallen beispielsweise alle Lieferungen von zugekauften landwirtschaftlichen Produkten. Um aber klarzustellen, dass die in diesem Buchstaben b genannten Urproduzenten für die im eigenen Betrieb gewonnenen Produkte auch dann nicht steuerpflichtig werden, wenn sie nicht nur diese, sondern darüber hinaus zugekaufte Produkte liefern, wurde in Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe b das Wort «ausschliesslich» gestrichen. Es handelt sich dabei um eine Verdeutlichung, dass Artikel 23 Absatz 2 auch insoweit zu gelten hat. Denn nach der heutigen Praxis der ESTV sind Landwirte, Forstwirte und Gärtner für die Umsätze sämtlicher Erzeugnisse steuerpflichtig, wenn sie neben den im eigenen Betrieb gewonnenen noch zugekaufte Produkte umsetzen.

Um die Angehörigen dieser von der Steuerpflicht ausgenommenen Urproduktionszweige gegenüber steuerpflichtigen Anbietern von Erzeugnissen der Land- und Forstwirtschaft, des Gartenbaus sowie von Vieh nicht zu benachteiligen, wird ihren Abnehmern, sofern sie steuerpflichtig sind, in Artikel 36 Absatz 5 das Recht auf einen pauschalierten Vorsteuerabzug eingeräumt.

Buchstabe c musste gegenüber dem bestehenden Artikel 19 Absatz 1 MWSTV neu eingefügt werden. Diese Bestimmung nimmt neu von der Steuerpflicht aus Unternehmer mit Sitz im Ausland, die im Inland ausschliesslich Dienstleistungen der in Artikel 13 Absatz 3 aufgezählten Arten erbringen. Da der Empfänger die Bezüge von in Artikel 13 Absatz 3 erwähnten Dienstleistungen unter den in Artikel 10 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 22 neu umschriebenen Voraussetzungen zu versteuern hat, muss mit der vorhin genannten Einfügung sichergestellt werden, dass der Dienstleistungserbringer nicht für dieselben Umsätze in der Schweiz steuerpflichtig wird. Mit dem Wort «ausschliesslich» wird klargestellt, dass der ausländische Dienstleistungserbringer die Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Absatz 3 zu versteuern hat, sobald er im Inland noch Umsätze anderer Art tätigt, vorausgesetzt die massgebliche Umsatzgrenze wird überschritten. Damit entfällt aber die Bezügersteuerpflicht des inländischen Dienstleistungsempfängers (vgl. den neuen Art. 10 Bst. a).

Absatz 2 bedeutet, dass die Umsätze der im eigenen Landwirtschafts-, Forstwirtschafts- oder Gärtnereibetrieb gewonnenen Erzeugnisse nicht berücksichtigt werden für die Frage, ob sie mit ihren andern Unternehmen die fraglichen Umsatz- und Steuerbetragsgrenzen erreichen. Gleiches gilt sinngemäss für die Viehhändler. Es spielt dabei keine Rolle, ob die verschiedenen Betriebsteile räumlich getrennt oder zusammen liegen. Ein Landwirt, der daneben noch eine Metzgerei betreibt oder einen Gastwirtschaftsbetrieb führt, soll in bezug auf seinen landwirtschaftlichen Unternehmensteil gleichwohl von der Steuerpflicht ausgenommen bleiben, auch wenn er ein gemischtes Unternehmen hat, dem also noch Betriebszweige wie eine Metzgerei oder eine Gaststätte angeschlossen sind, wofür er steuerpflichtig ist. Kauft nun beispielsweise ein steuerpflichtiger Händler Erzeugnisse der Urproduktion bei einem dafür nicht steuerpflichtigen Landwirt ein, kann der Händler einen Vorsteuerabzug von 2 Prozent machen, muss dann aber die Weiterlieferung der

Erzeugnisse seinerseits zu 2 Prozent versteuern. Verkauft derselbe Landwirt solche Erzeugnisse direkt dem Konsumenten, lasten somit darauf ebenfalls 2 Prozent Steuer, so dass sich daraus für den Händler kaum Wettbewerbsnachteile ergeben.

Art. 24 Optionen betreffend die Besteuerung ausgenommener Umsätze (Art. 20)

Absatz 1: Artikel 24 sieht gegenüber der Regelung in der Verordnung erweiterte und differenziertere Optionsrechte für die Besteuerung ausgenommener Umsätze vor. Damit werden die Nachteile, die mit den unechten Befreiungen (Ausnahmen) verbunden sind (Steuerkumulation, administrativer Aufwand, usw.), gemildert.

In den Fällen von Buchstabe a können sich die Steuerpflichtigen für die Versteuerung entscheiden, und zwar auch dann, wenn sie Leistungen an Endverbraucher erbringen. Die in Buchstabe b genannten Lieferungen oder Dienstleistungen können freiwillig nur unterstellt werden, sofern sie gegenüber inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden.

Absatz 2: Mit diesem Absatz soll eine gewisse Kontinuität sichergestellt und verhindert werden, dass die Optionsmöglichkeit aus kurzfristigem Nutzenkalkül wahrgenommen und wiederaufgegeben wird. Hinzu kommt auch eine gewisse Minimierung des Verwaltungsaufwandes.

Absatz 3: Hier wird die Frage geregelt, in welchem Umfange optiert werden kann. Als Grundsatz gilt dabei, dass in der Regel nur eine Option für sämtliche Umsätze derselben Ziffer des Artikels 17 in Frage kommt. Wie schon im Verordnungsrecht, kann für die Fälle von Ziffer 17 und 18 (Grundstück- und Liegenschaftenbereich) auch nur einzelobjektweise optiert werden.

Absatz 4 stellt klar, dass bei Beendigung der Option die früher abgezogenen Vorsteuern nach den Grundsätzen des Artikels 40 zurückzuerstatten sind.

Art. 25 Optionen betreffend Steuerpflicht (Art. 20bis)

Absatz 1 übernimmt die bereits in der MWSTV vorgesehene Möglichkeit zur Option, wenn ein Unternehmen die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Artikel 20 Absatz 1 nicht erfüllt oder nach Artikel 23 Absatz 1 von der Steuerpflicht ausgenommen ist. In der Verwaltungspraxis wird unter dem Regime der MWSTV die Option dann gewährt, wenn ein Unternehmen einen jährlichen Umsatz von mehr als 40 000 Franken erzielt. Soweit es sich um Inlandumsätze handelt, müssen diese an Steuerpflichtige erbracht werden. Die Gewährung der Option durch die ESTV ist auch unter dem MWSTG an die zusätzliche Bedingung geknüpft, dass sie der Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung dient.

Absatz 2 gewährt neu auch Unternehmen einen Rechtsanspruch auf die Option, welche voraussichtlich spätestens innert zehn Jahren im Inland einen steuerbaren Jahresumsatz von mehr als 250 000 Franken erzielen. Der neue Rechtsanspruch bildet eine Ergänzung zu Artikel 40. Demnach können sich Unternehmen schon während ihrer Gründungs- und Investitionsphase freiwillig der MWST unterstellen und die auf den Investitionen lastenden Vorsteuern sofort zurückfordern. Dies löst das bisherige Problem des Zinsverlustes wegen aufgeschobener Rückerstattung der MWST bei Grossinvestitionen (NEAT, Kraftwerke usw.). Bei konkreten Hinweisen auf die missbräuchliche Geltendmachung der freiwilligen Steuerpflicht stehen der ESTV die normalen Sicherungsmittel gemäss Artikel 66 und 67 zur Verfügung.

Art. 26 Beginn der Steuerpflicht (Art. 21)

Nach *Absatz 1* ist für den Beginn der Steuerpflicht der im Vorjahr erzielte Umsatz massgebend, der gegebenenfalls auf ein volles Jahr umzurechnen ist. Die Registrierung des Steuerpflichtigen und die Zuteilung einer MWST-Nummer sind nicht konstitutiv für den Beginn der Steuerpflicht (vgl. auch Art. 52 Abs. 1).

Nach *Absatz 2* beginnt die Steuerpflicht bei Geschäftseröffnung, Geschäftsübernahme und Eröffnung eines neuen Betriebszweiges sofort mit der Aufnahme der Tätigkeit oder Geschäftserweiterung, wenn anzunehmen ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate 75 000 Franken übersteigen wird.

Absatz 3 überträgt die in den Absätzen 1 und 2 enthaltenen Regeln für den Beginn der subjektiven Steuerpflicht auf die Unternehmen, die nach Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a von der Steuerpflicht ausgenommen sind, die aber im Laufe ihrer Geschäftstätigkeit eine der dort genannten Betragsgrenzen überschreiten.

Absatz 4: Für den Bezug von Dienstleistungen von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland entsteht die Steuerpflicht für jedes Kalenderjahr, in welchem für mehr als 10 000 Franken Dienstleistungen von solchen Unternehmen bezogen werden. In Anbetracht der für diese Steuerpflicht geltenden besonderen Abrechnungsperiode von einem Jahr (Art. 43 Abs. 1 Bst. c) kann somit immer das Ende eines Kalenderjahres abgewartet werden, um die Anmeldung als Steuerpflichtiger zu besorgen und die Steuerabrechnung einzureichen.

Art. 27 Ende der Steuerpflicht (Art. 22)

Artikel 27 regelt die Gründe, die zur Beendigung der Steuerpflicht führen.

Buchstabe a: Zunächst fällt die Aufgabe der steuerbaren Tätigkeit als Ende der Steuerpflicht in Betracht. Soweit die Aufgabe der Geschäftstätigkeit mit einer Vermögensliquidation verbunden ist, endet die Steuerpflicht erst mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens; damit unterliegen auch noch die im Liquidationsverfahren ausgeführten Umsätze der Steuer. Soweit im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe noch Gegenstände vorhanden sind, über die noch nicht verfügt wurde, greift eine Besteuerung im Eigenverbrauch Platz (Art. 9 Abs. 1 Bst. d). Im Falle von Unternehmensumstrukturierungen kommt der Steuerpflichtige seiner Steuerpflicht durch Meldung der Übertragung des Teil- oder Gesamtvermögens an die ESTV nach (Art. 6 Abs. 5 und Art. 7 Abs. 3).

Buchstabe b betrifft vor allem Fälle der Umsatzschrumpfung bei Weiterbestehen des Unternehmens. In Fällen, in denen es sich erweist, dass in einem Kalenderjahr die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden, soll die Steuerpflicht erst dann enden, wenn zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden.

Gemäss dem in Artikel 52 Absatz 3 angebrachten Vorbehalt besteht die Steuerpflicht – wenn auch nur noch im Rahmen der Option – weiter, wenn die Abmeldung unterlassen wurde. Der Steuerpflichtige kann diesfalls nicht nachträglich die rückwirkende Streichung aus dem Register der Steuerpflichtigen und die Rückzahlung der nach Wegfall der Voraussetzungen der obligatorischen Steuerpflicht bezahlten Steuern verlangen.

Buchstabe c: Im Falle der Optierung für die Steuerpflicht wird der Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht durch die ESTV festgesetzt. Diese Kompetenz ergibt sich indirekt auch aus Artikel 25 Absatz 1, wonach diese Behörde die Bedingungen

zur Gewährung dieser Option festsetzen kann, was auch die Festlegung des Zeitpunkts des Endes der Steuerpflicht miteinschliesst. Gesuche um Entlassung aus der Steuerpflicht können nicht rückwirkend bewilligt werden.

Art. 28 Steuernachfolge (Art. 23)

Unter der Steuernachfolge ist der Eintritt eines Rechtsnachfolgers in sämtliche steuerlichen Rechte und Pflichten eines andern zu verstehen. Vom Steuernachfolger kann somit nicht nur die Bezahlung geschuldeter Steuern verlangt werden, sondern er hat z. B. auch das Erstellen von Steuerabrechnungen zu besorgen, die hiefür nötigen buchhalterischen Aufzeichnungen zu führen oder Auskünfte, die über die Erhebung der Steuer Aufschluss geben können, zu erteilen. Anderseits kann der Steuernachfolger auch Rechte wahrnehmen, die dem ehemaligen Steuerpflichtigen zugestanden hätten, wie z. B. ein gegebenes Rechtsmittel ergreifen.

Absatz 1 sieht die Steuernachfolge der Erben eines Steuerpflichtigen vor. Ihre Haftung für die vom Erblasser geschuldeten Steuern ist solidarisch zwar auf die Höhe ihrer Erbteile beschränkt, wobei jedoch die Vorempfänge der Erben mitgerechnet werden. Durch die Ausdehnung der Haftung auf die Vorempfänge wird verhindert, dass ein Steuerpflichtiger z. B. im Wissen um sein baldiges Ableben die Haftung seiner Erben für die Steuerschulden dadurch schmälert, dass er sein Vermögen den Erben weitgehend in Form von Vorempfängen zuwendet. In Anbetracht der Tatsache, dass die zivilrechtliche Haftung der Erben bedeutend weiter geht (Art. 639 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches/ZGB), bedeutet diese auf den ersten Blick als Erweiterung der Haftung erscheinende Bestimmung des Absatzes 1 aber immer noch eine Beschränkung der den Erben überbürdeten steuerlichen Pflichten.

Absatz 2: Die Übernahme einer Unternehmung mit Aktiven und Passiven bewirkt in allen Fällen eine Steuernachfolge. Der Anwendungsbereich der Steuernachfolge ist nicht auf die Übertragung der Aktiven und Passiven einer juristischen Person beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf Fälle, wo z. B. der Sohn das Geschäft des Vaters übernimmt, wo eine Kollektivgesellschaft die bisher von einem ihrer Teilhaber als Einzelfirma geführte Unternehmung weiter betreibt oder wo das Geschäft einer Einzelperson auf eine Aktiengesellschaft übergeht. Diese Regelung ermöglicht es, in allen Fällen der Geschäftsübernahme vom Übernehmer die Erfüllung sämtlicher Steuerpflichten zu verlangen, die bereits im Zeitpunkt der Übernahme bestanden haben. In den meisten Fällen wird diese Bestimmung jedoch nicht zur Anwendung gelangen müssen; grundsätzlich haben doch der Vorgänger und auch dessen Nachfolger ihre Rechte und Pflichten selber auszuüben. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn bei einer Übernahme der Vorgänger und dessen Nachfolger steuerpflichtig sind und eine Meldung an die ESTV erfolgt (Art. 6 Abs. 5 und Art. 7 Abs. 3). Kommt der Vorgänger seinen steuerlichen Pflichten hingegen nicht nach, muss der Nachfolger anstelle des Vorgängers über dessen Umsätze abrechnen, sofern das Meldeverfahren von Artikel 6 Absatz 5 und Artikel 7 Absatz 3 nicht zur Anwendung gelangen kann. Dies ist der Fall, wenn der Nachfolger nicht als Steuerpflichtiger bei der ESTV registriert ist.

Art. 29 Steuervertretung (Art. 24)

Im Gegensatz zur Steuernachfolge, die unter bestimmten Voraussetzungen ohne weiteres den Eintritt eines Rechtssubjekts in sämtliche steuerlichen Rechte und Pflichten eines andern bewirkt, kann der Steuervertreter neben dem immer noch belangbaren Steuerpflichtigen zur Erfüllung der diesem obliegenden steuerlichen Pflichten herangezogen werden.

Die Möglichkeit des gleichzeitigen Heranziehens weiterer Personen zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten ist nur vorgesehen für die Teilhaber ausländischer Handelsgesellschaften und ausländischer Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit. Sofern sich unter denselben – was sicher nicht selten der Fall sein wird – auch in der Schweiz belangbare Personen befinden, werden hiermit z. B. die Durchsetzung von Sicherstellungsverfügungen oder Betreibungen sehr erleichtert.

Art. 30 Mithaftung (Art. 25)

Bei der Mithaftung handelt es sich lediglich um finanzielle Verpflichtungen. Vom Mithaftenden kann somit nicht verlangt werden, dass er anderweitige steuerliche Obliegenheiten des Steuerpflichtigen, wie z. B. das Erstellen der Steuerabrechnung, erfülle.

Absatz 1 zählt die verschiedenen Fälle der solidarischen Haftung mit dem Steuerpflichtigen auf:

Buchstabe a bestätigt die Mithaftung der Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft sowie an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, wie sie sich schon aus dem Zivilrecht ergibt. Wollen z. B. Anwälte verhindern, dass sie aufgrund dieser sich aufs Obligationenrecht stützenden Bestimmung als Anwaltsgemeinschaft steuerpflichtig werden, dürfen sie nicht als solche gegen aussen auftreten. Als Hinweise auf eine Gemeinschaft gelten u. a. auf die ganze Kanzlei ausgestellte Vollmachten oder einheitliche Briefköpfe.

Buchstabe b: Bei freiwilligen Versteigerungen haften mit dem Steuerpflichtigen auch diejenigen Personen, die eine solche Versteigerung als Auftraggeber durchführen lassen oder als Beauftragte durchführen.

Buchstabe c auferlegt den Liquidatoren eine solidarische Mithaftung für die geschuldeten Steuern in den hier genannten Fällen. Diese Mithaftung ist jedoch auf den Betrag des Liquidationsergebnisses beschränkt. Diese Bestimmung soll bewirken, dass die mit einer solchen Liquidation Beauftragten unterlassen, über das Liquidationsergebnis zu verfügen, soweit noch Steuerschulden zur Zahlung offen stehen. Diese Situation kann sich im besonderen hinsichtlich erst nachträglich festgestellter Steuerforderungen ergeben, die anlässlich eines allfälligen Schuldenrufs nicht angemeldet wurden.

Buchstabe d gibt bei Sitzverlegungen juristischer Personen ins Ausland die Möglichkeit, für allfällige Steuerschulden Personen in Organstellung zu belangen. Aus dem Kreis der juristischen Personen, bei denen solche Sitzverlegungen wohl am häufigsten vorkommen werden, fallen vor allem Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Betracht. Da die Haftung der juristischen Personen nur im Rahmen der Bestimmungen des Zivilrechts besteht, mithin ohnehin beschränkt ist, haben diese Personen nur für Steuerforderungen im Umfang des reinen Vermögens der betreffenden juristischen Person einzustehen, deren Sitz ins Ausland verlegt wird. Mit der Einschränkung der Haftung auf geschäftsführende Organe dürfte die Kontrollstelle einer Gesellschaft in der Regel nicht zum Kreis der haftbaren Personen gehören, es sei denn, sie werde bei einer förmlichen Liquidation zum Liquidator ernannt oder delegiere einen Mitarbeiter als Liquidator (vgl. hiezu auch Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG). Im Falle einer faktischen Liquidation kann die Kontrollstelle dann haftbar werden, wenn sie sich direkt oder über einen delegierten Mitarbeiter mit der Geschäftsführung der betreffenden Gesellschaft befasst oder wenn sie das Mandat übernommen hat, einen Verwaltungsrat zu stellen.

Buchstabe e hält fest, dass die Haftung der Gruppengesellschaft beschränkt ist auf den Steuerbetrag, den sie bei einer Einzelabrechnung zu bezahlen hätte. Sie haftet demnach nicht für die von den anderen Gruppengesellschaften verursachten Steuern. Diese Haftungsvorschrift entspricht der zum entsprechenden deutschen Recht geübten Praxis (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabeordnung und Finanzgerichtsordnung, 10. Auflage 1995, § 73 AO Rz 4; Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuerkommentar, Loseblatt, 4. Ergänzungslieferung zur 5. Auflage, München 1996, § 2 N 99).

Absatz 2: Der Vorbehalt der Haftung nach Art. 12 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974; VStrR; SR *313.0* dient der Klarstellung und bringt demnach nichts Neues.

Absatz 3: In Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei den gemäss Absatz 1 Buchstaben c und d haftenden Personen in der Regel um solche handelt, die bloss in einem Anstellungs- oder Auftragsverhältnis zum Steuerpflichtigen stehen, soll ihnen die Möglichkeit gegeben werden, sich durch Exkulpation von der sie treffenden Mithaftung zu befreien. Aus dem nämlichen Grund sind sie auch nur für Steuerforderungen haftbar, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden.

Absatz 4 stellt eine Präzisierung dar; der Mithaftende kann z. B. die Rechtmässigkeit der Steuerforderung im eigenen Namen in einem Steuer(justiz)verfahren überprüfen lassen.

3. Kapitel: Berechnung und Überwälzung der Steuer

Art. 31 Bemessungsgrundlage (Art. 26)

Absatz 1 enthält den Grundsatz, dass die Steuer vom Entgelt zu bemessen ist. Dieses ist einerseits Begriffsmerkmal der Umsatzarten Lieferung, Dienstleistung und Bezug von Dienstleistungen von einem Unternehmen aus dem Ausland (Art. 5 Bst. a, b und d), anderseits Grundlage für die Steuerbemessung. Erst wenn die Höhe des Entgelts feststeht, kann durch Anwendung des richtigen Steuersatzes der zu entrichtende Steuerbetrag ermittelt werden.

Absatz 2 regelt deshalb, was alles zum Entgelt gehört. Es ist dies die gesamte Gegenleistung, die der Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung oder an seiner Stelle ein Dritter dem Vertragspartner erbringen muss. Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltsbegriff im Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört. Massgebend für die Berechnung der Steuer ist also die Gesamt- oder Bruttoeinnahme, die der Steuerpflichtige für seine Lieferung oder Dienstleistung erhält und die seinen Umsatz darstellt. Aus dem Gesetzestext ergibt sich ferner, dass als Gegenleistung alle diejenigen Leistungen des Abnehmers zu betrachten sind, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Lieferung oder Dienstleistung stehen. Aus diesen Gründen gehören auch Entsorgungsgebühren (gewöhnliche oder vorgezogene) zum massgeblichen Entgelt. Als Beispiele sind Entsorgungsvignetten für Kühlschränke, Fahrzeuge, Leuchtkörper, Batterien, Pneus und EDV-Artikel sowie Kehrichtsackvignetten zu erwähnen. Bei Leistungen gegenüber nahestehenden Dritten ist vom Grundsatz des Drittvergleichs («Dealing at arm's length») auszugehen, wie dies beispielsweise auch bei der direkten Bun-

dessteuer der Fall ist. Nach der gesetzlichen Regelung gehören Spenden insofern zum Entgelt, als sie unmittelbar einem Umsatz als Gegenleistung zuordenbar sind. Mit dieser Regelung wird am Prinzip, dass Entgelt nur sein kann, was im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt, angeknüpft. Nur wenn der Empfänger der Spende seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt, kann mit anderen Worten von Entgelt gesprochen werden (vgl. zum deutschen Recht: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, München 1993 Z 20 und 21 zu § 10; weiter: Abschnitt 150 UStR D; sodann: Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuerkommentar, Loseblatt, 4. Ergänzungslieferung zur 5. Auflage, München 1996, § 1 N 26 ff., § 10 N 70 ff.). Steuerbares Entgelt sind unter diesen Umständen z. B. Zuschüsse von Sponsoren für Werbe- und Bekanntmachungsleistungen.

Absatz 3: Da beim Eigenverbrauch (Art. 9) – mit Ausnahme von Artikel 9 Absatz 3 – kein Leistungsaustausch, das heisst kein Austausch von Leistung gegen Entgelt stattfindet, ist für die Steuerberechnung auf andere bestimmbare und marktgerechte Grössen abzustellen. Diese unterscheiden sich einerseits danach, ob die Verwendung im Eigenverbrauch dauernd oder nur vorübergehend ist, anderseits, ob es sich um in Gebrauch genommene oder um neue Gegenstände handelt sowie danach, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Gegenstände geht.

Dauernde Verwendung liegt bereits dann vor, wenn im voraus eine dahingehende Absicht besteht. Hier ist bei neuen beweglichen Gegenständen deren Einkaufspreis, bei selbst hergestellten der Einkaufspreis ihrer Bestandteile sowie bei in Gebrauch genommenen Gegenständen oder deren Bestandteilen der Zeitwert (darunter wird der Einstandspreis nach Berücksichtigung der steuerrechtlich gebotenen Abschreibung verstanden) zur Berechnung heranzuziehen. Gleich zu behandeln wie die endgültig verwendeten Gegenstände sind diejenigen ungebrauchten, über die bei Beendigung der Steuerpflicht nicht verfügt worden ist (vgl. Art. 9 Abs. 1 Bst. d). Diese sind also auch auf der Basis ihres Einkaufspreises oder desjenigen ihrer Bestandteile zu versteuern.

Bei der Nutzungsänderung von Liegenschaften (Wechsel vom besteuerten in den nicht besteuerten Bereich) soll die Besteuerung des Eigenverbrauchs es grundsätzlich ermöglichen, den wegen der Nutzungsänderung nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzug nachträglich zu korrigieren. Bemessungsgrundlage für diese Eigenverbrauchssteuer soll jedoch nicht die Vorsteuer selbst sein, sondern – gleich wie bei Lieferung und Dienstleistung – ein Umsatz, d. h. die getätigten Aufwendungen, die seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Steuerbemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch von unbeweglichen Gegenständen versteht sich jeweils ohne Wert des Bodens.

Für die vorübergehende Verwendung ist Bemessungsgrundlage der Betrag, den der Steuerpflichtige einem unabhängigen Dritten als Entgelt für die Überlassung der Gegenstände oder ihrer Bestandteile zum Gebrauch in Rechnung stellen würde. Vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände in einem späteren Zeitpunkt wieder für Zwecke verwenden will, die den Vorsteuerabzug zulassen. Fallen vorübergehend entnommene Gegenstände dem Eigenverbrauch endgültig zu (z. B. wegen Änderung der Verwendungsabsicht bzw. Beendigung der Steuerpflicht), so gelten sie als gebrauchte und sind damit im Zeitpunkt der endgültigen Verwendung zusätzlich wie erörtert zum Zeitwert zu versteuern. Nicht um eine vorübergehende Entnahme in diesem Sinne handelt es sich beispielsweise, wenn ein Kunsthändler zum Verkauf bestimmte Bilder in seinem Verkaufslokal zur Präsentation aufhängt; denn dadurch werden diese Bilder noch nicht

ihrem eigentlichen Zweck zugeführt, sondern befinden sich immer noch in der Handelskette.

Beim Herstellungseigenverbrauch im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 ist für die Bemessungsgrundlage massgebend der Preis (ohne Wert des Bodens), der einem unabhängigen Käufer in Rechnung gestellt würde, wäre das Gebäude oder Grundstück diesem geliefert statt im Eigenverbrauch verwendet worden. Damit wird auch die Wertschöpfung des Herstellers Teil der Bemessungsgrundlage.

Die in Artikel 9 Absatz 4 vorbehaltenen Dienstleistungen wurden vorsteuerabzugsberechtigt bezogen und es wurde hiefür ein Entgelt bezahlt. Dieses Entgelt wird im Ausmass der noch nicht genutzten Dienstleistungen als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch solcher Dienstleistungen herangezogen.

Absatz 4 regelt Fälle, in denen die Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung nicht oder nicht nur in einer Geldzahlung besteht. Es stellt sich hier die Frage nach der Bewertung des Entgelts. Bei Tausch- und tauschähnlichen Geschäften (Austausch von Lieferungen und/oder Dienstleistungen) ist der Marktwert der ausgetauschten Lieferungen bzw. Dienstleistungen massgebend. Der gegenüber dem bestehenden Artikel 26 Absatz 4 MWSTV geänderte Wortlaut des ersten Teilsatzes der Bestimmung verdeutlicht, dass in Fällen von tauschähnlichen Umsätzen, bei denen ein Mietgeschäft mitspielt, nicht der Wert des Mietgegenstandes als Entgelt gilt, sondern eben der Wert der entsprechenden Lieferung. Wenn also beispielsweise ein Maler einem Garagisten dessen Haus malt und dafür ein Jahr lang ein Auto zum Gebrauch überlassen bekommt, ist nicht der Wert des Autos Entgelt für die Malerarbeiten, sondern der Mietwert des Autos für ein Jahr. Bei Leistung an Zahlungs Statt ist es derjenige Betrag, der laut Vereinbarung der Beteiligten durch diese Leistung ausgeglichen wird. Hier wird also nicht auf einen sog. inneren Wert oder den tatsächlich erzielten Preis bei einer allfälligen Wiederveräusserung abgestellt. Eine Sonderstellung nehmen die Austauschreparaturen ein. Hier werden revidierte Gegenstände gegen die Hingabe gleichartiger Altstoffe oder defekter Teile und Bezahlung eines Aufpreises geliefert. Dabei ist der gelieferte Gegenstand wohl von gleicher Art wie der entgegengenommene, in der Regel aber nicht mit diesem identisch. Zu versteuern ist nur der vom Kunden bezahlte Aufpreis.

Beispiele:
- Lieferung neu aufbereiteter Platinsiebe oder -näpfchen gegen Hingabe unbrauchbarer Platinsiebe oder -näpfchen;
- Lieferung reparierter Module für Fernsehapparate gegen Hingabe defekter Module;
- Lieferung einer revidierten Lichtmaschine gegen Hingabe der defekten Lichtmaschine.

Absatz 5 erklärt ebenfalls die öffentlich-rechtlichen Abgaben mit Ausnahme der auf den Umsätzen geschuldeten Steuer selbst zu Teilen der Bemessungsgrundlage. Der Steuerpflichtige hat diesen Teil des Entgelts aber nur zu versteuern, wenn er selber Schuldner der öffentlich-rechtlichen Abgabe aufgrund seiner Lieferung oder Dienstleistung geworden ist. In all diesen Fällen stellen die Abgaben keine Durchlaufposten dar. Als Beispiele seien von Gasversorgungsunternehmungen an Gemeinden zu zahlende Konzessionsgebühren oder von Personalverleihfirmen zu entrichtende Sozialversicherungsabgaben genannt. Auch solche Ausgaben sind von den betreffenden Unternehmungen bei der Preisbildung zu berücksichtigen. Als weiteres Beispiel sei die bundesrechtlich vorgeschriebene Typenprüfung von Motorfahrzeugen angeführt. Gebühren für den Fahrzeugausweis hingegen, die der Steuer-

pflichtige seinem Kunden gesondert in Rechnung stellt, sind nicht steuerbare Teile des Entgelts, da eben der Kunde als Fahrzeughalter Schuldner der Abgabe ist. Hier kann ein Durchlaufposten im Sinne von Absatz 6 angenommen werden.

Absatz 6 Buchstabe a hält fest, dass Beträge, die der Steuerpflichtige vom Abnehmer als Erstattung von öffentlich-rechtlichen Abgaben erhält, welche der Steuerpflichtige vorgängig im Namen und auf Rechnung des Abnehmers bezahlte, nicht zum Entgelt gehören, sofern diese Kosten gesondert in Rechnung gestellt werden (durchlaufender Posten).

Buchstabe b erklärt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand als nicht zum Entgelt gehörend. Steuerbar ist somit nur der Geldbetrag, der vom Empfänger einer durch die öffentliche Hand verbilligten Leistung selbst bezahlt wird. Dagegen steht dem Lieferer/Erbringer von subventionierten Gegenständen/Dienstleistungen aber auch nicht der volle Vorsteuerabzug für die zur Bewirkung solcher Umsätze bezogenen Vorleistungen zu. Der Vorsteuerabzug auf diesen Vorleistungen kann nur im Umfange geltend gemacht werden, wie das steuerbare Entgelt im Verhältnis zu diesem Entgelt und den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand steht (vgl. Art. 36 Abs. 7). Diese Regelung entspricht im übrigen auch derjenigen, die gemäss Artikel 39 Absatz 1 (gemischte Verwendung) für Vorleistungen gilt, die teilweise für steuerbare sowie von der Steuer ausgenommene Umsätze verwendet werden. Indem man in Buchstabe b die Pfandgelder auf Mehrweggebinden nicht als Entgelt bezeichnet, bringt man zum Ausdruck, dass es sich dabei um eine Sicherheits- oder Garantieleistung handelt. Hinsichtlich der Mehrweggebinde gilt, dass ihr Kauf zum Steuersatz von 6,5 Prozent zu versteuern ist, mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Bei der Lieferung von Gegenständen in Mehrweggebinden, die gegen Entrichtung eines Depots oder Pfandes mitgeliefert werden, unterliegt nur noch der darin gelieferte Gegenstand zum jeweils anwendbaren Steuersatz der Steuer, weil das Depot oder Pfand nicht zum Entgelt zählt.

Art. 32 Besteuerung von Reiseleistungen (Art. 26bis)

Artikel 32 enthält eine Sonderregelung insoweit, als bei der steuerlichen Entlastung von im Ausland erbrachten Reisevorleistungen nicht der Vorsteuerabzug greift, sondern eine sog. Margen- oder Differenzbesteuerung zur Anwendung kommt (siehe Abs. 3). Die Sonderregelung bezüglich Reiseleistungen entspricht grundsätzlich der EU-Lösung (vgl. Art. 26 der 6. EU-Richtlinie und § 25 UStG D). Eine Abweichung zur EU-Lösung ergibt sich jedoch insofern, als in der EU-Reiseleistungen bei Reisen in Gebiete ausserhalb der EG steuerfrei sind (vgl. Art. 26 Abs. 3 der 6. EU-Richtlinie; § 25 Abs. 2 UStG D; Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuerkommentar, Loseblatt, 4. Ergänzungslieferung zur 5. Auflage, München 1996, § 25 N 3).

Absatz 1 umschreibt den Anwendungsbereich der Sonderregelung. Danach ist vorausgesetzt, dass das Reiseunternehmen (Reisebüro oder Reiseveranstalter) in eigenem Namen gegenüber dem Leistungsempfänger (Reisenden) auftritt und für die Erfüllung seines Vertrages sog. Reisevorleistungen im Ausland in Anspruch nimmt, also Lieferungen und Dienstleistungen Dritter (insbesondere Hotelunterkunft, Verpflegung, Beförderungsleistungen), welche diese Dritte in ihrem Land selber versteuern müssen.

Absatz 2 erklärt, dass das Reiseunternehmen in bezug auf den gesamten Umsatz, den es gegenüber dem Reisenden tätigt, eine einheitliche Dienstleistung erbringt, und zwar, entsprechend der Regel des Artikels 13 Absatz 1 am Ort des Sitzes der

wirtschaftlichen Tätigkeit oder am Ort der Betriebsstätte, von welcher aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte an seinem Wohnort oder am Ort, von wo aus es tätig wird. Wenn hier eine einheitliche Dienstleistung angenommen wird, so bedeutet dies, dass der vom Reiseunternehmen bewirkte Umsatz (z. B. Pauschalarrangement), was die Bestimmung des Ortes anbelangt, nicht in seine Teilleistungen aufzugliedern ist (in gastgewerbliche Leistungen, Beförderungen usw.).

Absatz 3 gibt an, in welcher Weise das Reiseunternehmen die auf seiner Dienstleistung geschuldete Steuer zu berechnen hat. Berechnungsgrundlage ist danach die Differenz (oder Marge) zwischen dem Gesamtbetrag, den es vom Reisenden als Entgelt für den diesem gegenüber getätigten Umsatz (Reise, Pauschalreise usw.) erhält, und dem Betrag, den es für die im Ausland für den Reisenden bezogenen Lieferungen und Dienstleistungen Dritter (sog. Reisevorleistungen) hat aufwenden müssen. Da das inländische Reiseunternehmen die ihm von diesen ausländischen Dritten in Rechnung gestellten (ausländischen) Mehrwertsteuern gegenüber dem schweizerischen Fiskus nicht als Vorsteuern abziehen kann, bleibt als Mittel zur Vermeidung von Doppelbelastungen nur die geschilderte Differenzbesteuerung. Es handelt sich dabei also um einen Vorumsatzabzug, der in seiner Wirkung dem Vorsteuerabzug gleichkommt. Werden die Reisevorleistungen dagegen von inländischen Unternehmen (Hotels, Beförderungsunternehmen usw.) erbracht, kommt der normale Vorsteuerabzug zur Anwendung. Deshalb ist die Anwendung dieser Sonderregelung auf die Fälle beschränkt, in denen das Reiseunternehmen Reisevorleistungen ausländischer Unternehmen in Anspruch nimmt.

Der zweite Satz von Absatz 3 ermöglicht zudem eine Vereinfachung für die Bestimmung der Differenz oder Marge in den Fällen, in denen das Reiseunternehmen ausserstande ist, für jeden einzelnen Reisenden die Beträge der Reisevorleistungen genau zu ermitteln (namentlich bei Einkauf eines ganzen Charterfluges oder eines Paketes von Hotelübernachtungen).

Absatz 4 schliesst es konsequenterweise für das Reiseunternehmen aus, die auf den Lieferungen und Dienstleistungen ausländischer Dritter gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen. Denn die Differenzbesteuerung nach Absatz 3 trägt, wie bereits ausgeführt, dieser Vorsteuerbelastung dadurch *Rechnung, dass das Reiseunternehmen den auf die im Ausland erbrachten Reisevorleistungen* entfallenden Teil des Entgelts von seinem eigenen Umsatz abziehen kann. In bezug auf andere Leistungen, wie z. B. die Lieferung von Büromaterial, Werbeleistungen, Telefondienstleistungen, hat das Reiseunternehmen den normalen Vorsteuerabzug.

Art. 33 Margenbesteuerung (Art. 26ter)

Absatz 1: Der bisherige Artikel 26 Absatz 7 MWSTV stellt für den Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen eine Sonderregelung auf, wonach der Steuerpflichtige, welcher auf dem Ankaufspreis der Fahrzeuge keine Vorsteuer abziehen konnte, für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf vom Verkaufspreis den Ankaufspreis (Margenbesteuerung) abziehen kann. Die neue Fassung von Artikel 33 MWSTG erweitert diese Sonderregelung auf sämtliche gebrauchten Gegenstände einschliesslich Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Sie lehnt sich damit an Artikel 26*a* der 6. EU-Richtlinie an, der eine ähnliche Sonderregelung vorsieht. Sie geht vom Grundsatz her weniger weit als die seit dem 1. Januar 1995 in Deutschland geltende Lösung, welche auf das Merkmal

«gebraucht» verzichtet und damit wohl über die Richtlinie hinausgeht und darauf abstellt, ob für den Erwerb der Gegenstände kein Vorsteuerabzugsrecht bestand (Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuerkommentar, Loseblatt, 4. Ergänzungslieferung zur 5. Auflage, München 1996, § 25a N 3 ff.).

Mit dem Begriff «Wiederverkauf» wird zum Ausdruck gebracht, dass der Anwendungsbereich der Margen- oder Differenzbesteuerung auf Wiederverkäufer beschränkt ist. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmen, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie anschliessend, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen weiter verkaufen (gewerbsmässige Händler). Gebrauchtgegenstände, die nach dem Erwerb im Betrieb des Unternehmers zunächst in Gebrauch genommen und erst nachher wieder veräussert werden, fallen somit nicht unter diese Sonderregelung.

Absatz 2: Nach Artikel 26*a* (B) der 6. EU-Richtlinie findet die Margenbesteuerung Anwendung auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten. Edelmetalle und Edelsteine gemäss Definition der Mitgliedstaaten fallen nicht unter den Begriff der Gebrauchtgegenstände (vgl. Art. 26*a* [A] Bst. d der 6. EU-Richtlinie) und sind somit von der Margenbesteuerung ausgenommen. Artikel 33 folgt dem gleichen Konzept. Edelmetalle und Edelsteine sind typischerweise oft nicht individualisierbar und es ist somit schwer, sie zu identifizieren und zu bestimmen, ob sie gebraucht sind oder nicht. Eine Überprüfung der Margenbesteuerung ist diesbezüglich praktisch unmöglich. Deshalb sind sie von dieser Bestimmung ausgenommen.

Indem präzisiert wird, dass es sich um individualisierbare gebrauchte bewegliche Gegenstände handeln muss, wird zum Ausdruck gebracht, dass beispielsweise auch Schmuckstücke von der Margenbesteuerung ausgenommen sein können, insbesondere wenn es sich um solche handelt, die in grosser Anzahl hergestellt worden sind. Die UStR D Abschnitt 276*a* zu § 25*a* UStG D bestimmt in diesem Zusammenhang, dass aus «Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände (z. B. Schmuckwaren, Gold- und Silberwaren)» von der Differenzbesteuerung ausgenommen sind.

Absatz 3: Um die Marge im Einzelfall überprüfen zu können, muss neben dem Verkaufspreis auch der Einkaufspreis der Gegenstände bekannt sein. Wenn mehrere Gegenstände zu einem Gesamtpreis erworben werden, wie beispielsweise eine Briefmarkensammlung, ist die Bestimmung des Einkaufspreises pro Gegenstand schwer zu ermitteln. Unter den vom Bundesrat zu umschreibenden Voraussetzungen kann der Wiederverkäufer deshalb die gesamten innerhalb eines bestimmten Zeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise die Summe der Ankaufspreise dieses Zeitraums übersteigt.

Art. 34 Steuersätze (Art. 27)

Absatz 1 Buchstabe a: Hier wird festgelegt, für welche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen – aus sozialpolitischen Gründen – der reduzierte Steuersatz (2%) zur Anwendung gelangt. Diese Aufzählung ist abschliessend, d. h. dass auch sog. Vorumsätze (Lieferung von Rohstoffen usf.) zum Normalsatz zu versteuern sind.

Ziffer 1: Ziffer 1 erfasst nur die Lieferung und den Eigenverbrauch von Gegenständen, nicht aber die Dienstleistungen, die in Ziffer 2 behandelt sind. Die Aufzählung in Ziffer 1 erwähnt zunächst Wasser in Leitungen, dies in Übereinstimmung mit

dem europäischen Recht (vgl. Art. 12 (3) a) der 6. EU-Richtlinie, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG D, art. 278bis des französischen Code général des impôts [CGI]). Besonders zu erwähnen ist, dass die Abgabe von Ess- und Trinkwaren aller Art, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden, nicht als dem ermässigten Steuersatz unterliegende Lieferung, sondern als zum Normalsatz steuerbare gastgewerbliche Leistung gilt. Entscheidendes Kriterium für gastgewerbliche Leistungen ist der Service. Die Regelung, dass die Lieferung von Ess- und Trinkwaren ohne zusätzliche Dienstleistungen am Ort des Konsums nicht eine gastgewerbliche Leistung ist, erfolgt aus Gründen der Wettbewerbsneutralität. Sie verhindert eine Ungleichbehandlung zwischen den verschiedenen Ess- und Trinkwaren anliefernden Steuerpflichtigen. Der privilegierte Satz käme z. B. auch dann zur Anwendung, wenn ein Restaurationsbetrieb eine Lieferung «über die Gasse» vornehmen würde. Druckerzeugnisse unterliegen nur insoweit dem reduzierten Satz, als sie nicht Reklamecharakter aufweisen. Im übrigen kann diese Kategorie schon allein aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht um andere Kulturträger, wie Kassetten, Audio-CD, Disketten, CD-ROM usw., erweitert werden.

Ziffer 2: In bezug auf die Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften ist zu beachten, dass nur Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter zum Normalsatz zu versteuern sind. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass Radio- und Fernsehgesellschaften dadurch, dass sie ihre übrigen Leistungen bloss zum reduzierten Satz versteuern müssen, aber gleichwohl den vollen Vorsteuerabzug machen dürfen, gegenüber anderen Betrieben mit ähnlichem Leistungsangebot (z. B. Kinos) steuerlich bevorzugt sind. Ihre Sonderstellung ist indessen vom Gesetzgeber gewollt.

Ziffer 3: In Anlehnung an die Regelung betreffend Bücher und Leistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften sollen kulturelle Leistungen – wobei auch sportliche Anlässe als solche betrachtet werden – ebenfalls dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2 Prozent unterstellt werden. Die Besteuerung tritt freilich nur ein, wenn optiert wird (Art. 24 Abs. 1 Bst. a).

Ziffer 4: Bezüglich Ziffer 4 ist zu erwähnen, dass die bisherige Praxis der ESTV im Zusammenhang mit den für fremde Rechnung ausgeführten Arbeiten im Bereich der Landwirtschaft hinsichtlich des dafür anwendbaren Steuersatzes unterscheidet, ob die Arbeiten Grund und Boden betreffen oder an Fahrnisgegenständen, die dem reduzierten Steuersatz von 2 Prozent unterliegen, ausgeführt werden. Nach dieser Praxis wird beispielsweise auf Erntearbeiten der Steuersatz von 6,5 Prozent angewendet, während das Pressen von Strohballen aufgrund eines besonderen Auftrags dem Steuersatz von 2 Prozent unterliegt. Mit der neu eingeführten Regelung im E-MWSTG soll nun zum Ausdruck gebracht werden, dass alle von Dritten entgeltlich erbrachten Arbeiten, die der Produktion eines zu 2 Prozent steuerbaren landwirtschaftlichen Bodenerzeugnisses vorausgehen, ebenfalls zu 2 Prozent steuerbar sind.

Buchstabe b: Der Sondersatz für Beherbergungsleistungen wird in Fortführung des Bundesbeschlusses über einen Sondersatz der MWST für Beherbergungsleistungen vom 22. März 1996 (BBl *1996* I 1350) in das MWSTG aufgenommen. Mit der Formulierung «mit Geltung längstens bis zum 31. Dezember 2001» wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich hiebei um eine Übergangslösung handelt.

Buchstabe c hält fest, dass das Entgelt für alle übrigen der Steuer unterstellten Umsätze zum Normalsatz (6,5 %) zu versteuern ist.

Absatz 2 beschreibt, wie zu verfahren ist, wenn wirtschaftliche Vorgänge, die der MWST unterliegen, sich aus Elementen zusammensetzen, für die unterschiedliche Sätze gelten. In solchen Fällen gilt grundsätzlich dann der höhere Satz, wenn eine klare rechtliche und wirtschaftliche Trennung des Vorganges zwecks Satzzuordnung nicht möglich ist.

Absatz 3 hält fest, dass Umschliessungen, mit Ausnahme der Mehrweggebinde, die mit der Lieferung von Gegenständen abgegeben werden, zum gleichen Steuersatz wie der Gegenstand selber zu versteuern sind. Umschliessungen teilen also in dieser Hinsicht das Schicksal des gelieferten Gegenstandes.

Art. 35 Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer (Art. 28)

Absätze 1 bis 3: Die auf den ersten Blick umfangreich erscheinende Regelung verfolgt mehrere Zwecke. Notwendig wird sie durch die Ausgestaltung der MWST als Selbstveranlagungssteuer. Dies bedeutet für den Steuerpflichtigen, dass er selber für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze verantwortlich ist. Dabei erleichtern ihm inhaltlich umfassende Dokumente, die er von seinen steuerpflichtigen Geschäftspartnern verlangen kann oder diesen abgibt, die Erfüllung seiner Pflichten. Insbesondere die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt sowohl auf seiten des Steuerpflichtigen wie auch der Verwaltung nach Belegen, die eine richtige Veranlagung und Kontrolle zulassen. Aus diesem Grunde ist stets Name und Adresse des Empfängers zu verlangen. Nur so kann das Einsammeln von herumliegenden Belegen unterbunden werden. Absatz 2 soll die Rechnungstellung von Steuerpflichtigen in solchen Fällen erleichtern, in denen sowohl der reduzierte wie auch der Normalsatz zur Anwendung gelangen (z. B. Lieferung von Esswaren und alkoholischen Getränken). Diese Möglichkeit rechtfertigt sich ferner im Hinblick darauf, dass viele Steuerpflichtige nach Pauschalsätzen abrechnen. Der Steuerpflichtige muss dabei zwar nicht für jeden einzelnen Artikel den entsprechenden Steuerbetrag, wohl aber den zutreffenden Steuersatz angeben.

Absatz 4: Hinweise irgendwelcher Art auf die Steuer sind denjenigen Unternehmen nicht gestattet, die nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen sind, sowie denjenigen Steuerpflichtigen, die einen Gegenstand nach Artikel 33 Absatz 2 zum Wiederverkauf bezogen haben und für die Steuerberechnung die Margenbesteuerung anwenden (Art. 33).

Absatz 5: Rückerstattungen von Entgelten haben für den steuerpflichtigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer und den steuerpflichtigen Empfänger Auswirkungen sowohl in bezug auf die Höhe des zu versteuernden Umsatzes wie auch auf die des Vorsteuerabzugs. Deshalb müssen auch hiezu Belege vorhanden sein, die eine richtige Veranlagung und Kontrolle derselben ermöglichen.

Absatz 6 hält der Klarheit halber fest, dass Streitigkeiten unter Wirtschaftssubjekten über die Steuerüberwälzung privatrechtliche Angelegenheiten sind, deren Beurteilung nicht in die Zuständigkeit der ESTV, sondern in diejenige der Zivilgerichte fällt. Selbst wenn diese Bestimmung als selbstverständlich und damit als überflüssig angesehen werden kann, ist sie von Nutzen, weil es sich gezeigt hat, dass diese Frage in der Praxis immer wieder gestellt wird.

4. Kapitel: Vorsteuerabzug

Da die MWST grundsätzlich auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses erhoben wird, ist zur Vermeidung einer Steuerkumulation das Instrument

des Vorsteuerabzugs vorgesehen. Jeder Steuerpflichtige hat periodisch auf den gesamten der Steuer unterliegenden Umsätzen die Steuer zu berechnen, kann aber die ihm überwälzte Steuer als sog. Vorsteuer in seiner Abrechnung abziehen. Die in Artikel 30 MWSTV vorgesehenen Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug werden im MWSTG nicht übernommen. Sie widersprechen dem Charakter der MWST als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug, für die typisch ist, dass grundsätzlich alle Vorsteuern, die auf nachgewiesenen geschäftsmässig begründeten Aufwendungen lasten, von den Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden können. Die bestehenden Ausschlüsse im geltenden Artikel 30 Absätze 1 und 2 MWSTV widersprechen Artikel 8 Buchstabe h letzter Satz UeB-BV. Aus diesem folgt e contrario, dass sämtliche geschäftsmässig begründeten Aufwendungen zum Vorsteuerabzug zuzulassen sind. Zum selben Ergebnis führt insbesondere auch die Entstehungsgeschichte der Norm. In einer früheren Fassung lautete die Bestimmung gleich wie in Artikel 17 Absatz 6 der 6. EU-Richtlinie, d. h., ausgeschlossen sollten vom Vorsteuerabzug diejenigen Ausgaben sein, «die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen». Das Wort «streng» wurde in der Folge gestrichen. Diese Auffassung wird in einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) vom 30. April 1996 bestätigt. Die SRK geht davon aus, dass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei geschäftlich begründeten Ausgaben verfassungswidrig ist. Sie kommt zum Schluss, «dass im vorliegenden Fall Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe a und b MWSTV (bis zum 31. Dez. 1995 geltende Fassung) bzw. Artikel 30 Absatz 2 MWSTV (ab 1. Jan. 1996 geltende Fassung) die Anwendung zu versagen ist und die Beschwerdeführer daher berechtigt sind, bei nachgewiesenen Ausgaben mit geschäftlichem Charakter für Unterkunft, Verpflegung und Getränke sowie für die Beförderung bei eigenen Geschäftsreisen und solchen des Personals den Vorsteuerabzug mit Wirkung ab 1. Januar 1995 im Umfang von 100 Prozent der darauf entfallenden Steuerbeträge geltend zu machen, soweit auch die übrigen Voraussetzungen des Abzuges erfüllt sind».

Art. 36 Allgemeines (Art. 29)

Absatz 1 enthält eine abschliessende Aufzählung der in der Steuerabrechnung abziehbaren Vorsteuern. Der Vorsteuerabzug wird dabei von je nach Art der Vorsteuer verschiedenen formellen Voraussetzungen abhängig gemacht. So berechtigen nur Rechnungen zum Vorsteuerabzug, die inhaltlich den Anforderungen von Artikel 35 genügen (Bst. a). Beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland kann die Steuer nur dann als Vorsteuer abgezogen werden, wenn sie in der Steuerabrechnung zunächst auch deklariert wird (Bst. b). Dabei hat der Steuerpflichtige in der Steuerabrechnung jeden solchen Bezug zu deklarieren, also auch dann, wenn die Gegenleistung weniger als 10 000 Franken beträgt. In den Fällen, in denen die Steuer durch die EZV erhoben wird (vgl. Art. 78), kann nur die vom Steuerpflichtigen bzw. seinem Abnehmer effektiv entrichtete oder deklarierte Steuer abgezogen werden (Bst. c). Voraussetzung für die Vornahme eines Vorsteuerabzugs ist die Verwendung des Gegenstandes oder der Dienstleistung für geschäftlich begründete steuerbare Zwecke im Sinne des Absatzes 2.

Absätze 2 und 3 zählen abschliessend die Zwecke auf, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dies sind in erster Linie steuerbare Lieferungen (Bst. a) und steuerbare Dienstleistungen (Bst. b), was bedeutet, dass auf Lieferungen und Einfuhren von Gegenständen sowie Dienstleistungen, die für Umsätze im Sinne von Artikel 17 verwendet werden, keine Vorsteuer abgezogen werden darf (Art. 16). Buch-

stabe c stellt klar, dass der Vorsteuerabzug im Umfange des Absatzes 1 auch gegeben ist, wenn das betreffende Unternehmen nach Artikel 24 für die Versteuerung optiert. Buchstabe d lässt den Vorsteuerabzug zu für den Bezug im Hinblick auf die unentgeltliche Zuwendung von Geschenken bis 300 Franken pro Empfänger und Jahr und im Hinblick auf die Abgabe von Warenmustern zu Zwecken des Unternehmens. Ferner verhindert er Steuerkumulationen, indem er dem Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für die in seinem Unternehmen hergestellten Bauwerke im Sinne von Artikel 9 Absatz 2, die er im Eigenverbrauch verwendet, die ihm auf den Rohstoffen usw. überwälzte Steuer abzuziehen. Er hat dann in seiner Abrechnung die geschuldete Eigenverbrauchssteuer zu deklarieren. Als Beispiel sei der steuerpflichtige Bauunternehmer angeführt, der ein Bauwerk zwecks Vermietung herstellt, also im Eigenverbrauch verwendet. Buchstabe d berechtigt ihn, den Vorsteuerabzug auf dem verarbeiteten Material vorzunehmen.

Absatz 4 zählt zwecks Klarstellung bestimmte Tatbestände auf, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Abgrenzungsprobleme können sich hier insbesondere hinsichtlich der nicht als Umsätze geltenden Vorgänge und Tätigkeiten stellen. In diesem Zusammenhang sind die folgenden Gesichtspunkte wegleitend. Die MWST knüpft – was die Lieferungen und Dienstleistungen betrifft – an Leistungsaustausche an (vgl. die Bemerkungen zu Art. 5). Ein solcher Leistungsaustausch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn setzt zwei Personen voraus, zwischen denen eine Leistung und Gegenleistung erfolgt. Mindestens eine der beiden Personen muss zudem die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllen (vgl. Dziadkowski D./Walden P., Umsatzsteuer, 4. Aufl., München/Wien 1996, S. 73 f.). Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, was erfordert, dass die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist. Liegt keine solche Leistungsbeziehung vor, unterliegen solche Geldleistungen als «Nicht-Umsätze» (Nichtleistungen i. S. des Mehrwertsteuerrechts) der Besteuerung mit der MWST nicht. Sie berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug. Sie dürfen aber nur zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden. Beispiele für solche «Nicht-Umsätze» sind der Schadenersatz und der gesetzliche Verzugszins. Im ersten Fall liegt kein Leistungsaustausch i. S. der MWST vor, da das Erleiden eines Schadens keine Leistung ist. Beim gesetzlichen Verzugszins fehlt es ebenfalls an einem Leistungsaustausch. Der Gläubiger hat einen Verzögerungsschaden erlitten, den der Schuldner ausgleicht (vgl. Stadie H., Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, S. 61 f.).

Liegt kein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn vor, ist auch kein Vorsteuerabzug gegeben (Stadie, a. a. O., S. 63). Auch die Ausschüttung von Dividenden stellt grundsätzlich keinen Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts dar.

Nach der Praxis der ESTV handelt es sich demnach bei den Dividendenerträgen grundsätzlich nicht um Umsätze im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Sie sind daher «bei der Kürzung der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern (gemischte Verwendung) auf Gegenständen und Dienstleistungen in der Regel nicht miteinzubeziehen» (Merkblatt Nr. 16 der ESTV über die steuerliche Behandlung von Umsätzen mit Wertpapieren sowie von Zinsen und Dividenden, S. 2 f.).

Diese Sicht entspricht der Rechtsnatur des Haltens von Beteiligungen. Das blosse Halten von Beteiligungen erfüllt den Tatbestand der Dienstleistung nach Artikel 7 nicht. Entsprechend ist davon auszugehen, dass eine Holding, die sich auf das Verwalten von Beteiligungen beschränkt, keine Leistungen im Sinne der MWST

erbringt (vgl. M. Ruppe H. G., Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Wien 1995, § 1 N 45; ebenso EuGH, Urteil vom 20. Juni 1991 Rs C-60/90, UR 1993, S. 119). Sie ist daher gar nicht steuerpflichtig, und die Frage des Vorsteuerabzugs stellt sich nicht. Demgegenüber muss von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werden, wenn die Holdinggesellschaft den Konzerngesellschaften oder andern Drittgesellschaften gegenüber Dienstleistungen erbringt (Ruppe, a. a. O., § 2, N 127). Wo vorsteuerbelastete Lieferungen oder Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Umsätze oder für «Nicht-Umsätze» im oben genannten Sinn verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen.

Vorsteuerabzugskürzungen sind sachgerecht vorzunehmen. Hierzu stehen verschiedene Methoden zur Verfügung. In Frage kommen namentlich die Aufteilung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang der jeweiligen Umsätze, nach dem Verhältnis der ausgenommenen Umsätze zu den anderen Umsätzen oder kombiniert nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang, soweit das möglich und praktikabel ist und ansonsten nach dem Umsatzverhältnis. Bei den erwähnten sog. «Nicht-Umsätzen» wird im Regelfall keine Vorsteuerabzugskürzung stattfinden, weil mehrwertsteuerbelastet bezogene Leistungen nicht für «Nicht-Umsätze» verwendet werden. Soweit dies ausnahmsweise doch der Fall sein sollte, muss das Ausmass aufgrund des Einzelfalls geschätzt werden. Hierbei können die genannten Methoden betreffend Vorsteuerabzugskürzung im Falle der Verwendung von vorsteuerbelasteten Lieferungen und Dienstleistungen für von der Besteuerung ausgenommene Umsätze analog angewendet werden. Im Vordergrund dürfte auch hier der wirtschaftliche Zusammenhang stehen. Sachdienliche Unterlagen zur realistischen Schätzung werden im Regelfall je nach Unternehmungstyp betriebliche Kostenrechnungen, Gewinn- und Verlustrechnungen und diese ergänzende Unterlagen sein.

Absatz 5 bezweckt die Vermeidung eines Wettbewerbsnachteils der nicht steuerpflichtigen Urproduzenten gegenüber den steuerpflichtigen. Soweit erstere Investitionen und Betriebsmittel für ihren Betrieb bezogen haben, steht ihnen, weil sie nicht steuerpflichtig sind, der Vorsteuerabzug nicht zu. Die Steuerbelastung der Betriebsmittel und Investitionsgüter beeinflusst aber die Preisgestaltung und kann den Nichtsteuerpflichtigen gegenüber dem Steuerpflichtigen schlechterstellen. Damit beide ihre Produkte einem steuerpflichtigen Abnehmer im Ergebnis zu Preisen ohne Steuerbelastung anbieten können, kann dieser beim Bezug vom nicht steuerpflichtigen Urproduzenten 2 Prozent des Rechnungsbetrages als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug wird aber davon abhängig gemacht, dass die ausgestellten Rechnungen die Anforderungen von Artikel 35 Absatz 1 (ohne MWST-Nummer) und 3 erfüllen.

Absatz 6: Massgebend für die Vornahme des Vorsteuerabzugs sind – wie für die Entstehung des Anspruches überhaupt – auch in zeitlicher Hinsicht die Abrechnungsart (Abrechnen nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten), das Vorliegen von Dokumenten und die Erfüllung gewisser Obliegenheiten des Steuerpflichtigen. Bei der überwälzten Steuer (Bst. a) wird auf den Erhalt einer den Anforderungen von Artikel 35 Absatz 1 und 3 genügenden Rechnung abgestellt, bei den übrigen Vorsteuerarten auf das Einreichen der Steuerabrechnung (Bst. b) oder der Zolldeklaration (Bst. c), also auf ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen.

Absatz 7: Nach Artikel 31 Absatz 2 gehören nur Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers zugeordnet werden können, zum Entgelt (z. B. Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren; siehe hiezu die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Ziffer 261). Spenden ohne Gegenleistung – echte Spenden – stellen demnach kein Entgelt dar. Ebenfalls nicht zum Entgelt zäh-

len Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 31 Abs. 6 Bst. b.). Als Konsequenz dieser Ordnung sieht Artikel 36 Absatz 7 die entsprechende verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs vor. Andernfalls könnte die Situation entstehen, dass subventionierte Steuerpflichtige bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren «Subvention» gelangen. Für die gewählte Subventionslösung – wonach Subventionen kein Entgelt darstellen, indessen zu einem entsprechend reduzierten Vorsteuerabzug führen – sprechen vor allem Gründe der Einfachheit. Die EU-Lösung unterscheidet demgegenüber zwischen Subventionen mit und ohne Entgeltscharakter (Art. 11 Teil A Abs. 1 Bst. a 6. EU-Richtlinie). Kein Entgelt liegt vor, «wenn die Zahlung der Förderung des leistenden Unternehmers, der Aufrechterhaltung seiner Tätigkeit allgemein, dient, wenn sie also zu seiner Subventionierung aus bestimmten strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Grundsätzen erfolgt» (so für das deutsche Recht Wagner in: Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuer, § 10 N 73). Solche Subventionen (sog. «echte Zuschüsse») stellen kein Entgelt dar und führen im deutschen Recht auch nicht zur Kürzung des Vorsteuerabzugs. Im Unterschied zu der in Artikel 31 i. V. m. Artikel 36 Absatz 7 getroffenen Lösung stellen sich bei der EU-Lösung beachtliche Abgrenzungsprobleme bezüglich der Subventionsart.

Art. 37 Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in besonderen Fällen (Art. 30bis)

Absatz 1 ist die notwendige Ergänzung zu Artikel 36 Absatz 2 zur Verhinderung von Missbräuchen und ungerechtfertigten Vorsteuerabzügen (vgl. dort). Nur wer gutgläubig unter Anwendung gehöriger Sorgfalt den Aussteller einer Rechnung als Steuerpflichtigen betrachtet, darf die ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen.

Absatz 2 schliesst, um einen zweifachen Abzug zu vermeiden, den Vorsteuerabzug in jenen Fällen aus, in denen der Steuerpflichtige für die Versteuerung von gebrauchten beweglichen Gegenständen die Sonderregelung des Artikels 33 anwendet, da in diesem Falle der Abzug des Ankaufspreises (oder des Vorumsatzes) an die Stelle des Vorsteuerabzugs getreten ist.

Art. 38 Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei Entgeltsminderungen (Art. 31)

Die Bestimmung soll gewährleisten, dass durch nachträgliche Minderungen der ursprünglich vereinbarten Entgelte oder durch Rückerstattungen keine Steuerausfälle entstehen. Der Steuerpflichtige ist gehalten, den Abzug der durch die Entgeltsminderung oder Rückerstattung kleiner gewordenen Vorsteuer in der Steuerabrechnung entsprechend zu korrigieren. Die Herabsetzung darf selbst dann nicht unterbleiben, wenn der Lieferer oder Leistungserbringer seinerseits auf die Vornahme eines Abzuges vom steuerbaren Umsatz verzichten möchte.

Art. 39 Gemischte Verwendung (Art. 32)

Absatz 1 regelt die gemischte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige von einem anderen Steuerpflichtigen bezieht. Die überwälzte Steuer wird ihm hier also offen ausgewiesen. Als Vorsteuer abziehen kann der Steuerpflichtige nur jenen Teil, der dem Anteil der Verwendung für Zwecke entspricht, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Frage, wie die Ermittlung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist, ist auf dem Wege der Praxis zu lösen (z. B. mittels individueller Pauschalen, Schlüssel usw.; vgl. hiezu auch die Bemerkungen zu Art. 36 Abs. 4).

Absatz 2 bezweckt eine Vereinfachung von Absatz 1, indem die Aufteilung der Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag nicht bei jeder gemischten Verwendung vorgenommen werden muss. Bei überwiegender Verwendung für steuerbare Umsätze (d. h. zu mehr als 50 %) kann dem einzelnen Steuerpflichtigen zugestanden werden, die Vorsteuer ungekürzt abzuziehen und den Eigenverbrauch erst in der letzten Steuerperiode des Kalenderjahres zu versteuern, so dass in den drei vorangehenden Perioden nichts zu deklarieren ist. Dieses Vorgehen bringt eine Vereinfachung im Abrechnungswesen, darf aber auf keinen Fall zu einer Steuerverkürzung führen.

Art. 40 Einlageentsteuerung (Art. 33)

Artikel 40 hat die spätere Entstehung des Anspruches auf den Vorsteuerabzug zum Gegenstand. Während die bisherige Regelung vor allem die Fälle betrifft, bei denen der Vorsteuerabzug mangels subjektiver Steuerpflicht zunächst nicht möglich war bzw. die Fälle der Korrektur der Eigenverbrauchssteuer bei früherer Entnahme und neuerlicher Verwendung für steuerpflichtige Umsätze betrifft, erweitert die vorgeschlagene Formulierung Artikel 40 zu einem allgemeinen Einlagetatbestand. Die Grundüberlegung ist die gleiche wie beim Eigenverbrauch. Dieser sorgt dafür, dass auch beim Steuerpflichtigen der nichtunternehmerische Wertverzehr, also der private Endverbrauch, belastet wird, gleich wie bei allen Endverbrauchern. Analog besteht die Funktion des Einlagetatbestandes darin, Gegenstände und Leistungen, die mehrwertsteuerbelastet sind und für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden, durch entsprechende Gewährung des Vorsteuerabzugs von der MWST zu entlasten (Entsteuerung).

Der Eigenverbrauchstatbestand und der Einlagetatbestand verhindern, dass der Zweck des erstmaligen Erwerbs bzw. die Zufälligkeit der erstmaligen Verwendung für die Besteuerung massgeblich bleiben. Bestimmend ist vielmehr, ob ein Wirtschaftsgut für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird oder nicht. Die zeitliche Begrenzung (5 bzw. 20 Jahre) erfolgt aus Praktikabilitätserwägungen.

5. Kapitel: Entstehung der Steuerforderung, Veranlagung und Entrichtung der Steuer

Dieses zentrale Kapitel des MWSTG regelt, wann und wie die Steuer zu entrichten ist.

Art. 41 Entstehung der Steuerforderung (Art. 34)

Buchstabe a regelt die Entstehung der Steuerforderung bei Lieferungen und Dienstleistungen. Die Frage, in welchem Zeitpunkt die Steuer entrichtet werden muss, wird in Artikel 45 beantwortet. Bezüglich der Entstehung der Steuerforderung wird unterschieden zwischen der Abrechnungsart nach vereinbarten (Ziff. 1) und jener nach vereinnahmten Entgelten (Ziff. 2).

Im ersten Fall entsteht die Forderung mit der Rechnungstellung, welche wiederum innerhalb von drei Monaten nach Erbringung der Leistung erfolgen muss. Handelt es sich um Teilrechnungen, so entsteht die Forderung mit deren Ausgabe. Wird keine Rechnung gestellt oder nicht innerhalb der verlangten drei Monate, so entsteht die Steuerforderung mit der Vereinnahmung des Entgeltes. Das gleiche gilt bei Teilzahlungen oder bei Vorauszahlungen. Der Einbruch ins System ist gerade

bei Vorauszahlungen notwendig, da diese insbesondere bei umfangreichen Lieferungen und Dienstleistungen eine erhebliche Bedeutung haben können. Daneben rechtfertigen finanzpolitische Gründe die Entstehung der Steuerforderung bei Vereinnahmung einer Vorauszahlung.

Wird nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet, so entsteht die Steuerforderung immer mit der Vereinnahmung.

In den *Buchstaben b–e* wird die Entstehung der Steuerforderung für die übrigen Steuerobjekte sowie für zwei Fälle im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug geregelt.

Art. 42 Abrechnungsart (Art. 35)

Absatz 1 enthält den Grundsatz, wonach über die Steuer nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen ist. Ausnahmen hiezu sind aufgrund ihres praktischen Ablaufes die Fälle von Artikel 41 Buchstabe a Ziffer 1. In solchen Fällen entsteht die Steuerforderung im Umfang des erhaltenen Entgeltes (Teilzahlung resp. ganze oder teilweise Vorauszahlung bei verspäteter oder fehlender Rechnungstellung), weshalb die Steuer auch auf dem konkret vereinnahmten Betrag zu berechnen ist.

Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Grundsatz hängt mit der Art und Weise des Vorsteuerabzugs auf seiten des Empfängers einer Lieferung oder Dienstleistung zusammen: Da dieser die ihm berechnete Steuer bereits beim Erhalt der Rechnung als Vorsteuer abziehen kann, also die Rechnung mit der darin enthaltenen Steuer nicht zuerst bezahlen muss, ist es folgerichtig, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer seinen Umsatz auch bereits im Zeitpunkt der Rechnungstellung versteuern muss.

Absätze 2 und 3 geben die notwendigen Korrekturmöglichkeiten zugunsten des Steuerpflichtigen und der Verwaltung, wenn der tatsächliche Umsatz vom Betrag abweicht, den er aufgrund der Vereinbarungen aufweisen sollte.

Absatz 4 gibt dem Steuerpflichtigen unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, vom Grundsatz in Absatz 1 abzuweichen und nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Das hat zur Folge, dass er auch den Vorsteuerabzug erst in der Abrechnung für den Zeitraum geltend machen kann, in dem er die Rechnungen an seinen Leistungserbringer bezahlt hat. Die Verwaltung ist bei der Prüfung eines entsprechenden Antrages gehalten, das Gebot der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen zu beachten und insbesondere zu vermeiden, dass ein Steuerpflichtiger den andern gegenüber Vorteile erlangt oder Nachteile erleidet. Die Neuformulierung im MWSTG macht klar, dass ein Steuerpflichtiger einen Rechtsanspruch auf Bewilligung dieser Abrechnungsart hat, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass dies für ihn aufgrund seines Rechnungswesens einfacher ist. Ein Abrechnen nach vereinnahmten Entgelten kommt z. B. bei einer Offenen-Posten-Buchhaltung in Frage. Es ist jedoch an dieser Stelle anzumerken, dass die Praxis der ESTV in diesem Punkte auch unter dem Regime der MWSTV bereits liberal war.

Absatz 5 dient der leichteren Durchsetzung der Steueransprüche, die der Verwaltung im Fall von Artikel 41 Absatz 1 Buchstabe a (betreffend Vorauszahlungen) entstehen (vgl. im übrigen dort).

Art. 43 Abrechnungsperiode (Art. 36)

Absatz 1 stellt die Regel auf, dass die nach Artikel 20 oder Artikel 24 Steuerpflichtigen über ihre nach Artikel 5 steuerbaren Umsätze vierteljährlich abzurechnen haben; dabei handelt es sich um das Kalendervierteljahr (Bst. a). Diejenigen, die

nach Saldosteuersätzen abrechnen, haben halbjährlich abzurechnen (Bst. b), während Steuerpflichtige, die nur aufgrund von Artikel 22 steuerpflichtig sind, jährlich über ihre steuerbaren Bezüge abzurechnen haben (Bst. c).

Absatz 2 räumt den Steuerpflichtigen in begründeten Fällen einen Rechtsanspruch zur Anwendung anderer Abrechnungsperioden, als sie in Absatz 1 genannt sind, ein. Die ESTV ist in solchen Fällen zuständig, die Bedingungen dafür festzulegen.

Art. 44 Selbstveranlagung (Art. 37)

Die MWST ist als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet. Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies, dass er selber und allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer verantwortlich ist. Die ESTV legt fest, in welcher Form die Abrechnung vorzunehmen und ihr einzureichen ist.

Die 60-tägige Frist zur Einreichung des Abrechnungsformulares und zur Entrichtung der Steuer (Art. 45) entspricht genau der Frist, an welche sich auch die ESTV bei der Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen zugunsten des Steuerpflichtigen halten muss, damit sie keinen Vergütungszins schuldet (vgl. die Ausführungen zu Art. 46 Abs. 4 hienach).

Art. 45 Entrichtung der Steuer (Art. 38)

Absatz 1 bestimmt in Ergänzung zu Artikel 44, dass innerhalb der gleichen Frist von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer der ESTV zu bezahlen ist.

Absatz 2 statuiert die Pflicht zur Zahlung von Verzugszins bei verspäteter Zahlung der geschuldeten Steuer. Der Steuerpflichtige gerät diesfalls ohne vorangehende Mahnung durch die ESTV in Verzug. Artikel 86 Buchstabe h hält ausdrücklich fest, dass die Kompetenz zur Festsetzung des Verzugszinses dem Bundesrat übertragen wird.

Art. 46 Rückerstattung von Steuern (Art. 39)

Absatz 1 präzisiert, dass auch Steuerpflichtige, die von der Steuer befreite Umsätze tätigen (Art. 18), die auf ihrem Sachaufwand lastende Steuer vollumfänglich als Vorsteuer abziehen können. Daraus kann sich, u. U. sogar regelmässig, ein Saldo zu ihren Gunsten ergeben, welcher ihnen ausbezahlt wird.

In *Absatz 2* behält sich die ESTV im Sinne eines allgemeinen Grundsatzes vor, die unter Absatz 1 genannten Überschüsse mit allfälligen Einfuhrsteuerforderungen zu verrechnen, und zwar bereits vor deren Fälligkeit.

Absatz 3 stellt die Auszahlung dieses Überschusses unter den Vorbehalt, dass der Überschuss nicht zur Sicherung der Steuer nach Artikel 67 Absatz 1 verwendet werden muss. Gemeint ist dabei die Verrechnung eines Vorsteuerüberschusses mit zu erwartenden Steuerschulden für nachfolgende Abrechnungsperioden.

Absatz 4 verpflichtet die ESTV zur Zahlung eines Vergütungszinses, wenn sie den Vorsteuerüberschuss später als 60 Tage nach Einreichen der Steuerabrechnung ausbezahlt. Die Pflicht zur Leistung eines Vergütungszinses entspricht der Regelung bei der MWSTV. So gilt diese Pflicht einerseits für den Fall, dass die ESTV den Pflichtigen zu Unrecht zur Bezahlung von Steuern angehalten hatte. Hier beginnt die Frist ab Einreichung eines Rückerstattungsbegehrens oder mit Zugang der Mitteilung an den Steuerpflichtigen über sein Guthaben zu laufen. Anderseits gilt sie auch für Guthaben zugunsten des Steuerpflichtigen, die beispielsweise durch Gel-

tendmachung von Debitorenverlusten, infolge irrtümlicher Deklaration usw., entstanden sind. In diesem Falle beginnt die Verzinsung ab dem 61. Tag nach der Geltendmachung des Guthabens (d. h. nach dem Gesuch zur Rückzahlung) durch den Steuerpflichtigen (also nicht etwa bereits ab dem Zeitpunkt der falschen Abrechnungen) zu laufen. Keinesfalls zu verzinsen sind Überschüsse aus Vorauszahlungen des Steuerpflichtigen. Der Vergütungszins, der zum gleichen Satz wie der Verzugszins zu berechnen ist, stellt einen Ausgleich zu letzterem dar und verhindert, dass der Steuerpflichtige gegenüber der ESTV schlechtergestellt wird. Deren Interesse liegt darin, die Auszahlung berechtigter Vorsteuerüberschüsse und Steuerrückerstattungen innerhalb der Frist von 60 Tagen vorzunehmen. Diese entspricht in ihrer Dauer der Frist zur Einreichung der Abrechnung und Zahlung der Steuer (Art. 44 und Art. 45).

Art. 47 Verjährung der Steuerforderung (Art. 40)

Absatz 1 setzt die Verjährungsfrist auf fünf Jahre fest, wie sie im übrigen Bundessteuerrecht üblich ist. Für den Beginn des Fristenlaufes wird auf die Entstehung der Steuerforderung (Art. 41) abgestellt. Die Verjährung ist von Amtes wegen zu beachten.

Absatz 2 bestimmt, dass die zuständige Behörde die Verjährung durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung unterbrechen kann (vorbehalten bleibt Abs. 4). Zum Unterbruch der Verjährung genügt jede Mitteilung, worin dem Steuerpflichtigen erläutert wird, dass ein bestimmter Sachverhalt der Steuer unterliegt, wobei der Steuerbetrag noch nicht ziffernmässig festgelegt zu sein braucht. Einforderungshandlungen sind insbesondere Ergänzungsabrechnungen und jeder im Steuerverfahren ergangene Entscheid (Art. 59 f.). Die Regelung im MWSTG entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter dem Recht des WUStB (ASA Bd. 57 S. 296; Bd. 60 S. 509 f.). Vorausgesetzt ist, dass das die Verjährung unterbrechende Schreiben sich auf den Sachverhalt bezieht und rechtsgenügend unterschrieben wird.

Zuständige Behörde für die Steuer auf Inlandumsätzen ist die ESTV (Art. 49), für die Steuer auf der Einfuhr die EZV (Art. 78).

Durch jeden Unterbruch der Verjährung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen. Solange ein Steuerpflichtiger in der Schweiz nicht betrieben werden kann, steht der Lauf der Verjährungsfrist still; gleiches gilt, solange der nach vereinnahmten Entgelten abrechnende Steuerpflichtige das Entgelt nicht vereinnahmt hat (vorbehalten bleibt Abs. 4).

Absatz 3: Unterbruch und Stillstand der Verjährung gelten dem Steuerpflichtigen und jedem andern Zahlungspflichtigen wie Steuernachfolger (Art. 28), Steuervertreter (Art. 29) und Mithaftenden (Art. 30) gegenüber. Auf sie finden in bezug auf die Steuerforderung keine zivilrechtlichen Verjährungsvorschriften Anwendung.

Mit *Absatz 4* wird neu eine absolute Verjährungsfrist eingeführt. Die Regelung lehnt sich an das Recht der direkten Bundessteuer an (Art. 120 DBG, Veranlagungsverjährung; Art. 121 DBG, Bezugsverjährung). Die absolute Verjährungsfrist dient der Rechtssicherheit. Mit ihrem Ablauf soll dem Steueranspruch unwiderruflich der Boden entzogen werden. Sie kann weder unterbrochen noch gehemmt werden. Demgegenüber wurde unter dem Regime der MWSTV auf eine absolute Verjährungsfrist verzichtet, dies vor allem unter dem Hinweis auf die notorische Überlastung der Justiz und der Gerichte eines in die Längeziehens durch die Steuerpflichtigen zur Erreichung der absoluten Verjährungslimite.

Art. 48 Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 41)

Die Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug ist analog derjenigen der Steuerforderung geregelt. So gilt auch hier eine Frist von fünf Jahren, deren Beginn auf die Entstehung des Anspruches auf Vorsteuerabzug abstellt (Abs. 1). Um die Verjährung zu unterbrechen, genügt es, wenn der Steuerpflichtige den Anspruch der ESTV gegenüber geltend macht (Abs. 2). Aus Beweisgründen ist ein Einschreibebrief zu empfehlen. Auch hier gilt ferner eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (Abs. 4). Die relative Verjährung steht still, solange Bestand und Höhe des geltend gemachten Anspruches Gegenstand eines Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahrens sind und hierüber kein rechtskräftiger Verwaltungs- oder Verwaltungsjustizentscheid ergangen ist (Abs. 3). Diese Bestimmung besteht zugunsten des Steuerpflichtigen. Ansonsten müsste dieser während eines laufenden Verfahrens immer kontrollieren, ob die Verjährung einzutreten droht, und diese von sich aus unterbrechen.

6. Kapitel: Behörden

Art. 49 Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 42)

Diese Bestimmung statuiert die generelle Zuständigkeit der ESTV zur Erhebung der Steuer auf den Inlandumsätzen und zum Erlass aller hiezu erforderlichen Weisungen und Entscheide, soweit diese Befugnisse nicht ausdrücklich einer andern Behörde übertragen sind. Zur Abgrenzung der Zuständigkeit der ESTV gegenüber derjenigen der EZV vergleiche Artikel 78.

Art. 50 Amtshilfe (Art. 43)

Die Regelung betreffend Amtshilfe lehnt sich an diejenige im Verrechnungssteuergesetz an, welche wiederum auf dem Bundesgesetz vom 12. Juni 1959 über den Militärpflichtersatz beruht. Die Bestimmung ist im Interesse der Rechtssicherheit erforderlich (vgl. hierzu die Ausführungen in der Botschaft betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 18. Oktober 1963 [BBl *1963* S. 980 f.]). Die Übernahme einer solchen Bestimmung fördert die Herausbildung einer einheitlichen Praxis. Wie bereits in der Botschaft zum Verrechnungssteuergesetz ausgeführt wird, kommt die moderne arbeitsteilige Gesellschaft zur Erfüllung der ihr gestellten mannigfaltigen Aufgaben nicht mehr ohne eine wechselseitige Amtshilfe von Behörde zu Behörde aus. Diese Aussage gilt in der heutigen Zeit noch viel mehr.

Absatz 1 enthält eine Berechtigung und zugleich eine Verpflichtung der ESTV gegenüber den Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden zur Amtshilfe. Kostenlose gegenseitige Akteneinsicht und Erteilung von Auskünften sind die häufig zur Erfüllung der Aufgaben in Anspruch zu nehmenden Mittel der ESTV.

Absatz 2 richtet sich an andere Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden als Steuerbehörden und an die autonomen eidgenössischen Anstalten und Betriebe. Diese sind gegenüber der ESTV unter der Bedingung zur Auskunft verpflichtet, dass die verlangten Auskünfte für die Erfüllung der Aufgaben der ESTV von Bedeutung sein können. Entgegenstehende wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone (z. B. die innere oder äussere Sicherheit) sowie eine wesentliche Beeinträchtigung der Wahrneh-

mung ihrer Aufgaben geben der angegangenen Behörde das Recht, die Auskunft zu verweigern. Das Post-, Telefon- und Telegrafengeheimnis ist zu wahren.

Absatz 3 bestimmt, wer bei Anständen über die Auskunftspflicht für die Entscheide zuständig ist. Im Verhältnis zwischen der ESTV und einer andern Verwaltungsbehörde des Bundes ist es der Bundesrat, in demjenigen zu Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden das Bundesgericht gemäss dem revidierten Artikel 116 Buchstabe a OG, sofern die zuständige kantonale Regierung das Auskunftsbegehren abgelehnt hat.

Absatz 4 stellt die mit der Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Aufgaben betrauten privaten Organisationen (sog. Beleihung) im Rahmen ihrer Aufgaben den Behörden gleich, was die Pflicht zur Auskunftserteilung anbelangt.

Absatz 5 weist die EZV an, von sich aus der ESTV Wahrnehmungen mitzuteilen, die für die Steuererhebung im Inland Bedeutung haben können.

Art. 51 Geheimhaltung (Art. 44)

Diese Vorschrift (mit Ausnahme der Bst. c und d des Abs. 2) entspricht der analogen Bestimmung im Verrechnungssteuergesetz.

Absatz 1 verpflichtet jedermann, der mit dem Vollzug des MWSTG betraut ist oder dazu beigezogen wird, zur grundsätzlichen Geheimhaltung. Die in Ausübung des Amtes gemachten Wahrnehmungen dürfen anderen Amtsstellen und Privaten nicht mitgeteilt werden, und der Einblick in amtliche Akten ist zu verweigern. Dieser Absatz richtet sich in erster Linie an Beamte und Angestellte der ESTV und der EZV sowie an die mit der Ahndung von Widerhandlungen (Art. 81–85) gegen die Bestimmungen dieses Gesetzes betrauten Personen.

Absatz 2 enthält eine abschliessende Aufzählung der Fälle, in denen die Geheimhaltungspflicht nach Absatz 1 nicht besteht. Von besonderer Bedeutung für den Steuerpflichtigen kann Buchstabe d sein, der die Geheimhaltungspflicht für Auskünfte über Eintragungen im Register der Steuerpflichtigen aufhebt. Die Berechtigung zur Auskunftserteilung beschränkt sich hier auf die Frage, ob ein bestimmtes Wirtschaftssubjekt als Steuerpflichtiger bei der ESTV eingetragen ist oder nicht. Weitergehende Auskünfte (z. B. über die Höhe der Umsätze oder Vorsteuerabzüge) sind nicht gestattet. Wenn jemand glaubt, Anlass dazu zu haben, kann er bei der ESTV anfragen, ob sein Geschäftspartner oder Konkurrent als Steuerpflichtiger eingetragen ist.

7. Kapitel: Verfahren

Art. 52 An- und Abmeldung als Steuerpflichtiger (Art. 45)

Absatz 1 ist in seinem Inhalt eine Folge der Ausgestaltung der MWST als Selbstveranlagungssteuer (vgl. auch Art. 44). Jedes Wirtschaftssubjekt muss von sich aus prüfen, ob es die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt. Die Tatsachen, die dafür erheblich sein können, sind vorerst ja nur ihm bekannt. Sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt, hat es sich unaufgefordert innert 30 Tagen schriftlich bei der ESTV anzumelden. Die ihm zugeteilte MWST-Nummer dient ihm dazu, sich im Geschäftsleben als Steuerpflichtiger mit den dazugehörenden Rechten und Pflichten auszuweisen. Der Vorbehalt von Absatz 4 betrifft diejenigen, die aufgrund ihrer Bezüge von Dienstleistungen aus dem Ausland und nur für diese steuerpflichtig werden (Art. 22; s. im übrigen nachfolgend).

Absatz 2: Fallen im Sinne von Artikel 27 Buchstabe a oder c die Voraussetzungen für die Steuerpflicht oder diejenigen der Optierung für die Steuerpflicht (Art. 24 f.) weg, muss der Steuerpflichtige ebenfalls tätig werden und die ESTV unverzüglich schriftlich benachrichtigen.

Absatz 3: Erfolgt keine Abmeldung, obwohl der bisher Steuerpflichtige die massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht, geht die ESTV davon aus, dass er weiterhin für die Steuerpflicht optiert. Damit werden die Fälle erfasst, in denen die ESTV keine Kenntnis vom Wegfall der Voraussetzungen der Steuerpflicht erhält. Dies bedeutet, dass grundsätzlich keine rückwirkende Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen vorgenommen wird. Die Überprüfung, ob die Voraussetzungen der Option für die Steuerpflicht nach Artikel 24 f. künftig erfüllt sind, bleibt aber vorbehalten.

Absatz 4 regelt die Pflicht zur Anmeldung für denjenigen, der aufgrund seiner Bezüge von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland steuerpflichtig wird, also für denjenigen, welcher nicht bereits nach Artikel 20 Absatz 1 steuerpflichtig ist (Art. 22).

Art. 53 Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen (Art. 46)

Die Notwendigkeit dieser Auskunftspflicht ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass vorerst nur der Steuerpflichtige selber die für die Steuerpflicht und Steuerbemessung erheblichen Tatsachen kennt, anderseits aus der Aufgabe der ESTV, die Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Er kommt seiner Auskunftspflicht durch fristgerechte, vollständige und genaue Angaben in seinen Steuerabrechnungen sowie das Vorlegen der Bücher und Erteilen von Auskünften auf Verlangen der ESTV nach.

Der neu geschaffene *Absatz 2* lehnt sich an die geltende Praxis im Bereich der direkten Steuern von Bund und Kantonen an (vgl. statt anderer Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. A., III. Teil, Basel 1992, N 24 ff. zu Art. 89 mit weiteren Nachweisen). Die Bestimmung ermöglicht es, das Berufsgeheimnis zu wahren, ohne unsachgemässe Kontrollücken zu schaffen. Sämtliche Umsätze sind einzeln und vollständig anzugeben. Die Namen der betreffenden Klienten im In- und Ausland bleiben aber anonym. Damit ist eine am Recht der direkten Steuern orientierte verhältnismässige Lösung gefunden, welche den hier gegenläufigen Zielen der richtigen und vollständigen Besteuerung und der Wahrung des Berufsgeheimnisses (Anwaltsgeheimnis, Arztgeheimnis) angemessen Rechnung trägt. In Fällen begründeten Zweifels eröffnet die vorgeschlagene Lösung die Möglichkeit, einen Sachverständigen beizuziehen, der sowohl von der ESTV als auch vom Steuerpflichtigen zu akzeptieren wäre.

Art. 54 Buchführung (Art. 47)

Absatz 1 verdeutlicht, dass die Buchführung das wichtigste Mittel zur Erfüllung der Auskunftspflicht ist. Das Bedürfnis nach Effizienz auf seiten der Verwaltung verlangt nach Geschäftsbüchern, aus denen sich anlässlich einer Kontrolle die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen erlassen. Über diese Möglichkeit verfügte sie bereits unter dem alten Recht. Die neu gewählte Fassung grenzt jedoch den Ermessensspielraum der ESTV ein.

Absatz 2 bestimmt, dass die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren sind (entsprechend Art. 962 Abs. 2 OR). Dieser Vorbehalt ist darum nötig, weil es auch Steuerpflichtige gibt, die nicht zur Eintragung ihrer Firma im Handelsregister und somit auch nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Die erwähnte Bestimmung des OR wäre deshalb nicht auf sie anwendbar, so dass sie gezwungen wären, nicht nur Betriebsrechnung und Bilanz, sondern auch alle übrigen Geschäftsbücher während sechs Jahren im Original aufzubewahren. Auf diese Weise, d. h. im Original, sind aber in jedem Fall Unterlagen und Belege aufzubewahren, bei denen die Möglichkeit der fotografischen Wiedergabe in beliebiger Anzahl zu Unklarheiten oder Missbrauch Anlass geben könnte (z. B. Einfuhrsteuerquittungen der EZV und zollamtliche Ausfuhrnachweise [z. B. zollamtlich gestempelte Exemplare Nr. 3 von Einheitsdokumenten]). Weil in Artikel 40 Absatz 3 festgelegt wird, dass sich die abziehbare Vorsteuer im Rahmen der Einlageentsteuerung bei beweglichen Gegenständen unter bestimmten Voraussetzungen pro Jahr um einen Zwanzigstel vermindert, muss für diese Fälle die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen auf 20 Jahre ausgedehnt werden. Im übrigen kann sich die Frist für die Aufbewahrung von Unterlagen, die noch zur Überprüfung und Geltendmachung einer bestimmten Steuerforderung herangezogen werden können, solange verlängern, bis die Steuerforderung selber verjährt ist (bis maximal 15 Jahre).

Absatz 3 schafft unter bestimmten Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf Erleichterungen und annäherungsweise Ermittlungen. Die Erleichterungen dürfen aber weder zu namhaften Steuerausfällen oder -mehrerträgen führen, noch den Wettbewerb in beachtenswerter Weise verzerren oder andern Steuerpflichtigen die Abrechnung oder der ESTV die Überprüfung übermässig erschweren. Die angestrebte Erhebungswirtschaftlichkeit darf also die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität und der Rechtsgleichheit nicht beeinträchtigen, die für die Ausgestaltung der MWST und die Rechtsanwendung der ESTV wegweisend sind. Weil im Bereich der Kleinbelege der administrative Aufwand oftmals grösser ist als die geltend gemachte Vorsteuer, soll mit der Ergänzung aus verfahrensökonomischen Gründen eine Vereinfachung herbeigeführt werden (Erhebungswirtschaftlichkeit), wobei es selbstverständlich ist, dass nur Pauschalspesen, die das Inland betreffen, zum pauschalen Vorsteuerabzug berechtigen.

Art. 55 Saldosteuersätze (Art. 47bis)

Absatz 1 regelt die bereits unter dem Regime der MWSTV bekannten Saldosteuersätze auf Gesetzesstufe. Die Saldosteuersätze stellen für kleine und mittlere Unternehmen eine vereinfachte Abrechnungsmöglichkeit dar, weil diese Unternehmen damit ihre einzelnen Vorsteuerbetreffnisse in der Regel nicht zu ermitteln brauchen. Die Saldosteuersätze berücksichtigen nämlich die meisten branchenüblichen Vorsteuern bereits im (etwas tieferen) Abrechnungssatz. Neu richtet sich die Umsatzobergrenze, bis zu welcher ein Unternehmen mit Saldosteuersätzen abrechnen kann, grundsätzlich nach der Steuerschuld (75 000 Fr.). Weil Unternehmen, die z. B. wegen Ausfuhrlieferungen in hohem Masse Vorsteuerüberschüsse erzielen, aus Gründen der Wettbewerbsneutralität nicht unverhältnismässig hohe Inlandumsätze zum Saldosteuersatz abrechnen sollen, gilt eine absolute Umsatzobergrenze von 5 Millionen Franken. Wer also einen höheren Umsatz als 5 Millionen Franken erzielt, kann nicht nach Saldosteuersätzen abrechnen, und zwar selbst dann nicht, wenn seine jährliche Steuerbelastung 75 000 Franken nicht übersteigt.

Absatz 2 verhindert mit der Frist von fünf Jahren, dass Steuerpflichtige aus rein steuerplanerischen Gründen beim Anstehen von grösseren Investitionen vom Saldosteuersatz zur normalen Abrechnungsmethode überwechseln (damit der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann) und danach wieder zum Saldosteuersatz zurückkehren. Die Frist wurde auf fünf Jahre festgesetzt, weil diese Dauer im Steuerrecht allgemein üblich ist.

Art. 56 Ermessenseinschätzung (Art. 48)

Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen zu keinen Steuerausfällen führen. Die ESTV hat deshalb das Recht und die Pflicht, in einem konkreten Fall nach pflichtgemässem Ermessen die geschuldete Steuer zu schätzen. Sie kann dabei auf branchenspezifische Erfahrungszahlen abstellen (z. B. üblicher Verkaufszuschlag, produktive Löhne, Anteil Lohn- und Materialaufwand u. ä.), muss aber den Umständen des Einzelfalles bestmöglich Rechnung tragen.

Art. 57 Auskunftspflicht Dritter (Art. 49)

Diese Bestimmung berechtigt die ESTV, bei Dritten kostenlos Auskünfte und die Vorlage von Belegen und anderen Dokumenten zu verlangen zu Tatsachen, die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Berechnung der Steuer oder Vorsteuer erheblich sind (Abs. 1). Die Bestimmung, dass die ESTV diese Auskünfte kostenlos einverlangen kann, wurde aus dem Warenumsatzsteuerrecht und der MWSTV übernommen, entspricht also bisherigem Recht und bisheriger Praxis. Erfahrungsgemäss machte die ESTV bis anhin von dieser Möglichkeit nur zurückhaltend Gebrauch.

Dieser Auskunftspflicht unterliegende Dritte sind gemäss Absatz 2 alle Wirtschaftssubjekte, die als Steuerpflichtige in Betracht fallen (Bst. a). Die übrigen Kategorien der Auskunftspflichtigen zeichnen sich durch ihre besonders geartete Beziehung zu einem Steuerpflichtigen aus. Dies sind einmal alle, die neben ihm oder an seiner Stelle für die Steuer haften (Bst. b), also die Steuervertreter nach Artikel 29 und die Mithaftenden nach Artikel 30. Die Steuernachfolger im Sinne von Artikel 28 fallen nicht darunter; sie treten an die Stelle eines weggefallenen Steuersubjektes und übernehmen von Gesetzes wegen alle seine Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis. Dazu gehört natürlich auch die Auskunftspflicht nach Artikel 53. Schliesslich unterliegen diejenigen der Auskunftspflicht, die Lieferungen oder Dienstleistungen im Sinne dieses Gesetzes erhalten oder ausgeführt haben, also in geschäftlicher Beziehung zu einem Steuerpflichtigen oder mutmasslich Steuerpflichtigen stehen oder standen (Bst. c). Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis (z. B. von Anwälten) bleibt hier nach Absatz 3 vorbehalten. Im Gegensatz zu der in Artikel 53 behandelten Auskunftspflicht, wo der Geheimnisträger als Steuersubjekt angesprochen ist, die Steuer aber letztlich vom Kunden getragen werden soll, befindet er sich hier in der Position eines Dritten. Wird er vom Vertretenen nicht vom Berufsgeheimnis entbunden, hat der Vertretene allfällige steuerliche Folgen oder mögliche Nachteile zu tragen.

Art. 58 Überprüfung (Art. 50)

Absatz 1: Es liegt in der Natur der MWST als Selbstveranlagungssteuer, dass die richtige Erfüllung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten (Anmeldung, Abrechnung, Steuerentrichtung usw.) durch die Verwaltung überprüft werden muss.

Absatz 2 hält fest, dass die ESTV berechtigt ist, Kontrollen im Betrieb des Steuerpflichtigen sowie beim auskunftspflichtigen Dritten vorzunehmen. Dies ist insofern eine Ergänzung zur Pflicht des Steuerpflichtigen und des Dritten, Auskünfte zu erteilen und Geschäftsbücher und Belege vorzulegen (vgl. Art. 53 bzw. 57), als Auskünfte und vorgelegte Dokumente nicht immer eine umfassende Abklärung des Sachverhaltes ermöglichen. Dazu ist die ESTV aber verpflichtet. Die Neuformulierung im letzten Satz entspricht der bisherigen Praxis. Mit dem geänderten Wortlaut wird präzisiert, dass die Kontrollen im Regelfall nach Voranmeldung erfolgen. Die Möglichkeit der unangemeldeten Kontrolle ist ein Mittel zur Aufdeckung von Betrugstatbeständen. Sie kommt daher nur in Fällen der Kollusionsgefahr in Frage.

Absatz 3: Gemäss diesem Absatz bleibt das Bankgeheimnis vorbehalten; zudem wird präzisiert, dass die anlässlich einer Kontrolle bei einer Bank oder Sparkasse (im Sinne des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. Nov. 1934; BankG; SR *952.0*] bei der Schweizerischen Nationalbank oder einer Pfandbriefzentrale gemachten Feststellungen ausschliesslich für die mit der MWST imZusammenhang stehenden Zwecke genutzt werden dürfen. Im übrigen bezieht sich das Bankgeheimnis jedoch nur auf die Beziehungen zwischen der Bank und ihrem Kunden, nicht aber auf solche Informationen, welche ausschliesslich die Bank selbst betreffen (BGE *106* Ib 357). Die ESTV darf also von den erhaltenen Informationen über die Bankkunden nur insofern Gebrauch machen, als dies für die Erhebung der MWST von Bedeutung ist; hingegen ist sie gemäss den Artikel 50 MWSTG und 19 Absatz 1 des Bundesgesetzes über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (DSG; SR *235.1*) berechtigt, Informationen über die steuerpflichtige Bank anderen eidgenössischen und kantonalen Steuerbehörden mitzuteilen. Letztere ist diesbezüglich gehalten, wie jeder andere Steuerpflichtige, der ESTV Auskunft zu erteilen (Art. 53), welche schlussendlich darüber entscheidet, ob eine Leistung steuerbar ist, insbesondere, ob eine Lieferung an einen Kunden mit Domizil oder Sitz im Ausland erfolgte. Weigert sich eine Bank, ihrer Auskunftspflicht nachzukommen, muss sie auch die damit verbundenen Unannehmlichkeiten in Kauf nehmen, so etwa die Möglichkeit, selbst besteuert zu werden (BGE *64* I 194). Absatz 3 findet im übrigen sinngemäss auch auf das gesetzlich verankerte Berufsgeheimnis Anwendung.

Art. 59 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 51)

Absatz 1 ist die Zuweisung einer generellen Kompetenz, deren Notwendigkeit sich aus dem Charakter der MWST als Selbstveranlagungssteuer ergibt. Solange ein Steuerpflichtiger seine Pflichten in nicht zu beanstandender Weise erfüllt, ergibt sich für die ESTV kein besonderer Handlungsbedarf. Erst wenn die Steuererhebung in irgendeiner Weise gefährdet ist oder wenn ein Steuerpflichtiger dies verlangt, trifft die Verwaltung einen förmlichen Entscheid, in welchem sie sich in für den Betroffenen rechtlich verbindlicher Weise zu einem konkreten Sachverhalt äussert. Der mögliche Inhalt dieses Entscheides ergibt sich aus der beispielhaften Aufzählung in den Buchstaben a–f. Die Formulierung «insbesondere» weist darauf hin, dass dieser Themenkatalog nicht abschliessend ist. Die ESTV ist also gehalten, bei Anständen oder wenn ein Steuerpflichtiger mit ihrer Ansicht nicht einverstanden ist, zuerst einen formellen Entscheid zu treffen, bevor sie ihre Verwaltungstätigkeit in bezug auf den Betroffenen weiterführen kann. Von Bedeutung ist dies insbesondere, wenn der Steuerpflichtige oder Mithaftende die Steuer nicht bezahlt (Bst. d). Erst nach Erlass eines rechtskräftigen Entscheides, worin der geschuldete Betrag festgehalten wird, kann die Verwaltung für diesen eine Betreibung anheben oder fortsetzen (vgl. Art. 65).

Absatz 2 verweist im übrigen auf die Geltung des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR *172.021*). Damit wird nur wiedergegeben, was aufgrund von Artikel 1 Absatz 1 des genannten Gesetzes ohnehin gilt. In Verwaltungssachen, die durch Verfügungen von Bundesverwaltungsbehörden in erster Instanz oder auf Beschwerde hin zu erledigen sind, ist das VwVG anwendbar. Für die MWST wie für jedes andere Steuerverfahren des Bundes gilt dies mit Ausnahme der Artikel 12–19 und 30–33 (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Diese Ausnahmen betreffen die Feststellung des Sachverhaltes sowie die Modalitäten der Gewährung des rechtlichen Gehörs. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs gilt selbstverständlich auch für das Mehrwertsteuerverfahren (Art. 29 VwVG). Für die Einzelheiten seiner Geltendmachung und für Rügen allfälliger Verletzungen kann sich der Betroffene jedoch nicht auf die Artikel 30–33 VwVG, sondern auf die einschlägigen Bestimmungen dieses Gesetzes und auf die Verfassung abstützen. Dennoch haben die ausgenommenen Bestimmungen in der Praxis dem Grundsatz nach erhebliche Bedeutung, da sie seit langem geltende und anerkannte rechtsstaatliche Verfahrensgrundsätze konkretisieren. So hört die ESTV den Betroffenen an, bevor sie ihren Entscheid trifft, sie würdigt insbesondere seine Vorbringen und nimmt die angebotenen Beweise entgegen, soweit sie zur Ermittlung des Sachverhaltes als geeignet erscheinen. Zur vollständigen Ermittlung des richtigen Sachverhaltes ist die ESTV verpflichtet, was ebenfalls einem im Steuerrecht allgemein gültigen Grundsatz entspricht. Dabei ist sie aber auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen, des mutmasslich Steuerpflichtigen und Dritter angewiesen, weshalb diesen die vorstehend erörterten Pflichten auferlegt werden.

Diese Bestimmung gilt im übrigen auch in bezug auf Regiebetriebe des Bundes, die als Steuerpflichtige registriert sind, wie z. B. die PTT oder die SBB. In dieser Eigenschaft sind sie anderen Steuerpflichtigen gleichgestellt. Das Argument, dass das VwVG zwischen Bundesbehörden nicht anwendbar sei, trifft deshalb für diese Fälle nicht zu. Die Frage nach der «Selbständigkeit», welches Kriterium für die Nichtanwendbarkeit des genannten Bundesgesetzes zwischen Bundesbehörden etwa ins Feld geführt wird, ist gegenüber dem Begriff der «Autonomie» von nur untergeordneter Bedeutung.

Art. 60 Einsprache (Art. 52)

Absatz 1 enthält den Grundsatz, wonach jeder Entscheid der ESTV im Sinne von Artikel 59 innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden kann. Diese Frist ist eine gesetzliche und kann deshalb nicht verlängert werden (Art. 22 Abs. 1 VwVG). Mit der Einsprache wird verhindert, dass der angefochtene Entscheid in Rechtskraft erwächst und damit vollstreckbar wird. Die ESTV ist aufgrund der Einsprache gehalten, ihren im Entscheid vertretenen Standpunkt noch einmal zu überprüfen. Sie fällt einen Einspracheentscheid, worin sie sich mit dem in der Einsprache Vorgebrachten auseinandersetzt, soweit darauf eingetreten werden kann. Der Einspracheentscheid lautet entweder auf Nichteintreten, Abweisung oder teilweise oder vollumfängliche Gutheissung der Einsprache.

Absatz 2 öffnet neu die Möglichkeit des Sprungrekurses. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann die ESTV eine Einsprache, die sich gegen einen von ihr einlässlich begründeten Entscheid richtet, auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers direkt als Beschwerde an die SRK weiterleiten. Mit dieser Formulierung wird die Regelung des Artikels 132 Absatz 2 DBG übernommen.

Absatz 3 enthält die formellen Anforderungen, die zu beachten sind, wenn ein Betroffener Einsprache erheben will. Entsprechend dem Grundsatz, dass die Verfah-

ren vor der ESTV nur schriftlicher Art sind, ist die Einsprache schriftlich einzureichen. Sie hat die Begehren mit Begründung und Angabe der Beweismittel zu enthalten. Dokumente, worauf sich der Einsprecher beruft, sind der Einsprache möglichst im Original beizulegen. Mit diesen formellen Anforderungen soll keine übertrieben hohe Schranke für die Ergreifung des Rechtsmittels aufgestellt werden. Ihr Sinn besteht darin, den Einsprecher zu veranlassen, sich effektiv und nur mit dem angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen und darzutun, wie und weshalb dieser seiner Ansicht nach abgeändert werden soll. Der Einsprecher kann sich zur Erhebung der Einsprache vertreten lassen. Der Vertreter hat sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen.

Absätze 4 und 5 regeln die Folgen, falls die Einsprache den Anforderungen von Absatz 3 nicht genügt oder aber Antrag oder Begründung unklar sind. In beiden Fällen erhält der Einsprecher eine kurze Nachfrist zur Verbesserung zugestanden. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur analogen Bestimmung des VwVG ergibt sich, dass die «kurze Nachfrist» höchstens drei Tage zu betragen hat (ASA Bd. 60 S. 366). Diese recht strenge Praxis hat durchaus ihre Berechtigung, könnte sonst durch Einreichen einer mangelhaften Einsprache faktisch eine Verlängerung der Einsprachefrist bewirkt werden. Damit wäre ein unsorgfältiger Einsprecher dem sorgfältigen gegenüber ungerechtfertigterweise bevorteilt. Die Folgen einer nicht eingehaltenen Nachfrist unterscheiden sich in den beiden vorgenannten Fällen. Sind Antrag oder Begründung (bei eingehaltenen Formvorschriften) unklar, droht die ESTV bei Ansetzen der Nachfrist an, sie werde bei unbenutztem Ablauf aufgrund der Akten entscheiden. Fehlt der Einsprache jedoch ein Antrag, eine Begründung, die Unterschrift oder die Vollmacht, lautet die Androhung auf Nichteintreten für den Fall, dass der Mangel nicht innert der Nachfrist behoben werde.

Absatz 6 ist Ausdruck des Umstandes, dass die ESTV verpflichtet ist, das Recht von Amtes wegen richtig und rechtsgleich anzuwenden. Daraus folgt, dass sie im Einspracheverfahren nicht an die Anträge des Einsprechers gebunden ist und den angefochtenen Entscheid nicht nur zugunsten, sondern auch zu Lasten des Betroffenen abändern kann *(reformatio in melius vel peius).* Einer Abänderung zu seinen Lasten kann der Einsprecher nicht dadurch zuvorkommen, dass er die Einsprache zurückzieht. Umgekehrt vergibt er sich durch den Rückzug der Einsprache auch nichts, wenn die ESTV findet, der Entscheid entspreche nicht den massgebenden Gesetzesbestimmungen und müsse zugunsten des Betroffenen abgeändert werden.

Absatz 7 ergibt sich aus dem rechtsstaatlichen Grundsatz, dass die Verwaltung ihre Entscheide begründen und in ihnen angeben muss, mit welchen Rechtsmitteln sie angefochten werden können. Sie darf die Behandlung der Entscheide nicht unnötigerweise hinauszögern.

Art. 61 Beschwerde (Art. 53)

Das Rechtsmittel zur Anfechtung der Einspracheentscheide, welche das Verfahren vor der ESTV abschliessen, ist die Beschwerde im Sinne der Artikel 44 ff. VwVG. Zuständige Instanz ist die ab dem 1. Januar 1994 bestehende SRK. Sie ist eine von der Verwaltung unabhängige richterliche Instanz mit voller Überprüfungsbefugnis gegenüber den Einspracheentscheiden und Entscheiden in Fällen von Artikel 60 Absatz 2 der ESTV. Das Verfahren richtet sich nach den genannten Bestimmungen des VwVG.

Art. 62 Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 54)

Absatz 1: Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den Artikeln 97 ff. OG ist das Rechtsmittel zur Anfechtung der Beschwerdeentscheide der SRK. Zuständige Instanz ist das Bundesgericht. Das Verfahren, die Befugnis zur Ergreifung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und die Überprüfungsbefugnis des Bundesgerichts ergeben sich aus den genannten Bestimmungen. Das Bundesgericht steht am Ende eines Instanzenzuges, dessen Aufbau den rechtsstaatlichen Anforderungen voll und ganz genügt. Wer durch einen formellen Entscheid der ESTV betroffen ist, kann diesen somit zuerst von derselben Instanz mittels Einsprache überprüfen lassen und anschliessend zwei unabhängige Gerichte nacheinander um Rechtsschutz anrufen.

Absatz 2 gibt auch der ESTV die Befugnis zur Ergreifung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Dies ist notwendig, da sie bereits im Verfahren vor der verwaltungsunabhängigen SRK die Stellung einer Partei einnimmt, gleich wie der Adressat ihres Entscheides und Einspracheentscheides. Sie soll deshalb auch die Möglichkeit haben, die Beschwerdeentscheide der SRK vor Bundesgericht anzufechten.

Art. 63 Revision und Erläuterung (Art. 55)

Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel. Sie richtet sich gegen formell rechtskräftige Entscheide, die nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel wie Beschwerde oder Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden können. Die Revision ist Sache der entscheidenden, nicht der übergeordneten Instanz.

Absatz 1 erklärt die Artikel 66–68 VwVG als auf die Revision von Entscheiden und Einspracheentscheiden der ESTV anwendbar. Die Bestimmung ist notwendig, da das VwVG selber die Revision nur für Beschwerdeentscheide vorsieht, was diejenigen der ESTV nicht sind. Die bundesgerichtliche Praxis hat aber schon seit längerem die Revision rechtskräftiger Entscheide einer unteren Instanz in bundesrechtlichen Abgabesachen unter bestimmten Voraussetzungen für zulässig erklärt (BGE *103* Ib 88 E. 1), was für die Belange der MWST nun ausdrücklich festgehalten ist. Mit dem Revisionsgesuch können nur ganz bestimmte Rügen vorgebracht werden. Die Aufzählung der Revisionsgründe in Artikel 66 Absatz 1 und 2 VwVG ist abschliessend.

Absatz 2 erschöpft sich demgegenüber inhaltlich in einem Verweis auf ohnehin geltendes Recht. Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Rekurskommission unterliegen aufgrund von Artikel 66 Absatz 1 VwVG der Revision. Dasselbe gilt für die Erläuterung (Art. 69 VwVG), welche auch ein ausserordentliches Rechtsmittel darstellt und dazu dient, Unklarheiten oder Widersprüche in der Urteilsformel oder zwischen dieser und der Begründung zu beseitigen. Zuständig ist die Behörde, die den zu erläuternden Entscheid gefällt hat. Mit der Erläuterung beginnt die Rechtsmittelfrist neu zu laufen. Entscheide und Einspracheentscheide der ESTV unterliegen nicht der Erläuterung.

Absatz 3 stellt auch nur der Vollständigkeit halber einen Hinweis auf eine ohnehin bestehende Regelung dar.

Art. 64 Kosten und Entschädigungen (Art. 56)

Absatz 1 hält neu fest, dass im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Dies rechtfertigt sich im Hinblick auf andere Bundessteuern. Es gilt nämlich sowohl bei den Selbstveranlagungssteuern (Stempelabgaben, Art. 41 StG; Verrechnungssteuer, Art. 44 VStG) als auch bei der direkten Bundessteuer, die in einem

gemischten Verfahren veranlagt wird (Art. 135 Abs. 3 DBG). In seinem Wortlaut entspricht der neue Artikel 64 dem Artikel 41 StG. Die grundsätzliche Kostenfreiheit des Einspracheverfahrens rechtfertigt sich namentlich, wenn man seine Zwitterstellung zwischen Veranlagungs- und Rechtsmittel bzw. zwischen nichtstreitigem und streitigem Steuerverfahren berücksichtigt (vgl. zur Rechtsnatur des Einspracheverfahrens, insbesondere zu der unterschiedlichen Beurteilung im Schrifttum Meister Th., Rechtsmittelsystem und Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 91 ff.). So gesehen erscheint die Einsprache als Teil der Veranlagung selber (Hochreutener H. P., Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in: ASA 57 [1988/89], S. 593 ff. S. 625) bzw. als eine Art formalisierte Wiedererwägung (Duss M., Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987, S. 100) oder als Wiedererwägungsverfahren konzipiertes, aber als «Rechtsmittelverfahren» durchgeführtes Verfahren (Böckli P., Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfesuchende Hand, in: ZBl 81 [1980], S. 108).

In *Absatz 2* ist, mit dem gleichen Wortlaut, wie er in Artikel 41 Absatz 2 StG und Artikel 44 Absatz 2 VStG verwendet wird, festgehalten, dass die Kosten von Untersuchungshandlungen geltend gemacht werden können, soweit diese schuldhaft verursacht wurden. Der Kostenfreiheit im Falle der Abweisung der Einsprache entspricht, dass im Falle ihrer Gutheissung auch keine Parteientschädigung zu leisten ist. Die Formulierungen «in der Regel» in Absatz 1 und «ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens» in Absatz 2 weisen darauf hin, dass bei schuldhaftem Verhalten des Einsprechers ausnahmsweise Kosten erhoben werden können (vgl. Hochreutener H. P., a. a. O., S. 625).

Art. 65 Betreibung (Art. 57)

Absatz 1 geht davon aus, dass eine geschuldete Steuer samt Zinsen, Kosten und Bussen trotz Mahnung nicht bezahlt wird. In diesem Fall ist die Betreibung einzuleiten, und zwar aufgrund von Artikel 43 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) auf Pfändung oder Pfandverwertung. Die Eingabe in einem hängigen Konkurs- oder Nachlassvertragsverfahren bleibt aber vorbehalten.

Absatz 2: Falls die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig ist und zugleich bestritten wird, nimmt diese nur provisorisch an der Pfändung teil. Der vorerst aufgrund einer Steuerabrechnung, Ergänzungsabrechnung oder Schätzung bestehende Steueranspruch darf erst mit dem Verwertungserlös getilgt oder, falls nicht sämtliche Gläubiger damit befriedigt werden können, im Kollokationsplan (worin jener lediglich pro memoria vorzumerken ist) definitiv eingereiht werden, wenn über die Begründetheit der Steuerforderung rechtskräftig entschieden worden ist (Art. 144 Abs. 5 und Art. 146 SchKG i. V. m. Art. 63 der Verordnung über die Geschäftsführung der Konkursämter [SR *281.32*]). Dies setzt voraus, dass ein Entscheid- oder Einspracheverfahren und allenfalls ein Beschwerde- oder Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren von der zuständigen Behörde durchgeführt worden ist. Ein rechtskräftiger Steuerentscheid ist für die Konkursverwaltung und die Nachlassbehörde verbindlich. Die rechtskräftige Feststellung des Steueranspruches durch die zuständigen Steuer- und Steuerjustizbehörden ist ein unwiderlegbarer Beweis für Bestand und Höhe der kollozierten Forderung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist deshalb in einem solchen Fall die Kollokationsklage ausgeschlossen.

Absatz 3 stellt klar, dass die ESTV in ihren Entscheiden und Einspracheentscheiden nicht nur die nicht bezahlte Steuerforderung festsetzen muss, sondern gleichzeitig auch den der Betreibung entgegengesetzten Rechtsvorschlag beseitigen kann. Nach der seit Jahrzehnten konstanten Praxis des Bundesgerichts kann mit einem

rechtskräftigen Entscheid einer Verwaltungsbehörde des Bundes die Betreibung auch ohne Durchführung des eigentlichen Rechtsöffnungsverfahrens fortgesetzt werden, falls die Betreibung vor Zustellung des Entscheides angehoben worden ist. Die Behörde (hier die ESTV) muss aber in ihrem Entscheid auf die hängige Betreibung Bezug nehmen und den Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben erklären.

Absatz 4: Wird die Betreibung erst nach Zustellung des Entscheides oder Einspracheentscheides der ESTV angehoben, ist zu ihrer Fortsetzung das Rechtsöffnungsverfahren durchzuführen, also beim Rechtsöffnungsrichter um Beseitigung des Rechtsvorschlages nachzusuchen, sobald der Entscheid rechtskräftig ist. Für diesen Fall werden die rechtskräftigen Entscheide den vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen im Sinne von Artikel 80 SchKG gleichgestellt. Für rechtskräftige Entscheide, die auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung lauten, gilt dies schon aufgrund von Artikel 162 OG. Die Verwaltung kann damit die definitive Rechtsöffnung erlangen.

Absatz 5 hält fest, dass der Bestand der Steuerforderung nicht davon abhängt, ob sie in öffentliche Inventare oder auf Rechnungsrufe hin eingegeben wird. Diese Bestimmung dient der Klarstellung und konkretisiert den Grundsatz, wonach sich Bestand und Umfang einer Steuerforderung ausschliesslich nach den Bestimmungen des jeweiligen Steuergesetzes richten. Sind die einschlägigen Voraussetzungen erfüllt, entsteht die Steuerforderung also von Gesetzes wegen und unabhängig von einer Eingabe in öffentliche Inventare, in Register oder auf Rechnungsrufe hin.

Art. 66 Sicherstellung (Art. 58)

Absatz 1 zählt in den Buchstaben a–d die Fälle auf, in denen die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten sicherstellen lassen kann. Diese müssen weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sein. Die Sicherstellungsverfügung kann als vorsorgliche Massnahme bereits ergehen, wenn die ESTV z. B. im Rahmen ihrer Kontrolle festgestellt hat, dass sie gegenüber dem Steuerpflichtigen mit gewisser Wahrscheinlichkeit einen Steueranspruch besitzt. Die Sicherstellungsgründe ergeben sich zum einen aus der Natur der MWST als Selbstveranlagungssteuer (Zahlungsverzug, Bst. c), zum andern aus Vorkehren des Steuerpflichtigen oder des Zahlungspflichtigen oder ganz allgemein aus Umständen, die die Erfüllung des Anspruches als gefährdet erscheinen lassen (Bst. a, b, d). Die schon im Warenumsatzsteuerbeschluss vorgesehene Möglichkeit der Sicherstellung erfährt mit dem bei der MWST bestehenden Vorsteuerabzugsrecht noch eine weitere Berechtigung, weshalb sie in der MWSTV und nun auch im MWSTG vorgesehen ist. Die Sicherstellungsverfügung wird im übrigen wieder aufgehoben, sobald die Gründe dafür wegfallen.

Absatz 2 regelt, welchen Inhalt eine Sicherstellungsverfügung haben muss. Sie muss den Rechtsgrund der Sicherstellung, den sicherzustellenden Betrag und die Stelle, welche die Sicherheit entgegennimmt, angeben. Gleichzeitig gilt sie als Arrestbefehl im Sinne von Artikel 274 SchKG, wobei die Arrestaufhebungsklage ausgeschlossen ist. Will der Schuldner die Begründetheit der Arrestforderung bestreiten, muss er das normale Steuerjustizverfahren in Gang setzen (Einsprache, Beschwerde, Verwaltungsgerichtsbeschwerde).

Absatz 3 unterstellt die von der ESTV getroffenen Sicherstellungsverfügungen der Beschwerde gemäss Artikel 44 ff. VwVG an die SRK. Die Beschwerde hat in diesem Fall keine aufschiebende Wirkung; sie hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung also nicht.

Absatz 4: Beschwerdeentscheide der SRK unterliegen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht gemäss Artikel 97 ff. OG. Auch hier ist dem Rechtsmittel die aufschiebende Wirkung von Gesetzes wegen entzogen.

Absatz 5 räumt auch der ESTV das Recht ein, Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu erheben (vgl. im übrigen den Kommentar zu Art. 62 Abs. 2).

Absatz 6: Wird der Arrest vollzogen, muss die ESTV ihren Anspruch weiterverfolgen. Dies geschieht durch Ausfällen eines Entscheides im Sinne von Artikel 59 innert zehn Tagen seit Zustellung der Arresturkunde, was der Klageanhebung gemäss Artikel 278 Absatz 1 SchKG entspricht. Innert einer weiteren Frist von zehn Tagen ist die ESTV gehalten, zur Durchsetzung ihres Anspruches Betreibung anzuheben. Diese Frist beginnt erst mit dem Eintritt der Rechtskraft des Entscheides über die Forderung zu laufen.

Absatz 7 enthält die abschliessende Aufzählung, in welcher Form die Sicherstellung zu leisten ist. Dies geschieht durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertpapiere oder durch Bankbürgschaft. Eine Sicherstellung durch Hypotheken ist darum ausgeschlossen, weil das betreffende Grundstück zuerst geschätzt werden müsste, was mit einem beträchtlichen Zeitaufwand verbunden wäre.

Art. 67 Andere Sicherungsmassnahmen (Art. 59)

Die anderen Sicherungsmassnahmen als die Sicherstellung orientieren sich nicht an mehr oder weniger akzentuierten Gefährdungstatbeständen wie letztere; sie erlauben ein angemessenes und effizientes Vorgehen beim Vorliegen gewisser besonderer Umstände.

Absatz 1 gibt der ESTV die Möglichkeit, den Überschuss der abziehbaren Vorsteuern über die abgerechnete und geschuldete Steuer zu verrechnen, und zwar einerseits mit Schulden aus früheren Steuerperioden (Bst. a), anderseits mit zu erwartenden Schulden für nachfolgende Steuerperioden (Bst. b). Während Buchstabe a nur wiedergibt, was der ESTV ohnehin zusteht, geht Buchstabe b über das hinaus und erlaubt die Verrechnung eines bestehenden Guthabens mit zukünftigen Schulden, wenn der Schuldner in den vergangenen Steuerperioden mit der Steuerentrichtung regelmässig im Rückstand war, aber auch, wenn andere Gründe eine akute Gefährdung der Steuerforderung wahrscheinlich erscheinen lassen, wie z. B. ein bevorstehender Konkurs. Der gutgeschriebene, aber nicht ausbezahlte Überschuss ist ab dem 61. Tag nach Einreichung der Steuerabrechnung (aus welcher der Überschuss resultiert) bis zum Zeitpunkt der Verrechnung zum Verzugszinssatz zu verzinsen.

Absatz 2 verpflichtet den Steuerpflichtigen, der im Inland keinen Wohn- oder Geschäftssitz hat, für die Erfüllung seiner Pflichten einen Beauftragten zu bestimmen, der seinerseits Wohn- oder Geschäftssitz im Inland hat. Darüber hinaus kann die ESTV die Sicherstellung gemäss Artikel 66 verlangen.

Absatz 3 ermächtigt die ESTV, den Steuerpflichtigen zu verpflichten, die Steuerabrechnungen künftig monatlich oder halbmonatlich einzureichen und die geschuldete Steuer gleichzeitig zu bezahlen, falls er mit der Zahlung der Steuer wiederholt (d. h. mehr als einmal) in Verzug geraten ist.

Absatz 4 verpflichtet die Führer des schweizerischen Handelsregisters, den Eintrag einer juristischen Person oder der Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nicht zu löschen, solange ihnen die ESTV die Tilgung oder Sicherstellung der Ansprüche gegenüber dem zu löschenden Unternehmen nicht angezeigt hat.

3. Titel: Steuer auf den Einfuhren

Art. 68 Anwendbares Recht (Art. 65)

Unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen im MWSTG ist die Zollgesetzgebung anwendbar, insbesondere das Zollgesetz (ZG).

Die EZV bereitet eine Revision des ZG vor. Aus diesem Grunde werden wenn möglich allgemeine Verweise auf die Zollgesetzgebung angebracht, die auch bei einer Änderung ihre Gültigkeit behalten würden. Dies ist aus gesetzestechnischen Gründen jedoch nicht in jedem Fall möglich. Unabhängig davon, ob ein Verweis auf einzelne Artikel des ZG erfolgt oder ob die Bestimmungen materiell übernommen werden, müsste bei Änderungen des ZG das MWSTG ohnehin angepasst werden.

Art. 69 Steuerobjekt (Art. 66)

Absatz 1: Steuerobjekt ist die Einfuhr von Gegenständen, also die räumliche Bewegung eines Gegenstandes über die Zollgrenze. Das Steuerobjekt der Einfuhr ist auch gegeben, wenn diesem Vorgang kein Umsatzgeschäft zwischen zwei Beteiligten oder kein Rechtsgeschäft anderer Natur zugrunde liegt.

Absatz 2 Buchstabe a umschreibt den Gegenstand als bewegliche Sache mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte. Darunter fallen beispielsweise Computerprogramme (siehe auch Abs. 3 hienach) und Dateien auf elektronischen Datenträgern sowie CD-ROM, Musikkassetten und Schallplatten. Mit anderen Worten: Sobald ein Gegenstand über die Grenze geführt wird, wird auf dessen ganzem Wert die Einfuhrsteuer erhoben, unabhängig von der Grösse des in jeglichem Gegenstand enthaltenen immateriellen Anteils. Wird also beispielsweise ein Computerprogramm im Wert von 25 000 Franken auf CD-ROM eingeführt, unterliegt nicht etwa der Materialwert des Trägers von 5 Franken, sondern der Gesamtwert des Programms von 25 000 Franken der Einfuhrsteuer.

Absatz 2 Buchstabe b enthält eine juristische Fiktion, die deshalb notwendig ist, weil Elektrizität, Gas, Wärme und Kälte keine beweglichen Sachen gemäss Buchstabe a sind. Der Ausdruck «und ähnliches» ermöglicht eine entsprechende Ausdehnung. Gemeint sind ähnliche Energieträger, nicht jedoch z. B. die Übermittlung von elektronischen Daten mittels hiefür eingerichteter Fernleitungen (bei solchen Leistungen handelt es sich um Dienstleistungen, welche Gegenstand der im zweiten Titel geordneten Inlandbesteuerung bilden).

Die Einfuhr von Elektrizität kann naturgemäss nicht beim Grenzübertritt erfasst werden. Da die Bezüger jedoch nicht Private sind, handelt es sich bei der Erfassung um ein reines Anwendungsproblem, das auf dem Wege der Praxis zu regeln ist.

Absatz 3: Lässt sich für Einfuhren von Datenträgern kein Marktwert feststellen, handelt es sich nicht um einen Gegenstand im Sinn von Absatz 2 hievor, sondern um den Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland, die vom Leistungsempfänger zu versteuern ist (vgl. Art. 22).

Kein Marktwert besteht für Software, deren Einfuhr ein Vertrag zugrunde liegt, der die Anzahl und/oder Periodizität der Ablieferung von Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z. B. Wartungsvertrag) und der darüber hinaus noch weitere Leistungen (z. B. Unterstützung) einschliesst. Kein Marktwert besteht ferner, wenn für ein eingeführtes Computerprogramm wiederkehrende Lizenzgebüh-

ren zu zahlen sind oder ein Computerprogramm auf dem freien Markt nicht erhältlich ist.

Soweit aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts erbracht, liegt auch kein Marktwert vor, bei der Ablieferung von Plänen durch Architekten und Ingenieure sowie beim Überlassen von Rechten und immateriellen Werten. Ferner bei der Ablieferung von Rechtsschriften durch Anwälte, bei Gutachten von Sachverständigen und bei Übersetzungen von Texten. Die Art des Trägers (Papier, Disketten usw.) spielt dabei keine Rolle.

Absatz 4: Der Verweis auf Artikel 3 wird lediglich aus Gründen der Benutzerfreundlichkeit an dieser Stelle erwähnt. Bezüglich der Talschaften «Samnaun» und «Sampuoir» wird auf die Ausführungen zu Artikel 3 hievor verwiesen.

Art. 70 Steuerbefreite Einfuhren (Art. 67)

Die Bestimmung verweist soweit möglich auf die Zollgesetzgebung (insbesondere auf Art. 14 ZG). Wie bereits hievor ausgeführt, ist an dieser Stelle ein allgemeiner Verweis auf die Zollgesetzgebung nicht möglich. Auf eine Wiedergabe der einzelnen materiellen Bestimmungen wird der Einfachheit und der Übersichtlichkeit halber verzichtet, obwohl in diesem Falle ersichtlich wäre, was genau befreit ist. Die Bestimmung entspricht im Kerngehalt der Regelung des Artikels 14 der 6. EU-Richtlinie.

Buchstabe a: Steuerbefreit ist die Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag. Diese Bestimmung ist in einer Verordnung des Bundesrates zu konkretisieren. Als geringfügig gilt derzeit ein Steuerbetrag, wenn die Steuer pro Abfertigungsantrag nicht mehr als 5 Franken ausmacht.

Buchstabe b: Steuerbefreit ist die Einfuhr von Münzen, Wertpapieren und Banknoten, solange sie als solche verwendet werden, sowie von Manuskripten und Urkunden ohne Sammlerwert, ferner von im Inland gültigen Postwertzeichen (namentlich Briefmarken) und sonstigen amtlichen Wertzeichen (z. B. Gebührenmarken), die höchstens zum aufgedruckten Wert geliefert werden, sowie von Fahrscheinen ausländischer öffentlicher Transportanstalten.

Buchstabe c: Steuerbefreit ist die Einfuhr von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung. Damit wird die Gleichbehandlung mit dem Inland herbeigeführt (Art. 17 Ziff. 4).

Buchstabe d: Steuerbefreit ist die Einfuhr von Kunstwerken, die von Kunstmalern und Bildhauern persönlich bearbeitet und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden. Damit wird die Gleichstellung mit der Inlandumsatzsteuer bezweckt (vgl. Art. 17 Ziff. 14). Entscheidend ist somit, dass der herstellende Kunstmaler oder der herstellende Bildhauer ein Kunstwerk selbst einführt oder durch einen von ihm beauftragten Spediteur oder Frachtführer (Transporteur) in das Inland verbringen lässt.

Buchstabe e: Von der Steuer befreit ist die Einfuhr von Gegenständen, die nach Artikel 14 Ziffern 4–16 und 18–24 ZG zollfrei sind oder nach Ziffer 24 zu einem ermässigten Zollansatz zugelassen werden, mit Ausnahme der in Ziffer 11 genannten Motorfahrzeuge für Invalide und der in Ziffer 14 genannten Gegenstände für Unterricht und Forschung sowie der zur Untersuchung und Behandlung von Patienten dienenden Instrumente und Apparate. Die Steuerbefreiungen werden hienach kurz umrissen.

Einfuhrsteuerfrei sind:

- Waren für den amtlichen Gebrauch von diplomatischen Missionen, konsularischen Posten und Sondermissionen, von zwischenstaatlichen Organisationen usw. oder für den privaten Gebrauch ihres Personals (Art. 14 Ziff. 4 und 5 ZG);
- gebrauchte persönliche Habe (Art. 14 Ziff. 6 ZG);
- gebrauchte Handwerkzeuge, welche vorübergehend zur Ausübung des Berufes durch im Ausland ansässige Handwerker und Künstler eingeführt werden (Art. 14 Ziff. 7 ZG);
- gebrauchtes Übersiedlungsgut, Ausstattungsgut und Hochzeitsgeschenke, gebrauchtes Erbschaftsgut (Art. 14 Ziff. 8 bis 10 ZG);
- aus dem Ausland für Bedürftige und Geschädigte gespendete Gegenstände;
- gewisse Gegenstände im Zusammenhang mit einer Beerdigung (Art. 14 Ziff. 12 ZG);
- unverkäufliche Warenmuster (ausgenommen Nahrungs- und Genussmittel), Muster und Musterkarten in Abschnitten oder Proben ohne Wert (Art. 14 Ziff. 13 ZG);
- Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, unter den (schriftlich zu bestätigenden) Voraussetzungen, dass sie öffentlich ausgestellt und nicht verkauft werden (Art. 14 Ziff. 14 ZG).
- Studien und Werke der zu Studienzwecken vorübergehend im Ausland weilenden schweizerischen Kunstbeflissenen. Der Verweis auf diese Ziffer erweitert die Bedeutung von Artikel 70 Buchstabe d und vermeidet Abgrenzungsschwierigkeiten (z. B. bei der Definition des Kunstmalers/Bildhauers). So kann ein Absolvent einer Kunstakademie seine Studien steuerfrei einführen (Art. 14 Ziff. 15 ZG);
- Ehrenpreise, Gedenkmünzen usw. von ausländischen öffentlichen Ausstellungen und Wettbewerben, wenn sie der Empfänger der Auszeichnung einbringt oder diese an ihn gesandt werden (Art. 14 Ziff. 16 ZG);
- aus dem freien Inlandverkehr stammende, als Warenumschliessung nach dem Ausland gesandte und leer an den Absender zurückgehende Verpackungsmittel (Art. 14 Ziff. 18 ZG);
- Tiere und landwirtschaftliche Gegenstände zur Bewirtschaftung von Grundstükken in der ausländischen Wirtschaftszone (Art. 14 Ziff. 19 ZG);
- insbesondere frische Gemüse und Schnittblumen aus der ausländischen Wirtschaftszone im Markt- und Hausierverkehr (Art. 14 Ziff. 20 ZG). Ein solcher Verkehr existiert zwischen dem Elsass und Basel sowie im Grenzgebiet zu Genf;
- aus der ausländischen Wirtschaftszone stammende frische Milch, soweit sie zur Versorgung von Ortschaften in der schweizerischen Wirtschaftszone nötig ist (Art. 14 Ziff. 21 ZG);
- frische, von Bewohnern schweizerischer Ufergebiete in Grenzgewässern gefangene Fische (Art. 14 Ziff. 22 ZG);
- rohe Bodenerzeugnisse, mit Ausnahme der Produkte des Rebbaus, von Grundstücken in der ausländischen Wirtschaftszone, die von ihren Eigentümern, Nutzniessern oder durch Pächter bewirtschaftet werden, wenn der Bewirtschafter seinen Wohnsitz in der schweizerischen Wirtschaftszone hat und die Bodenerzeugnisse selbst oder durch seine Angestellten einführt (Art. 14 Ziff. 23 ZG);
- frische oder gekelterte Trauben von Grundstücken in der ausländischen Wirtschaftszone in gewissen Maximalmengen, welche von den unter Artikel 14 Ziffer 23 ZG genannten Eigentümern oder Nutzniessern selbst oder durch ihre Angestellten im Lesejahr eingeführt werden. Die Staatsverträge betreffend das

Veltlin, Schaffhausen und Genf kommen nicht zur Anwendung, da sie Trauben und Wein ausklammern (Art. 14 Ziff. 24 ZG).

Nicht von der Einfuhrsteuer befreit sind Motorfahrzeuge für Invalide gemäss Artikel 14 Ziffer 11 ZG, Gegenstände für Unterricht und Forschung für öffentliche oder gemeinnützige Unterrichtsanstalten sowie der Untersuchung und Behandlung von Patienten dienende Instrumente und Apparate für öffentliche oder gemeinnützige Spitäler und Pflegeanstalten gemäss Artikel 14 Ziffer 14 ZG.

Diese Bestimmung steht nicht etwa im Widerspruch zu Artikel 17 Ziffer 9, da Inlandumsätze im Bereich des Unterrichts sowie der Heil- und Spitalbehandlung zwar von der Steuer ausgenommen, die dazu beschafften Gegenstände jedoch vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (Art. 16).

Buchstabe f: Von der Einfuhrsteuer befreit sind die mit Freipass zur vorübergehenden Ausfuhr abgefertigten Gegenstände, mit Ausnahme des Entgelts für die im Ausland besorgten Arbeiten (Reparatur- und Veredlungskosten; Art. 72 Abs. 1 Bst. e hienach).

Buchstabe g: Von der Einfuhrsteuer sind befreit die zur Instandsetzung oder Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführten Gegenstände, die nicht mit Freipass, sondern definitiv zur Ausfuhr abgefertigt worden waren. Von dieser Befreiung ausgenommen ist das Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten (Reparatur- und Veredlungskosten; Art. 72 Abs. 1 Bst. f hienach). Die Identität und die vorangegangene Ausfuhr aus dem freien inländischen Verkehr muss zweifelsfrei nachgewiesen sein. Der Begriff «aus dem freien inländischen Verkehr» stammt aus dem Zollrecht.

Buchstabe h: Steuerfrei ist die Einfuhr von Gegenständen, die nach den Verfahrensbestimmungen des Zollrechts mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt werden. Von dieser Befreiung ausgenommen ist das Entgelt für den vorübergehenden Gebrauch (Art. 72 Abs. 1 Bst. g hienach). Diese Steuerbefreiung ändert nichts daran, dass die Steuer bei der Einfuhr durch Bürgschaft oder Barhinterlage sicherzustellen ist. Die Sicherstellung wird freigegeben, wenn der Freipass ordnungsgemäss gelöscht und eine etwaige Steuer auf dem Entgelt für den vorübergehenden Gebrauch entrichtet wurde.

Buchstabe i: Steuerfrei ist die Einfuhr von Retourgegenständen, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der Steuer befreit worden waren. Dabei handelt es sich um Gegenstände, die aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt und unverändert an den Absender in der Schweiz zurückgesandt werden. Wird eine solche noch steuerbelastete Ware wieder eingeführt, erfolgt die Steuerbefreiung auf dem Weg der Erstattung, falls die Steuer beachtlich ist. Die Steuer auf der Einfuhr von Retourgegenständen wird somit zunächst erhoben und erst im nachhinein gegen Nachweis erstattet, dass der Gegenstand wegen der seinerzeitigen Ausfuhr nicht von der Steuer befreit worden war. Die Erstattung richtet sich nach Artikel 76. Ist der Steuerbetrag unbeachtlich, so wird auf die Erhebung der Einfuhrsteuer verzichtet.

Aus folgenden Gründen erfolgt die Befreiung auf dem Wege der Erstattung: Steuerbefreiung wegen der Ausfuhr kann unter bestimmten Voraussetzungen auch ein Exporteur beanspruchen, der nicht als MWST-Pflichtiger registriert ist. Würden die an solche Importeure eingehenden schweizerische Retourgegenstände unbesehen steuerfrei zugelassen, könnten sie steuerunbelastet dem Konsum zugeführt werden. Aus verwaltungsökonomischen Gründen sind die Zollämter nicht in der Lage zu klären, ob wegen der Ausfuhr eine Steuerbefreiung geltend gemacht worden war.

Buchstabe k: Von der Steuer befreit ist die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Steuerpflichtigen nach Artikel 20 und 24 zur Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend eingeführt werden. Die Nichterhebung der Einfuhrsteuer wird nur gewährt, sofern die Voraussetzungen im Sinne von Artikel 17 Absatz 1 ZG erfüllt sind. Sie setzt eine Bewilligung der Oberzolldirektion voraus.

Buchstabe l: Gefüllt eingehende Mehrweggebinde sind bei der Einfuhr von der Steuer befreit, und zwar ungeachtet dessen, ob sie dem inländischen Abnehmer berechnet werden oder nicht. Wird für Mehrweggebinde Rechnung gestellt, tritt die Befreiung nur ein, wenn deren Wert in der Rechnung für die gelieferten Gegenstände separat ausgewiesen ist.

Buchstabe m: Steuerbefreit ist die Einfuhr der neuen oder der im Ausland unterhaltenen, instandgesetzten oder umgebauten Flugzeuge, der Ausrüstgegenstände für Flugzeuge, der Bordverpflegung und der Zeitungen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind. Damit wird die Gleichbehandlung mit dem Inland herbeigeführt (Art. 18 Abs. 2 Bst. h).

Art. 71 Steuerpflicht (Art. 68)

Absatz 1: Steuerpflichtig sind die in Artikel 13 ZG umschriebenen Zollzahlungspflichtigen. Zollzahlungspflichtig ist der Zollmeldepflichtige. Zollmeldepflichtig ist, wer eine Ware über die Grenze bringt, dessen Auftraggeber und derjenige, für dessen Rechnung die Ware eingeführt worden ist. Ferner, wer in deren Auftrag einen Abfertigungsantrag einreicht sowie unter gewissen Umständen der Dienstherr oder das Familienhaupt (Art. 9 und 29 ZG). Untereinander haften die Zollzahlungspflichtigen solidarisch für die geschuldeten Abgaben. Unwesentlich ist bei der Einfuhrsteuer, ob die Zollzahlungspflichtigen auch als MWST-Pflichtige im Inland registriert sind.

Absatz 2: Die Solidarhaftung gemäss Absatz 1 hievor wird für gewerbsmässige Zolldeklaranten im Sinne von Artikel 31 Absatz 3 ZG unter den Voraussetzungen aufgehoben, dass der Importeur zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, er für die Steuerbeträge bei der EZV unter Leistung einer Sicherheit ein Konto eröffnet hat (Art. 74 Abs. 2 hienach), der Zolldeklarant als direkter Stellvertreter des Importeurs handelt und die Einfuhrsteuer dem Konto des Importeurs belastet wird. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Direkte Stellvertretung liegt vor, wenn der Importeur dem Zolldeklaranten einen Auftrag erteilt, einen Gegenstand zur Einfuhr abfertigen zu lassen und die Einfuhrsteuer dem Konto des Importeurs bei der EZV zu belasten.

Absatz 3: Die EZV kann vom Zolldeklaranten den Nachweis verlangen, dass er vom Importeur einen Auftrag zur direkten Stellvertretung erhalten hat. Kann er diesen Beweis nicht erbringen, haftet er solidarisch für die geschuldete Einfuhrsteuer.

Art. 72 Steuerbemessungsgrundlage (Art. 69)

Absatz 1: Die Entgelte und der Marktwert laut diesem Absatz sind für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage um die Abgaben und Kosten gemäss Absatz 2 zu erhöhen, soweit diese nicht bereits darin enthalten sind.

Buchstabe a: Liegt der Einfuhr ein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft zugrunde, bemisst sich die Steuer vom Entgelt im Sinne von Artikel 31. Dazu gehören alle im Zusammenhang mit einer solchen Fahrnislieferung berechneten Kosten.

Buchstabe b: Liegt der Einfuhr kein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft zugrunde, bemisst sich die Steuer vom Marktwert. Dabei handelt es sich um jenes hypothetische Entgelt, welches der Importeur auf jener Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruches, also im Zeitpunkt der Einfuhr, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstandes unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs für einen gleichen oder gleichartigen Gegenstand bezahlen müsste. Diese Definition lehnt sich an den Zollwert der EU an.

Buchstabe c: Besorgt ein Unternehmer mit Sitz im Ausland, der in der Schweiz nicht als MWST-Pflichtiger registriert ist, mit eingeführten Gegenständen für fremde Rechnung Arbeiten, bemisst sich die Steuer vom Entgelt, das er für diese werkvertraglichen Leistungen berechnet. Da der Wert der gelieferten Gegenstände und die Kosten für die im Inland ausgeführten Arbeiten auf der Rechnung oder im Werkvertrag meist nicht getrennt ausgewiesen sind, ist die EZV für die Veranlagung solcher werkvertraglicher Leistungen im Inland zuständig. Diese Regelung befreit den ausländischen Unternehmer, welcher die Voraussetzungen der Steuerpflicht in der Schweiz erfüllt, nicht davon, sich ordnungsgemäss bei der ESTV anzumelden.

Buchstabe d: Bei der Einfuhr unterliegt das Entgelt für die im Auftrag von Kunstmalern oder Bildhauern an ihren Kunstwerken besorgten Arbeiten im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Steuer. Lässt beispielsweise ein Bildhauer eine Skulptur im Ausland von einem Dritten giessen und importiert er dieses Kunstwerk, unterliegen bei der Einfuhr die Kosten für das Giessen der Steuer (vgl. hierzu auch die Ausführungen bei Art. 70 Bst. d hievor).

Buchstabe e: Bei mit Freipass zur vorübergehenden Ausfuhr abgefertigten Gegenständen sind die im Ausland daran besorgten Arbeiten im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a Bemessungsgrundlage. Wird beispielsweise ein Gegenstand mit Freipass zur Reparatur ins Ausland verbracht, werden bei der Einfuhr die Reparaturkosten und nicht der Wert des Gegenstandes besteuert (vgl. hierzu auch die Ausführungen bei Art. 70 Bst. f hievor).

Buchstabe f: Die Einfuhrsteuer wird in diesen Fällen auch ohne Abfertigung mit Freipass vom Entgelt für die im Ausland am Gegenstand besorgten Arbeiten im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a erhoben. Die Steuer wird somit nicht vom Wert des Gegenstandes, sondern vom fakturierten Entgelt berechnet (vgl. hierzu auch die Ausführungen bei Art. 70 Bst. g hievor).

Buchstabe g: Ein Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen, mit Freipass vorübergehend eingeführt, unterliegt der Steuer, sofern dieses beachtlich ist. Als beachtlich gilt derzeit ein Entgelt von mehr als 1000 Franken. Bei der Frage nach der Beachtlichkeit ist insbesondere der Erhebungsaufwand zu berücksichtigen, kann doch diese Steuer erst nach Löschung des Freipasses in einem zusätzlichen Verfahrensschritt erhoben werden. Daher darf diese Toleranz nicht mit der in Artikel 70 Buchstabe a vorgesehenen Steuerbefreiung verglichen werden. Besteuerbar ist grundsätzlich das entrichtete Entgelt. Ist kein oder nur ein ermässigtes Entgelt vereinbart, gilt als besteuerbares Entgelt, was einem unabhängigen Dritten für den Gebrauch berechnet würde (vgl. hierzu auch die Ausführungen bei Art. 70 Bst. h hievor).

Absatz 2 umschreibt die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Kostenelemente, sofern sie im Entgelt oder Marktwert nicht bereits enthalten sind.

Buchstabe a: Zur Steuerbemessungsgrundlage gehören alle ausserhalb des Einfuhrlandes sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden MWST.

Buchstabe b: Hinzu kommen Nebenkosten, wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs-, Versicherungskosten, die bis zum ersten inländischen Bestimmungsort der Gegenstände anfallen. Unter erstem Bestimmungsort ist der Ort zu verstehen, an den der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, zu befördern ist (vgl. hiezu Art. 11 Teil B Abs. 3 letzter Abs. der 6. EU-Richtlinie). Fehlt eine solche Angabe, gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem der erste Umlad im Zollinland erfolgt.

Die Verzollungskosten sind eines der Kostenelemente bis zum ersten Bestimmungsort in der Schweiz und daher immer Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer.

Absatz 3 hält im Sinne einer Klarstellung fest, dass die EZV bei Zweifeln an der Richtigkeit des deklarierten Werts oder bei Fehlen von Wertangaben die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen schätzen darf.

Absatz 4 verweist in bezug auf das Vorgehen bei nachträglichen Änderungen des Entgelts als Bemessungsgrundlage auf die sinngemäss anzuwendende Regelung in Artikel 42 Absätze 2 und 3. Zuwenig entrichtete Steuern werden nachgefordert; zu viel erhobene Steuern werden erstattet, ausser wenn der Steuerpflichtige berechtigt ist, die auf der Einfuhr entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Artikel 36 abzuziehen.

Absatz 5: Die Steuer ist in Schweizer Franken zu entrichten. Massgebend für die Umrechnung von ausländischen Währungen in Schweizer Franken ist der am letzten Tag vor der Entstehung der Steuerpflicht notierte Devisenkurs, und zwar für den Verkauf.

Art. 73 Steuersätze (Art. 70)

Wie bei der Inlandumsatzsteuer gilt für die Einfuhrsteuer der reduzierte Satz von 2 Prozent für die in Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a aufgezählten und der Normalsatz von 6,5 Prozent für die übrigen Gegenstände.

Art. 74 Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruchs (Art. 71)

Absatz 1: Der Steueranspruch entsteht gleichzeitig mit der Zollzahlungspflicht. Dieser Zeitpunkt ist auch massgebend, wenn ein Gegenstand nicht oder nicht ordnungsgemäss deklariert worden ist.

Absatz 2: Hat ein Steuerpflichtiger nach Artikel 71 unter Leistung einer Sicherheit in Form einer Generalbürgschaft, der Hinterlage von Wertpapieren oder eines Bardepots ein Konto bei der EZV eröffnet, hat er die Einfuhrsteuer binnen 60 Tagen nach Rechnungstellung zu bezahlen. Diese Regelung gilt nicht für Verzollungen im Postverkehr und für Einfuhren, die mündlich zur Zollbehandlung angemeldet werden (Reisenden- und Grenzverkehr). Im Postverkehr ist die Steuer bei der Aushändigung der Gegenstände durch die Post und im Reisenden- oder Grenzverkehr beim Grenzübertritt fällig.

Absatz 3: Wer bei der EZV ein Konto eröffnen will, muss eine Sicherheit für die geschuldete Steuer leisten (vgl. Abs. 2 hievor). Die EZV kann für die kreditierten Steuerbeträge anstelle einer vollumfänglichen, eine reduzierte Sicherheit verlangen, sofern der Steuerbezug dadurch nicht gefährdet wird.

Art. 75 Verjährung der Steuerforderung (Art. 72)

Absatz 1: Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre und beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem die Steuerforderung entstanden ist.

Absatz 2: Unterbrochen wird die Verjährung durch jede Mitteilung (z. B. ein einfaches Schreiben) seitens der EZV, mit der diese Behörde in unzweideutiger Weise eröffnet, dass ein bestimmter Sachverhalt der Abgabe unterliege, sowie durch jede Berichtigung. Eine Unterbrechung bewirkt, dass die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen beginnt.

Solange der Pflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann (z. B. infolge fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz) oder solange die Forderung Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens ist, ruht die Verjährung. Dies bedeutet, dass sie während dieser Zeit nicht läuft und sich die Verjährung um diese Zeitspanne verlängert.

Das Rechtsmittelverfahren vor der EZV beginnt mit der Aushändigung des Zoll- oder Abgabenausweises (Veranlagung), welcher einem förmlichen Entscheid entspricht. Dagegen ist Beschwerde an die Zollkreisdirektion möglich. Gegen deren Entscheid ist Beschwerde an die Oberzolldirektion, gegen deren Beschwerdeentscheid wiederum Beschwerde an die Eidgenössische Zollrekurskommission und endlich Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht möglich.

Absatz 3: Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen gemäss Artikel 71 hievor.

Absatz 4: Mit dieser Bestimmung wurde neu eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren eingeführt (analog Art. 47 Abs. 4).

Art. 76 Verjährung von Rückvergütungsansprüchen (Art. 73)

Absatz 1: Die Verjährungsfrist beträgt ebenfalls fünf Jahre. Sie beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Anspruch entstanden ist.

Absatz 2: In Anlehnung an die Regelung zum Vorgehen bei einer Änderung des Entgelts wird der Klarheit halber festgehalten, dass zuviel entrichtete Einfuhrsteuer keinen Anspruch auf Rückvergütung gibt, sofern der nach Artikel 20 oder 24 Steuerpflichtige berechtigt ist, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer gemäss Artikel 36 abzuziehen.

Absatz 3: Durch Geltendmachung des Anspruches gegenüber der EZV wird die Verjährung unterbrochen.

Absatz 4: Während des Rechtsmittelverfahrens betreffend den geltend gemachten Rückvergütungsanspruch ruht die Verjährung.

Absatz 5: Mit dieser Bestimmung wurde neu eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren eingeführt (analog Art. 48 Abs. 4).

Art. 77 Rückerstattung wegen Wiederausfuhr (Art. 74)

Absatz 1: Wegen Wiederausfuhr eines Gegenstandes wird die bei der Einfuhr erhobene Steuer nur erstattet, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäss Artikel 36 nicht gegeben sind.

Buchstabe a: Anspruch auf Erstattung der entrichteten Steuer auf der Einfuhr besteht für Gegenstände, welche aus dem Ausland eingeführt und vom Importeur – ohne vorherige Ingebrauchnahme und ohne vorherige Übergabe an einen Dritten im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts im Inland – wieder ins Ausland zurückgesandt werden. Ingebrauchnahme liegt vor, wenn ein Gegenstand im Inland zum Zweck verwendet wurde, für den er eingeführt worden war.

Buchstabe b: Dieser Absatz regelt die Erstattung der Steuer für Gegenstände, die nach der Einfuhr in Gebrauch genommen wurden und danach wieder ausgeführt worden sind. Voraussetzung ist, dass die Gegenstände wegen Rückgängigmachung jener Lieferung wieder ausgeführt werden, die zur vorangegangenen Einfuhr führte (z. B. infolge Annahmeverweigerung, Rückgängigmachung eines Veräusserungsgeschäftes oder wegen Unverkäuflichkeit). Gekürzt wird die bei der Einfuhr erhobene Steuer um den Betrag, welcher der Steuer auf dem Entgelt für die Benützung des Gegenstandes oder auf der durch den Gebrauch eingetretenen Wertverminderung entspricht. Ferner um den Betrag, welcher der Steuer auf dem nicht erstatteten Einfuhrzoll entspricht.

Absatz 2: Für die Rückerstattung der bei der Einfuhr entrichteten Steuer gemäss Absatz 1 müssen zwei weitere Bedingungen kumulativ erfüllt sein. Die Wiederausfuhr darf nicht später als fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen, in dem die Einfuhrsteuer von der EZV erhoben worden ist, und die Identität zwischen dem seinerzeit eingeführten und dem nunmehr ausgeführten Gegenstand muss erwiesen sein.

Absatz 3: Das Ziel dieser Bestimmung liegt darin, die Einfuhrsteuer wegen der Wiederausfuhr von Gegenständen nur zu erstatten, wenn diese im Bestimmungsland ordnungsgemäss zur Einfuhr angemeldet wurden. Ein Gegenstand, der eingeführt wird, ist in der Regel vom Herkunftsland wegen der Ausfuhr von der Steuer befreit worden. Wird nun bei der Wiederausfuhr aus der Schweiz die damals entrichtete schweizerische Einfuhrsteuer erstattet, der Gegenstand jedoch im Bestimmungsland widerrechtlich nicht zur Einfuhr angemeldet, bleibt dieser infolge des illegalen Vorgehens steuerunbelastet. Dazu will die Schweiz nicht Hand bieten. Deshalb kann die EZV den Nachweis der ordnungsgemässen Anmeldung im Bestimmungsland verlangen. Dieser Nachweis soll ein Ausnahmefall bleiben und auf Fälle anwendbar sein, in denen die EZV Missbräuche der genannten Art vermutet.

Absatz 4: Rückerstattungsgesuche sind bei der Ausfuhrabfertigung beim Ausgangszollamt einzureichen. Nachträgliche Gesuche müssen innert 60 Tagen seit der Ausfuhrabfertigung schriftlich an jene Zollkreisdirektion gerichtet werden, in deren Kreis die Wiederausfuhr erfolgt ist.

Art. 78 Behörde (Art. 75)

Absatz 1: Zuständig für die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr ist die EZV. Sie trifft die hiezu erforderlichen Anordnungen und Entscheide.

Absatz 2: Die Organe der EZV haben die Befugnis, alle Erhebungen vorzunehmen, die zur Prüfung der für die Steuerveranlagung wesentlichen Tatsachen erforderlich sind. Hiebei finden die Artikel 50 und 51 sinngemässe Anwendung, was bedeutet, dass auch die EZV die Amtshilfe anderer Behörden in Anspruch nehmen kann und als Vollzugsorgan dieses Gesetzes der Geheimhaltung untersteht, beides je im Rahmen der genannten Bestimmungen. Ebenfalls sinngemässe Anwendung finden die Artikel 53–57. Die Pflichten zur Auskunftserteilung und Buchführung der Steuerpflichtigen sowie die Auskunftspflicht Dritter bestehen also auch der EZV gegenüber. Diese hat die Befugnis (und zugleich die Verpflichtung), eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, falls keine oder unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Die Erhebungen bei Steuerpflichtigen können im Einvernehmen mit der ESTV dieser übertragen werden.

Art. 79 Verlagerung der Steuerentrichtung (Art. 75bis)

Bestimmte Steuerpflichtige, die regelmässig bestimmte hochwertige Gegenstände im eigenen Namen importieren und exportieren, können die Einfuhrsteuer nach einem vereinfachten Erhebungsverfahren abführen, sofern sie wegen dieser Geschäftstätigkeit regelmässig beachtliche Überschüsse an Vorsteuern aufweisen. Dieses Verfahren setzt eine Bewilligung der ESTV voraus.

Bei der Einfuhr solcher Gegenstände erhebt die EZV keine Steuer, wenn auf dem Abfertigungsantrag die Verlagerung der Steuerentrichtung beantragt wird, bei der Verzollung ein auf den Importeur (Bewilligungsinhaber) lautender Wertnachweis vorliegt, der ausländische Lieferant die MWST-Nummer des Importeurs und die Bewilligungsnummer der ESTV auf dem Wertnachweis aufgeführt hat. Bei Selbstverzollungen ist zudem die Identität des Zollmeldepflichtigen nachzuweisen und auf dem Abfertigungsantrag zu vermerken. Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein. Diese Regelung entspricht jener der Niederlande, die von der EU toleriert wird.

Art. 80 Erlass (Art. 76)

Absatz 1 regelt abschliessend, in welchen Fällen die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen ganz oder teilweise erlassen werden kann. Diese Regelung geht – insbesondere unter Buchstabe d – weiter als die Bestimmungen über den Zollnachlass (Art. 127 ZG), welche ohne diesen Artikel (aufgrund von Art. 68 MWSTG) Platz greifen würden. Buchstabe d öffnet das Instrument des Erlasses auch für Fälle, in denen der mit der Verzollung Beauftragte die von ihm der EZV entrichtete Einfuhrsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit des nach Artikel 20 und 24 steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann. Das Delkredererisiko des mit der Verzollung Beauftragten wird mit diesem Institut wesentlich entschärft. Die Zahlungsunfähigkeit des Importeurs ist dann anzunehmen, wenn die Forderung des mit der Verzollung Beauftragten ernsthaft gefährdet erscheint.

Die ernsthafte Gefährdung ist zu substantiieren. Gefährdet sein kann höchstens die Differenz zwischen der entrichteten und der einbringbaren Einfuhrsteuer. Eine Mahnung, ein gewährter Zahlungsaufschub, die Eröffnung eines Konkurs- oder Nachlassvertrags schliessen nicht aus, dass eine Forderung ganz oder teilweise beglichen wird. Anderseits ist die Vorlage eines Verlustscheins keine unabdingbare Voraussetzung für den Nachweis einer ernsthaften Gefährdung. Die Anforderungen an die Beweismittel richten sich nach der Sachlage jedes Einzelfalls. Beweiskraft zukommen kann auch einem Urteil über die Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven, einem Nachlassvertrag, einem Inventar in Verbindung mit dem Kollokationsplan, einer Mitteilung des Konkursamtes usw.

Absatz 2 bezeichnet die Oberzolldirektion als die für Erlasse zuständige Amtsstelle. Diese kann die Einfuhrsteuer nur auf ein schriftliches, von den nötigen Nachweisen begleitetes Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen. Die Frist für die Einreichung von Steuererlassgesuchen beträgt ein Jahr von der Abgabenfestsetzung (Ausstellung des Steuerausweises) an, bei Zwischenabfertigungen vom Ablauf der Gültigkeitsdauer dieser Abfertigung an. Diese Frist ist auch dann zu wahren, wenn sich die Zahlungsunfähigkeit und deren Umfang noch nicht abschliessend beurteilen lässt.

4. Titel: Strafbestimmungen

Die vorgeschlagene Regelung steht in der Tradition der Strafbestimmungen des DBG. Soweit von der Sache her zweckmässig, wurden die Tatbestände der Artikel 174 ff. DBG übernommen. Nach der Vernehmlassung wurde Professor Guido Jenny (Universität Bern) als Experte beigezogen, der die Normen nochmals überprüfte und leicht überarbeitete. Die Strafbestimmungen sind, im Gegensatz zur Regelung in der MWSTV, sowohl auf Inlandumsätze wie auf Einfuhren anwendbar (vgl. zu dieser Problematik Scherrer B./Ineichen M., Fragen zum Strafrecht der Mehrwertsteuer, in: ST 1994, S. 1092 ff.). Diese Vereinheitlichung wird insbesondere durch den Grundsatz der Rechtsgleichheit nahegelegt.

Art. 81 Steuerhinterziehung (Art. 77)

Artikel 81 normiert die vorsätzliche und die fahrlässige Steuerhinterziehung. Von einer (vollendeten) Steuerhinterziehung spricht die Lehre (vgl. Höhn E., Steuerrecht, 7. Auflage, Bern usw. 1993, S. 613 ff.) und die bundesgerichtliche Rechtsprechung (vgl. ASA 56, 660), wenn der steuerpflichtige Tatbestand verwirklicht, den Steuerbehörden jedoch verheimlicht wird. Dass die Besteuerung unterbleibt, ergibt sich aus der Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, aus seinem schuldhaften Verhalten.

Nach der Vernehmlassung wurde die relativ starre Abgrenzung der Bussenhöhe aufgegeben. Ein Bussenrahmen, der «in der Regel» eine Busse in Höhe der hinterzogenen Steuer vorsieht und die versuchte Hinterziehung mit «zwei Dritteln der Busse bestraft, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre» ist nach dem Schuldprinzip nicht unproblematisch. Bei einer kurz vor der Vollendung entdeckten versuchten Steuerhinterziehung kann das Verschulden u. U. schwerer wiegen als bei einer vollendeten. Der Bussenrahmen ist deshalb hier zu starr. Aus diesem Grund wird neu ein Bussenrahmen festgelegt, nach dem die Busse bei Vorsatz bis zum Dreifachen des unrechtmässigen Vorteils und bei Fahrlässigkeit bis zum Einfachen betragen kann. Ganz selbstverständlich ergibt sich aus dem strafrechtlichen Schuldprinzip, dass dieser Bussenrahmen im Normalfall bei weitem nicht ausgeschöpft wird.

Artikel 48 und 106 des Strafgesetzbuches finden keine Anwendung, die Höchstbusse von 5000, bzw. 40 000 Franken kann überschritten werden.

Art. 82 Steuergefährdung (Art. 78)

Artikel 82 entspricht praktisch integral der Vernehmlassungsvorlage. Gestützt auf die Kritik im Vernehmlassungsverfahren wurde der Bussenrahmen herabgesetzt. Weiter wurde der Titel «Verletzung von Verfahrenspflichten» durch «Steuergefährdung» ersetzt, ein Titel, der dem Inhalt der Bestimmung entspricht.

Der Straftatbestand normiert die typischen Verletzungen von Pflichten im Zusammenhang mit der Anmeldung, mit Steuerabrechnungen, mit Auskunftspflichten usw. bei einer Selbstveranlagungssteuer. Ohne aktive Mithilfe der steuerpflichtigen Personen und der auskunftspflichtigen Drittpersonen ist eine korrekte Veranlagung oft unmöglich. Deshalb soll auch bestraft werden, wer solche Widerhandlungen begeht, und zwar ohne dass ihm Hinterziehungsabsicht nachgewiesen werden muss.

Die Verletzung der Pflicht zur Einreichung der Steuerabrechnung oder zur Erteilung von gesetzlich vorgeschriebenen Auskünften soll vor der Bestrafung angemahnt werden. Tendenziell schwerwiegendere Delikte sind diejenigen der Buchstaben d und e. Deren Nähe zur Urkundenfälschung und zum Betrug ist offensicht-

lich. Der im Bussenrahmen angesprochene «schwere Fall» wird deshalb überwiegend bei diesen zwei Buchstaben zur Anwendung gelangen, ist aber auch für die Buchstaben a–c nicht ausgeschlossen. Analog zu den Artikeln 14, 15 und 16 VStrR kann eine Busse bis zu 30 000 Franken ausgesprochen werden. Diese Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes sollen jedoch vorgehen, wenn die Tat durch «arglistige Irreführung» oder «in der Absicht, sich oder einem andern einen nach der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen oder das Gemeinwesen am Vermögen oder andern Rechten zu schädigen» begangen wird. Artikel 82 wird durch Artikel 81 und die Artikel 14–16 des Verwaltungsstrafrechtgesetzes konsumiert, d. h., es besteht eine sogenannte unechte Konkurrenz. Der strengere, speziellere Tatbestand geht vor und kommt allein zur Anwendung. Wer beispielsweise durch Nicht-Anmeldung, Buchmanipulationen oder Verzicht auf ordnungsgemässe Buchführung die Steuer zu hinterziehen versucht, untersteht der Strafdrohung von Artikel 81, allenfalls sogar derjenigen von Artikel 14 ff. VStrR (Abgabebetrug, Urkundenfälschung).

Art. 83 Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben (Art. 79)

Diese Bestimmung derogiert die Bestimmung von Artikel 7 VStrR, die für Bussen an Geschäftsbetriebe nur eine Busse bis 5000 Franken vorsieht. Sie entspricht wörtlich Artikel 63 MWSTV, und hat den Vorteil, dass sie den Rechtsanwendern bekannt und in der Praxis erprobt ist.

Die Bestrafung von juristischen Personen ist ein Eingriff in das in der Schweiz vertretene Prinzip der (fast) ausschliesslichen Bestrafung der natürlichen Personen, die die strafbare Handlung begangen haben. Trotz vieler in der Vernehmlassung vorgebrachter Einwände gegen eine Bestrafung von juristischen Personen wird die Norm beibehalten, da sie für die ESTV in der Praxis unverzichtbar ist und bisher nicht zu Schwierigkeiten geführt hat (s. auch Felix Richner, Die Strafbarkeit der juristischen Personen im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 59, 441 ff.; a. M. zumindest für das Strafgesetzbuch/StGB: Stratenwerth, AT, 2. Aufl., Bern 1996 § 9 N 3).

Art. 84 Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz (Art. 80)

Die *Absätze 1 und 2* normieren geltendes Recht. Sie sind aus Sicht der Europäischen Menschenrechtskonvention/EMRK entgegen mehreren Stellungnahmen im Vernehmlassungsverfahren unproblematisch. Die Verwaltung beurteilt die Tat nur erstinstanzlich (Art. 62 ff. VStrR), die Verurteilten können anschliessend eine Beurteilung durch das ordentliche Gericht verlangen (Art. 71/72 VStrR). Nicht mehr aufgenommen wurden Bussen wegen Ordnungswidrigkeiten im Sinne von Artikel 62 und 79 MWSTV. Einerseits sind die entsprechenden Normen wegen ihrer Unbestimmtheit rechtsstaatlich problematisch und anderseits genügen Artikel 82 und die Möglichkeiten von Artikel 292 StGB. Dazu wird neu in Absatz 3 vorgesehen, dass die Verfolgung und Beurteilung von Ungehorsam gegen amtliche Verfügungen im Rahmen des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes den jeweiligen Vollzugsorganen obliegt, d. h. der EZV im Rahmen ihrer Tätigkeiten (Einfuhrsteuer) und der ESTV im Bereich der Inlandsteuer. Selbstverständlich gilt materiell vollumfänglich Artikel 292 StGB (zu den einzelnen Voraussetzungen: Stratenwerth, BT II, 4. Aufl., Bern 1995 § 50 N 2 ff.). Wiederholter Verstoss gegen dieselbe Verfügung ist nur in Ausnahmefällen mehrfach strafbar (a. a. O. N 9).

Art. 85 Zusammentreffen von Strafbestimmungen (Art. 80bis)

Eines der kompliziertesten Probleme im Strafrecht ist die Konkurrenzfrage. Geregelt werden muss in erster Linie, welche Straftatbestände zur Anwendung kommen, und anschliessend, wie eine Mehrzahl von Straftatbeständen untereinander in Konkurrenz stehen.

Zum ersten Problembereich gilt das Spezialitätsprinzip. Die speziellere Norm geht grundsätzlich der allgemeinen vor. Wer sich nicht als Steuerpflichtiger anmeldet, um Steuern zu hinterziehen, kann sich nicht darauf berufen, die Nicht-Anmeldung werde nur mit 30 000 Franken Busse bestraft. Dies ergibt sich schon aus Artikel 82. Auch in bezug auf das Verwaltungsstrafrechtsgesetz gilt das Spezialitätsprinzip bei gleichgearteten Normen, namentlich bei der Urkundenfälschung, die den «Buchführungsdelikten» des Artikels 82 vorgeht. Ausdrücklich geregelt werden soll, dass Artikel 81 durch den Betrug konsumiert wird, was sich nicht unzweifelhaft aus dem Gesetz ergeben würde, gilt doch bei der direkten Bundessteuer das Gegenteil (Art. 186 Abs. 2 DBG). Wer den Staat um Steuereinnahmen betrügt (Art. 14 VStrR), wird im übrigen im Vergleich zum Betrug zu Lasten eines Privaten (Art. 146 StGB) weniger streng bestraft. Ob diese Regelung heute noch gerechtfertigt ist, kann hier offen gelassen werden. Soweit solche Privilegierungen schon bestehen, werden sie durch das MWSTG nicht aufgehoben. Neue Privilegierungen sollen aber nicht geschaffen werden.

Geregelt wird in *Absatz 1*, dass Artikel 14 VStrR Artikel 81 MWSTG vorgeht. Nicht erwähnt werden die Artikel 15 und 16 VStrR (Urkundendelikte). Dies hat einen speziellen Grund. Artikel 14 Absatz 3 VStrR sieht vor, dass für den Höchstbetrag der Busse das einzelne Verwaltungsgesetz, hier also das MWSTG vorgeht. Das heisst, dass die Höchstbusse – neben möglicher Gefängnisstrafe – für Steuerbetrug nicht 30 000 Franken beträgt, sondern wie in Artikel 81 das Ein- bis Dreifache des hinterzogenen Betrags. Andernfalls wäre der Betrüger gegenüber dem «gewöhnlichen» Hinterzieher bei der Bussenhöhe im Vorteil, was wohl kaum gesetzgeberischer Zweck sein kann. Wenn, wie in Artikel 60 und 77 MWSTV, auch die Artikel 15 und 16 VStrR der Hinterziehung vorgehen, hätte man u. U. diesen Effekt.

Im Verhältnis des Artikels 82 zu den Artikeln 15 und 16 VStrR gehen die letzteren grundsätzlich vor. Treffen jedoch nicht gleichgeartete Strafbestimmungen zusammen (echte Idealkonkurrenz), können u. U. beide zur Anwendung gelangen. Die Strafe wird dabei nach Absatz 2 geschärft.

Neu ist auch *Absatz 2*. Er stellt eine Ausweitung der Bestimmung von Artikel 77 Absatz 4 MWSTV dar. Ohne Sondernorm müssten die verschiedenen Bussen addiert werden (Art. 9 VStrR). Schon heute verurteilt die EZV Personen, die durch die gleiche Handlung eine Zoll- und eine Mehrwertsteuerhinterziehung begehen, zu einer Gesamtbusse. Ist allerdings ein weiteres Amt zuständig, beispielsweise die Eidgenössische Alkoholverwaltung, werden zwei separate, nicht aufeinander abgestimmte Bussen ausgesprochen. Schwierig wird es, wenn jemand durch Buchmanipulationen die direkten Steuern eines Kantons, des Bundes, die MWST und allenfalls auch noch die Verrechnungssteuer hinterzieht. Anstatt wie bis anhin verschiedene Bussen, soll eine Gesamtbusse verhängt werden.

Nach *Absatz 3* kann der Bundesrat die Koordination der Strafverfolgung mittels Verordnung regeln. Sinnvoll dürfte sein, dass die Taten jeweils von den verschiedenen spezialisierten Ämtern verfolgt werden, die Beurteilung aber zentral, wohl durch den ordentlichen Strafrichter oder das hauptsächlich betroffene Amt erfolgt.

5. Titel: Schlussbestimmungen

1. Kapitel: Ausführungsbestimmungen

Art. 86 (Art. 81)

Im Rahmen einer Subdelegation wird der Bundesrat ermächtigt, die erforderlichen Ausführungsverordnungen zu erlassen. Das betrifft namentlich die in den Buchstaben a–k aufgezählten Bereiche:

Buchstabe a betrifft die Inlandlieferungen von Gegenständen, die im Reisenden- und Grenzverkehr exportiert werden. Die Steuerbefreiung der Ausfuhr nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a ist auf Handelswaren zugeschnitten, nicht aber auf Verkäufe von Privatwaren über den Ladentisch. Hier wäre nur schon das Erfordernis der direkten Ausfuhr in den wenigsten Fällen erfüllt. Ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend kann der Bundesrat die Verkäufe an Privatpersonen zwecks Ausfuhr in einer Verordnung von der Steuer befreien. Um den Besonderheiten dieser Umsätze Rechnung zu tragen und deren Kontrolle zu gewährleisten, sind die Voraussetzungen ihrer Steuerbefreiung, insbesondere der Mindestbetrag des ausgeführten Gegenstandes, in der Verordnung genau zu umschreiben.

Buchstabe b ermächtigt den Bundesrat, eine Entlastung von der MWST (in einem noch näher zu bestimmenden Ausmass) für diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen sowie für diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen vorzusehen. Eine solche Entlastung kann allenfalls dazu beitragen, die Attraktivität der Schweiz als Sitz internationaler Organisationen zu erhöhen.

Buchstabe c behandelt die Möglichkeit, Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen zu vergüten. Dies kommt jedoch nur in Betracht, wenn das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes gegenüber der Schweiz Gegenrecht gewährt. Der Bundesrat regelt die übrigen Voraussetzungen der Vergütung. Es handelt sich dabei um das sog. Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt; Anspruch auf eine derartige Vorsteuervergütung haben nur Unternehmen, die im Land ihres Sitzes als MWST-Pflichtige registriert sind.

Buchstabe d gibt dem Bundesrat die Möglichkeit, die nach Artikel 17 von der Steuer ausgenommenen Umsätze und die in Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a bezeichneten Lieferungen und Dienstleistungen zur Erleichterung der Abgrenzung näher zu umschreiben. Die in der Verordnung aufzustellenden Anforderungen müssen sich aber an den Rahmen des MWSTG halten und vor allem praktikabel sein. Die vom Bundesrat vorzunehmenden Abgrenzungen dürfen zu keiner Beeinflussung des Wettbewerbs führen.

Buchstabe e ermöglicht es dem Bundesrat, von diesem Gesetz abweichende Sonderbestimmungen über die Umsätze und die Einfuhr von Münz- und Feingold zu erlassen. Die Notwendigkeit einer Sonderordnung kann sich aus der Vielfalt der Formen ergeben, in denen das Edelmetall eingeführt, umgesetzt und verwendet wird.

Buchstabe f ermächtigt den Bundesrat, zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen abweichende Vorschriften für die Umsätze und die Einfuhr von Gegenständen zu erlassen, die einer fiskalischen Sonderbehandlung unterliegen. Nach der Verordnung Nummer 4g des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1973 (SR *641.211.1*) handelt es sich dabei heute um Sondervorschriften für die Erhebung der Steuer auf Bier- und Tabakfabrikaten.

Buchstabe g ermöglicht einen korrigierenden Eingriff zur Wahrung des Bestimmungslandprinzips und der Wettbewerbsneutralität. Die Erfassung und Eintragung ausländischer Unternehmen, die im Inland Lieferungen und Dienstleistungen ausführen, als Steuerpflichtige können auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stossen. Die vorliegende Kompetenz erlaubt es, eine Regelung vorzusehen, wonach die Empfänger der Lieferungen oder Dienstleistungen die Steuer im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers zu entrichten haben.

Buchstabe h regelt die Zuständigkeit des Bundesrats, die Zinssätze für den Verzugs- und den Vergütungszins festzulegen.

Buchstabe i erklärt den Bundesrat für zuständig, die näheren Bestimmungen darüber zu erlassen, wie der Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen und für das Erbringen von Dienstleistungen ins Ausland zu leisten ist. Bei einer Selbstveranlagungssteuer ist es notwendig, dass insbesondere die Deklaration der steuerbefreiten Exportumsätze leicht und zuverlässig auf ihre Berechtigung hin überprüft werden kann.

Buchstabe k erklärt den Bundesrat für zuständig, die Einzelheiten der Übergangsordnung zu regeln.

2. Kapitel: Aufhebung des bisherigen Rechts

Art. 87 (Art. 82)

Das vorliegende Gesetz hebt die MWSTV vom 22. Juni 1994 auf.

3. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Art. 88 und 89 Anwendung des alten Rechts/Anwendung des neuen Rechts (Art. 83 und 84)

Diese beiden Artikel regeln den Übergang vom alten zum neuen Recht. Dabei wird einzig der Grundsatz bekräftigt, dass das neue Recht auf neue Sachverhalte anwendbar ist, d. h. auf solche, die sich erst nach Inkrafttreten des neuen Rechts ereignen. Das alte Recht bleibt auf Sachverhalte anwendbar, die am Tag des Inkrafttretens schon vollendet, d. h. ausgeführt sind. Zur Bestimmung des Zeitpunkts ist massgebend, wann der Umsatz getätigt, resp. wann eine Ware eingeführt wurde. Irrelevant ist der Zeitpunkt der Rechnungstellung oder Bezahlung einerseits oder die Leistung eines Vorschusses oder einer Vorauszahlung anderseits.

Art. 90 Nachträglicher Vorsteueranspruch (Art. 85bis)

Diese Bestimmung regelt, dass sämtliche nachgewiesenen und geschäftlich begründeten Vorsteuerabzüge, die während der Geltungsdauer der MWSTV nach Artikel 30 oder 33 nicht vorgenommen werden konnten, in der ersten MWST-Abrechnung nach dem MWSTG geltend gemacht werden können. Konkret betrifft dies einerseits die zweite Hälfte der Steuern auf Spesen nach Artikel 30 Absatz 2 MWSTV (Unterkunft, Verpflegung, Getränke und Geschäftsreisen) für das Jahr 1995, sowie nach der Änderung der MWSTV vom 18. September 1995 die Verpflegungs- und Getränkespesen bis zum Inkrafttreten des MWSTG. Anderseits wird es möglich sein, nachträglich auch die Vorsteuer auf der – wohl seltenen – geschäftlich begründeten Nutzung von Motorrädern, Sportflugzeugen oder Booten, was nach Artikel 30 Absatz 1 MWSTV grundsätzlich ausgeschlossen war, sowie die

Vorsteuer auf schon in Gebrauch genommenen Gegenständen abzuziehen, was Artikel 33 Absatz 2 MWSTV ausschloss.

3 Auswirkungen

31 Wirtschaftliche Auswirkungen

Die Mehrwertsteuer hat als moderne Nettoallphasensteuer mit umfassender Besteuerung des Mehrwerts auf Waren und Dienstleistungen die Warenumsatzsteuer auf den 1. Januar 1995 abgelöst. Die bislang gemachten Erfahrungen mit dem neuen Steuersystem sind im grossen und ganzen positiv. Die einseitige Erfassung der Güterproduktion und die Belastung der Investitionen mit einer Schattensteuer sind weitgehend ausgemerzt. Damit konnte unsere Wettbewerbsfähigkeit auf den zunehmend globalisierten Märkten wesentlich verbessert werden. Gleichzeitig gelang es, die binnenwirtschaftlichen Wettbewerbsverzerrungen zwischen Güterproduktion und Dienstleistungen auszuschalten, ohne dass dadurch die Teuerung wesentlich angeheizt worden wäre.

Rechtlich basiert die Mehrwertsteuer auf der neuen Finanzordnung vom 18. Juni 1993 und auf der bundesrätlichen Verordnung hiezu vom 22. Juni 1994. Mit dem vom ordentlichen Gesetzgeber zu erlassenden Mehrwertsteuergesetz soll diese Übergangsordnung abgelöst werden. Dabei wird im Dienst der Kontinuität das geltende System und dessen Ausgestaltung grundsätzlich übernommen. Indessen sind überall dort Änderungen angezeigt, wo sich Mängel im Verfahren oder im System erwiesen haben. Auch gilt es, angesichts der heutigen wirtschaftlichen Dynamik in der Gesetzgebung möglichst grosse Flexibilität etwa im Bereich der Optionen zugunsten der Wirtschaft vorzusehen. Kommt hinzu, dass die steuerpflichtigen Unternehmungen mit Recht eine möglichst klare und transparente Gesetzgebung *wünschen. Dies ist um so mehr gerechtfertigt, als nach dem hier geltenden Selbst*veranlagungsprinzip der zumeist langwierige Rechtsmittelweg kaum wesentlich zur Lösung gesetzgeberischer Probleme beitragen kann. Die getroffenen Änderungen sind aber auch deshalb angezeigt, weil sich mit einer tendenziell steigenden Mehrwertsteuerbelastung die Mängel potenzieren können. Diese sind daher schon in der Einführungsphase zu beheben.

Aus wirtschaftlicher Sicht dürften namentlich die folgenden Änderungen des geltenden Rechts nachhaltig ins Gewicht fallen:

- Im Vordergrund stehen die flexiblere Ausgestaltung des Optionsrechts zugunsten der Steuerpflichtigen in Artikel 24. Ebenso bedeutungsvoll ist die Öffnung der Gruppenbesteuerung (Art. 20 Abs. 3) einschliesslich Anpassung des Haftungsrechts an die europäische Rechtspraxis. Damit kann den vielfältigen Formen der Wirtschaft und deren Dynamik wesentlich besser Rechnung getragen werden, ohne aber die Schleusen für fiskalische Lücken zu öffnen.
- Mit der Neuregelung der Bemessungsgrundlage des ohnehin steuerlich nicht leicht fassbaren Eigenverbrauchs (Art. 19 Abs. 3) sollen für die betroffenen Unternehmungen transparente gesetzliche Grundlagen geschaffen werden. Als Pendant zum Eigenverbrauchstatbestand wird ein allgemeiner Einlagetatbestand (Art. 40) geschaffen. Zudem bringt die Margenbesteuerung auf gebrauchten Gegenständen eine zweckmässige Vereinfachung (Art. 31 Abs. 7). Dasselbe gilt auch für die Neuregelung der umstrittenen Abgrenzung im Anwendungsbereich der Steuersätze von 2 auf 6,5 Prozent. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen soll sodann die Tätigkeit in Verwaltungsräten und andern Organen abgaberecht-

lich einheitlich als unselbständige Erwerbstätigkeit geregelt und damit von der Mehrwertsteuer befreit werden (Art. 20 Abs. 1).

- Im Bereiche der unechten Befreiungen werden mit Bezug auf die sportlichen Anlässe und die Leistungen im Gesundheits- und Verkehrswesen umstrittene Abgrenzungen entschieden (Art. 17), ohne gravierende Wettbewerbsverzerrungen zu bewirken. Hierbei ist ohnehin zu vermerken, dass im Falle von unechten Steuerbefreiungen die ganze Vorsteuer zu Lasten des Leistungserbringers geht und nur die letzte Leistungsstufe nicht der Steuer untersteht.
- Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs werden die noch in der bundesrätlichen Verordnung vorgesehenen Ausnahmeregelungen aufgehoben. Analog der Einkommens- und Vermögenssteuer soll der Steuerpflichtige nunmehr jene Vorsteuer im vollen Betrag zum Abzug bringen können, die er auf den von ihm nachgewiesenermassen für geschäftlich begründete Zwecke eingesetzten Gegenständen und Dienstleistungen bezahlt hat. Damit wird die Regelung gemäss Artikel 8 Buchstabe h letzter Satz UeB-BV übernommen.
- Zudem werden in Artikel 1 Absatz 2 neu die wesentlichen Grundsätze der Mehrwertsteuergesetzgebung über die Wettbewerbsneutralität, die Erhebungswirtschaftlichkeit und die Überwälzbarkeit vorangestellt. Diese programmatische Bestimmung soll wichtige Auslegungskriterien für die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in der Praxis und im Rechtsmittelverfahren liefern.
- Schliesslich sei generell auf die Neuerungen im Verfahrensbereich hingewiesen. Dadurch sollen Transparenz und Sicherheit zugunsten der Steuerpflichtigen erhöht werden, Kriterien, welchen gerade bei der Selbstveranlagung ein wichtiger Stellenwert zukommt. Von besonderer Bedeutung ist die im Dienste der Klein- und Mittelunternehmungen nunmehr im Gesetz verankerte Saldosteuermethode (Art. 54), wobei höhere Limiten für den Anwendungsbereich fixiert werden. Mit diesen Saldosteuersätzen will man die davon Gebrauch machenden KMU von aufwendiger und detaillierter Buchhaltung und Abrechnungsweise entlasten. Durch entsprechende Festlegung differenzierter Saldosteuersätze soll indessen dem effektiven Steuertreffnis möglichst nahegekommen werden. Gleichzeitig kann aber auf diese Weise auch die Steuerverwaltung von aufwendigen Kontrollarbeiten wesentlich entlastet werden.

32 Finanzielle und personelle Auswirkungen

Die finanziellen Auswirkungen des Mehrwertsteuergesetzes sind mit beträchtlicher Unsicherheit behaftet. Die WAK-N hat sich sowohl bei der Vernehmlassungs-Vorlage wie beim vorliegenden Entwurf mit möglichen Mehr- und Mindereinnahmen befasst. Für den vom Parlament beschlossenen Hotellerie-Sondersatz sind 380 Millionen Franken Ausfall eingesetzt. Ein einmaliger Ausfall von 900 Millionen Franken tritt für die Rückerstattung der Spesenbesteuerung ein, da die Regelung rückwirkend gilt. Weitere Ausfälle in andern Bereichen wurden diskutiert und müssen neu berechnet werden, so namentlich bei den Optionen und bei den Geschäftsspesen.

In personeller Hinsicht können sich durch die im Mehrwertsteuergesetz vorgesehenen Änderungen kleinere Einsparungsmöglichkeiten aber auch zusätzliche Aufwendungen ergeben. Im wesentlichen ist auf folgendes hinzuweisen:

Durch die Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen, die mit Saldosteuersätzen abrechnen können, sind im Prinzip personelle Einsparungen denkbar (nur noch halbjährlicher statt vierteljährlicher Abrechnungsmodus). Je höher jedoch die Limi-

ten (für die Abrechnung mit Saldosteuersätzen) angesetzt werden, desto umfangreicher (feiner) müssen die Übergangsregelungen (bei Änderung von der Abrechnung nach gesetzlicher Regelung zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen und umgekehrt) ausgestaltet werden, was für die EStV wiederum zusätzlichen Arbeitsaufwand bedeutet. Daneben sind zusätzliche Arbeitsbelastungen für die EStV im Zusammenhang mit den stark erweiterten Optionsmöglichkeiten nach Artikel 24 zu erwarten, wenn von diesem Artikel in erheblichem Masse Gebrauch gemacht wird. Dies würde zu einer Vielzahl von neuen Steuerpflichtigen führen, so dass u. a. der Kontrollrhythmus seitens des Inspektorates noch weiter erstreckt werden muss, was der Steuersicherheit abträglich sein wird.

Grundsätzlich sollten die durch das MWSTG bedingten Änderungen ohne zusätzliches Personal umgesetzt werden können. Voraussetzung ist dabei jedoch, dass nicht individuelle Regelungen zugestanden werden, die seitens der Verwaltung nicht oder nur teilweise EDV-mässig bearbeitet werden können.

4 Verhältnis zum europäischen Recht

41 Einführung

In Artikel 99 Absatz 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957 (sog. *Römer Vertrag*) wurde die EG-Kommission beauftragt zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschliesslich der Ausgleichsmassnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Marktes *harmonisiert* werden können. Gestützt namentlich auf diese Bestimmung und auf Vorschlag der EG-Kommission erliess der Rat der EG am 11. April 1967 die *erste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern*[11]. In Erwägung, dass es das Hauptziel des Römer Vertrages ist, im Rahmen einer Wirtschaftsunion einen Gemeinsamen Markt zu schaffen, in dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt, schrieb diese Richtlinie den Mitgliedstaaten vor, ihr Umsatzsteuersystem durch das in Artikel 2 dieser Richtlinie bezeichnete gemeinsame *Mehrwertsteuersystem* zu ersetzen. Die meisten Mitgliedstaaten kannten damals kumulative Mehrphasensteuersysteme. In der *zweiten Richtlinie*, die ebenfalls vom 11. April 1967 datiert, legte der Rat der EG die Struktur und die Anwendungsmodalitäten dieses Steuersystems fest[12]. Mit diesen beiden Richtlinien wurde ein erster Schritt auf dem Wege der Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten getan, indem eine Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (sog. *Mehrwertsteuer*) als für die Gemeinschaft verbindliche Umsatzsteuerart bezeichnet wurde.

Mit dem Erlass der *sechsten Richtlinie* vom 17. Mai 1977 leitete der Rat der EG die zweite Phase der Umsatzsteuerharmonisierung ein[13]. Politischer und rechtlicher Ausgangspunkt für diese Richtlinie war der Beschluss des Rates der EG vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften[14]. Nach diesem Beschluss wird der Haushalt

[11] ABl. 71 vom 14. April 1967, S. 1301 ff.
[12] ABl. 71 vom 14. April 1967, S. 1303 ff.
[13] ABl. L/145 vom 13. Juni 1977, S. 1 ff.
[14] ABl. L/94 vom 28. April 1970, S. 19 ff.

der Gemeinschaften ab 1. Januar 1975, von sonstigen Einnahmen abgesehen, vollständig aus eigenen Mitteln der Gemeinschaften finanziert. Diese eigenen Mittel umfassen u. a. Mehrwertsteuereinnahmen, die sich durch Anwendung eines *gemeinsamen Satzes* aus der *Belastung der steuerpflichtigen Umsätze* in den Mitgliedstaaten ergeben. Um diese Mehrwertsteuereinnahmen nach einem einheitlichen Massstab zu erheben, war es notwendig, grundsätzlich alle Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, mit *Ausnahme der Zahl und der Höhe der Steuersätze*, zu vereinheitlichen. Der Beschluss vom 21. April 1970 diente damit zweierlei Zwecken: Einerseits schuf er eine Grundlage für eigene Einnahmen der EG mittels eines Schlüssels, der an den privaten Verbrauch und damit an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Mitgliedstaaten anknüpft; anderseits zwang er zu einer weitgehenden Harmonisierung der Umsatzsteuern.

Die sechste Richtlinie, welche die Schaffung einer *einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage* für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Gegenstand hat, zielt zwangsläufig auf eine bis ins Detail gehende Rechtsangleichung, um eine uniforme Bemessungsgrundlage für die EG-Einnahmen zu bewirken und Abweichungen im Verteilungsschlüssel zu verhindern. Zwar ist diese Richtlinie – wie Richtlinien überhaupt – für die Mitgliedstaaten nach einer Verabschiedung nur im Hinblick auf das zu erreichende Ziel verbindlich (Art. 189 Abs. 3 des Römer Vertrages), so dass auch weiterhin jeder Mitgliedstaat sein eigenes Umsatzsteuergesetz hat; die diesen verbleibende Freiheit, über Form und Mittel der Zielverwirklichung zu entscheiden, wird jedoch durch das in vielen Einzelheiten vorgegebene Ziel in weitem Masse eingeschränkt. Die verbliebene Gestaltungsfreiheit wird zudem durch Konsultationspflichten eingeengt.

Inwieweit der vorliegende Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit dem europäischen Recht, insbesondere der 6. EU-Richtlinie in Einklang steht bzw. davon abweicht, ist Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen.

42 Steuerobjekt oder Steuergegenstand

a. *Lieferungen*

Nach schweizerischem Umsatzsteuerrecht liegt eine Lieferung u. a. vor, wenn einem anderen die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird (Art. 6 Abs. 1). Diese Bestimmung stimmt weitgehend mit Artikel 5 Absatz 1 der 6. EU-Richtlinie überein (vgl. § 3 Abs. 1 UStG D; art. 256 II ch. 1 du Code Général des Impôts).

EU-kompatibel ist ferner der Lieferungsbegriff, wie er in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a definiert ist. Danach gilt die Ablieferung eines Gegenstandes, an dem für fremde Rechnung Arbeiten besorgt worden sind, als Lieferung. Eine Lieferung liegt somit auch dann vor, wenn der Unternehmer kein Material aufwenden muss, es somit an einer Übertragung der Verfügungsmacht über den Gegenstand fehlt. Die Möglichkeit, die Ablieferung eines aufgrund eines Werkvertrages hergestellten beweglichen Gegenstandes sowie die Ausführung bestimmter Bauleistungen als Lieferung zu betrachten, steht auch den Mitgliedstaaten offen (Art. 5 Abs. 5 Bst. a der 6. EU-Richtlinie). Jedoch hat beispielsweise der deutsche Gesetzgeber – im Gegensatz zum französischen (art. 256 II ch. 3 let. b CGI) – keinen Gebrauch von dieser Kann-Bestimmung gemacht (s. § 3 Abs. 4 UStG D).

Hingegen weicht der in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b verwendete Lieferungsbegriff vom EU-Recht ab. Nach schweizerischem Umsatzsteuerrecht gilt nämlich auch die Überlassung eines Gegenstandes, welche beispielsweise auf einem Miet- oder Pachtvertrag beruht, als Lieferung. Mangels einer entsprechenden Bestimmung in der 6. EU-Richtlinie gelten die Vermietung und Verpachtung in den EU-Mitgliedstaaten als Dienstleistungen. Die Leistung wird in der Hauptsache im Dulden des Gebrauchs erblickt. Das positive Tun (z. B. Übergabe der Mietsache, evtl. laufende Instandhaltung) tritt demgegenüber zurück. Eine Lieferung wird lediglich dort angenommen, wo ein Gegenstand aufgrund eines Vertrages übergeben wird, der die Vermietung eines Gegenstandes während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstandes vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird (Art. 5 Abs. 4 Bst. b der 6. EU-Richtlinie; vgl. art. 256 II ch. 3 let. c CGI). Bezüglich der Nachteile, die ein solches Rechtsverständnis nach sich zieht, wird auf den Kommentar zu Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b verwiesen.

b. *Dienstleistungen*

In Artikel 7 Absatz 1 wird der Begriff «Dienstleistung» negativ umschrieben. Demnach ist jede Leistung, die nicht als Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Artikels 6 gilt, als Dienstleistung zu qualifizieren. In Absatz 2 desselben Artikels werden überdies bestimmte Vorgänge aufgezählt, die entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch ebenfalls den Dienstleistungen zuzuordnen sind, nämlich die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Bst. a) und die Unterlassung einer Handlung sowie die Duldung einer Handlung oder eines Zustandes (Bst. b).

Die Konzeption dieser Bestimmung entspricht jener in der 6. EU-Richtlinie (s. Art. 6 Abs. 1 der 6. EU-Richtlinie) und hat insbesondere den Vorteil, dass grundsätzlich jede Leistung der Steuer unterliegt. Was dennoch nicht besteuert werden soll, ist im Gesetz explizit zu erwähnen (s. Katalog der in Art. 13 der 6. EU-Richtlinie aufgeführten Leistungen).

c. *Eigenverbrauch*

Das Steuerobjekt des Eigenverbrauchs soll verhindern, dass steuerpflichtige Unternehmen, die Gegenstände für nicht steuerbare Zwecke verwenden, gegenüber Nichtsteuerpflichtigen steuerlich bevorzugt werden. Dabei wird unterschieden zwischen dem Entnahmeeigenverbrauch (Art. 9 Abs. 1), dem Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2) sowie dem Eigenverbrauch bei Vermögensübertragung (Art. 9 Abs. 3). Der Dienstleistungseigenverbrauch ist – abgesehen von den in Artikel 9 Absatz 4 vorgesehenen Ausnahmen – nicht steuerbar.

In der 6. EU-Richtlinie werden die Entnahmeeigenverbrauchstatbestände nicht als eine besondere Kategorie steuerbarer Umsätze erfasst. Diese werden vielmehr einer Lieferung oder einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt (Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. EU-Richtlinie). Eine wesentliche Abweichung vom schweizerischen Mehrwertsteuerrecht besteht zudem darin, dass die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke grundsätzlich steuerbar ist (Art. 6 Abs. 2 Bst. b der 6. EU-Richtlinie; vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Bst. b UStG D). Mit dieser Bestimmung soll überall dort, wo ein Unternehmer unternehmensfremde Zwecke verfolgt und eine grundsätzlich steuerbare Dienstleistung vorliegt (vorausgesetzt, sie würde gegenüber Dritten erbracht), ein unbelasteter Letztverbrauch verhindert werden.

d. *Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland*

Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 22 bestimmt, dass beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland ausnahmsweise nicht der Dienstleistungserbringer, sondern unter bestimmten Voraussetzungen der -empfänger die Steuer zu entrichten hat.

Auch die 6. EU-Richtlinie sieht *im inneren Anwendungsbereich* vor, dass in bezug auf bestimmte Dienstleistungen, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden, der Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet (s. Art. 21 Ziff. 1 Bst. b der 6. EU-Richtlinie). Allerdings muss dieser im Unterschied zur schweizerischen Regelung im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein. Die Mitgliedstaaten können zudem vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Von dieser Möglichkeit hat beispielsweise Frankreich Gebrauch gemacht (s. art. 283 ch. 2 CGI).

e. *Ort des Umsatzes*

Soweit der gelieferte Gegenstand vom Lieferer weder befördert noch versandt wird, gilt als *Lieferort* der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 12 Bst. a). In den Fällen des Artikels 12 Buchstabe b, in denen der Gegenstand der Lieferung vom Lieferer selbst oder von einem von diesem beauftragten Dritten befördert oder versandt wird, gilt als Lieferort der Ort, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

Die Bestimmungen über den Ort der Lieferung stimmen inhaltlich mit Artikel 8 Absatz 1 Buchstaben a und b der 6. EU-Richtlinie überein.

Eine weitgehende Angleichung ans EU-Recht hat bei der Regelung über den *Ort der Dienstleistungen* stattgefunden. In der MWSTV wird in den weitaus meisten Fällen darauf abgestellt, wo der Dienstleistende seinen Sitz hat (s. Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Erst in einem zweiten Schritt gilt es sodann zu untersuchen, ob allenfalls eine Steuerbefreiung nach Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe l MWSTV Platz greift. Angesichts der Schwierigkeiten festzustellen, wo Nutzung und Auswertung der bezogenen Dienstleistung erfolgen, ist man nunmehr dazu übergegangen, für die in Artikel 12 Absatz 3 aufgeführten Dienstleistungen auf den Sitzort des Leistungsempfängers abzustellen. Der darin enthaltene Katalog von Dienstleistungen, für die das Empfängerortsprinzip gilt, entspricht grossenteils Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der 6. EU-Richtlinie. Eine wesentliche Abweichung ergibt sich daraus, dass nach hiesigem Recht die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände nicht als Dienstleistung, sondern als Lieferung betrachtet wird. In der Folge bestimmt sich der Ort einer solchen Leistung nach Artikel 12.

f. *Ausnahmen von der Steuer*

Artikel 17 enthält eine umfangreiche Liste mit Umsätzen (Lieferungen und Dienstleistungen), die von der Steuer ausgenommen sind. Infolgedessen kann die Steuer auf den sog. Vorumsätzen, die der Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland dienen, nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Der Negativkatalog des Artikels 17 entspricht im wesentlichen der in Artikel 13 der 6. EU-Richtlinie enthaltenen Aufzählung, wo zwischen Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten (Teil A) und sonstigen Steuerbefreiungen (Teil B) ohne Vorsteuerabzug unterschieden wird.

Nennenswerte Abweichungen ergeben sich insbesondere im Bereiche der *Erziehung und des Unterrichts.* Gemäss heutiger Praxis zu dem unverändert ins Gesetz übernommenen Artikel 17 Ziffer 9 wird der Begriff «Unterricht» sehr weit ausgelegt; zudem ist es unbeachtlich, ob es sich beim Leistungserbringer um eine öffentlich-rechtliche Institution oder um einen Privaten handelt. Vielmehr wird lediglich auf die Natur des konkreten Umsatzes abgestellt.

Demgegenüber sind die Umsätze im Bereiche der Erziehung und des Unterrichts nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der 6. EU-Richtlinie nur dann von der Steuer befreit (ohne Recht auf Vorsteuerabzug), wenn diese von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erzielt werden, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Lediglich im Bereiche des Schul- und Hochschulunterrichts wird auch Privatlehrern das Privileg der Steuerbefreiung gewährt (s. dazu *Ausführungen im Kommentar zu Art. 17 Ziff. 9).*

Artikel 17 Ziffer 12 bestimmt, dass eine Vielzahl *kultureller Dienstleistungen* von der Steuer ausgenommen ist, vorausgesetzt, diese werden unmittelbar dem Publikum erbracht. Wie bereits im Bereiche der Erziehung und des Unterrichts gewährt das EU-Recht eine Steuerbefreiung auch hier nur unter der einschränkenden Voraussetzung, dass die kulturellen Dienstleistungen (diese sind von den Mitgliedstaaten näher zu umschreiben) und die eng damit verbundenen Lieferungen von Gegenständen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von anderen vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden (Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. n der 6. EU-Richtlinie). Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung für nicht öffentlich-rechtliche Einrichtungen von bestimmten in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der 6. EU-Richtlinie aufgeführten Bedingungen abhängig machen.

Eine Bestimmung, wonach die *Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten,* ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter, von der Steuer unecht befreit wären (s. Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. q der 6. EU-Richtlinie), kennt das vorliegende Gesetz nicht. Stattdessen werden in Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 die Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter, zum reduzierten Satz von 2 Prozent besteuert.

43 Steuerbefreiungen

Die Bestimmungen über die sog. echte Steuerbefreiung (s. Art. 18) dienen insbesondere der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips. In der 6. EU-Richtlinie finden sich die entsprechenden Vorschriften in den Artikeln 14 und 15.

In Übereinstimmung mit Artikel 15 Nummer 1 der 6. EU-Richtlinie werden Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versandt werden, von der Steuer befreit (Art. 18 Abs. 2 Bst. a). Eine Steuerbefreiung greift ferner Platz, sofern es sich um schienengebundene Beförderungsmittel handelt, die zum Gebrauch oder zur Nutzung im Ausland überlassen worden sind.

Zudem unterliegen aufgrund der Streichung des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe i MWSTV die von einem Reisebüro in eigenem Namen erbrachten Dienstleistungen auch dann der Steuer, wenn es Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nimmt, die von diesen im Ausland bewirkt werden (s. dazu Kommentar zu Art. 32).

Mit dieser Änderung wurde eine Diskrepanz zu Artikel 26 Absatz 3 der 6. EU-Richtlinie geschaffen, wonach solche Dienstleistungen der Reisebüros von der Steuer befreit sind, soweit die vom Reisebüro bei einem anderen Steuerpflichtigen eingekauften Reisevorleistungen von letzterem ausserhalb der Gemeinschaft erbracht werden (vgl. § 25 Abs. 2 UStG D). An dieser Stelle gilt es jedoch darauf hinzuweisen, dass die von einem in der EU ansässigen Reisebüro erbrachten Dienstleistungen immer dann steuerbar sind, wenn die Reisevorleistungen vom steuerpflichtigen Dritten in einem anderen Mitgliedstaat erbracht werden. Mit anderen Worten liegt eine Ungleichbehandlung der schweizerischen Reisebüros gegenüber jenen der EU-Mitgliedstaaten nur insofern vor, als die von diesen eingekauften Reisevorleistungen ausserhalb der EU erbracht werden.

44 Steuerpflicht

a. *Im allgemeinen*

Die subjektive Steuerpflicht ist in Artikel 20 Absatz 1 umschrieben. Danach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen.

Einen Unternehmerbegriff, wie ihn beispielsweise das deutsche Umsatzsteuerrecht kennt (s. § 2 Abs. 1 UStG D), ist dem MWSTG fremd. Dieser dient insbesondere dazu, die unternehmerische Tätigkeit von der nichtunternehmerischen Tätigkeit abzugrenzen und die unternehmerische Tätigkeit dem Unternehmer zuzuordnen.

b. *Umsatzgrenzen*

Gemäss Artikel 20 Absatz 1 wird grundsätzlich nur steuerpflichtig, wer Umsätze von über 75 000 Franken erzielt. Die Steuerpflicht entfällt jedoch in all jenen Fällen, in denen der Jahresumsatz 250 000 Franken nicht übersteigt und die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als 4000 Franken jährlich betragen würde (Art. 23 Abs. 1 Bst. a).

Nach Artikel 24 der 6. EU-Richtlinie haben die Mitgliedstaaten grundsätzlich das Recht, für Kleinunternehmer eine Steuerbefreiung vorzusehen, sofern deren Jahresumsatz 5000 ECU nicht übersteigt und die normale Besteuerung der Kleinunternehmer wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stossen würde. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht zudem die Möglichkeit, diese Umsatzgrenze nach oben zu verlegen. In den Jahren 1986/1987 hat die EG-Kommission in diesem Zusammenhang einen Bericht und einen dazugehörigen Richtlinienvorschlag [15] vorgelegt. Bis heute wurde jedoch die Richtlinie vom Rat nicht verabschiedet. Diese sieht u. a. vor:

- Eine Anhebung der obligatorischen Steuerbefreiungsgrenze für Kleinunternehmer auf einen jährlichen Gesamtumsatz von bis zu 10 000 ECU;
- die Mitgliedstaaten können diese Steuerbefreiung auf Unternehmer mit einem Jahresumsatz von bis zu 35 000 ECU ausdehnen;
- für Unternehmer mit einem jährlichen Gesamtumsatz von weniger als 200 000 ECU werden Vereinfachungen und Sonderregelungen vorgesehen, welche die

[15] ABl. EG 1986 Nr. C 272 S. 12; ABl. EG 1987 Nr. C 310 S. 3

Mitgliedstaaten einzuführen haben, soweit ihre bestehenden Regelungen für diesen Unternehmerkreis nicht günstiger sind.

Daraus wird ersichtlich, dass die Schweiz die die Steuerpflicht begründende Umsatzgrenze im Vergleich zum EU-Recht sehr hoch angesetzt hat. § 19 Absatz 1 UStG D in der seit 1. Januar 1996 gültigen Fassung sieht beispielsweise einen Verzicht auf die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern nur dann vor, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 32 500 Deutsche Mark (vorher 25 000 Deutsche Mark) nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 Deutsche Mark voraussichtlich nicht übersteigen wird (zu den Umsatzgrenzen in der EU: s. Anhang III, S. 89).

c. *Gruppenbesteuerung*

Gestützt auf Artikel 20 Absatz 3 können juristische Personen, Personenunternehmen sowie natürliche Personen eine Gruppe bilden, soweit sie eng miteinander verbunden sind. In der Folge gelten sämtliche in die Gruppe miteinbezogenen Gesellschaften und Personen als ein Steuerpflichtiger. Im Unterschied zur MWSTV können der Gruppenkreis und der Gruppenträger nunmehr frei gewählt werden, soweit sie unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind. Mit dieser Regelung trifft das Gesetz eine im Vergleich zum EU-Recht sehr liberale Lösung.

An dieser Stelle gilt es zu erwähnen, dass die 6. EU-Richtlinie den Mitgliedstaaten die Einführung der Gruppenbesteuerung (= Organschaft) nicht vorschreibt. Es räumt ihnen lediglich die Möglichkeit ein, vorbehältlich der Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer für im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, eine solche vorzusehen (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EU-Richtlinie). Von den EU-Mitgliedstaaten kennen u. a. Deutschland, Grossbritannien, Italien, die Niederlande und Österreich eine solche Zusammenfassung von rechtlich selbständigen Firmen zur umsatzsteuerlichen Einheit. Insbesondere das deutsche Recht sieht jedoch keinen Gestaltungsspielraum in bezug auf die Zusammensetzung der Gruppe vor. Vielmehr sind, sofern die Voraussetzungen für die Organschaft gegeben sind, die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) ohne weiteres als unselbständig anzusehen; Unternehmer ist der Organträger (s. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG D; UStR D Abschnitt 21).

d. *Optionen*

Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung erlaubt Artikel 24, für die Versteuerung der nach Artikel 17 von der Steuer ausgenommenen Umsätze (mit Ausnahme von Art. 17 Ziff. 21) zu optieren. Während für die nach den Ziffern 2–7 und 17–18 unecht befreiten Umsätze nur optiert werden kann, wenn diese nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden, sieht das Gesetz in bezug auf die übrigen in Artikel 17 aufgeführten Umsätze keine solche Einschränkung vor.

Damit wurde eine Regelung getroffen, die weit über das gemäss 6. EU-Richtlinie Erlaubte hinausgeht. Nach Artikel 13 Teil C der 6. EU-Richtlinie haben nämlich die Mitgliedstaaten nur in bezug auf eine beschränkte Zahl von Umsätzen die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen ein Optionsrecht einzuräumen. Dabei handelt es sich zum einen um Umsätze im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Bst. a), zum anderen um solche im Bereiche des Geld- und

Kapitalverkehrs sowie unter bestimmten Voraussetzungen um Lieferungen (un-)bebauter Grundstücke (Bst. b). Den Mitgliedstaaten ist es jedoch anheimgestellt, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken oder von der Einräumung des Optionsrechts gänzlich abzusehen. Von diesem Recht hat beispielsweise Deutschland Gebrauch gemacht. So etwa kann der Unternehmer nur dann auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen *Unternehmer für dessen Unternehmen* ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG D).

Während einer bestimmten Übergangszeit steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, die Optionsmöglichkeit für eine beschränkte Zahl weiterer steuerbefreiter Umsätze vorzusehen (Art. 28 Abs. 3 Bst. c in Verbindung mit Anhang G der 6. EU-Richtlinie).

45 Steuerberechnung

a. *Entgelt*

Bemessungsgrundlage für die Steuer bildet grundsätzlich das Entgelt (Art. 31 Abs. 1). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt der Marktpreis als Entgelt.

Diese Bestimmung ist – von den Bemerkungen unter nachfolgender Ziffer 2 abgesehen – eurokompatibel und bedarf deshalb keiner weiteren Ausführungen.

b. *Subventionen*

Gemäss Artikel 31 Absatz 6 Buchstabe b gehören u. a. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum Entgelt. Der Erhalt solcher Gelder führt jedoch beim Steuerpflichtigen zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 36 Abs. 7).

Das EU-Recht kennt diesbezüglich eine differenziertere Betrachtungsweise. Danach werden bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen auch die unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen zum Entgelt gerechnet und sind demnach zu versteuern (s. Art. 11 Teil A Abs. 1 Bst. a der 6. EU-Richtlinie). In der Folge unterscheidet das deutsche Umsatzsteuerrecht zwischen sog. unechten und echten Zuschüssen (UStR D Abschnitt 150). Ein *unechter, umsatzsteuerpflichtiger Zuschuss* liegt vor, wenn zwischen der Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfänger) und des Zahlenden (Zuschussgeber) ein Leistungsaustausch stattfindet, weil der Zahlungsempfänger seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung erbringt. Ein unechter Zuschuss liegt überdies vor, wenn es sich um zusätzliches Entgelt eines Dritten handelt, d. h. um Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmens gewährt werden. Als *nicht steuerbare, echte Zuschüsse* gelten hingegen Zuwendungen, die nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erbracht werden, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, um dem Empfänger die Leistung zu verschaffen, die er z. B. zur Erfüllung von im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben benötigt. Zu den echten Zuschüssen gehören auch Zuwendungen, die gewährt werden, um den Zahlungsempfänger ganz allgemein in die Lage zu versetzen, überhaupt unternehmerisch tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können.

In bezug auf jene Subventionen, die nicht Entgeltscharakter haben, ist es den Mitgliedstaaten überlassen, eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzusehen (s. Art. 19 Abs. 1 der 6. EU-Richtlinie). Im Gegensatz zu Deutschland und Österreich schreibt Frankreich unter gewissen Voraussetzungen eine solche Vorsteuerabzugskürzung vor (s. art. 212 de l'annexe II au CGI).

c. *Margenbesteuerung (Differenzbesteuerung)*

– Gebrauchtgegenstände
  Die Bestimmungen über die Margenbesteuerung lehnen sich an die 6. EU-Richtlinie an. Im Unterschied zu dieser sieht Artikel 33 jedoch vor, dass der Wiederverkäufer die Margenbesteuerung auch dann anwenden kann, wenn er den Vorsteuerabzug hätte vornehmen können, jedoch von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat.
  In der 6. EU-Richtlinie findet sich die entsprechende Bestimmung in Artikel 26a. Danach greift unter den in der Richtlinie genannten Bedingungen die Differenzbesteuerung Platz, wenn ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten veräussert. Kernstück der Differenzbesteuerung ist auch hier, dass nicht das gesamte Entgelt die Bemessungsgrundlage darstellt, sondern nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten, vom Käufer aufzuwendenden Verkaufspreis und dem Einkaufspreis, den der Wiederverkäufer aufzuwenden hatte. Nebst anderen Bedingungen, die in Artikel 26a Teil B der 6. EU-Richtlinie genannt sind, setzt die Differenzbesteuerung voraus, dass bei der Lieferung der fraglichen Gegenstände an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer keine Mehrwertsteuer angefallen ist.
– Reiseleistungen
  s. Ausführungen im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen (letzter Absatz)

46 Steuersätze

Eine nennenswerte Abweichung vom EU-Recht besteht auch in bezug auf die Steuersätze. Die Gesetzesvorlage kennt – wie bereits die MWSTV – einen Normalsatz von 6,5 Prozent sowie einen reduzierten Satz von 2 Prozent. Letzterer findet insbesondere Anwendung, soweit Güter des täglichen Bedarfs betroffen sind. Im übrigen sieht Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b einen Sondersatz von 3 Prozent für Beherbergungsleistungen vor. Dieser Steuersatz geht auf den Bundesbeschluss vom 22. März 1996 über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen [16] zurück und hat längstens bis zum 31. Dezember 2001 Geltung.

Die Steuersätze, d. h. die Zahl und Höhe der Steuersätze sowie die Abgrenzung der gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen, die den einzelnen Steuersätzen unterliegen, sind in der 6. EU-Richtlinie noch nicht harmonisiert. Nach der seit dem 1. Januar 1993 geltenden MWST-Regelung sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, einen allgemeinen Umsatzsteuersatz von mindestens 15 Prozent anzuwenden. Neben diesem Normalsatz können sie für bestimmte Kategorien von Leistungen (s. Aufzählung in Anhang H) einen oder zwei ermässigte Steuersätze von mindestens 5 Prozent vorsehen. Hierunter fallen insbesondere Lieferungen von lebensnotwendigen Gegenständen sowie Leistungen, die einen sozial- oder kulturpoliti-

[16] BBl **1996** I 1350

schen Zweck erfüllen. Im übrigen muss die Einfuhr von Gegenständen stets dem gleichen Steuersatz unterliegen, der für die Lieferung des gleichen Gegenstandes im Inland gilt (Art. 12 Abs. 5 der 6. EU-Richtlinie). Damit ist gewährleistet, dass die Waren inländischen und ausländischen Ursprungs umsatzsteuerlich gleichmässig belastet werden. Die Möglichkeit, für bestimmte Warengruppen des gehobenen Bedarfs (sog. Luxusgüter) einen erhöhten Satz vorzusehen, besteht nicht mehr (zu den Steuersätzen in der EU: s. Anhang IV, S. 93).

47 Vorsteuerabzug

Soweit der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner steuerbaren Umsätze verwendet, ist er befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer diejenigen Steuerbeträge abzuziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen für Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellt worden sind oder die er auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtet hat. Das System des Vorsteuerabzugs kennzeichnet die Umsatzsteuern, die nach den Grundsätzen der Mehrwertsteuer ausgestaltet sind. Es bildet das Instrument, womit sämtliche Sachaufwendungen, die ein Steuerpflichtiger für die Erzielung steuerbarer Umsätze benötigt, von der Steuer entlastet werden, womit also namentlich auch die Investitionsgüter- und Betriebsmittelbesteuerung, kurz die *taxe occulte*, beseitigt wird. Das hier beschriebene Prinzip des Vorsteuerabzugs ist nicht nur für das schweizerische, sondern auch für das europäische Umsatzsteuerrecht kennzeichnend.

48 Besteuerungsverfahren

a. *Im allgemeinen*

Gemäss Artikel 43 haben die Steuerpflichtigen grundsätzlich vierteljährlich – bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen halbjährlich – über die von ihnen getätigten Umsätze und die abziehbaren Vorsteuern abzurechnen. Unter den von der EStV festzusetzenden Bedingungen können im Einzelfall auch andere Abrechnungsperioden bewilligt werden. Die Abrechnung ist der EStV innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert einzureichen (Art. 44); innert der gleichen Frist hat der Steuerpflichtige die geschuldete Steuer (Steuer auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuer) zu entrichten (Art. 45 Abs. 1).

Besagte Bestimmungen über das Besteuerungsverfahren stehen im Einklang mit der 6. EU-Richtlinie, welche den Mitgliedstaaten diesbezüglich einen relativ grossen Gestaltungsspielraum belässt (s. Art. 22 der 6. EU-Richtlinie). Bei der Umsetzung der Richtlinie hat der deutsche Gesetzgeber als Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr gewählt (§ 16 Abs. 1 UStG D); vorbehalten bleiben jene Fälle, in denen die sog. Einzelbesteuerung Platz greift (§ 16 Abs. 5 und § 21 UStG D). Der Jahreserklärung gehen in der Regel Voranmeldungen – diese sind monatlich abzugeben – voraus, in denen der Unternehmer die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) zu berechnen hat. Gleichzeitig mit deren Abgabe hat der Unternehmer die Vorauszahlung an die Finanzkasse zu entrichten. Ergibt sich zwischen der Summe der in den Voranmeldungen errechneten Umsatzsteuer und der Umsatzsteuerjahresschuld eine Differenz, ist der Unterschiedsbetrag dem Finanzamt nachzuentrichten bzw. von letzterem zurückzuzahlen. Eine solche provisorische Abrechnung ist dem schweizerischen Umsatzsteuerrecht fremd.

b. *Saldosteuersätze*

Um Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz von nicht mehr als 5 Millionen Franken, deren Steuerzahllast zugleich nicht mehr als 50 000 Franken beträgt, die Abrechnung zu erleichtern, sieht Artikel 55 die Möglichkeit vor, nach Saldosteuersätzen abzurechnen. Dass mit dieser Bestimmung eine äusserst grosszügige Regelung getroffen wurde, zeigt sich allein schon darin, dass nunmehr über ⅓ der Steuerpflichtigen in den Genuss der vereinfachten Abrechnungsmethode gelangen können.

Auch das Europäische Gemeinschaftsrecht sieht unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass die Mitgliedstaaten vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden können, sofern keine Steuerermässigungen damit verbunden sind (Art. 24 Abs. 1 der 6. EU-Richtlinie). Gestützt darauf hat beispielsweise der deutsche Gesetzgeber einen Abschnitt mit dem Titel «Besondere Besteuerungsformen» geschaffen. So etwa kann Unternehmern, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandesaufnahmen regelmässig Abschlüsse zu machen und deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 120 000 Deutsche Mark nicht überstiegen hat, gestattet werden, die abziehbaren Vorsteuerbeträge und die zu entrichtende Steuer nach Durchschnittssätzen zu berechnen (§ 23 UStG D i. V. m. § 69 der Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes [UStDV]; vgl. § 23 des österreichischen UStG). In der Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV werden sodann die einzelnen Berufs- und Gewerbezweige, welche von dieser Regelung Gebrauch machen können, aufgeführt.

49 Einfuhr

Der Steuer unterliegt schliesslich die Einfuhr von Gegenständen (Art. 68 ff.), d. h. die blosse Bewegung eines Gegenstandes über die schweizerische Zollgrenze.

Demgegenüber unterscheidet das EU-Gemeinschaftsrecht zwischen dem sog. innergemeinschaftlichen Erwerb (Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten) und der Einfuhr (Verhältnis zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat).

a. *Der innergemeinschaftliche Erwerb*

Nach dem sogenannten Bestimmungslandprinzip werden Waren eines Unternehmers aus einem Mitgliedstaat, die für einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind, ausschliesslich in dem Mitgliedstaat besteuert, in den sie geliefert werden. An die Stelle des Ausfuhrnachweises tritt die Abgabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Abnehmer der Lieferung. Der *Verkäufer* ist bei solchen Lieferungen von der Steuer befreit (mit Recht auf Vorsteuerabzug). An die Stelle des Steuertatbestandes der Einfuhr ist derjenige des innergemeinschaftlichen Erwerbs getreten. Danach hat der *Käufer* die Mehrwertsteuer auf seinen Käufen (= Erwerb) zu berechnen. Die Erwerbssteuer kann als Vorsteuer abgezogen werden. Die Regeln über den Mehrwertsteuersatz und die Bemessungsgrundlage für den Erwerb entsprechen im wesentlichen den Vorschriften für die Verkäufe dieser Waren innerhalb des jeweiligen Mitgliedstaates.

Hingegen haben Privatpersonen, die zum Einkaufen in einen anderen Mitgliedstaat reisen, die Mehrwertsteuer am Ort des Kaufs zu entrichten; nach der Heimkehr schulden sie keine Mehrwertsteuer mehr.

Das Endziel der Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU besteht jedoch darin, grundsätzlich sämtliche gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern (sog. Ursprungslandprinzip). Die uneingeschränkte Durchführung des Ursprungslandprinzips hätte aber zur Konsequenz, dass der Unternehmer, der einen innergemeinschaftlichen Umsatz tätigt, diesen nicht mehr als Ausfuhrumsatz steuerfrei behandeln kann. Der Umsatz unterläge wie jeder andere Binnenumsatz der Umsatzsteuer im Ursprungsland. Im Bestimmungsland fiele die Steuer auf der Einfuhr weg. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger hätte die Möglichkeit des (gemeinschaftsweiten) Vorsteuerabzugs. Die Folge wären gravierende Verschiebungen im Steueraufkommen der EU-Mitgliedstaaten. Um trotz Einführung des Ursprungslandprinzips sicherzustellen, dass bei innergemeinschaftlichen Umsätzen die erhobene Steuer dem Verbrauchsmitgliedstaat zufliesst, muss ein Steuerausgleichssystem (Clearing) geschaffen werden.

b. *Die Einfuhr aus einem Drittland*

Weiterhin den zollrechtlichen Bestimmungen und bei der Einfuhr der Mehrwertsteuer unterliegen hingegen Gegenstände, die aus Drittländern eingeführt werden. In Drittländer ausgeführte Waren sind von der Mehrwertsteuer befreit.

5 Rechtsgrundlagen

51 Verfassungsmässigkeit

Nach Artikel 41ter Absatz 1 Buchstabe a kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Gemäss Artikel 41ter Absatz 3 Satz 1 BV kann die (neue) Umsatzsteuer in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden. Nach Artikel 41ter Absatz 6 BV ist die Ausführung des Artikels 41ter BV Sache der Bundesgesetzgebung. Artikel 8 Absatz 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung in der Fassung vom 18. Juni 1993 bestimmt abweichend von Artikel 41ter Absatz 6 BV, dass der Bundesrat anstelle des ordentlichen Gesetzgebers die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer nach Artikel 41ter Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 BV erlässt und diese bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Der Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) entspricht der Kompetenz, die Artikel 41ter BV dem Bundesgesetzgeber einräumt. Die selbständige, d. h., die sich unmittelbar auf die Bundesverfassung stützende Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) (AS *1994* 1464) wird durch das MWSTG abgelöst.

52 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Der Bundesrat wird in Artikel 102 Ziffer 5 BV beauftragt, die Bundesgesetze zu vollziehen. Dieser Vollzugsauftrag beinhaltet auch die Ermächtigung zum selbständigen Erlass von Vollzugsverordnungen. Die daneben im Gesetz enthaltenen Delegationsnormen (Art. 4, 13 Abs. 2 Bst. b, 15, 16 Abs. 2, 24 Abs. 4, 33 Abs. 2 und 3, 34 Abs. 1 Bst. a, 70 Bst. a,79 Abs. 2 Bst. f, 85 Abs.3 und 86) sind materiell begrenzt und nach Inhalt, Zweck und Ausmass hinreichend bestimmt; sie halten sich insbesondere an die vom Bundesgericht entwickelten Delegationsgrundsätze. Bei den in einer Reihe von Bestimmungen den Steuer- und Zollbehörden explizit übertragenen Aufgaben handelt es sich um inhaltlich begrenzte Vollzugs- und Ent-

scheidungskompetenzen, die sachgerechterweise diesen Vollzugsbehörden übertragen werden (vgl. z. B. Art. 24, 25 Abs. 1, 42 Abs. 4 und 5, 43 Abs. 2, 49, 54 Abs. 1, 56, 57 Abs. 1, 58, 59, 66, 67 Abs. 2 und 3, 71 Abs. 3, 72 Abs. 3, 74 Abs. 3, 78, 79 Abs. 1 und Abs. 4, 80 Abs. 2 sowie Art. 84 Abs. 2 und 3).

8606

Übersicht über die in den EU-Mitgliedstaaten geltenden Steuerbefreiungsgrenzen für Kleinunternehmer

Stand 1. Januar 1995

Mitgliedstaaten	Höhe der Steuerbefreiung (Besteuerungsgrundlage) für Kleinunternehmer[1]	
	Landeswährung	ECU
Belgien	225 000 BEF	5 000
Dänemark	20 000 DKK	2 400
Deutschland	25 000 DEM[2]	12 255
Griechenland	1 500 000 GRD	6 000
	oder	
	500 000 GRD	2 000
Spanien	–	–
Frankreich	70 000 FRF	10 000
Irland	40 000 IEP	50 000
Italien	–	–
Luxemburg	400 000 LUF	10 000
Niederlande	–	–
Österreich	300 000 ATS	22 400
Portugal	1 200 000 ESP	6 125
	oder	
	1 700 000 ESP	8 700
Finnland	50 000 FIM	10 000
Schweden	90 000 SEK	10 000
Vereinigtes Königreich	45 000 GBP	57 500

[1] Siehe Art. 24 Abs. 2 der EU-Richtlinie. Es sei darauf hingewiesen, dass diese Regelung Steuerpflichtigen mit Sitz im Inland vorbehalten ist.

[2] Seit 1. Januar 1996: 32 500 DEM

Übersicht über die Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten

Stand 1. Januar 1996

Staaten	Steuersätze in %			
	Normalsatz	ermässigte Sätze[1]	erhöhte Sätze[2]	Nullsatz[3]
Belgien	21	1; 6; 12	–	ja[4]
Dänemark	25	–	–	ja[4]
Deutschland	15	7	–	–
Finnland	22	12; 6	–	ja
Frankreich	20,6	2,1; 5,5	–	–
Griechenland	18	4; 8	–	–
Irland	21	2,5; 12,5	–	ja
Italien	19	4; 10; 16	–	ja[5]
Luxemburg	15	3; 6; 12	–	–
Niederlande	17,5	6	–	–
Österreich	20	10; 12	–	–
Portugal	17	5	–	–
Schweden	25	21; 12	–	ja
Spanien	16	4; 7	–	–
Vereinigtes Königreich	17,5	8	–	ja

[1] Insbesondere für bestimmte Warengruppen des lebensnotwendigen Bedarfs und für bestimmte Dienstleistungen im Sozial- und Kulturbereich

[2] Seit 1. Januar 1993 besteht keine Möglichkeit mehr, für bestimmte Warengruppen des gehobenen Bedarfs (sog. Luxusgüter) erhöhte Sätze vorzusehen.

[3] Nullsatz = Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug; wird hier nur erwähnt, sofern er ausser für Ausfuhrumsätze auch für bestimmte Inlandumsätze gilt.

[4] Für Zeitungen

[5] Für Baugrundstücke, Rohgold, Metallabfälle

Zwischenbericht [17] zur Vernehmlassung vom 15. Dezember 1995

Mit Schreiben vom 22. November 1995 haben Sie mich beauftragt, zuhanden der Sitzung der WAK vom 21. Dezember 1995, in der über das weitere Vorgehen in Sachen MWSTG entschieden werden soll, unter meiner persönlichen Verantwortung einen Bericht über die folgenden Punkte zu erstellen:

a. Anzahl der Vernehmlassungen / grobe Gruppierung der Vernehmlassungsteilnehmer;
b. Grobbeurteilung der Vernehmlassungen daraufhin, ob die Vorlage stark umstritten ist und wenn ja, in welchen Punkten;
c. Grobbeurteilung der Vernehmlassungen daraufhin, ob die Teilnehmer gewichtige neue Begehren stellen (quantitativ / qualitativ);
d. Angabe über Zeitbedarf, wenn die Vernehmlassungen in der Subkommission (mit Unterstützung des Expertenteams) ausgewertet und ebenfalls dort der Vernehmlassungsbericht vorbereitet würde.

In der Kürze der Zeit habe ich, wie in Ihrem Schreiben angeregt, zur Mithilfe bei der Erstellung der Grundlagen die Herren Heinz Keller (EStV), Gerhard Hauser (EJPD), Alois Camenzind (Mitglied der Eidg. Steuerrekurskommission); Pierre Jeanneret (Parlamentsdienste), herangezogen. Diesen Herren danke ich für ihre ausserordentlich wertvolle Unterstützung.

Zu den obigen Punkten nehme ich im folgenden Stellung. Bei der Beurteilung des vorliegenden Grobberichtes ist davon auszugehen, dass dieser nicht eine definitive «Minifeinauswertung», sondern auftragsgemäss nur eine erste summarische Bewertung darstellt. Der Bericht kann daher vielen differenziert vorgebrachten Anregungen nicht gerecht werden.

A. Anzahl der Vernehmlassungen und grobe Gruppierung der Vernehmlassungsteilnehmer

1. Angeschriebene Adressaten

Von den angeschriebenen 52 Adressaten (26 Kantone, 15 Parteien, 8 Spitzenverbände, Fürstentum Liechtenstein, Bundesgericht, Eidg. Steuerrekurskommission) haben sich 39 vernehmen lassen:

Alle 26 Kantone haben geantwortet.

Von den vor den Wahlen in der Bundesversammlung vertretenen 15 politischen Parteien haben 6 geantwortet (CVP, EDU, FDP, LPS, SPS, SVP).

Von den 8 Organisationen gesamtschweizerischer Bedeutung haben 5 (SBV, SGB, SGV, SHIV, VSA) geantwortet.

Von den zusätzlich miteinbezogenen Adressaten haben 2 (Eidg. Steuerrekurskommission, Bundesgericht) geantwortet. 13 Adressaten haben sich nicht vernehmen lassen.

[17] Von der Fassung für die Vernehmlassung bis zum vorliegenden E-MWSTG musste die Numerierung der Artikel angepasst werden. Ein Schlüssel «Artikel MWSTV – E-MWSTG» findet sich am Schluss des Anhangs IV.

2. Zusätzliche Adressaten
Aufgrund der Publikation der Vernehmlassung im Bundesblatt Nr. 35 vom 5. September 1995 bestellten 151 weitere Interessenten die Vernehmlassungsunterlagen.
Es haben mehr Interessierte eine Antwort eingereicht (194) als Adressaten Unterlagen bestellten, aber es haben nicht alle weiteren Interessenten auch eine Antwort abgegeben.

3. Gesamtüberblick
Insgesamt lassen sich die Vernehmlassungsteilnehmer wie folgt gruppieren:

Anwälte, Treuhänder	9
Industrie, Gewerbe	18
Regierungen, Verwaltungen	34
Transport (Luft, Strasse, Wasser)	9
Hilfs-/Sozialwerke, Heime, Pflege (Brockenhäuser)	66
Landwirtschaft, Gartenbau	12
Kunst, Film, Musik, Theater	11
Nahrungsmittel (Mehrweggebinde)	4
Verbände	35
Lotto, Toto	1
Hauseigentümer, Mieter	1
Bildung	4
Medien	8
Einzelne	6
Dienstleistungen (Tourismus, Prothesen, Versicherungen, Pensionskassen)	21
Parteien	6
Tierärzte	1
Total Antworten	246

B. Grobbeurteilung der Vernehmlassungen daraufhin, ob die Vorlage stark umstritten ist und wenn ja, in welchen Punkten

Die Vorlage ist nach meiner Einschätzung nicht stark umstritten, was die Änderungen gegenüber der MWSTV betrifft. Das gilt insbesondere hinsichtlich des bisherigen Vorgehens der WAKN zur Schaffung eines Mehrwertsteuergesetzes. Das Vorgehen wird in einer Reihe von Stellungnahmen, zumeist unter dem Titel «Allgemeines», explizit positiv bewertet (z. B. 15 [18] SBV, 25 Kanton FR, 43 Swiss-Export, 47 Vereinigung Schweiz. Messen und Ausstellungen, 49 Procinema, 51 Schweiz. Bauernverband, 52 Suisseculture, 53 Schweiz. Drogisten-Verband, 64 Schweizer Verband für Landtechnik, 68 Cinésuisse, 71 SUISA, 73 Kanton VS, 74 Kanton BL, 146 Kanton GE). Einige Vernehmlasser gehen demgegenüber davon aus, dass der Grund für einen sofortigen Erlass mit den Änderungen der MWSTV auf den 1. Januar 1996 dahingefallen sei (z. B. 106 Kanton SO) oder sind über die Eile erstaunt (z. B. 95 Kanton TG).

Überwiegend positiv wurden die Zielsetzungen aufgenommen, welche mit den wichtigsten vorgeschlagenen Änderungen verfolgt werden. Soweit einzelne Vernehmlasser durch Vorschläge im Entwurf MWSTG gegenüber dem heutigen

[18] Der Vernehmlassungsantwort zugeteilte fortlaufende Nummer.

Rechtszustand neu oder stärker belastet werden, richten sie sich dagegen (z. B. 28 Verband zahntechn. Laboratorien der Schweiz betr. Zahnprothesenregelung, 52 Suisseculture und 68 Cinésuisse betreffend Streichung Videotheken). Der Einleitungsartikel wird mehrheitlich begrüsst, soweit dazu Stellung genommen wird.

Entscheidend scheint mir, dass die *Kernpunkte* der Revision von der Mehrheit der Vernehmlasser, soweit sie angesprochen wurden, begrüsst werden.

Das betrifft zunächst einmal die Änderungen betreffend die *Steuerpflicht*. Die Regelung hinsichtlich Verwaltungsratshonorare wird ebenso mehrheitlich begrüsst wie die Lösung der Gruppenbesteuerung. Was die Besteuerung der Gemeinwesen betrifft, wird die Änderung von Artikel 17 Absatz 4 begrüsst und die Lösung, wonach ein Gemeinwesen nur noch als ein einziges Steuersubjekt behandelt wird, grundsätzlich positiv aufgenommen, indessen wird die Ergänzung durch eine Delegationsmöglichkeit für die Erfüllung der Steuerpflicht vorgeschlagen (10 FDK und eine Reihe Gemeinwesen). Artikel 17bis Absatz 2 wird mehrheitlich als verunglückt bezeichnet und eine Definition der hoheitlichen Tätigkeiten im Gesetz verlangt (10 FDK und die meisten Gemeinwesen).

Die im Vernehmlassungsentwurf MWSTG vorgeschlagene *Kombination* der in Artikel 14 umschriebenen *unechten Befreiungen* mit differenzierten *Optionsrechten* (Art. 20), die einen weiteren Schwerpunkt der Revision darstellt, wird mit wenigen Ausnahmen von den Vernehmlassern, die dazu Stellung nehmen, begrüsst (z. B. 11 Schweizer Hotelier-Verein, 15 Schweiz. Baumeisterverband, 39 Schweizer Tourismus-Verband, 49 Procinema, 83 Treuhand-Kammer, 89 Schweiz. Versicherungsverband, 96 Schweiz. Apothekerverein). Eine klare Bevorzugung einer der beiden im Entwurf enthaltenen Optionsvarianten ist nicht festzustellen. Indessen erklären die Sozialdemokratische Partei (120) und einige weitere Vereinigungen ihre Skepsis gegenüber der Optionslösung, insbesondere unter Hinweis auf zu erwartende Steuerausfälle und das Fehlen einer so weitgehenden Lösung in der EU. Insbesondere Variante I kommt für sie nicht in Frage.

Was die *Liste der unechten Befreiungen in Artikel 14* angeht, wird von verschiedenen Vernehmlassern eine allgemeinere Formulierung verlangt. Die Mehrweggebinderegelung (Art. 14 Ziff. 21/Art. 27 Abs. 1 Bst. b/Art. 30 Abs. 4/Art. 70 Bst. b) wird von vielen Vernehmlassern vollumfänglich begrüsst (z. B. 9 UNIVIN [Weinabfüller], 53 Schweiz. Drogisten-Verband, 177 Kanton OW, 181 Fédération Romande des Syndicats Patronaux); von einigen wird sie begrüsst, jedoch vorgeschlagen, das Depot solle nicht als Entgelt, sondern als nicht steuerbare Garantie- oder Sicherheitshinterlage behandelt werden (z. B. 2 Verband Schweiz. Mineralquellen- und Soft-Drink-Produzenten, 153 Verband Schweiz. Getränke-Grossisten, 204 Schweiz. Gewerbeverband); einige Vernehmlasser verlangen die Beibehaltung der Regelung der MWSTV (z. B. 11 Schweiz. Hotelier-Verein, 39 Tourismus-Verband). Insbesondere wird in vielen Stellungnahmen gefordert, dass alle Umsätze der gemeinnützigen Organisationen, die von den direkten Steuern des Bundes und der Kantone befreit sind, von der MWST ausgenommen werden, und zwar kombiniert mit einem Optionsrecht (statt vieler 80 Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen). Einige Vernehmlasser gehen noch weiter und fordern eine echte Befreiung (Vorsteuerabzug verbunden mit Nullsatz). Hinsichtlich Reiseleistungen (Art. 15i und k) wird mehrheitlich für die Beibehaltung des geltenden Rechts eingetreten. Im Zusammenhang mit den kulturellen Leistungen wird verschiedentlich geltend gemacht, die kantonalen oder kommunalen Billettsteuern seien «gleichgeartete Steuern» i. S. v. Artikel 41ter Absatz 2 BV und dürften daher nicht mehr erhoben werden.

Die Umschreibung des *Dienstleistungsorts* (Art. 9 i. V. m. Art. 12 und 15) und die Präzisierung der *Eigenverbrauchsbesteuerung* (Art. 8) sowie die Schaffung eines *Einlagetatbestandes* (Art. 33 neu) wird, soweit dazu Äusserungen gemacht werden, mehrheitlich begrüsst (z. B. 11 Schweiz. Hotelier-Verein, 83 Treuhand-Kammer, 155 Vorort, 181 Fédération Romande des Syndicats Patronaux, 223 Schweiz. Bankiervereinigung). Namentlich wird der Ergänzung von Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a (Ausnahme der Hauswartsarbeiten) grossmehrheitlich zugestimmt (z. B. 15 Schweiz. Baumeister-Verband, 81 Merkur, 99 Schweiz. Städteverband, 204 Schweiz. Gewerbeverband). Auch der Aufnahme von Artikel 8 Absatz 4, wonach der Dienstleistungseigenverbrauch nicht steuerbar ist, wird mehrheitlich zugestimmt (z. B. 45 Schweizer Werbe-Auftraggeber, 105 Schweiz. Verband für privatwirtschaftliche Personalvorsorge, 158 Schweizer Wirteverband, 204 Schweiz. Gewerbeverband). Einzelne Vernehmlasser wünschen indessen die Streichung dieser Bestimmung (z. B. 82 Association des promoteurs constructeurs genevois, 143 Union Suisse des professionnels de l'immobilier). Auch die *Aufhebung der Artikel 30 Absatz 1–4* (Aufhebung der *Vorsteuerabzugsausschlüsse* und Einschränkungen) ist mehrheitlich positiv aufgenommen worden. Sie findet aber auch eine Reihe von Skeptikern, die insbesondere auf die damit verbundenen Einnahmenausfälle hinweist (z. B. 120 SPS). Mehrheitlich begrüsst wird auch die Ausdehnung der *Margenbesteuerung* (Art. 26 Abs. 7 MWSTG).

Auch betreffend *Einfuhr* (Art. 65–80) werden die Änderungen mehrheitlich begrüsst. Grundsätzlich positiv wird insbesondere beurteilt, dass die Entrichtung der Einfuhrsteuer auf Software nicht gegenüber der Eidgenössischen Zollverwaltung, sondern gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 66 Abs. 3 neu) erfolgen kann (z. B. 20 Schweiz. Spediteur-Verband, 48 MELISA SA, 83 Treuhand-Kammer, 89 Schweiz. Versicherungsverband, 192 Industrie-Holding-Verband). Vielfach wird verlangt, diese Art der Steuerentrichtung auf weitere Gegenstände auszudehnen (Zeitungen, Immaterialgüterrechte, Filme, Tonbänder) (z. B. 49 Procinema). Die Regelung des Lohnveredlungsverkehrs wird begrüsst (z. B. 20 Schweiz. Spediteur-Verband).

Der Vernehmlassungsentwurf zum MWSTG hat die *Verfahrensbestimmungen* (5., 6. und 7. Kapitel der MWSTV) weitgehend unverändert gelassen. Geändert wurden einige Bestimmungen mit dem Ziel, das Ermessen der EStV einzuschränken und die Formalitäten für die Steuerpflichtigen zu reduzieren. Weiter wurde eine absolute Verjährungsfrist eingeführt sowie das Berufsgeheimnis präzisiert. Diese Änderungen sind grossmehrheitlich positiv aufgenommen worden. Die meisten Vernehmlasser (rund 75%) äussern sich hierzu nicht. Dem Kanton Zürich (164) geht das Entgegenkommen gegenüber den Steuerpflichtigen zu weit.

Die Änderungen betreffend *Steuerstrafrecht* werden differenziert aufgenommen. Die meisten der sich hierzu äussernden Vernehmlassungsteilnehmer (etwa 15) beurteilen die Vereinheitlichung der Strafen beim Import und beim Inlandumsatz sowie die Anlehnung an das DBG grundsätzlich positiv. Die Verbindung schweizerischer Angestelltenverbände und die SPS verlangen vermehrte Anstrengungen gegen Steuerhinterziehung. Teilweise wird auch die Frage der EMRK-Konformität der Strafbestimmungen aufgeworfen (83 Treuhand-Kammer). Einzelne erachten die Bussenandrohung für die Verletzung von Verfahrenspflichten in Artikel 77 MWSTG als zu hoch (137 CVP).

C. Grobbeurteilung der Vernehmlassungen daraufhin, ob die Teilnehmer gewichtige neue Begehren stellen (quantitativ/qualitativ)

In einer Reihe von Vernehmlassungen werden Anregungen gemacht, die Bestimmungen der MWSTV betreffen, die im Vernehmlassungsentwurf unverändert geblieben sind, oder es werden über die Vorschläge hinausgehende Lösungen vorgeschlagen. Dabei werden teilweise *Erwägungen sehr grundlegender Art* angestellt, die sich auf mehr oder weniger alle Teile des Vernehmlassungsentwurfs erstrecken (z. B. 216 Eidg. Steuerrekurskommission, 170 Schweiz. Anwaltsverband), und/oder einzelne Bestimmungen angesprochen. Ohne auf die Gründe der Vernehmlasser einzugehen, werden zur Vermittlung eines ersten Eindrucks im folgenden einige Beispiele aufgeführt.

Eine erste Gruppe von Vorschlägen betrifft Änderungen im Zusammenhang mit *Artikel 14 (unechte Befreiungen).* So wird z. B. neben der schon oben (Bst. b) erwähnten Forderung einer Ausdehnung der unechten Befreiung auf sämtliche Umsätze der von den direkten Steuern befreiten gemeinnützigen Organisationen vorgeschlagen, die Lehrlingsunterbringung von der Besteuerung auszunehmen (z. B. 11 Schweizer Hotelier-Verein), die Verpflegungsleistungen in Spitälern nicht nur dann von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie als eng mit der Spitalbehandlung oder der ärztlichen Heilbehandlung verbundene Umsätze von den Spitälern oder den Zentren für Heilbehandlung und Diagnostik selbst erbracht werden, sondern auch, wenn sie von Dritten (spezialisierte Dienstleistungsfirmen) geleistet werden (Art. 14 Ziff. 2); eine analoge Ergänzung wird hinsichtlich Artikel 14 Ziffer 7 (Alters-, Wohn- und Pflegeheime) gemacht (z. B. 18 SV-Service).

Weiter wird z. B. verlangt, nicht nur die Umsätze aus der Veranstaltung von Lotterien und Wetten im Sinne der Lotteriegesetzgebung des Bundes, sondern auch die Umsätze aus der Durchführung und Vermittlung sowie der Bekanntmachung von Ziehung, Ergebnis und Gewinnern solcher Spiele von der Besteuerung echt zu befreien (mit Vorsteuerabzugsrecht) (z. B. 21 Interessengemeinschaft der Schweiz. Lotterien). Sodann wird vorgeschlagen, nicht nur die Verwaltung von Anlagefonds und anderen Sondervermögen durch Fondsleitungen, Depotbanken und deren Beauftragten (wie bisher Art. 14 Ziff. 15 Bst. f) von der Besteuerung auszunehmen, sondern ebenso die Umsätze gegenüber Einrichtungen der Altersvorsorge sowie der beruflichen und privaten Vorsorge (z. B. 223 Schweiz. Bankiervereinigung).

Erwähnt werden soll im Zusammenhang mit den unechten Befreiungen noch der Vorschlag, touristische Organisationen, insbesondere Verkehrsvereine, nicht der Mehrwertsteuer zu unterstellen, soweit sie unentgeltliche Leistungen erbringen, die mit öffentlichen Mitteln (Kurtaxen usw.) finanziert werden (z. B. 39 Schweizer Tourismus-Verband, 36 Kanton Graubünden, 11 Schweizer Hotelier-Verein). Gefordert wird sodann, Artikel 14 Ziffer 17 Buchstabe c (betrifft Parkplatzvermietung) und Bst. e (betrifft Schliessfachvermietung) sollten gestrichen werden (z. B. 11 Schweizer Hotelier-Verein, 18 SV-Service [Bst. c], 39 Schweizer Tourismus-Verband).

Bei den *echten Befreiungen* wird u. a. eine Gleichbehandlung des internationalen Bahn- und Luftverkehrs gefordert (z. B. 131 SBB).

Betreffend *Steuerpflicht* (Art. 17 MWSTG) wird vorgeschlagen, eine allgemeine Regelung zu treffen, wonach keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, wenn die Einnahmen nach AHVG zum massgebenden Lohn gehören (119 Schweiz. Journalistinnen- und Journalisten-Union; 112 Schweizer Verband der Journalistinnen und Journalisten).

Bezüglich Artikel 29 wird angeregt, den *Vorsteuerabzug* auf jenen Investitionen und Kosten zu gewähren, die für den Export von nichtsteuerbaren Dienstleistungen (z. B. Kredite) dienen (223 Schweiz. Bankier-Vereinigung). Weiter wird unter Hinweis auf das EU-MWST-System angeregt, im Bereich Landwirtschaft die subjektive Steuerbefreiung beizubehalten und gesetzlich die Pflicht zur Rückerstattung der Vorsteuern zu verankern (51 Schweiz. Bauernverband). Die Vorsteuerabzugskürzung im Falle von Subventionen (Art. 29 Abs. 6 Bst. b MWSTV = Art. 29 Abs. 7 MWSTG) sollte nach Auffassung einzelner Vernehmlasser entfallen (z. B. 114 Verband öffentlicher Verkehr, 131 SBB).

Betreffend *Verfahrensbestimmungen* (i. w. S.) wird beantragt, den Anspruch auf längere Abrechnungsperioden (Art. 36 Abs. 2 MWSTG) noch zu verdeutlichen (z. B. 36 Kanton Graubünden); weiter wird vorgeschlagen, die Saldosteuersätze im Gesetz zu regeln (z. B. 12 Municipalité de Lausanne, 170 Schweiz. Anwaltsverband, 140 FDP, 15 Schweiz. Baumeisterverband) und die Umsatzgrenze für die Anwendung der Saldosteuersätze zu erhöhen (z. B. 170 Schweiz. Anwaltsverband [3 Mio.], 140 FDP [1 Mio.], 15 Schweiz. Baumeisterverband [1 Mio.], 102 Schweizer Coiffeurmeister-Verband [1 Mio.]). Hinsichtlich Verlagerungsverfahren (Art. 81 Bst. f MWSTG) wird eine Ausdehnung verlangt (z. B. 155 Vorort, 166 Verband der Schweiz. Edelsteinbranche).

D. Angabe über Zeitbedarf, wenn die Vernehmlassungen in der Subkommission (mit Unterstützung des Expertenteams) ausgewertet und ebenfalls dort der Vernehmlassungsbericht vorbereitet würde

Der Zeitbedarf kann nur grob geschätzt werden, da es wesentlich darauf ankommt, in welcher Form das Expertenteam bei der Feinauswertung der zahlreichen Vernehmlassungen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung unterstützt wird. Falls Herr Dr. Keller und beispielsweise drei seiner Mitarbeiter mitwirken, darf davon ausgegangen werden, dass der Vernehmlassungsbericht mit Bewertung und Anträgen bis Ende Mai 1996 vorliegt.

Prof. Dr. K. A. Vallender

Bericht der Expertenkommission über das Vernehmlassungsverfahren

zum Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes im Auftrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) vom 15. April 1996:

Am 10. September 1995 hat die WAK-N das Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf des Mehrwertsteuergesetzes eröffnet. Von dieser Möglichkeit konnten die interessierten Kreise bis zum 1. Dezember 1995 Gebrauch machen.

1. Angeschriebene Adressaten
   Von den angeschriebenen 52 Adressaten (26 Kantone, 15 Parteien, 8 Spitzenverbände, Fürstentum Liechtenstein, Bundesgericht, Eidgenössische Steuerrekurskommission) haben sich 39 vernehmen lassen:
   Alle 26 Kantone haben geantwortet. Ebenso das Bundesgericht und die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Von den vor den Wahlen in der Bundesversammlung vertretenen 15 politischen Parteien haben deren 6 geantwortet (CVP, EDU, FDP, LPS, SP, SVP). Von den 8 Organisationen gesamtschweizerischer Bedeutung haben 5 (SBV, SGB, SGV, SHIV, VSA) geantwortet. 13 Adressaten haben sich nicht vernehmen lassen.

2. Zusätzliche Adressaten
   Aufgrund der Publikation der Vernehmlassung im Bundesblatt Nr. 35 vom 5. September 1995, S. 1319, bestellten 151 weitere Interessenten die Vernehmlassungsunterlagen. Es haben mehr Interessierte eine Antwort eingereicht (197) als Adressaten Unterlagen bestellten, aber es haben nicht alle weiteren Interessenten auch eine Antwort abgegeben.

3. Gesamtüberblick
   Insgesamt lassen sich die Vernehmlassungsteilnehmer wie folgt gruppieren:

Anwälte, Treuhänder	9
Industrie, Gewerbe	18
Regierungen, Verwaltungen	34
Transport (Luft, Strasse, Wasser)	10
Hilfs-/Sozialwerke, Heime, Pflege (Brockenhäuser)	66
Landwirtschaft, Gartenbau	12
Kunst, Film, Musik, Theater	11
Nahrungsmittel (Mehrweggebinde)	4
Verbände	39
Lotto, Toto	1
Hauseigentümer, Mieter	1
Bildung	5
Medien	8
Einzelne	6
Dienstleistungen (Tourismus, Prothesen, Versicherungen, Pensionskassen)	21
Parteien	6
Tierärzte	1
Total Antworten	252

Nachfolgend sind die wesentlichen Bemerkungen zu den einzelnen Bestimmungen in geraffter Form zusammengefasst.

1. Titel: Allgemeine Bestimmungen

Artikel 1 Gegenstand und Zweck des Gesetzes (Art. 1) [19]

Absatz 1: Für die CVP ist der Zweckartikel klar und umfassend und erfüllt die Anforderungen hinsichtlich Deutlichkeit und Klarheit, besonders auch im Vergleich zur ausländischen Gesetzgebung. Auch die VSA ist mit dem Zweckartikel einverstanden. Der SAV beantragt eine redaktionelle Änderung von Absatz 1 Buchstabe b und die Einfügung eines Buchstaben c, der die Besteuerung der Dienstleistungsimporte explizit vorsieht. Die StRK stellt ebenfalls die Frage, ob man nicht vom systematischen Gesichtspunkt her gesehen auch die aus dem Ausland stammenden Dienstleistungen aufführen muss.

Absatz 2: Allgemein

Die Einfügung der in Absatz 2 vorgesehenen Grundsätze bzw. Prinzipien wird von mehreren Vernehmlassern begrüsst (Treuhand-Kammer, VSA, Schweizerischer Städteverband) bzw. ausdrücklich unterstützt (SAV, ASB) und der dazugehörige Kommentar gutgeheissen (FRSP). Verschiedene Vernehmlasser sehen darin eine wirksame Hilfe und einen wertvollen Beitrag für die zukünftige Auslegung und Handhabung des MWSTG durch Verwaltung und Gerichte. Nach Ansicht des Verbandes der Schweizerischen Holding- und Finanzgesellschaften wird damit ein wertvoller Beitrag für die praxisorientierte Auslegung geleistet. Für den SAV wird in Form einer Generalklausel eine klare Umsetzungsanweisung an die EStV gegeben, wonach eine möglichst wenig formalistische, systemgerechte, erhebungswirtschaftliche Praxis geschaffen werden soll. Nach Meinung der ASB werden diese Grundsätze als Vorgaben für die künftige Handhabung des MWSTG hilfreich sein und die Rechtssicherheit verbessern, was wiederum einem rechtsstaatlichen Grunderfordernis aus Sicht des Bürgers und der Unternehmer entspricht. Der SVWB hat mit grosser Befriedigung festgestellt, dass in Artikel 1 ein Absatz 2 aufgenommen wurde, der im weitesten Sinne auch seiner bisherigen Haltung gegenüber der MWST entspricht. Für VD sind die Prinzipien wertvoll und können bei der Reform der MWST als Leitschnur dienen. Die StRK stellt die Frage, ob die Aufzählung abschliessend ist und ob es wirklich nützlich ist, Prinzipien, die aus der BV fliessen, aufzuführen. Sie will weiter wissen, warum man das Prinzip der Überwälzbarkeit nicht im Gesetzestext aufführt und weist darauf hin, dass wegen der Verwechslungsgefahr mit der «Wettbewerbsneutralität» nach Artikel 31ter BV besser der Begriff «Neutralität» zu verwenden sei.

Absatz 2: Wettbewerbsneutralität

Die Einfügung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität bei der Erhebung der MWST wird von einigen Vernehmlassern begrüsst (Schweizerischer Baumeisterverband, SVV, SSSV); weitere Vernehmlasser stimmen mit der Auffassung überein (SV-Service) bzw. teilen sie (Schweizer Tourismus-Verband, SHV), wonach die MWST nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität zu erheben ist. Der SHV anerkennt die Bemühungen der WAK-N, den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität nachzuleben. Gemäss einigen Vernehmlassern heisst Wettbewerbsneutralität grundsätzlich Entlastung der Exporte an der Grenze (SHV, AI). Nachdem die Exportindustrie richtigerweise um 2 Milliarden Franken entlastet worden sei,

[19] Artikel im E-MWSTG

müsste nun auch der Tourismus als drittgrösster Exportzweig folgen (Schweizer Tourismus-Verband, AI). Aus diesen Gründen wird die Einführung eines reduzierten MWST-Satzes gefordert (AI, SHV, Schweizer Tourismus-Verband).

Absatz 2: Erhebungswirtschaftlichkeit
Mehrere Vernehmlasser stimmen der Auffassung zu, wonach die MWST unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Erhebungswirtschaftlichkeit zu erheben ist (SV-Service, Schweizer Tourismus-Verband) oder begrüssen die Aufnahme des Grundsatzes in das MWSTG (Schweizerischer Baumeisterverband, SVV, SWV, SSSV, SVFB, SGV). Der SHV anerkennt die Bemühungen der WAK-N, diesem Grundsatz nachzuleben; Erhebungswirtschaftlichkeit heisst für ihn, dass die MWST *mit möglichst geringem Aufwand auf seiten der Steuerpflichtigen und des Fiskus* zu erheben ist, und bedeutet deshalb auch, dass die von den saisonalen Betrieben bis anhin erfolglos geforderte saisonale Abrechnung zuzulassen ist. Der SDV ist der Meinung, die Erwähnung dieses Prinzips gehört zum absoluten Minimum, was in einem Bundesgesetz über die wichtigste Bundessteuer erwartet werden muss. Für den SMR ist das Aufstellen dieses Grundsatzes von hoher Wichtigkeit, damit die Arbeit seiner ehrenamtlich tätigen Mitglieder nicht mit komplizierten Steuerabrechnungen erschwert wird. Gemäss dem Schweizerischen Städteverband muss diesem Grundsatz noch vermehrt nachgelebt werden. Coop hält mit Genugtuung fest, dass sein Modifikationsbegehren für die Einführung eines effizienzorientierten Grundsatzes der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt wurde.

Absatz 2: Volle Anrechenbarkeit der Vorsteuer
Die Erwähnung des Prinzips der vollen Anrechenbarkeit der Vorsteuer wird vom SVV begrüsst. GE unterstützt die parallele Anwendung von allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien, wie sie durch die Klarstellung, dass die geschäftsmässig begründeten Vorsteuern voll anrechenbar sind, vorgenommen wird; dies sei im Interesse einer harmonisierten Anwendung der direkten und indirekten Steuern.

Artikel 2 Verhältnis zum kantonalen Recht (Art. 2)
Die StRK stellt die Frage, ob die Bestimmung angesichts der Tatsache, dass es sich um ein Problem des Verfassungsrechts handelt, wirklich nötig ist. Für die Procinema sind die grundsätzlichen Aussagen von Artikel 2 ohne weitere Erklärungen und Interpretationen unverständlich. Einige Vernehmlasser wünschen eine Klärung (Revaz) bzw. Präzisierung (GE) des Begriffs der «gleichgearteten Steuern»; für GE ist zu verhindern, dass Richter auf dem Weg der Rechtsprechung Gesetzgebung betreiben müssen. Für SG, den VIV und den SGV ist das Verhältnis zwischen MWST und kantonalen Steuern und die daraus resultierende Doppelbelastung nicht ausreichend geregelt. Nach Meinung von einigen Vernehmlassern ist es wünschenswert (SG) und dem Gesetzgeber zuzumuten (SAV, Kantonalverband Zürcher Hauseigentümervereine), die Frage, ob die kantonalen oder kommunalen Billettsteuern oder Handänderungsabgaben als gleichgeartete Steuern zu gelten haben, und die Frage der Erhebungsberechtigung auf Gesetzesstufe zu klären (VIV). Prof. Oberson vertritt bei dieser Frage innerhalb der Vernehmlassung des SAV eine «dissenting opinion» und ist der Ansicht, dass die Beantwortung der Frage, ob die Erhebung dieser kantonalen Steuern noch zulässig ist, dem BGer überlassen werden soll. Nach Ansicht von Prof. Oberson sind die Abgaben im übrigen nicht gleichgeartet. Der SAV formuliert einen zusätzlichen Satz, der die Gleichartigkeit – insbesondere von kantonalen und kommunalen Billettsteuern und Handänderungsabgaben – festhält und beantragt dessen Einfügung. Für den SVIT gibt es seit langem Klärungsbedarf bezüglich der Zulässigkeit kantonaler Wirtschaftsverkehrssteuern (Handänderungssteuern). Nach Ansicht der VSMA dürfen Umsätze, die der MWST unterlie-

gen oder als von der MWST befreit erklärt werden, nicht gleichgearteten kantonalen oder kommunalen Steuern, wie z. B. einer Billettsteuer, unterliegen; sie fordert die Einfügung eines entsprechenden Passus «speziell Billettsteuern» nach «gleichgeartete Kantons- oder Gemeindesteuern» in das MWSTG. Für den Schweizerischen Städteverband besteht im Zusammenhang mit der Regelung der erweiterten Optionsmöglichkeit (Art. 20) die Gefahr, dass den Kantonen und Gemeinden die Grundlage zur Erhebung der Billettsteuer entzogen wird, da diese Umsätze dann nicht mehr von der MWST ausgenommen sind und möglicherweise unter das Verbot der doppelten Besteuerung nach Artikel 41ter Absatz 2 BV fallen; es sei deshalb bei der Einführung der Optionsmöglichkeit festzuhalten, dass es sich bei den kommunalen und kantonalen Vergnügungssteuern nicht um gleichgeartete Steuern im Sinne von Artikel 2 MWSTG handle. Der VIV beantragt, dass die Erhebung der kantonalen Handänderungsabgaben ausdrücklich untersagt wird. Die Frage der Billettsteuer muss für die SP bei der Regelung der Besteuerung der Gemeinwesen noch einmal geprüft werden. Die Suisseculture und die Eidgenössische Filmkommission verlangen eine Formulierung, die klarstellt, dass Eintrittsgelder zu kulturellen Anlässen im Sinne von Artikel 14 Ziffer 12 nicht mit Billettsteuer belastet werden dürfen. Viele Kantone und Gemeinden hätten ungeachtet der Einführung der MWST weiterhin eine Billettsteuer auf den Kinoeintritten erhoben (Procinema, Eidg. Filmkommission, VSFG), was zu einer enormen und ungerechtfertigten Belastung der Kinobetreiber führe. Für Revaz ist es erstaunlich, dass man in einer Zeit, wo man ständig wegen der Überlastung des BGer klagt, die kantonalen Instanzen ausschaltet und ungeachtet der Qualität der Kläger direkt ans BGer gelangen kann. Artikel 2 könne keine Rechtsgrundlage für die Kompetenz des BGer sein, da der Entwurf sich auf Artikel 116 OG beziehe, bei welchem aber anlässlich einer Revision im Jahre 1991 die Zuständigkeit des BGer als einzige Instanz für die Beurteilung von Streitigkeiten bezüglich kantonaler Abgaben in Artikel 116 gerade gestrichen worden sei.

Artikel 3 Territorialität (Art. 3)

Nach dem SAV macht das Privileg der Talschaften Samnaun und Sampuoir nur Sinn im Zusammenspiel mit der zollrechtlichen Sonderbehandlung. Dem sei im MWSTG Rechnung zu tragen und ein zweiter Satz einzufügen, der vorschreibe, dass diese Sonderbehandlung nur so lange bestehe, als die beiden Talschaften zollrechtlich privilegiert seien.

Artikel 3bis Indexierung (Art. 4)

Die Vernehmlasser, die sich zu dieser Frage äussern, stehen der Einführung einer Indexierungsklausel grundsätzlich positiv gegenüber (Schweizerischer Baumeisterverband, STV, FR, LPS, SVV, Schweizerischer Städteverband, TG, VSA, SWV, SAV, FRSP, GPV, SGV). Es werden aber teilweise Änderungswünsche angebracht. Die CVP schlägt vor, Absatz 1 mit der Formulierung «auf dem Verordnungsweg» zu ergänzen und Absatz 2 zu streichen. Bezüglich der Höhe, ab welcher angepasst werden soll, werden unterschiedliche Standpunkte vertreten. Für zwei Vernehmlasser erscheint die vorgesehene Anpassungshöhe bei 30 Prozent als etwas hoch (Treuhand-Kammer, Schweizerischer Städteverband), andere wünschen eine Anpassung bereits bei 10 Prozent (STV, SWV, SGV). Die StRK stellt die Frage, wie es sich verhält mit der Indexierung der nicht im MWSTG, sondern in Verordnungen, Anweisungen an die Steuerpflichtigen usw. stehenden Beträge. Der SWV beantragt, dass gleichzeitig auch die Werte in den MWST-Verordnungen angepasst werden. Mühe mit dem Prinzip der automatischen Indexierung der Frankenbeträge nach Entscheidung des Bundesrates hat auch die FRSP. Für die USPI

wird dem Bundesrat eine zu grosse Kompetenz erteilt; ihrer Meinung nach sollte das Parlament die Anpassung auf Antrag des Bundesrates beschliessen. Auch die FDP und die GPV sind der Meinung, dass die Bundesversammlung über diese Frage befinden sollte; nach Ansicht der FDP sollte sie dies alle zehn Jahre tun; so könne garantiert werden, dass der Gesetzgeber selber die Beträge regelmässig anpassen könne, gleichzeitig falle die Einführung des neuen Index-Automatismus weg und schliesslich werde so auch die Frage entschärft, ob es grundsätzlich sinnvoll und zulässig sei, Frankenbeträge auch bei Bussen zu indexieren. Der SHV fragt sich, ob eine derartige Indexierung und Delegation an die Exekutive auch zulässig ist, soweit Strafbestimmungen betroffen sind, und der SHIV wirft die Frage auf, ob von der hier vorgesehenen Anpassung der Frankenbeträge durch den Bundesrat die Bussen ausgenommen werden sollten; man könne sehr wohl die Auffassung vertreten, dass derartige Änderungen zuungunsten der Steuerpflichtigen Sache des Gesetzgebers sei. Gemäss dem GPV weiss man zwar, wann der Bundesrat über eine solche Erhöhung entscheiden kann, aber nicht in welchem Mass und nach welchen Regeln. Es wäre nützlich, dies zu präzisieren. Nach TG sollte noch eingefügt werden, per wann die Anpassung erfolgen muss.

2. Titel: Steuer auf dem Umsatz im Inland
1. Kapitel: Steuerobjekt
1. Abschnitt: Steuerbare Umsätze

Artikel 4 Grundsatz (Art. 5)
Der SHV begrüsst, dass Artikel 4 unverändert in die Vernehmlassungsvorlage übernommen wurde, da die fragliche Bestimmung eurokompatibel ist. Der SAV und die StRK verlangen lediglich, den Begriff «von der Steuer ausgenommen» durch «unecht befreit» zu ersetzen.

Buchstabe d: Da in Buchstabe d ein Einfuhrsachverhalt geregelt wird, beantragt der SAV, diesen ersatzlos zu streichen.

neuer Absatz: Um bestehende Rechtsunsicherheiten auszuräumen, soll nach dem Willen der Treuhand-Kammer, der Industrie-Holding und der FDP in einem zweiten Absatz definiert werden, welche Umsätze wegen fehlendem Leistungsaustausch nicht der MWST unterliegen. Namentlich genannt werden Dividenden und andere Beteiligungserträge, Schadenersatzleistungen und Subventionen. Damit werde vermieden, dass beispielsweise Holdinggesellschaften, deren Dividendenerträge als unecht befreite Umsätze qualifiziert werden, eine Kürzung der Vorsteuer zu gewärtigen haben.

Artikel 5 Lieferung von Gegenständen (Art. 6)
Der SAV erkennt eine der Hauptschwächen der Vernehmlassungsvorlage darin, dass der Lieferungsbegriff in Abweichung vom EU-Recht weit gefasst und den wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Realitäten nicht gerecht wird; dadurch bestehe die Gefahr von Besteuerungslücken oder aber Doppelbesteuerungen. Die Treuhand-Kammer schlägt aus demselben Grund vor, die geringfügige Bearbeitung eines Gegenstandes, die keine körperliche Änderung am Gegenstand selber bewirkt, unter den Begriff der Dienstleistung zu subsumieren. Vom SAV wird ferner bemängelt, dass die Gehaltslieferung und die Reihengeschäfte nicht geregelt sind.

Absatz 2 Buchstabe a: Die APCG und die Société des régisseurs machen geltend, dass die von einem Hauswart (Arbeitnehmer) erbrachten Leistungen keine Lieferungen darstellen, sofern dieser von einer Liegenschaftsverwaltung (Arbeitgeber) beschäftigt wird. Einer Lieferung müsse zwingend ein Kaufvertrag, Auftrag, Werkvertrag usw. zugrunde liegen.

Absatz 2 Buchstabe b: Das IAW und der SAV kritisieren, dass die Gebrauchsüberlassungsgeschäfte – in Abweichung vom EU-Recht – nicht als Dienstleistungen qualifiziert werden. Aus diesem Grund wird verlangt, dass Buchstabe b gestrichen und Artikel 11 Buchstabe a entsprechend angepasst wird. Auch die StRK tendiert dazu, die Vermietung als Dienstleistung zu qualifizieren, weist aber gleichzeitig auf die dadurch entstehenden Probleme im Zusammenhang mit den Leasingverträgen hin.

neuer Absatz: Nach Ansicht des VIV, der StRK, des Kantonalverbands Zürcher Hauseigentümervereine und des SAV gilt es zu vermeiden, dass Eigenverbrauch die Steuerpflicht auslösen kann. Als Ersatz für den Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch wird vorgeschlagen, in einem neuen Absatz festzuschreiben, dass eine Lieferung u. a. dann vorliege, wenn Bauwerke beim Hersteller oder Generalunternehmer für den Verkauf, die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung oder zu einer anderen unecht befreiten Leistung bestimmt sind. Im Gegenzug sei Artikel 8 Absatz 2 zu streichen.

Artikel 6 Dienstleistungen (Art. 7)
Absatz 1: Nach Auffassung des SGV soll die negative Umschreibung der Dienstleistung durch eine Positivliste ersetzt werden. Insbesondere wird verlangt, dass der im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung übergehende Goodwill nicht besteuert wird.

Absatz 2 Buchstabe b: Vom SGV wird ferner bemängelt, dass das Unterlassen einer Handlung bzw. die Duldung einer Handlung oder eines Zustandes als Dienstleistung (z. B. Konkurrenzverbot) qualifiziert wird.

Artikel 8 Eigenverbrauch (Art. 9)
Die StRK schlägt vor, den Begriff «Eigenverbrauch» durch «Lieferung an sich selbst» zu ersetzen.

Absatz 1: Nach Ansicht der StRK ist Absatz 1 dahingehend zu ergänzen, dass nicht nur die Entnahme von Gegenständen, sondern auch deren vorübergehende Verwendung Eigenverbrauch auslöst.

Absatz 1 Buchstabe a: Der SHV, der SV-Service, die FDP und GR regen an, den Begriff «Personal» durch «Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter» zu ersetzen. Merkur und Coop verlangen die Streichung des Satzteils «oder für den Bedarf seines Personals», da solche Aufwendungen regelmässig geschäftsmässig begründet sind und auf die Produktepreise überwälzt werden. Deren Besteuerung führe zu einer taxe occulte.

Absatz 1 Buchstabe c: Der SV-Service, die Treuhand-Kammer, die ASB, die LPS, der SVV und der SDV begrüssen, dass Geschenke bis neu 300 Franken pro Empfänger und Jahr nicht im Eigenverbrauch zu versteuern sind. Gleichzeitig wird darauf hingewiesen, dass Artikel 29 Absatz 2 Buchstabe d entsprechend anzupassen sei. Einige Vernehmlasser beantragen, die Freigrenze für unentgeltliche Zuwendungen statt auf 300 auf 500 Franken (SHV, VöV, SVS, SGV, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, SWV und Schweizer Tourismus-Verband) bzw. auf 1000 Franken (CVP) pro Empfänger und Jahr zu erhöhen. Hingegen steht TG angesichts der leeren Bundeskasse einer Erhöhung auf 300 Franken skeptisch gegenüber. Nach Auffassung der USPI und der FRSP sollte die Höhe des Freibetrages in einer Verordnung geregelt werden. Die Aerosuisse möchte im MWSTG verankert haben, dass der Betrag von 300 Franken periodisch anzupassen ist. Der SAV will das Wort «mit Ausnahme von Geschenken ... *und* von Warenmustern» durch *«oder»* ersetzen. Aus Vereinfachungsgründen schlägt die Basler Handelskammer vor, für

grössere Firmen die Möglichkeit zu schaffen, nach Absprache mit der Steuerbehörde eine Pauschallösung zu finden. Die StRK bemängelt, dass die Begriffe «Geschenk» und «Warenmuster» nicht auf Gesetzesstufe definiert werden.

Absatz 1 Buchstabe d: Nach Meinung des SAV sollte Buchstabe d weiter gefasst werden, indem nicht die Aufgabe einer der MWST unterliegenden Tätigkeit, sondern vielmehr der Wegfall der Steuerpflicht als das den Eigenverbrauch auslösende Moment gilt.

Absatz 2: Verschiedene Vernehmlasser (StRK, VIV, Kantonalverband Zürcher Hauseigentümervereine und SAV) sprechen sich dafür aus, baugewerbliche Leistungen als Lieferungen zu erfassen; damit soll vermieden werden, dass allein aufgrund des Eigenverbrauchs die Steuerpflicht ausgelöst wird. Der SAV und der SVIT wollen explizit im MWSTG festhalten, dass reiner Eigenverbrauch keine Steuerpflicht begründet.

Absatz 2 Buchstabe a (ergänzt): Mehrere Vernehmlasser begrüssen, dass Hauswartsarbeiten nicht mehr im Eigenverbrauch zu versteuern sind (SHV, Schweizerischer Baumeisterverband, STV, SVIT, Treuhand-Kammer, VSA, SVV, SWV, Vereinigung der Schweizerischen Pensionskassenverbände, SGV, USPI, FRSP, Schweizerischer Verband für privatwirtschaftliche Personalvorsorge, SP, Merkur, AG, GE, TG, Schweizerischer Städteverband, SVW, APCG und Société des régisseurs). Zur Begründung wird u. a. ausgeführt, dass ansonsten die privaten Wohnungsmieten indirekt mit der MWST belastet werden. Zudem liessen sich damit negative Auswirkungen auf die Hauswartslöhne vermeiden. Von seiten der nachgenannten Vernehmlasser wird verlangt, dass auch Arbeiten betriebseigener Reinigungsdienste (VESKA), Platzwartsarbeiten (STV), die Reinigungstätigkeit in Spitalgebäuden (Vertreter von insgesamt 7 Verbänden), die durch Angestellte des Steuerpflichtigen erbrachten Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (SVV, SVIT) bzw. generell alle Arbeiten, die dem ordentlichen Unterhalt zuzurechnen sind, so z. B. Hauswartsarbeiten, Reinigung, Wartung, Überwachung (ASB), ausdrücklich von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausgenommen werden. Lediglich die durch Bau- und Generalunternehmen gewerbsmässig ausgeführten Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken sollen der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Buchstabe a unterliegen (SVV, SVIT und Basler Handelskammer). Das BSV sieht eine Gefahr darin, dass die Nennung der Hauswartsarbeiten einen unerwünschten Arbeitgebereigenschaftstransfer von den Liegenschaftsverwaltungen zu den Hauseigentümern zur Folge haben wird.

Absatz 2 neuer Buchstabe: Die Treuhand-Kammer und der SHIV verlangen aus wettbewerbspolitischen Gründen, dass auch die öffentlich-rechtlichen Institutionen der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Absatz 2 unterworfen werden, wenn sie baugewerbliche Arbeiten für hoheitliche Zwecke oder für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit ausführen.

Absatz 3: Der SAV weist darauf hin, dass sich die Absätze 3 und 4 widersprechen. Die Treuhand-Kammer, die StRK und die Industrie-Holding verlangen aus diesem Grund, dass die beiden Worte ... «oder Dienstleistungen» ... gestrichen werden.

Absatz 4 (neu): Mehrere Vernehmlasser begrüssen, dass die bisherige Praxis, wonach der Dienstleistungseigenverbrauch grundsätzlich nicht steuerbar ist, explizit verankert wird (SHV, SP, Treuhand-Kammer, SVV, Schweizerischer Städteverband, VSA, SWV, SGV, Vereinigung der Schweizerischen Pensionskassenverbände, ASB, Schweizerischer Verband für privatwirtschaftliche Personalvorsorge, SV-Service, SWA, SVW und GR). Der SAV verlangt, Absatz 4 in dem Sinne zu

ergänzen, dass der Dienstleistungseigenverbrauch nur *«unter Vorbehalt von Absatz 3»* nicht steuerbar ist. Nach Auffassung des Schweizerischen Baumeisterverbandes wird das Baugewerbe dadurch benachteiligt, dass gemäss Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a Lieferungen *und* Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bauwerken nur dann im Eigenverbrauch zu versteuern sind, wenn sie zur Veräusserung oder Vermietung, nicht aber, wenn sie für private Zwecke oder für eine anderweitig von der MWST ausgenommene Tätigkeit bestimmt sind. In Absatz 4 sei deshalb klarzustellen, dass Dienstleistungen nur dann im Eigenverbrauch zu versteuern sind, wenn sie im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerkes als Leistungen des Baugewerbes zu betrachten sind. Andere Vernehmlasser verlangen die Streichung von Absatz 4, da dieser lediglich Verwirrung stifte (APCG und Société des régisseurs) und eine Benachteiligung der Liegenschaftsverwaltungen gegenüber den Pensionskassen mit sich bringe (USPI). Aus denselben Gründen beanstandet die FRSP das im Kommentar aufgeführte Beispiel, begrüsst aber die fragliche Bestimmung dem Grundsatz nach. Wegen der Rechtsgleichheit und im Hinblick auf die geltende Praxis in den meisten EU-Ländern stellt sich für die StRK die Frage, ob der Dienstleistungseigenverbrauch nicht ebenfalls besteuert werden sollte.

Absatz 5 (neu): Der SHV, die ASB und der SVV begrüssen den Verweis auf den redigierten Artikel 33, wonach bei Rückführung eines Gegenstandes in den steuerbaren Bereich die dannzumal entrichtete Eigenverbrauchssteuer proportional in Abzug gebracht werden kann. Nach Auffassung der StRK sollte der Begriff «steuerbarer Bereich» statt im Titel in der Bestimmung selbst Aufnahme finden. Im übrigen spricht sie sich dafür aus, die Problematik der Aufhebung der Eigenverbrauchsbesteuerung bei Rückführung in den steuerbaren Bereich im «4. Kapitel: Vorsteuerabzug» abzuhandeln.

Artikel 9 Dienstleistungsbezug aus dem Ausland (Art. 10)
Der SHV, die LPS und der Schweizer Tourismus-Verband erachten die vorgeschlagene Ergänzung von Artikel 9 für sinnvoll, da für die in Artikel 12 Absatz 3 genannten Dienstleistungen neu das Empfängerprinzip gilt. Nach Meinung der FRSP lässt der Verweis auf Artikel 12 Absatz 2 und 3 zuviel Spielraum für Interpretationen. Die SWA befürchten, dass sich die Inpflichtnahme des Empfängers nur mit unverhältnismässigem Aufwand durchsetzen lässt. AG spricht sich dafür aus, den Dienstleistungsbezug aus dem Ausland im «3. Titel: Steuer auf den Einfuhren» zu regeln. Demgegenüber verlangt der SAV die Streichung des Passus *« ... und sich der Ort dieser Dienstleistung nach Artikel 12 Absatz 2 oder 3 im Inland ...»*, da es sich bei den mit Hinweis auf Artikel 12 Absatz 3 zur Besteuerung herangezogenen Umsätzen gerade nicht um einen Dienstleistungsbezug aus dem Ausland handelt. Aus Furcht vor Doppelbesteuerungen schlägt die StRK vor, die zur Diskussion stehende Bestimmung zu streichen.

neuer Absatz: Aus denselben Gründen will die Treuhand-Kammer in einem zweiten Absatz festhalten, dass kein Dienstleistungsimport vorliegt, wenn steuerbare Dienstleistungen eines Inländers an einen Empfänger mit Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Inland erbracht und durch einen Rechnungsempfänger mit Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland dem Leistungsempfänger im Inland weiterverrechnet werden.

Artikel 10 Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung (Art. 11)
Der SAV will in Artikel 10 generell Sonderfälle bei Umsatzgeschäften geregelt wissen und schlägt deshalb vor, diesen mit «Besondere Verhältnisse bei Lieferungen und Dienstleistungen» zu betiteln.

Absatz 1: Verschiedene Vernehmlasser (Schweizerischer Reisebüro-Verband, Schweizer Tourismus-Verband, FDP, SGV, SHIV und SHV) verlangen, dass die hohen formellen Anforderungen an den Nachweis einer Vermittlertätigkeit jenen von Artikel 32 OR angeglichen werden. Andernfalls könne es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen, wenn ein indirektes Stellvertretungsverhältnis mit Beteiligung eines nicht steuerpflichtigen Vertretenen und eines nicht steuerpflichtigen Dritten besteht; besonders davon betroffen seien Vermittler von Ferienwohnungen sowie von Antiquitäten, Schmuck, Edelsteinen, Münzen, Briefmarken usw. Die CVP schlägt vor, in Absatz 1 und 2 das Wort «ausdrücklich» zu streichen. Demgegenüber wird von der ASB grundsätzlich begrüsst, dass nur bei ausdrücklichem Handeln im Namen des Vertretenen eine Vermittlung angenommen wird. Unter gewissen Umständen (steuerliche Mehrbelastung, unverhältnismässiger administrativer Aufwand) soll es der EStV jedoch erlaubt sein, Erleichterungen zu gewähren (SAV, ASB und FRSP). Angesichts des administrativen Aufwandes im Zusammenhang mit der Rechnungstellung treten die USPI, die APCG, der SVIT und die Société des régisseurs dafür ein, dass Liegenschaftsverwaltungen lediglich imstande sein müssen, anhand des Geschäftsführungsvertrages den Hauseigentümer zu bezeichnen. Nach Auffassung des GPV muss es den Liegenschaftsverwaltungen erlaubt sein, den Rechnungsbetrag auf die einzelnen Miteigentümer aufzusplitten, ohne dass sie ihrer Vermittlerqualität verlustig gehen.

Absatz 4: GE und der Schweizerische Reisebüro-Verband begrüssen, dass Absatz 4 unverändert aus der MWSTV übernommen wurde. Andere Vernehmlasser (Kunsthandelsverband der Schweiz, Verband Schweizerischer Auktionatoren, SAV und VSBH) verlangen hingegen die ersatzlose Streichung von Absatz 4, da mit der Ausdehnung der Margenbesteuerung in Artikel 26 Absatz 7 und der entsprechenden Anpassung von Artikel 28 Absatz 4 eine Spezialregelung betreffs Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel bzw. im Briefmarkenhandel obsolet wird. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung schlägt auch die StRK vor, auf eine Spezialregelung für den Kunst- und Antiquitätenhandel zu verzichten.

neuer Absatz: Die StRK regt an, in Anlehnung an die 6. EU-Richtlinie festzuschreiben, dass bei Reihengeschäften die Lieferung bzw. Dienstleistung an den letzten Abnehmer gleichzeitig als Lieferung bzw. Dienstleistung eines jeden Unternehmers in der Reihe gilt. Von seiten des SAV wird darüber hinaus verlangt, dass in Fällen, in denen die Leistung an den letzten Abnehmer ins Ausland erfolgt, jede Leistung in der Reihe als ins Ausland erbracht gilt. Die Treuhand-Kammer beantragt, dass bei Kostenumlagen zwischen eng verbundenen Gesellschaften im Sinne von Artikel 17 Absatz 3 das Stellvertretungsverhältnis ohne besonderen Nachweis vermutet wird. Damit lasse sich vermeiden, dass von der MWST ausgenommene Umsätze, welche durch eine Konzerngesellschaft eingekauft werden, durch die Kostenumlage zu steuerbaren Umsätzen werden.

2. Abschnitt: Ort des steuerbaren Umsatzes

Artikel 11 Ort der Lieferungen (Art. 12)

Buchstabe a: Da nach Auffassung des SAV die Überlassung zum Gebrauch und zur Nutzung als Dienstleistung zu qualifizieren ist, wird eine entsprechende Änderung von Buchstabe a verlangt.

Artikel 12 Ort der Dienstleistungen (Art. 13)

Die LPS, die Treuhand-Kammer und die SUISA begrüssen, dass in Artikel 12 der Ort der Dienstleistungen klar umschrieben wird.

Absatz 1: Die USPI kritisiert, dass die Absätze 1 und 2 unklar sind und deshalb einer Präzisierung bedürfen.

Absatz 2: Von seiten des SHIV, des SAV und GE wird die in den Absätzen 2 und 3 getroffene Lösung begrüsst.

Absatz 2 Buchstabe a: Da die EU für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen keine Ausnahme im Sinne von Buchstabe a kennt, besteht nach Auffassung der StRK die Gefahr von Doppelbesteuerungen.

Absatz 2 Buchstabe b: Die Jet Aviation beantragt die Definition der Beförderungsleistung im MWSTG.

Absatz 2 Buchstabe d (neu): Verschiedene Vernehmlasser (Suisseculture, Cinésuisse, Schweizerischer Bühnenverband, VSFG und VTS) befürworten den neu geschaffenen Buchstaben d, weil damit die bisherigen Unklarheiten im Zusammenhang mit der Erbringung kultureller Leistungen im Ausland beseitigt werden. Demgegenüber würde es die StRK vorziehen, in Übereinstimmung mit dem EU-Recht darauf abzustellen, wo besagte Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Um nicht Missverständnissen Vorschub zu leisten, will der SSSV in Buchstabe d festgehalten haben, dass unterrichtende und sportliche Anlässe nur dann der MWST unterliegen, wenn optiert wurde. Nach Meinung des SAV geht aus Buchstabe d nicht klar hervor, dass die genannten Dienstleistungen grundsätzlich steuerbar sind. Die Industrie-Holding will den Begriff «Steuerpflichtiger» durch «Dienstleistender», der Schweizerische Bühnenverband das Wort «künstlerische» durch «kulturelle» Leistungen ersetzen.

Absatz 2 neuer Buchstabe: Das EDA-DEH verlangt, dass Dienstleistungen auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit als an dem Ort erbracht gelten, an dem der ausländische Bestimmungsort liegt.

Absatz 3 (neu): Mehrere Vernehmlasser (SHV, CVP, SWA, SVV, ASB und Schweizerischer Baumeisterverband) begrüssen, dass für die in Artikel 12 Absatz 3 genannten Dienstleistungen neu das Empfängerprinzip gelten soll. Die StRK will jedoch nicht auf den Ort abstellen, an dem der Empfänger seinen Geschäftssitz hat, sondern – in Anlehnung an das EU-Recht – auf den Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Der SNV vermisst eine Regelung über die steuerrechtliche Behandlung von Beurkundungen durch den Notar; der Klärung bedürfe insbesondere die Frage, ob zwischen der Beurkundungstätigkeit einerseits und der Beratungstätigkeit anderseits unterschieden werden muss. Nach Meinung der StRK sollte auch der Ort des Eigenverbrauchs definiert werden. Bei der Entnahme von Gegenständen nach Artikel 8 Absatz 1 wird vorgeschlagen, auf den Ort abzustellen, wo der Gegenstand den Unternehmensbereich verlässt, bei den Bauarbeiten nach Artikel 8 Absatz 2 auf den Ort, wo sich der Gegenstand befindet.

Absatz 3 Buchstabe c: Da die Datenverarbeitung die Programmierung nicht unbedingt miteinschliesst, erachtet es der SAV als notwendig, letztere Tätigkeitskategorie in Buchstabe c explizit zu erwähnen.

Absatz 3 neuer Buchstabe: GE möchte in einem neuen Buchstaben festgehalten haben, dass das Empfängerprinzip auch für die Tätigkeiten im Bereiche der Entsorgung gilt.

Artikle 12bis Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken (neu) (Art. 14)
GE und die SWA begrüssen, dass dem Bundesrat die Kompetenz erteilt wird, im Falle von Doppelbesteuerungen bzw. Besteuerungslücken Abhilfe zu schaffen. Andere Vernehmlasser äussern sich dagegen kritisch über besagte Bestimmung.

U. a. wird verlangt, die Kompetenz des Bundesrates, vom MWSTG abweichende Regeln aufzustellen, auf Inlandumsätze (SHIV) oder aber auf die Fälle von Doppelbesteuerungen (Treuhand-Kammer, ASB, Industrie-Holding, FRSP, SVV und SAV) zu beschränken. Teilweise wird argumentiert, im Falle von Nichtbesteuerungen bestehe kein Handlungsbedarf. Andere wollen in Artikel 12bis einen Verstoss gegen das Legalitätsprinzip erkennen. Die CVP, der Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften und die Basler Handelskammer verlangen die ersatzlose Streichung von Artikel 12bis, da eine Delegation an den Bundesrat in einem derart zentralen Punkt fragwürdig ist. Die StRK möchte die fragliche Bestimmung bei den Schlussbestimmungen stehen haben oder aber eine Regelung im MWSTG selbst.

3. Abschnitt: Von der Steuer ausgenommene Umsätze

Artikel 14 Unechte Befreiungen (Art. 17)

48 Vernehmlasser verlangen eine vollumfängliche, echte Befreiung mit unbeschränktem Vorsteuerabzug oder eine Ausnahme mit Optionsmöglichkeit nach Artikel 20 für gemeinnützige Organisationen, welche von den direkten Steuern befreit sind (AGES, SRK, Pro Juventute, Schweizerische Rheumaliga, Pro Senectute, Swissaid, Schweizer Berghilfe, GGG, ZG, PF+, Amnesty International u. a.). Die SUISA begrüsst allgemein die von der WAK-N behobenen Mängel dieses Artikels.

Ziffer 1: Die SWA sind der Meinung, dass eine flexiblere Fassung dieser Bestimmung wegen der Aufweichung und Änderung des Postregals angebracht ist. Die CVP will eine Benachteiligung von Privatunternehmen, welche die gleichen Leistungen erbringen, vermeiden.

Ziffer 2: Der SV-Service verlangt eine Ergänzung, damit auch das Outsourcing von Verpflegungsleistungen bei spezialisierten Dienstleistungsfirmen von der MWST ausgenommen ist. Ähnliches verlangen auch ZH (generelle Freistellung von Verpflegungsleistungen an Patienten) und die Groupe de travail des entreprises Suisses de restauration de collectivités (Ausnahme von der Steuerpflicht oder zumindest Privilegierung im Satz für die Erbringung von gastgewerblichen Leistungen an öffentliche Spitäler). Der STV empfiehlt die Streichung dieser Ziffer, weil ein sehr enger Zusammenhang mit der Heilbehandlung vorliegt. Der Schweizerische Apothekerverein will eine Präzisierung, dass die Abgabe von Medikamenten im Spital der MWST unterliegt. Der SVFB regt eine Korrektur an, wonach die Verabreichung von Medikamenten zwar einen von der MWST ausgenommenen Umsatz darstellt, der Umsatz auf Medikamenten selber aber steuerpflichtig bleibt.

Ziffer 3: Der SAV regt eine Gleichbehandlung von Ärzten und Zahnärzten an, wobei beide Berufsgruppen unecht von der MWST befreit sein sollen. Der Schweizerische Podologen-Verband setzt sich dafür ein, dass die Tätigkeit von Podologen als ärztliche Heilbehandlung (ähnlich den Hebammen) von der Steuer ausgenommen ist. Desgleichen will die FSP die Tätigkeit von Psychologinnen und Psychologen als ärztliche Heilbehandlungen verstanden wissen. Der VZLS ersucht mit Nachdruck, die Lieferung von zahntechnischen Prothesen und kieferorthopädischen Apparaten von der MWST zu befreien. Er befürchte insbesondere in grenznahen Regionen einen weiteren Wettbewerbsnachteil; die vorgeschlagene Lösung sei nämlich nicht eurokompatibel (VZLS, SVFB, SSO). Ferner wird der getroffenen Lösung vorgeworfen, sie sei verfassungswidrig (SSO) und entspreche nicht dem seinerzeitigen Willen des Parlaments (SVFB). Während SG davon ausgeht, dass Prothesenumsätze eng mit der ärztlichen Heilbehandlung verbunden sind und demnach nicht der MWST unterliegen sollten, sieht ZH bei der bisherigen Verordnungslö-

sung keine wettbewerbsverzerrende Wirkung und plädiert für eine Beibehaltung derselben. Demgegenüber begrüsst die VESKA die vorgeschlagene Neuregelung. Verschiedene Vernehmlasser wollen die Leistungen von Tierärzten der Humanmedizin gleichstellen (SBV, SVFB, Gesellschaft Schweizerischer Tierärzte, SAV). Der SDV geht davon aus, dass die von Drogisten angebotenen und separat fakturierten Heilgespräche als Leistungen «ähnlicher medizinischer Hilfsberufe» gelten und folglich (unecht) von der MWST befreit sind. Ähnlich äussern sich auch der Schweizerische Apothekerverein für Heilbehandlungen von Apothekern und der SGV. Diverse Kantone (BE, TG, ZH, OW, AG, SZ, BS, ZG) vermissen eine Formulierung, mit welcher Leistungen der Spitex-Organisationen geklärt werden. Die Spitex selber hält die Formulierung «ähnlicher medizinischer Hilfsberufe und Pflegedienste» für sinnvoll.

Ziffer 6: Während GR die getroffene Änderung unterstützt, bringen einige Vernehmlasser Kritik an: Der SVBS und die Schweizerische Rheumaliga wollen die Streichung der Formulierung «in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen». Gleiches will die AGES und die SAEB, da es – auch aus Gründen der Rechtsgleichheit – möglich sein sollte, Krankentransporte auch mit konventionellen Taxiunternehmen auszuführen. Die Aerosuisse schlägt folgende Präzisierung vor: «Der Einsatz von Transportmitteln im Such-, Rettungs- und Hilfewesen». Die StRK fragt sich, ob die vorgesehene Korrektur in «Transportmittel» tatsächlich notwendig ist.

Ziffer 7: Eine vorbehaltslose Zustimmung erfährt diese Ziffer durch das Blaue Kreuz der Deutschen Schweiz, Zemwäg, den Schweizerischen Städteverband, die CVP und die Schweizerische Emmaus-Vereinigung. Die Avdems verlangt, gestützt auf ein Gutachten von Prof. Rivier, eine Neufassung der Ziffer 7, mit welcher eine vollumfängliche Befreiung aller Leistungen im Medizinal- und Pflegebereich nach objektiven und nicht nach subjektiven Kriterien umschrieben werden. Ähnlich äussern sich auch die StRK und VD. Sieben Vernehmlasser wollen aus Wettbewerbs- und Rechtsgleichheitsgründen eine Gleichstellung von privaten Pflegeheimen mit den «gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen» (Pflegeheim Salvia, Treuhand-Kammer, SIPP, Lindt, VESKA, NE, SGV, ARODEMS). Eine Befreiung von allen Leistungen der Krankenpflege, die durch gemeinnützige Organisationen für die Krankenpflege und die Hilfe zu Hause erbracht werden, verlangt eine Reihe von Vernehmlassungsteilnehmern (Spitex, AG, BL, BS, SZ, ZG, SOVHK, Wanner). Sechs Vernehmlasser fordern eine Gleichstellung der Betriebshelferdienste mit den Leistungen der Sozialfürsorge und der Sozialhilfe (SBV, SVLT, ZVSM, SAV, Vereinigung Bernischer Organisationen für Betriebs- und Familienhilfe, NE). Einige Vernehmlasser (SVV, Vereinigung der Schweizerischen Pensionskassenverbände, Schweizerischer Verband für privatwirtschaftliche Personalvorsorge, FRSP) verlangen den Miteinbezug von Dienstleistungen, d. h. insbesondere solche an Vorsorgeeinrichtungen, während der SV-Service eine Ergänzung vorschlägt, damit das Outsourcing bei spezialisierten Dienstleistungserbringern von der MWST ausgenommen ist. TG will die Strafanstalten in Ziffer 7 integrieren. Die SP akzeptiert die Ergänzung betreffend der Brockenhäuser, will diese jedoch strikte auf Sozialinstitute beschränkt wissen. Demgegenüber stellt die Heilsarmee fest, dass die Brockenhäuser von der Ausnahme nicht profitieren können, weil sich diese nur auf solche Brockenhäuser bezieht, die ausschliesslich zu Gunsten von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen bestimmt sind. Deshalb wird von verschiedener Seite eine Fassung vorgeschlagen, wonach die Umsätze von anerkannt gemeinnützigen Brockenhäusern von der Besteuerung befreit werden (EDU, HIOB, BS). BE lehnt die Änderungen in Ziffer 7 wegen unzulässigem Methodendualismus ab. Die Asso-

ciation Suisse des Centres sociaux protestants geht davon aus, dass Ziffer 7 nur eine punktuelle Verbesserung erreicht.

Ziffer 8: Sechs Vernehmlasser verlangen eine Ergänzung dieser Bestimmung, damit auch die Unterbringung von Lehrlingen von der MWST ausgenommen ist (SHV, SV-Service, Schweizer Tourismus-Verband, FDP, SWV, SGV). Die Treuhand-Kammer schlägt eine verbesserte Formulierung vor. Der SAV befürwortet den Miteinbezug von Umsätzen aus Jugendaustauschprogrammen.

Ziffer 9: Der SSSV begrüsst es, dass Unterricht, Aus- und Fortbildung weiterhin von der MWST ausgenommen sind. Der VSP möchte eine integrale Befreiung des öffentlichen und privaten Bildungswesens, der SAV der Referentenhonorare. Die Treuhand-Kammer empfiehlt die Streichung des Passus «steuerbar sind jedoch ...». Dies will auch GE, weil im schulischen Bereich von Internaten oder Schulküchen keine Konkurrenzsituation zu privaten Beherbergungsleistungen besteht. TG schlägt die Aufnahme der im EMWSTV in Artikel 13 Ziffer 12 und 14 vorgesehenen Ausnahmen vor. Die FSP regt die namentliche Erwähnung der Berufsberatung an.

Ziffer 10: Der SVBS, die Schweizerische Rheumaliga, die AGES u..a. fordern die Einschränkung der Steuerausnahme auf religiöse und weltanschauliche Einrichtungen aufzuheben. Die KKSE und die KAGEB halten dafür, dass auch die gastgewerblichen Leistungen, die eindeutig einem Erziehungs- oder Bildungszweck untergeordnet sind, von der MWST zu befreien sind.

Ziffer 11: Der Schweizerische Baumeisterverband hält die Beibehaltung des bisherigen Wortlauts für sachgerecht, weil mit der Option nach Artikel 20 den vorhandenen Anliegen Rechnung getragen wird. Die AGES, der SVBS und die Schweizerische Rheumaliga schlagen eine Neuformulierung dieser Ziffer vor, weil die Mittelbeschaffung zur Finanzierung anerkannt gemeinnütziger Tätigkeiten von der MWST befreit werden soll. Die Aerosuisse beantragt die Einfügung von sportlicher oder staatsbürgerlicher Zielsetzung. Die Pro Infirmis schlägt für den Fall, dass keine echte Befreiung eingeführt wird, die Aufnahme einer Formulierung vor, mit welcher sämtliche Umsätze von gemeinnützigen Organisationen unecht befreit werden, sofern diese von den direkten Steuern befreit sind. Die USPI und GE verlangen eine Klarstellung, dass nicht gewinnstrebige Organisationen vollumfänglich von der Besteuerung ausgenommen sind.

Ziffer 12: Der SHV und der Schweizer Tourismus-Verband wollen in Ziffer 12 keine abschliessende Aufzählung der ausgenommenen Umsätze, da kulturelle Leistungen generell von der MWST auszunehmen sind. Die Vermischung kultureller Leistungen mit deren Erbringer halten sie für verunglückt. Eine generelle Befreiung aller Einnahmen der kulturellen Veranstalter verlangt auch der Schweizerische Bühnenverband. Während die Suisseculture die vorgeschlägene Lösung akzeptiert, wollen die SUISA und das BAK, dass die über einen Veranstalter erbrachten kulturellen Dienstleistungen befreit sind. Auch die Cinésuisse, der SMR und der VSFG, welche die vorgeschlagene Lösung begrüssen, weisen darauf hin, dass die Formulierung «dem Publikum unmittelbar erbrachte Dienstleistungen» zu Missverständnissen führen kann. Für die Eidgenössische Filmkommission ist nicht einzusehen, weshalb die Dienstleistungen eines Regisseurs, Drehbuchautors oder Filmmusikkomponisten von der MWST ausgenommen sind, nicht jedoch Leistungen aus Filmverleih oder -produktion. Sie will deshalb auf das Erfordernis der Unmittelbarkeit verzichten.

Ziffer 12 Buchstabe b: Die Sonderkommission des schweizerischen Schaustellergewerbes verlangt, Unternehmen mit Schiess- und Spielbetrieben, die IFPI Produzenten in diese Bestimmung miteinzubeziehen. Dem Schweizerischen Bühnenverband zufolge führt der gewählte Wortlaut zu Missverständnissen, da nicht klar ist, ob Gastspiele von der MWST ausgenommen sind. Dabei erfolge die Bezahlung der Gage nämlich vom Veranstalter via Produzenten zum Darbieter.

Ziffer 12 Buchstabe d: Die SWA wollen die Ausdehnung auf «Bildträger», das BAK auf «Tonbildträger». Für die Suisseculture und die Cinésuisse ist die Streichung der Videotheken unverständlich. Ebenso willkürlich ist ihres Erachtens die Beschränkung auf Tonträger, da Ton-Bildträger ebenfalls zugelassen werden müssten. Gleicher Auffassung sind die Basler Handelskammer, die KAGEB, die KKSE und der VSFG. Die Treuhand-Kammer bemerkt, dass die Kommentierung von der falschen Voraussetzung ausgeht, dass der Verleih von Büchern, Zeitschriften usw. aufgrund der MWSTV von der Steuer ausgenommen ist. Ausgenommen seien nämlich lediglich Dienstleistungen, weshalb der Text entsprechend zu ergänzen sei. GE schlägt eine Neuformulierung vor, die generell Bild- und Tonträger von der MWST ausnimmt.

Ziffer 12 Buchstabe e: Der SLS setzt sich dafür ein, diese Bestimmung beizubehalten.

Ziffer 12bis (neu): Diverse Vernehmlasser begrüssen die vorgeschlagene Neuerung ausdrücklich (SHV, SSSV, FR, GR, Schweizer Tourismus-Verband, LPS, CVP, VSA, SGB). Der Föderativverband und der SWV plädieren für eine zurückhaltende Privilegierung. Trotz grundsätzlicher Zustimmung halten die SP und der SGB jedoch dafür, Werbeeinnahmen und gewerbsmässige gastgewerbliche Leistungen im Zusammenhang mit Sportanlässen zu besteuern. GL geht die neue Fassung zu weit und verlangt lediglich eine Privilegierung der Sportanlässe mit Amateurcharakter. Ähnlich argumentiert OW, wonach Umsätze von Amateursportvereinen insoweit von der MWST befreit werden sollten, als Gewinne unmittelbar der Sportförderung zukommen. Dem SAV zufolge befriedigt die gewählte Lösung aus verschiedenen Gründen nicht. Dem GPV geht der Entwurf zu wenig weit. Der SLS weist darauf hin, dass diese Ziffer verschiedene Fragen nicht löst; er würde eine Formulierung begrüssen, die im Ergebnis jener des EMWSTV entspricht.

Ziffer 13: Der SSSV hält die Steuerbefreiung kultureller Dienstleistungen für wichtig und unterstützt – wie auch der SGB – die vorgeschlagene Formulierung. Auch die Procinema anerkennt den Versuch der WAK-N; sie will jedoch alle kulturellen Leistungen gleich behandelt wissen, so auch diejenigen von Filmproduktions- bzw. Filmverleihgesellschaften, denen im Filmbereich die Funktion des Verlegers bzw. der Buchhandlung zukomme. Im gleichen Sinne äussern sich auch der DUN, der SGV, der SHIV und der VSFG. Das GPV steht der Ziffer 13 kritisch gegenüber. Die Suisseculture und die Cinésuisse werten die Neuformulierung als klare Verbesserung, halten dabei aber das Problem der Verwertungsgesellschaften für nicht gelöst. Zudem sollen die Sponsorenleistungen ausgenommen werden. Der Schweizerische Bühnenverband weist darauf hin, dass die vorgesehene Lösung im Lichte des neuen Urheberrechtsgesetzes nicht ausreicht und verlangt deshalb generell die Befreiung von Leistungen der Urheber und Interpreten. Der SMR will das Possessivpronomen «... *ihrer* Verleger ...» streichen, während die VSA, der VSG und das BAK den Miteinbezug von Galeristen als Verwertungsstelle der Maler und Bildhauer verlangen. Die SUISA begrüsst die Ausdehnung auf Urheberleistungen, schlägt aber gleichzeitig eine Neuformulierung vor, damit auch die Umsätze von Nutzungsbewilligungen unter die Ausnahmebestimmung fallen. Die Treuhand-Kam-

mer weist auf eine ihrer Meinung nach bestehende Lücke hin, wenn die Leistungen ausübender Künstler auf Tonträger aufgenommen werden. Die Eidgenössische Filmkommission und Swisscable äussern sich dahingehend, dass die Umsätze aus Urheberrechten aller Kulturschaffenden von der MWST ausgenommen werden sollen. Eine Ausdehnung der Bestimmung auf die Pressefotografen und freien Journalisten verlangt der SZV.

neue Ziffer: Im Anschluss an Ziffer 13 will das BAK regeln, dass sämtliche Sponsorenbeiträge an kulturelle Veranstalter und Organisationen von der MWST ausgenommen sind.

Ziffer 14: Die SIBA beantragt, die Tätigkeiten der Versicherungsbroker denjenigen der Versicherungsvertreter und -makler gleichzustellen.

Ziffer 15: Die CVP begrüsst die Ausnahme der Anlagefonds als Form des freiwilligen Sparens. Sie verlangt Analoges auch für die Verwaltung von Personalvorsorgeeinrichtungen (als Formen des obligatorischen Sparens). Die ATAG und die Treuhand-Kammer regen eine Gleichbehandlung von Anlagestiftungen und -fonds an. Der Schweizerische Obstverband will, dass Kapital- und Zinserträge nur bei direkt damit zusammenhängenden Umsätzen zu einer Vorsteuerkürzung führen sollen. Die USPI verlangt eine Präzisierung, damit Courtagegebühren auf Titeln von Immobiliengesellschaften von der MWST ausgenommen sind (Die Experten kommen aufgrund der Bemerkungen des Vernehmlassers zum Schluss, dass dieser die eigentlichen Mäklerleistungen [Vermittlung von Liegenschaften] auch von der Steuer ausnehmen will). Die ASB empfiehlt eine Bestimmung, womit die Umsätze gegenüber Einrichtungen der Altersvorsorge sowie der beruflichen und privaten Vorsorge (Säulen 1, 2 und 3*a*) von der MWST ausgenommen werden. Weiter verweist sie auf die Problematik im Zusammenhang mit Buchstabe f, wonach generell bestimmte Lieferungen und Leistungen erfasst werden, nicht aber auf den Empfänger abgestellt wird.

Ziffer 17: Der SHV spricht sich gegen eine Belastung von Personalhäusern mit der «taxe occulte» aus. Ähnliches verlangt der SVS, weil es sich bei Personalhäusern von Hotels und Bahnen um betriebsnotwendige Investitionen handelt. Der STV ist der Auffassung, dass bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstückteilen, die mit der Zurverfügungstellung von Gegenständen untrennbar verbunden sind, die ganze Überlassung nicht der MWST zu unterstellen ist.

Ziffer 17 Buchstabe c und e: Der SHV will die ersatzlose Streichung dieser Buchstaben. Verschiedene Vernehmlasser (Schweizer Tourismus-Verband, FRSP und USPI) sehen keinen Grund, Ausnahmeregelungen für das kurzfristige Vermieten von Parkplätzen (auch SV-Service) und die Schliessfachvermietung vorzusehen. Der AGVS will bei der Frage, ob die aus der Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen resultierenden Umsätze der MWST unterliegen oder nicht, einzig auf die Mietdauer abstellen.

Ziffer 17 Buchstabe d: Der SLS will die ersatzlose Streichung der Formulierung «sowie Sportanlagen», weil – je nachdem ob der Vermieter steuerpflichtig ist oder nicht – damit Ungleichbehandlungen verbunden sind und sich zudem Abgrenzungsprobleme stellen.

neuer Buchstabe: Dem VSMA zufolge ist neu zu erwähnen, dass «Vermietungen von Standplätzen und von Messe- bzw. Kongressräumlichkeiten» steuerbar sind.

Ziffer 19: Die Interessengemeinschaft der Schweizerischen Lotterien, ZH und ZG verlangen eine dringende Verbesserung der von der Tragweite her unklaren, mehr-

deutig formulierten und systematisch unvollständigen Bestimmung. Auch der SLS weist auf die unvollständige Formulierung hin. Drei Kantone (BL, SO und SZ) stellen fest, dass mit der vorliegenden Regelung die Förderung wohltätiger Einrichtungen in Frage gestellt wird. Sie schlagen deshalb eine Formulierung vor, womit auch die Umsätze aus der «Durchführung und Vermittlung sowie Bekanntmachung von Ziehung, Ergebnis und Gewinnen solcher Spiele» von der MWST ausgenommen werden. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen wollen auch LU und OW die Vermittlung von Lotterien und Wetten von der MWST befreien. Merkur schlägt eine Ausweitung der Bestimmung vor, wonach sämtliche für die Erzielung des Geschäftszwecks von steuerbefreiten Lotto- bzw. Lotterieveranstaltungen bezogenen Leistungen konsequenterweise auch von der MWST zu entlasten sind. Coop will den Miteinbezug aller Nebenleistungen.

Ziffer 20: Der SAV geht davon aus, dass diese Bestimmung eine zu enge Umschreibung verwendet, was dazu führt, dass gemischt verwendete Gegenstände bei der Weiterveräusserung nicht befreit sind. Im gleichen Sinne äussert sich auch die ASB.

Ziffer 21: Einige Vernehmlasser fordern die Beibehaltung der Formulierung der MWSTV (SV-Service, MITA). Auch der SMBK will die bisherige Lösung beibehalten, weil er mit dem neuen Vorschlag erhebliche administrative Mehraufwendungen verbunden sieht. Während die UNIVIN die Streichung von Artikel 14 Ziffer 21 MWSTV begrüsst, ist der SHV damit nicht einverstanden (wegen administrativen Nachteilen der neuen Regelung bei der Verbuchung). Die Treuhand-Kammer begrüsst die Neuerungen und verlangt gleichzeitig die Aufnahme entsprechender Übergangsbestimmungen. Nicht begrüsst wird die neue Lösung vom SGV und vom SMS, die davon ausgehen, dass das Depot als blosse Sicherheitshinterlage nicht der MWST unterliegt, dass Mehrweggebinde als Investitionsgut bei der Beschaffung steuerpflichtig und damit vorsteuerabzugsberechtigt sind und dass infolge Nichtrückgabe von Gebinde verfallene Depots wegen ihrer Eigenschaft als Schadenersatzsurrogat nicht der MWST unterliegen sollen.

4. Abschnitt: Von der Steuer befreite Umsätze

Artikel 15 Befreiungen (Art. 18)
Absatz 2 Buchstabe a: Der VAP kritisiert den Klammereinschub «mit Ausnahme der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln». Diese Ausnahme hat zur Folge, dass die Vermietung von Güterwagen, die sich im Zeitpunkt ihrer Überlassung auf Schweizer Gebiet befinden, in der Schweiz steuerpflichtig ist. Diese Regelung widerspricht dem Bestimmungslandprinzip, wenn die Wagen einem ausländischen Benutzer zur Verwendung ausserhalb der Schweiz vermietet werden. Während bei vermieteten Motorfahrzeugen in der Regel nicht festgestellt werden kann, ob die Fahrzeuge für Fahrten ins Ausland eingesetzt werden, kann die Schweizer Steuerbehörde problemlos nachprüfen, wo die Eisenbahnwagen tatsächlich verkehren, denn anhand der Zoll- und Bahndokumente, v. a. der Frachtbriefe, lassen sich die zurückgelegten Strecken genau nachweisen. Der Verband sieht darin insofern eine Diskriminierung gegenüber seinen europäischen Konkurrenten, als auf europäischer Ebene keine vergleichbare Regelung besteht. Er fordert deshalb, dass diese Ausnahme einzig auf die Vermietung von Motorfahrzeugen angewendet wird.

Absatz 2 Buchstabe g: Gewisse Kreise – u. a. die SP, die VSA und der SGB – sind der Auffassung, dass der Text der MWSTV beibehalten werden muss, weil die beantragte Änderung insofern eine Verletzung des Prinzips der Gleichbehandlung der verschiedenen Verkehrsträger (Schienen-, See- und Strassenverkehr) enthält, als

in der neuen Fassung nur der Luftverkehr von der Steuer befreit wird. Pro Bahn Schweiz fordert einerseits, dass Inlandflüge jeder Art besteuert werden, und anderseits, dass der internationale Luftverkehr, vorbehältlich völkerrechtlicher Verträge, pauschal der Steuer unterstellt wird, wenigstens für den Teil der Flugkosten, der auf Schweizer Gebiet entsteht. Von dieser Besteuerung betroffen wären beispielsweise auf Schweizer Gebiet erfolgte Tätigkeiten wie Abfertigung, Unterhalt und Verwaltung. Ziel dabei ist die Gleichbehandlung der verschiedenen Beförderungsmittel. Die SBB und GR möchten diese Bestimmung auch auf den Schienenverkehr angewandt haben. Der VöV teilt diese Auffassung, möchte aber diese Bestimmung zusätzlich auf den Schiffsverkehr ausgedehnt haben. Swissair, das IAW, die Treuhand-Kammer und der SAV stimmen dem Gesetzestext zu. Sie wenden sich in ihrer Stellungnahme gegen die heutige Praxis der EStV im Bereich des Luftverkehrs und verlangen, dass der Gesetzestext gegebenenfalls so ergänzt wird, dass der EStV die Weiterführung einer als diskriminatorisch bezeichneten Praxis verwehrt wird. Die EStV unterscheidet heute zwischen Linienflügen und anderen Flugverkehrsarten wie Charterflügen oder Bedarfsflügen («Flugtaxis»): Die Linienflüge werden als Luftverkehrsleistungen betrachtet, die von Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe g profitieren können, die Charter- und Bedarfsflüge dagegen werden der Vermietung beweglicher Güter gleichgestellt, auf welche die Bestimmung nicht angewandt werden kann. Nach Auffassung dieser Kreise sollte der Gesetzestext eine Gleichbehandlung dieser verschiedenen Luftverkehrsträger gewährleisten, weil der Text keine Bestimmung enthält, die eine derartige Unterscheidung rechtfertigt. Ausserdem ist für die Swissair der Text nicht klar genug, weshalb sie folgende Ergänzung vorschlägt: «... sowie Inlandstrecken im Zusammenhang mit einem internationalen Flug». Aerosuisse, das IAW und der SAV verlangen eine Anpassung des Textes in dem Sinne, dass die beantragte Änderung auch auf den Luft-Güter-Verkehr anwendbar ist.

Absatz 2 Buchstabe h: Swissair, das IAW und der SAV weisen darauf hin, dass die heutige Auslegung dieser Bestimmung durch die EStV dem Europarecht widerspreche und die schweizerischen Charter- und Mietfluggesellschaften ein weiteres Mal bestraft werden. Die EStV lässt nämlich diese Bestimmung nur für konzessionierte Luftfahrtgesellschaften gelten, nicht aber für Charterflug- und Flugtaxigesellschaften. Ausschlaggebend für die Anwendung einer solchen Bestimmung ist nach Europarecht, dass eine Luftfahrtgesellschaft hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig ist, und zwar unabhängig vom angebotenen Flugtypus. Der Text soll so geändert werden, dass unter den verschiedenen Luftfahrtgesellschaften Gleichbehandlung gewährleistet ist. Die Swissair verlangt überdies, dass der Verkauf von Flugsimulatoren-Leistungen an ausländische Unternehmen, welche Piloten ausbilden, ohne dabei Instruktoren der Swissair beizuziehen, ebenfalls von der Steuer befreit wird, dies im Gegensatz zur heutigen Praxis der EStV, wonach es sich hier um eine zu 6,5 Prozent steuerpflichtige Vermietung eines Gegenstandes handelt. Der Verband Schweizerischer Seereedereien verlangt, dass das MWSTG eine entsprechende Bestimmung für die Hochseeschiffahrtsgesellschaften vorsieht, da eine solche Regelung auch im Europarecht besteht. Eine fehlende Entsprechung im Schweizer Recht stelle eine Diskriminierung der in diesem Bereich tätigen Schweizer Unternehmen gegenüber ihren europäischen Konkurrenten dar.

Absatz 2 Buchstabe i: Zahlreiche Vernehmlasser (SHV, STV, Schweizer Tourismus-Verband, Swissair, TG, VöV, SVS, FDP, SHIV, SWV, GPV, OW, SGV) halten die Variante I, welche die Beibehaltung der geltenden Bestimmung der MWSTV vorsieht, als die beste Lösung, weil damit vermieden wird, dass die

schweizerischen Reisebüros gegenüber jenen der EU benachteiligt werden. Diese Kreise verlangen, dass im MWSTG an dieser Variante festgehalten wird. Mehrere dieser Vernehmlasser verweisen ausdrücklich auf die Stellungnahme des Schweizerischen Reisebüro-Verbandes, nach dessen Dafürhalten die Variante II dem Prinzip der Europakompatibilität, der Wettbewerbsneutralität, der Besteuerung im Bestimmungsland und der Erhebungswirtschaftlichkeit widerspricht. Die SP, die VSA und der SGB hingegen möchten die Variante II in das MWSTG aufnehmen. Nach Auffassung der SP geht Variante I weiter als das Europarecht: Der gesamte EU-Raum wird als Binnenmarkt betrachtet und sämtliche Leistungen von EU-Unternehmen, welche die Vermittlung von Ferien in anderen EU-Ländern beinhalten, werden der MWSTG unterstellt, wogegen gemäss Variante I die Leistungen schweizerischer Unternehmen im Zusammenhang mit Ferienvermittlungen in der EU von der Steuer befreit werden.

Absatz 2 Buchstabe k: Zahlreiche Vernehmlasser (SHIV, Schweizer Tourismus-Verband, Swissair, TG, VöV, SVS, FDP, SWV, OW, GPV, SGV) halten die Variante I, welche die Beibehaltung der geltenden Bestimmung der MWSTV vorsieht, als die beste Lösung und verlangen, dass im MWSTG daran festgehalten wird. Mehrere dieser Vernehmlasser verweisen ausdrücklich auf die Stellungnahme des Schweizerischen Reisebüro-Verbandes, nach dessen Dafürhalten die Variante II den Grundsätzen der Eurokompatibilität, der Wettbewerbsneutralität, der Besteuerung im Bestimmungsland und der Erhebungswirtschaftlichkeit widerspricht. Die Treuhand-Kammer möchte den zweiten Satz dieses Absatzes gestrichen haben und das Ende des ersten Satzes («oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird») durch die klarere Formulierung «oder wenn der Ort des vermittelten Umsatzes im Ausland liegt» ersetzen. Die CVP möchte das Wort «ausdrücklich» gestrichen haben. Die SP, die VSA und der SGB dagegen möchten Variante II in den Gesetzestext aufnehmen. Die SP ist der Auffassung, dass bei Variante I die Flugreisen ungerechtfertigterweise begünstigt werden, wogegen Variante II zwischen der Vermittlertätigkeit der Reiseunternehmen und den verschiedenen Transporteuren die steuerliche Gleichbehandlung herstellt.

Absatz 2, neuer Buchstabe: Der AGVS, die VSAI sowie der SGV sind der Meinung, dass im MWSTG ein weiterer Absatz eingefügt werden soll, der für die Weiterverrechnung von Garantieansprüchen an den ausländischen Hersteller eine Steuerbefreiung vorsieht. Aerosuisse wünscht sich, dass die Dienstleistungen im Bereich der Flugsicherung ebenfalls von der Steuer ausgenommen werden, um eine Verteuerung der Leistungen von Swisscontrol zu vermeiden. Die ASB verlangt die Steuerbefreiung auf Umsätzen und der Einfuhr von Münz- und Feingold.

Artikel 16 Nachweis (Art. 19)
Der SAV ist der Auffassung, dass die zollamtliche Bescheinigung nicht das einzige Mittel für den Ausfuhrnachweis darstellt, und möchte, dass der Text dementsprechend geändert wird.

2. Kapitel: Steuerpflicht

Artikel 17 Grundsatz (Art. 20)
Absatz 1: Die grosse Mehrheit erklärt sich damit einverstanden, dass die Verwaltungsratstätigkeit nicht als selbständige Erwerbstätigkeit betrachtet und somit nicht der Steuer unterstellt wird. Diese Haltung steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BGer, das wiederholt befunden hat, dass es sich hier um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handelt. Gemäss dem SVJ, der SJU, der SP, dem SGB, dem BSV und dem SZV sollte das MWSTG ausdrücklich festhalten, dass jedesmal,

wenn auf einer bestimmten Tätigkeit ein AHV-Beitrag erhoben wird, diese Tätigkeit als unselbständiger Erwerb betrachtet und demzufolge von der MWST befreit wird. Diese Formulierung würde den sogenannt selbständigerwerbenden Journalisten eine Befreiung von der MWST ermöglichen, da sie der AHV unterstellt sind. Die LPS pflichtet dieser Bestimmung ebenfalls bei und führt an, dass der Gesetzestext den allgemeinen Grundsatz enthalten sollte, wonach eine AHV-Beitragspflicht eine Befreiung von der MWST nach sich zieht. Die Treuhand-Kammer folgert aus dem Text, dass diese Regelung auch Anwendung finde, wenn die Honorare dem Arbeitgeber des Verwaltungsrates ausbezahlt werden. Sollte dies nicht die Absicht des Gesetzgebers sein, müsste dies im MWSTG ausdrücklich festgehalten werden. Nach der Auslegung der Gesellschaft Schweizerischer Tierärzte umfasst die Formulierung «oder ähnlichen Funktionsträgerinnen oder Funktionsträgern» auch die Entgelte der Mitglieder von Verbandsorganen, und sie verlangt, dass dies im MWSTG eigens erwähnt werde. Der Schweizerische Coiffeurmeister-Verband will die Mindestumsatzgrenze von 75 000 Franken aus Gründen der Wettbewerbsneutralität streichen.

Absatz 3: Die Änderungen zu dieser Bestimmung sind positiv aufgenommen worden. Der SVV, die Industrie-Holding und die Treuhand-Kammer würden es allerdings begrüssen, wenn auch Nicht-Steuerpflichtige wie Versicherungsagenten oder Vorsorgeeinrichtungen in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden könnten. Die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge könnten somit für Leistungen der Unternehmungen, von denen sie verwaltet werden, von der MWST befreit werden. Sie schlagen vor, dass dies gegebenenfalls in einem neuen Absatz geregelt wird. Die AGES möchte im MWSTG ausdrücklich erwähnt haben, dass diese Bestimmung auch für wohltätige Organisationen gilt. Die LPS und die Industrie-Holding schlagen vor, die Mindestdauer für die Gruppenbesteuerung auf fünf bzw. auf drei Jahre zu verkürzen. Der SDV regt an, bei der Gruppenbesteuerung die Umsatzgrenze für die Anwendung des Saldosteuersatzes heraufzusetzen. Der Verband Schweizerischer Kantonalbanken schlägt vor, den Text so zu ergänzen, dass der Begriff der Gruppe auch dann Anwendung findet, wenn die einheitliche Leitung in verschiedene Teile aufgegliedert ist, um der gegenwärtigen Tendenz nach Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Unternehmen Rechnung zu tragen. Der SGV verlangt, dass der Text dahingehend geändert wird, dass der Begriff der Gruppe auch dort angewendet wird, wo mehrere natürliche oder juristische Personen faktisch unter einer einheitlichen Leitung stehen. Die StRK möchte die Formulierung «werden auf Antrag ... behandelt» durch «haben das Recht, ... behandelt zu werden» oder eine entsprechende Formulierung ersetzt haben.

Absatz 4: Artikel 17 Absatz 4 MWSTV kann in der Praxis für verschiedene Vernehmlasser nicht befriedigen; er berge wegen der vagen Formulierung grosse Steuerrisiken in sich, da die Abgrenzung zwischen steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen nur schwer vorzunehmen sei. Die an sich entgegenkommende Lösung der 25 000 Franken Grenze werde zum Bumerang, wenn diese Grenze im Dezember überschritten werde (FDK, AI, LU, NW u. a.). Auch SG und ZG machen auf die Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen aufmerksam. BL weist darauf hin, dass infolge der Dienststellenbesteuerung unter bestimmten Bedingungen verwaltungsinterne Umsätze mit der MWST belastet werden, was zu einer verdeckten MWST-Zusatzbelastung der Gemeinwesen, die nach Dienststellen abrechnen, führt. Für ZG beinhaltet Artikel 17 Absatz 4 einen Grad der Kompliziertheit, welcher einem betriebswirtschaftlichen Grundsätzen verpflichteten Gemeinwesen unnötigerweise enge Fesseln anlegt. SH stellt fest, dass sich die

zu Artikel 17 Absatz 4 entwickelte Praxis bewährt hat; insbesondere halte sich der administrative Aufwand in Grenzen, weshalb Wert darauf gelegt werde, dass die neue Regelung transparenter und praktikabler als Artikel 17 Absatz 4 MWSTV und Artikel 17bis im Entwurf zum MWSTG ausgestaltet werde.

Artikel 17bis Gemeinwesen (neu) (Art. 21)
Verschiedene Kantone (SO, SH, ZH, ZG u. a.) schliessen sich der von der FDK eingereichten Vernehmlassung an, fügen in ihren Vernehmlassungen aber z. T. noch zusätzliche Bemerkungen an oder setzen Schwerpunkte. Die Regelung in einem eigenen Artikel wird unterstützt (GE, Schweizerischer Baumeisterverband) und die vorgeschlagene Lösung von einem Teil der Vernehmlasser positiv aufgenommen; sie bringe die erforderlichen Vereinfachungen (Treuhand-Kammer) und gegenüber der MWSTV mehr Transparenz (VESKA). VD unterstützt grundsätzlich die Änderungen der die öffentlichen Gemeinwesen betreffenden Regelungen. Für BS ist entscheidend, dass die Ausführungen im neu eingefügten Artikel 17bis genau den Vorstellungen der grösseren Gemeinwesen entsprechen. Einige Vernehmlasser äussern sich positiv mit Vorbehalten; FR unterstützt das Projekt, wobei einige Bestimmungen noch präziser sein könnten; für die FRSP ist der Vorschlag ein besserer Gesetzestext, obwohl nicht alle Probleme gelöst sind. Die SP begrüsst das Entgegenkommen gegenüber den Anliegen der Gemeinwesen, bezweifelt aber, ob die vorgeschlagene Regelung praktikabel ist und die Gemeinwesen tatsächlich auch die Option der Dienststellenabrechnung benutzen werden. Entschieden ablehnend äussert sich TG, für den allenfalls der geltende Artikel 17 Absatz 4 abgeändert werden müsste. VS beantragt, dass die Gemeinwesen vollständig aus der Steuerpflicht entlassen werden. Die SAB zweifelt aufgrund der Gemeindegrössen im Berggebiet stark am Sinn der Steuerpflicht von Gemeinden. Für den Schweizerischen Städteverband schafft Artikel 17bis mehr Probleme als er löst. In systematischer Hinsicht wird von GE vorgeschlagen, die Absätze 2 und 3 an die Spitze zu stellen und den bisherigen Absatz 1 in Absatz 3 umzuwandeln.

Absatz 1: Zahlreiche Vernehmlasser, davon viele Kantone, verlangen im MWSTG eine Definition der «hoheitlichen Tätigkeit» (FDK, AG, AI, JU, NW, OW, SZ, TG, SAB u. a.). Eine Reihe von Vernehmlassern bezeichnet dies als schwierig aber unerlässlich (FDK, AI, LU u. a.). Diese Definition habe sich am Auftrag zu orientieren, den die öffentliche Hand aufgrund der geltenden Ordnung erfüllen muss (BL, OW, TG u. a.). Es gehe hier also um die Pflichtaufgaben, bei denen Verfügungen ergehen können oder polizeiliche Aufgaben erfüllt würden (FDK, AI, LU). Die StRK stellt die Frage, wie die Regelung ist, wenn eine Tätigkeit, die der Natur nach von der Ausübung öffentlicher Gewalt herrührt, durch eine öffentliche Institution einer privaten Organisation anvertraut wird, und von was man mit der Verwendung des Ausdrucks «sind nicht steuerbar» in Absatz 1 spricht; von einer Befreiung mit Vorsteuerabzugsrecht, von einem ausgenommenen Umsatz oder einem Nichtumsatz. Die Definition soll möglichst weit gefasst (SH) bzw. grosszügig (SG) und weit (VD) ausgelegt werden. Der Schweizer Tourismus-Verband geht davon aus, dass der Begriff «hoheitlich» im Sinne der in der Rechtsliteratur mehrheitlich verstandenen Auffassung von «öffentlich-rechtlich» verstanden wird. Etliche Vernehmlasser machen auf das Problem aufmerksam, dass kleinere Gemeinwesen wegen des Zuzugs von externen Fachleuten, welcher der MWST unterliegt, gegenüber grösseren Gemeinwesen, die eigene Fachleute beschäftigten und bei denen dies Dienstleistungseigenverbrauch darstellt, benachteiligt werden (TG, AI, JU u. a.). Es wird verlangt, dass in Anwendung öffentlich-rechtlicher Regelungen getätigte Umsätze nicht steuerbar sein sollen (SHV, SWV, Schweizer Tourismus-Verband, FDP, SGV

u. a.); damit soll das Kurtaxenproblem entschärft werden. Für ZH sind Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit zudem weiter zu fassen als dies nach heutiger Praxis der Fall ist. Verschiedene Vernehmlasser fordern, dass Leistungen unter Gemeinwesen nicht der Steuer unterliegen sollen (FDK, JU, NE, SZ, SG, SH u. a.), solange sie nicht Dienstleistungen im Sinne des Anhangs darstellen (AI, FDK, OW, SG, TG). Die VESKA verlangt eine Präzisierung in dem Sinne, dass für Leistungen zwischen steuerbefreiten Betrieben des Gemeinwesens keine MWST zu bezahlen ist. Nach Ansicht von AG sind Pflichtpublikationen zu den hoheitlichen Tätigkeiten zu zählen; im MWSTG sollte dies klargestellt werden. VS verlangt, dass die steuerpflichtigen Leistungen bei der (vom VS abgelehnten) Steuerpflicht der Gemeinwesen im MWSTG abschliessend aufgezählt werden. Nach FR sollte das MWSTG mit einer Verordnung ergänzt werden, welche die sich aus der Ausübung öffentlicher Gewalt ergebenden Aufgaben abschliessend aufzählt.

Absatz 2: Für viele Vernehmlasser vermag Absatz 2 nicht zu befriedigen (JU, OW, SG u. a.). Für den SAV bringt der Gesetzestext nur unvollständig zum Ausdruck, dass die Steuerpflicht nur eintritt, wenn ein Umsatz in Konkurrenz zu privaten Anbietern erfolgt und zu massgeblichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Etliche Vernehmlasser betonen den Grundsatz, dass hoheitliche Leistungen nicht steuerbar sind (FDK, JU, NW, NE, SZ, ZH u. a.). TG lehnt Artikel 17bis auch deshalb entschieden ab, weil in Absatz 2 der unbestrittene Grundsatz, dass Umsätze aus hoheitlichen Tätigkeiten nicht steuerbar sind, erheblich aufgeweicht wird. Für GR können Gemeinwesen nur dort steuerpflichtig werden, wo sie ihre Leistungen aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen erbringen. Für den Schweizerischen Baumeisterverband werden zwar grundsätzliche Postulate erfüllt, der Gesetzestext sei aber nicht logisch; statt des «oder» müsse ein «und» stehen; er präsentiert einen eigenen Vorschlag. Im weiteren ist er erfreut darüber, dass nur hoheitliche Leistungen nicht steuerpflichtig sind. Viele Vernehmlasser äussern sich grundsätzlich positiv (z. T. aber mit weitergehenden Forderungen) dazu, dass die Gemeinwesen als juristische Personen als Steuersubjekte aufgeführt sind und nicht mehr die Dienststellen; damit entfielen die Probleme bei der verwaltungsinternen Umsatzleistung (FDK, AG, AI, JU, LU, NW, SZ u. a.). Mehrere Vernehmlasser finden es richtig und verlangen, dass hoheitliche Tätigkeiten unabhängig von der Art und rechtlichen Qualifikation des Leistungserbringers ausgenommen werden (SAB, SBV u. a.). Es sei ausschliesslich auf die Aufgabe und nicht auf den Ausführenden abzustellen (ZVSM). Der SAV vertritt die gleiche Meinung. Er regt diesbezüglich die Klarstellung an, dass die Nichtsteuerbarkeit hoheitlicher Tätigkeiten auch bei einer Übertragung auf private Organisationen gilt. GE wünscht eine redaktionelle Anpassung in dieser Hinsicht durch eine teilweise Übernahme von Textteilen aus Artikel 17 Absatz 4 MWSTV. Der SWV und der SGV ziehen die «mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen» in diesen Kreis ein. Für SG sind die unselbständigen Anstalten Teile des Steuersubjekts Kanton. Für einige Vernehmlasser sind durch diese Änderung die Probleme mit der Besteuerung der gemeinwesenintern Leistungen gelöst (u. a. GPV, FDK und einige Kantone). Die Municipalité de Lausanne ist befriedigt vom Vorschlag, die internen Leistungen nicht mehr zu besteuern, während der Schweizerische Städteverband zu prüfen verlangt, ob die Besteuerung interner Verrechnungen nicht gänzlich aufgehoben oder noch weiter entschärft werden kann. Für SH wäre es verständlicher, würden die öffentlichen Institutionen direkt im MWSTG genannt. Für AG beseitigt diese Regelung die fragwürdige Unterstellung der Gemeinwesen unter die Gruppenbesteuerung. SG fordert, dass bei Zusammenschlüssen der Kantone zur gemeinsamen Lösung einer hoheitlichen Aufgabe, die dabei erzielten Umsätze nicht der Steuer unterworfen

werden und aus verwaltungsökonomischen Gründen weiterhin eine Freigrenze für die Dienststellen vorgesehen wird. Es wird auch verlangt, dass weiterhin mit Pauschal-Steuersätzen abgerechnet werden darf (UR, SO, VS u. a.). Als Nachteil wird der grosse zentrale Koordinationsaufwand gewertet, der dadurch entstehe, dass der Kanton das einzige Steuersubjekt sei. Dieser Nachteil könne mit einer Delegation der Pflicht zur Administrierung der MWST an Dienststellen und unselbständige Anstalten mit Rechnungsführung verringert werden. Weiter werde dadurch die Kontrolle vereinfacht (FDK, AI, BE, NW, JU u. a.). Nachteilig werde sich auswirken, dass Rechnungsabschnitte mit Kleinstumsätzen nicht mehr davon profitieren könnten, dass erst ab 75 000 Franken abgerechnet werden müsse; dies sei aber in Kauf zu nehmen (FDK, LU, NW u. a.). Auch kleine Gemeinden würden so ebenfalls steuerpflichtig (SO). GE sieht die Möglichkeit einer einzigen MWST-Nummer, aufgeteilt auf verschiedene Unterabteilungen, was das Problem der Besteuerung der internen Leistungen lösen könne. Verlangt wird auch, dass einzelne Dienststellen eines Gemeinwesens nach einer Delegation der Abrechnungspflicht dezentral abrechnen können, ohne dadurch selbst zum Steuersubjekt zu werden (SG); gefordert wird z. T. auch eine freie Wahl der Abrechnungsmodalität (BL, NW, SO u. a.). Die Praxis, wonach nicht gleichzeitig effektiv und pauschal abgerechnet werden darf, sollte auf die Zulassung der Abrechnung nach beiden Möglichkeiten hin überprüft werden (FDK, JU, NW u. a.). Es wird ferner verlangt, dass man nur noch (höchstens) fünf Jahre (FDK, JU, FR, NW u. a.), sechs Jahre (Municipalité de Lausanne) oder drei Jahre (BL) an den gewählten Abrechnungsmodus gebunden ist. Ein Teil der Vernehmlasser steht der Einführung der Steuerpflicht der Gemeinwesen negativ gegenüber (Schweizerischer Städteverband, TG). Der Schweizerische Städteverband spricht sich für die Beibehaltung der durch die Praxis weiterentwikkelten bisherigen Regelung aus. Es wird auch angemerkt, dass die Situation durch das Merkblatt Nummer 20 der EStV entschärft wurde (BL, Schweizerischer Städteverband). Hervorgehoben werden auch die durch die neue Regelung entstehenden rechnungstechnischen Schwierigkeiten (Schweizerischer Städteverband u. a.) und das Problem, dass kleine Gemeinden, deren Dienststellen nicht steuerpflichtig sind, nun neu steuerpflichtig werden (SO). Für ZH geht Absatz 2 Buchstabe a zu weit und ist abzulehnen, für andere Vernehmlasser ist er unbefriedigend und unklar (FDK, AI, LU u. a.), auslegungsbedürftig (AG) oder lässt viele Fragen offen (NE). GE schlägt eine redaktionelle Anpassung vor mit der Einfügung von «déja» und «par des tiers». Für FR ist der Begriff «d'opérations offertes sur le marché» zu unbestimmt. Klar abgelehnt wird von vielen Vernehmlassern, dass die Steuerpflicht bei blossem Anbieten eines Dritten auf dem Markt entsteht (FDK, AI, TG u. a.), wobei nicht einmal nötig sei, dass der Dritte kostendeckend anbiete. Das alleinige Anbieten auf einem Markt genügt nicht als Kriterium (BE, NW, ZH); nach Ansicht von BE kann erst von einem Markt gesprochen werden, wenn kostendeckend angeboten wird. Der Begriff der «massgeblichen Wettbewerbsverzerrungen» in Absatz 2 Buchstabe b ist unklar (SG, TI). Für die StRK stellt sich die Frage, ob Buchstabe b nicht die gleiche Bedeutung hat wie Buchstabe a und ob man andernfalls nicht klarer sein könnte. Der Begriff wird auch als Scheinargument bezeichnet, da die Wettbewerbsverzerrung bekannt sei; sie betrage maximal 6,5 Prozent (FDK, LU, NW u. a.). ZH verlangt die Streichung. Etliche Vernehmlasser sind damit einverstanden, dass gewerbliche Tätigkeiten steuerbar sind; es gebe aber Ausnahmen wie die Abwasserentsorgung. Es sei zu prüfen, ob diese nicht steuerfrei bleiben könnte, soweit kein Dritter dieselbe Leistung unter marktwirtschaftlichen Kriterien erbringe (FDK, LU, NW u. a.). Es sollten nur Leistungen steuerpflichtig sein, die in Konkurrenz zur Privatwirtschaft erbracht werden, wie z. B. Verpfle-

gungsstätten (VS, UR). Für die FRSP ist auch der vom Postregal betroffene Markt auf eine massgebliche Wettbewerbsverzerrung hin zu untersuchen. Der Schweizerische Baumeisterverband und der SGV verlangen, dass auch die Gemeinwesen für ihren Eigenverbrauch steuerpflichtig werden, und fordern dafür eine explizite Regelung. SH stellt die Frage, ob es nicht einfacher wäre, dem Grundsatz der Steuerpflicht für die Gemeinwesen einen abschliessenden, klar formulierten Negativkatalog für nicht steuerpflichtige Tätigkeiten gegenüberzustellen.

Absatz 3: Für FR kann der Wortlaut verwirren; es wird deshalb ein eigener vorgeschlagen. Die StRK regt zur Vermeidung der Vervielfachung der Optionsmöglichkeiten an, dass das in Absatz 3 vorgesehene Abrechnungsverfahren umgekehrt werden kann, indem die Dienststellen die Steuerpflichtigen wären und die EStV autorisiert wäre, die Abrechnung durch das Gemeinwesen als Ganzes machen zu lassen. Viele Vernehmlasser unterstützen die Möglichkeit der Abrechnung nach Dienststellen und wollen sie beibehalten (FR, UR, NE, VS u. a.). Nach Ansicht von BS ist es für kleinere Gemeinwesen sicher ein Vorteil, für die Dienststellenbesteuerung optieren zu können. Befürwortet wird die Wahlmöglichkeit zwischen Einheits- und Dienststellenbesteuerung von GR; bei der Optierung für die Dienststellenbesteuerung müssten die reinen Leistungsverrechnungen innerhalb desselben Gemeinwesens ausgenommen werden. Rechnungsmässig selbständig geführte Teilbereiche (z. B. einzelne Ämter) seien unbedingt auch mehrwertsteuerlich als selbständige Steuersubjekte zu behandeln (BE). Es wird auch dargetan, dass durch das Merkblatt Nummer 20 bessere Rahmenbedingungen für die Dienststellenbesteuerung geschaffen wurden (BL, Schweizerischer Städteverband). Die Anwendung des Merkblattes müsse auch unter dem Regime des MWSTG möglich sein (GR). Die SP schlägt vor, dass die Option nur dann eingeführt werden soll, wenn sich aus der Vernehmlassung ein tatsächliches Interesse der Gemeinden und Städte herausstellt.

Absatz 4 (inkl. Anhang): Die SP begrüsst die Liste der steuerpflichtigen Leistungen im Anhang, die nicht eingeschränkt werden sollte. Andere Vernehmlasser sind grundsätzlich mit einer Liste von gewerblichen steuerbaren Tätigkeiten einverstanden (FDK, AG, NW, TG u. a.). Die steuerbaren Tätigkeiten sind nach UR und FR abschliessend aufzuzählen. Beanstandet werden die Ziffern 6, 13 und 15 von TG, während GE sich zu den Ziffern 10 und 14 äussert. Ein Teil der Vernehmlasser wünscht eine bevorzugte Behandlung der Abfallentsorgung (Municipalité de Lausanne, Provida, GPV). Es wird auch der 2-Prozent-Satz für die Abfallentsorgung verlangt (JU, Provida). Für die FRSP geht dagegen aus dem Anhang hervor, dass die öffentlichen Gemeinwesen im Bereich der Entsorgung steuerpflichtig sind. Die GPV bedauert die Besteuerung der Gemeinden für die Abfallentsorgung; man müsse das Problem der MWST auf den Entsorgungsabgaben lösen und sehen, dass die Gemeinwesen meistens ein faktisches Monopol besässen. Gewünscht wird eine flexiblere Anwendung des Kriteriums der «massgeblichen Wettbewerbsverzerrung». Die ASB erachtet diese Bestimmung als Stilbruch und unerwünschtes Präjudiz und verlangt deren Streichung.

Artikel 18 Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Art. 22)

Der STV beantragt, dass der Bezug von bis zu 10 000 Franken für den nach Artikel 17 Steuerpflichtigen aus Gründen der buchhalterischen Praktikabilität nicht steuerbar ist.

Artikel 19 Ausnahmen (Art. 23)

Absatz 1 Buchstabe b: Die Landwirtschaftskreise schlagen eine Erweiterung der Liste der Produkte und Dienstleistungen vor, die in ihren Tätigkeitsbereich fallen

und die eine Einkommenserzielung ohne Unterstellung unter die MWST ermöglichen. Erwähnt werden dabei insbesondere die Vermittlungstätigkeit bei der Vermietung von Maschinen, sofern der Umsatz aus den Vermittlungsgebühren die Grenze von 75 000 Franken nicht erreicht (SVLT), Sammelstellen von Urprodukten (Schweizerischer Obstverband), Käserei- und Milchgenossenschaften (ZVSM). Verschiedenenarts (z. B. SBV) wird die Streichung des Wortes «ausschliesslich» begrüsst. Der SVWB fordert, dass die Ausnahmeregelung auch auf Erzeugnisse ausgedehnt wird, die in Behindertenheimen hergestellt und verkauft werden. Der SAV und der SBV sind der Meinung, dass die Milchsammelstellen und die Berufsfischer ebenfalls unter diese Bestimmung fallen sollten.

Die StRK hält dafür, dass die Landwirte und Gärtner wie Kunstmaler behandelt werden sollten, d. h. im Rahmen der unechten Befreiungen von Artikel 14.

Absatz 1 Buchstabe d: Die Streichung dieses Absatzes wird einhellig begrüsst, mit Ausnahme des STV, der an diesem Absatz trotz des Problems der Steuerharmonisierung festhalten möchte. Er ist der Auffassung, dass die Steuerbefreiung der Holdinggesellschaften unbedingt gesetzlich festgelegt werden muss.

Absatz 2: Der ZVSM möchte diesen Absatz in dem Sinne ergänzt haben, dass die Ausnahme auch für Fertigerzeugnisse gilt, welche Mischprodukte aus eigenen und aus zugekauften Produkten sind.

Artikel 20 Optionen für die Besteuerung unecht befreiter Umsätze (Art. 24)
Verschiedene Vernehmlasser begrüssen ausdrücklich die im Hinblick auf die weitergehenden Optionsmöglichkeiten vorgeschlagenen Neuerungen (SHV, Schweizerischer Baumeisterverband, Schweizer Tourismus-Verband, Procinema, Suisseculture, SVV, Schweizerischer Apothekerverein, SWV, FRSP, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, GPV, SGV, VSFG, ASB, SLS, BAK). Die AGES schlägt die Einführung einer allgemeinen Optionsmöglichkeit für alle Umsätze gemeinnütziger Organisationen vor. Die Treuhand-Kammer begrüsst die erweiterte Optionsmöglichkeit, verlangt aber, dass davon nach Massgabe von Einzelumsätzen Gebrauch gemacht werden kann. Der SLS geht davon aus, dass irrtümlicherweise kein Verweis auf Artikel 14 Ziffer 12^{bis} gemacht wurde. Kritische Stimmen zur vorgeschlagenen Ausdehnung der Option verlauten von seiten der SP, des SGB, NE und des KF. Zur Begründung werden hohe Steuerausfälle, die fehlende EU-Kompatibilität und – in Einzelfällen – die fehlende Sozialverträglichkeit angeführt. Auch die StRK weist darauf hin, dass das vorgeschlagene Optionsrecht weitergehend ist als dasjenige der EU.

Variante I Absatz 1: Der STV, die LPS, der SVFB, die FDP, die SIBA, der SGV und der SVIT ziehen die Variante I vor. Auch der SVS bevorzugt diese Variante, will aber auch Artikel 14 Ziffer 6 (Beförderung von Patienten) darin miteinbeziehen, weil es sonst zu Abgrenzungsproblemen führt. Die CVP befürchtet, dass die Besteuerung der Zinsen zu einer unerwünschten Verteuerung der Hypothekarzinsen führt; dies würde überdies im Widerspruch zur Wohneigentumsförderung stehen. Entschieden abgelehnt wird die Variante I von der SP, die auch von den damit verbundenen referendumspolitischen Konsequenzen warnt. Gegen die Variante I stellen sich zudem die VSA und der SGB.

Variante II Absatz 1: Der SHV und der Schweizer Tourismus-Verband bevorzugen aus sozialpolitischen Überlegungen die Variante II. Begrüsst wird diese auch von GE, vom KF, von der Industrie-Holding, vom Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften sowie vom SAV und der ASB, welche davon ausgehen, dass eine Optionsmöglichkeit nur dort sinnvoll ist, wo ein echter Markt besteht.

Absatz 1 Buchstabe a (Streichung): Die Treuhand-Kammer weist darauf hin, dass die Streichung dieser Bestimmung dazu führt, dass den nach Artikel 17 subjektiv nicht Steuerpflichtigen die Möglichkeit der freiwilligen Steuerpflicht genommen wird. Insbesondere Unternehmen, die Ausland-Ausland-Umsätze tätigen, haben damit keine Möglichkeit mehr, steuerpflichtig zu werden und damit den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

Absatz 1 Buchstabe b: Die Pro Infirmis will für die Umsätze von gemeinnützigen Organisationen die Option vorsehen, damit die Nachteile der unechten Befreiung gemildert werden können.

Absatz 1 Buchstabe c: Die StRK fragt sich, ob nicht eine gesetzliche Toleranzgrenze eingeführt werden soll, damit Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige in einem gewissen Prozentumfang auch als Lieferungen gegenüber Steuerpflichtigen gelten.

Absatz 2: Die Treuhand-Kammer hält die vorgesehene Mindestdauer für problematisch, der SVS und die USPI im Zusammenhang mit Liegenschaften für zu lange. Auch die StRK fragt sich, ob die gewählten Fristen nicht zu lange dauern.

Absatz 3: Der SVS geht davon aus, dass die nachträgliche Aufrechnung der gewährten Vorsteuerabzüge eine Kalkulation verunmöglicht und – im Falle, dass die Option nach Absatz 1 Buchstabe c aufzugeben ist – eine andere Nutzung verhindern kann. Der SVFB und der SGV wollen eine Streichung der Rückerstattungspflicht beim Verkauf von Liegenschaften an Nichtsteuerzahler. Einige Vernehmlasser (Wanner u. a.) wollen Absatz 3 gänzlich streichen, weil die Rückzahlung von Vorsteuern bei den direkten Steuern zu Problemen, zu Kalkulationsschwierigkeiten und zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Die StRK weist darauf hin, dass eine Pönalisierung der Optionen vermieden werden sollte. Die FDP geht davon aus, dass die Sicherstellung von kurzfristigen Vorteilen durch die Option auch mit Fristen von drei oder maximal fünf Jahren erreicht werden kann und will deshalb eine entsprechende Anpassung. Die VSAI will in bezug auf Liegenschaften eine Amortisationsquote mitberücksichtigen.

Art. 20bis (neu) (Art. 25)
Diese Regelung wird vom SHIV und der ASB ausdrücklich begrüsst. Auch der SSSV stimmt der freiwilligen Steuerpflicht unter bestimmten Voraussetzungen zu.

Absatz 2: Der SAV weist darauf hin, dass es sich nicht zwingend um neugegründete Unternehmen handeln muss, da auch inaktive Unternehmen zur Diskussion stehen können.

Artikel 23 Steuernachfolge (Art. 28)
Absatz 1: Der SMBK und der SGV verlangen, die Haftung der Erben für die vom Erblasser geschuldeten Steuern zeitlich auf fünf Jahre zu beschränken.

Absatz 2: Der SAV beantragt eine Regelung, wonach die Steuernachfolge bei der Übernahme von Aktiven und Passiven auf juristische Personen beschränkt ist und vorausgesetzt wird, dass ein Steuersubjekt tatsächlich untergeht. Die StRK gibt zu bedenken, dass der Fall, wo der Übernehmer nicht steuerpflichtig ist, im MWSTG zu regeln ist.

Artikel 25 Mithaftung (Art.30)
Die Basler Handelskammer verlangt, dass die strenge Solidarhaftung zu mildern ist.

Absatz 1 Buchstabe c: Der SAV beantragt die ersatzlose Streichung dieser Bestimmung, weil sie keinen Sinn ergibt, und die StRK erachtet sie als entbehrlich.

Absatz 1 Buchstabe d: Die Basler Handelskammer verlangt, dass die Sitzverlegung nach dem Bundesratsbeschluss vom 12. April 1957 betreffend vorsorgliche Schutz-

massnahmen für juristische Personen, Personengesellschaften und Einzelfirmen (SR *531.54*) explizit auszunehmen ist.

Absatz 1 Buchstabe e: Der SAV beantragt die ersatzlose Streichung dieser Bestimmung. Der StRK ist der Kreis der haftbaren Personen zu weit gefasst.

Absatz 1 Buchstabe f (neu): Mehrere Vernehmlasser begrüssen und unterstützen die vorgeschlagene Neuregelung (SVV, CVP, FRSP, ASB). Die Industrie-Holding beantragt eine Klarstellung bezüglich der Tragweite der Regelung. Die StRK tritt aus Gründen einer effizienten Steuersicherung für die Beibehaltung der nach der MWSTV bestehenden Solidarhaftung ein.

3. Kapitel: Berechnung und Überwälzung der Steuer

Artikel 26 Bemessungsgrundlage (Art.31)
Mehrere Vernehmlasser (VIV, SGV, Kantonalverband Zürcher Hauseigentümervereine, SVIT) beantragen, dass geschuldete oder bezahlte Mehrwertsteuern bei den Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Steuern und Abgaben von Bund, Kantonen und Gemeinden zu berücksichtigen sind. Die ASB fordert hinsichtlich pauschaler Gebühren für gemischte Leistungen eine praktikable Lösung. Der Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften begrüsst die Beschränkung der Eigenverbrauchssteuer auf den erfolgten Vorsteuerabzug.

Absatz 2: Die Treuhand-Kammer schlägt bei Leistungen an nahestehende Personen vor, das Entgelt als den Wert, wie er für die Bemessung des Eigenverbrauchs ermittelt wird, zu definieren. Der SVV geht davon aus, dass bei Leistungen an betriebseigenes Personal die MWST nicht anfällt, da es sich regelmässig um Lohn oder lohnähnliche Bezüge handelt. Der VöV, der SVS und der Föderativverband fordern, dass Absatz 2 im Verhältnis zwischen Unternehmung und Personal nicht Anwendung findet. Die FRSP und die ASB beantragen klar festzulegen, dass Personalvergünstigungen nur in dem Umfang als Leistungen mehrwertsteuerlich zu erfassen sind, soweit diese einen Umfang erreichen, der auch für die direkten Steuern und die AHV relevant ist.

Absatz 3 Buchstabe a Ziffer 1: Der Schweizerische Baumeisterverband, der SVV, der SWV, der SAV, der SGV, der SBV, die CVP und der VSGP begrüssen die Lösung des Abstellens auf den Zeitwert. Der SAV beantragt im übrigen eine Klarstellung in bezug auf die Bemessungsgrundlage beim Dienstleistungseigenverbrauch. Die SWA sind der Ansicht, dass das Abstellen auf den Zeitwert hinsichtlich der verschiedenen Abschreibungsmöglichkeiten problematisch ist. Die Treuhand-Kammer beantragt, im Falle des Entnahmetatbestandes nach Artikel 8 Absatz 1 den Wert des Bodens ausdrücklich von der Bemessungsgrundlage auszugrenzen. Der ZVSM verlangt, dass die im Falle einer Entnahme zu bezahlende Eigenverbrauchssteuer und die im Falle einer Einlage abziehbare Vorsteuer betragsmässig übereinstimmen. Die USPI fordert eine Präzisierung des Unterschieds zwischen Markt- und Zeitwert. Die GPV und VD sind vom Abstellen auf den Zeitwert nicht überzeugt. Die StRK fragt sich, ob bei der Berechnung des Zeitwertes die Amortisationen berücksichtigt werden.

Absatz 3 Buchstabe a Ziffer 2: Die Treuhand-Kammer wendet ein, dass im Mietwert, wie er einem Dritten in Rechnung gestellt wird, anteilsmässig auch das Entgelt für die Nutzung des Bodens enthalten ist. Da auf dem Wert des Bodens grundsätzlich keine MWST erhoben werden sollte, schlägt sie eine Neuformulierung dieser Ziffer vor, die diesem Umstand Rechnung trägt.

Absatz 3 letzter Satz (neu): Mehrere Vernehmlasser begrüssen die Neuregelung (SHV, Schweizer Tourismus-Verband, Schweizerischer Baumeisterverband, VSMA, APCG, Société des régisseurs, SVV, SBV, SAB). Nach Meinung des ZVSM wäre es sinnvoll, die Obergrenze der Eigenverbrauchssteuer nach Massgabe der Dauer der Nutzung des Gegenstandes festzusetzen. Die USPI wünscht, dass bei der Anwendung dieser neuen Bestimmung rechtsungleiche Behandlungen vermieden werden. Die FRSP und die ASB schlagen vor, die Obergrenze im gleichen Verhältnis zu vermindern, wie der Vorsteuerabzug nach Artikel 33 Absatz 3. Die ASB schlägt zudem vor, die Eigenverbrauchbesteuerung durch Einführung einer betragsmässigen Untergrenze zu vereinfachen.

Absatz 4: Der SAV beantragt die Einfügung eines neuen Absatzes 4 mit folgendem Wortlaut: «Bei Lieferungen nach Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c von und Eigenverbrauch an unbeweglichen Gegenständen ist die MWST vom Preis ohne Wert des Bodens zu berechnen».

Absatz 6: Der SAV beantragt die ersatzlose Streichung des ganzen Absatzes.

Absatz 6 Buchstabe b: Die SOTA schlägt eine ergänzende Formulierung dieser Bestimmung vor, wonach die in Artikel 27 des Bundesgesetzes über die Tabakbesteuerung vorgesehenen Beiträge nicht als Subventionen gelten. Die SBB fordern, dass Abgeltungen des Bundes und Leistungen des Bundes an die Infrastruktur als steuerbare Entgelte zu behandeln sind. Nach Meinung der StRK sollten gewisse Subventionen Entgeltsbestandteile sein können und der volle Vorsteuerabzug entsprechend zulässig sein. TI ist der Meinung, dass präzisiert werden muss, welche Subventionen nicht steuerbar sind, insbesondere bezüglich kantonaler Beiträge.

Absatz 7: Der SVV, das SRA, der SZM und die ASB werten die Neuregelung als positiv. Der SZM verlangt die rückwirkende Anwendung der geänderten Bestimmung. Der STV zieht die im Entwurf enthaltene Variante I (ohne Art. 26bis) vor. Mehrere Vernehmlasser (Kunsthandelsverband der Schweiz, VSG, Verband Schweizerischer Auktionatoren, VSBH, BAK, SGV) beantragen, dass das Wort «Verkauf» durch «Wiederverkauf» ersetzt wird und definiert wird, wer als Wiederverkäufer gilt. Die LPS beanstandet, dass mit dieser Regelung der Kunde den Kaufpreis, den der Verkäufer für den gebrauchten Gegenstand bezahlte, erfährt. Die Treuhand-Kammer regt ein Verfahren an, das die quartalsweise Ermittlung der Gesamtdifferenz für Gegenstände, deren Einstandspreis 5000 Franken nicht übersteigt, zulässt. Der AGVS und die VSAI beantragen, die Worte «für den Verkauf» zu streichen. Der SAV schlägt vor, die Margenbesteuerung nicht auf gebrauchte bewegliche Gegenstände zu beschränken. Die FRSP verlangt bei Gesamtrechnungen für nicht klar aufteilbare Umsätze die Anwendung einer Pauschale. Die StRK fragt sich, ob der Begriff des gebrauchten Gegenstandes im technischen Sinn auch Kunstobjekte oder Sammelstücke und Antiquitäten einschliesst. Einzelne Mitglieder der StRK schlagen vor, das Wort «gebraucht» wegzulassen.

Art. 26bis Besteuerung von Reiseleistungen (neu) (Art. 32)
Mehrere Vernehmlasser (Swissair, Schweizerischer Reisebüro-Verband, Treuhand-Kammer, VöV, SVS, SWV, SAV, FRSP, GPV, VD) fordern den Verzicht dieser Bestimmung oder z. T. zumindest die Streichung von Absatz 4. Der Schweizerische Reisebüro-Verband sieht bei Einführung des neuen Artikels einen Verstoss gegen Treu und Glauben, die Europaverträglichkeit, die Wettbewerbsneutralität und gegen das Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit.

Absatz 2: Die StRK stellt die Frage, ob diese Bestimmung aus systematischer Sicht nicht in das Kapitel Steuerobjekt einzureihen ist.

Absatz 3: Die StRK schlägt vor, den Begriff «Bemessungsgrundlage» durch «Entgelt» zu ersetzen.

Absatz 4: Nach Ansicht der StRK sollte sich dieser Absatz im Kapitel Vorsteuerabzug befinden. Mit Blick auf die Bestimmungen von Artikel 29 sei der Absatz eher überflüssig. Einzelne Mitglieder der StRK befürworten die Beibehaltung der Regelung, wie sie in der MWSTV vorgesehen ist, wobei die diesbezügliche Praxis der EStV ins MWSTG zu übernehmen ist.

Artikel 27 Steuersätze (Art. 34)

Die Schweizerische Vereinigung der Eigentümer Historischer Wohnbauten verlangt, einen allfälligen reduzierten Steuersatz für kulturelle Leistungen auch für Unterhalts- und Restaurierungsarbeiten an historischen Wohnbauten anzuwenden. Der SWV begrüsst die neue Regelung. Die USPI verlangt, dass für Dienstleistungen von in Schwierigkeiten geratenen Wirtschaftszweigen ein reduzierter Steuersatz angewendet werden soll und dass ein allfälliger privilegierter Steuersatz für die Hotellerie auch für die Parahotellerie zu gelten hat. Mehrere Vernehmlasser fordern die Festsetzung eines Sondersatzes für das Beherbergungsgewerbe und für Tourismusleistungen (VSA, OW, SHV, SHIV, AI). Nach Meinung des Schweizerischen Baumeisterverbandes sind die durch eine allfällige Abschaffung der DBST entstehenden Einnahmeausfälle durch Anhebung des MWST-Satzes auszugleichen. Mehrere Vernehmlasser beantragen, die Abwasserentsorgung von der MWST auszunehmen oder dem Steuersatz von 2 Prozent zu unterstellen (Verband Schweizer Abwasser- und Gewässerschutzfachleute, VS, UR, TI, SZ, TG, GE, Schweizerischer Städteverband). Der SMBK beantragt, dass die Saldosteuersätze gesetzlich geregelt werden. Die SVP lehnt eine Besteuerung des Sports zum reduzierten Satz von 2 Prozent ab. Swisscable verlangt bei Umsätzen aus der Weiterverbreitung von Radio- und Fernsehprogrammen die Anwendung des Satzes von 2 Prozent. Die SGU fordert, dass Transportgebinde, welche nicht bis zum Konsumenten gelangen, dem gleichen Steuersatz wie das Produkt, welches sie umschliessen, unterliegen.

Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 1: Der SHV, der Schweizer Tourismus-Verband und GR erachten die neue Regelung als unabdingbar und gehen davon aus, dass auch die Bezüge aus Warenautomaten und Minibars innerhalb von gastgewerblichen Betrieben dem reduzierten Satz unterliegen. Der Schweizerische Baumeisterverband und die SAB begrüssen die Lösung im Entwurf. Die FIAL verlangt, dass die Begriffe «Ess- und Trinkwaren» sowie «Futtermittel» im MWSTG klar umschrieben werden und schlägt dazu zwei Lösungsvarianten vor. Der SHIV, der SAV und die Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften beantragen, in Anlehnung an die Lebensmittelgesetzgebung den Begriff «Nahrungsmittel» anstelle von «Ess- und Trinkwaren» zu verwenden; auch Coop und Merkur verlangen eine neue Regelung bezüglich Ess- und Trinkwaren. Merkur will zudem Presseerzeugnisse allgemein dem Steuersatz von 2 Prozent unterstellen. Der SBV, der SVLT, der SAV und der ZVSM beantragen die Anwendung des Steuersatzes von 2 Prozent bei allen Bearbeitungsvorgängen an landwirtschaftlichen Bodenerzeugnissen, ungeachtet ihrer Bodengebundenheit. Der SBV, der Gartenbau, der SGV und die FDP verlangen für den Bereich der Gärtnereien eine Präzisierung von Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a 5. Lemma. Der SDV tritt dafür ein, dass Stoffe und Stoffgemische in Arzneibuchqualität bei der Lieferung an Drogerien dem reduzierten Steuersatz unterliegen. Der Schweizerische Apothekerverein, der SVFB und der SGV beantragen eine Definition des Begriffs «Medikament» im Sinne der Gesundheitsgesetzgebung des Bundes. Die Groupe de Travail des Entreprises Suisses de Restauration de Collectivités und JU fordern, gastgewerbliche Leistungen an öffentliche Spitäler und andere

Sozialeinrichtungen dem Steuersatz von 2 Prozent zu unterstellen. Der Föderativverband will die Verpflegung in Personalrestaurants zu 2 Prozent besteuern. Die SWA erachten die unterschiedliche Behandlung der gastgewerblichen Leistungen und der Hauslieferungen als stossend. Die CVP beurteilt die neue Umschreibung der gastgewerblichen Leistungen als positiv. Der SGB regt an, die Umsätze der subventionierten Kantinen und den Erlös aus subventionierten Gutscheinen für das Mittagessen dem reduzierten Steuersatz von 2 Prozent zu unterstellen. Die FRSP verlangt die Sicherstellung der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze im Bereich von Fast-Food-Restaurants. Ferner fordert sie die Festsetzung des reduzierten Steuersatzes von 2 Prozent für die Heizenergie. Die LPS regt für Fast-Food-Restaurants einen einheitlichen Steuersatz von 2 Prozent an. Die Editions Rencontre S. A. und Edito-Service S. A. verlangen, dass Kartotheken unabhängig ihrer Einordnungsart als Bücher gelten. Die IFPI beantragt, Tonträger, und der VSGP, Plastik- und Fliesfolien, dem reduzierten Steuersatz von 2 Prozent zu unterstellen.

Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 3: GR, der SLS und der SAV fordern die Ergänzung dieser Ziffer um Artikel 14 Ziffer 12bis. Der SHV, der SBV, der SAB, der Schweizer Tourismus-Verband und GR verlangen die Festlegung des Steuersatzes von 3 Prozent für Beherbergungsleistungen im MWSTG. Mehrere Vernehmlasser (Procinema, Suisseculture, VTS, Cinésuisse, SMR, SUISA, Eidg. Filmkommission, VSFG, BAK) erachten es als richtig, im Falle der Optierung, kulturelle Leistungen dem reduzierten Steuersatz von 2 Prozent zu unterstellen. Nach Meinung der Procinema sollte der Film als Kulturgut von der Herstellung bis zur Vorführung durch die Gewährung des tieferen Steuersatzes gefördert werden. Die Eidgenössische Filmkommission und das BAK fordern, dass auch Sponsorenbeiträge von der neuen Regelung miterfasst werden.

Absatz 1 Buchstabe b: Mehrere Vernehmlasser erklären sich mit der vorgeschlagenen Neuregelung einverstanden (UNIVIN, SBV, FDP, OW, FRSP, Fenaco). Anderseits verlangen einige Vernehmlasser die ersatzlose Streichung des neu eingefügten Zusatzes bezüglich Mehrweggebinde (SMS, Schweizerischer Obstverband, MITA, SHV, SMBK, SHIV, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, Coop) und treten für eine Neuregelung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Depot und Mehrweggebinde ein. Der SWV fordert, dass der Wirt für zerbrochene Gebinde einen Pauschalabzug beanspruchen kann. Der VSGP verlangt, dass die in der Gemüse- und Obstbranche verwendeten Transportgebinde dem reduzierten Steuersatz von 2 Prozent unterstellt werden. Die GPV und VD sind der Meinung, dass für Mehrweggebinde der gleiche Steuersatz gelten soll, wie für die darin gelieferten Gegenstände. Die StRK vertritt die Ansicht, dass der Sachverhalt betreffend Mehrweggebinde in das Kapitel Steuerobjekt gehört; nach ihr sollte der Satz bezüglich Entgeltsminderung in Artikel 26 stehen. Nach dem Kantonalbernischen Detaillistenverband muss die Frage der Besteuerung der Mehrweggebinde mit den zuständigen Branchenverbänden gelöst werden können.

Absatz 2 (neu): Einige Vernehmlasser erklären sich mit der neuen Regelung einverstanden (SAB, SBV, SVLT, Waldwirtschaft). Der SHV, der Schweizer Tourismus-Verband und GR sind mit der neuen Präzisierung insoweit einverstanden, als gängige Pauschalierungen dadurch nicht verhindert werden. Mehrere Vernehmlasser (STV, Treuhand-Kammer, SVFB, SGV, GPV, VD) beantragen eine Regelung, wonach bei nicht klarer Trennung der wirtschaftlichen Vorgänge für den Gesamtumsatz der Steuersatz gilt, der für den überwiegenden Teilsachverhalt gilt. GE schlägt eine Neufassung des letzten Satzes dieser Bestimmung vor. Der SHIV und die Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften fordern die Zulassung der unter-

schiedlichen Steuersätze von 6,5 Prozent bzw. 2 Prozent, wenn es sich alternativ um wirtschaftlich oder rechtlich klar trennbare Vorgänge handelt. Das IAW und der SAV verlangen eine Norm, die sich insbesondere auch über die Zulassung eines einheitlichen Steuersatzes bei der steuerlichen Behandlung von Haupt- und Nebenleistung ausspricht und festhält, dass die Regelung auch hinsichtlich unecht bzw. echt von der Steuer befreiten Leistungen gelte. Die FRSP fordert die Anwendung des reduzierten Steuersatzes von 2 Prozent, wenn sich die wirtschaftlichen Vorgänge nicht klar trennen lassen. Für die StRK sollte bei nicht klar trennbaren Sachverhalten der nach der Natur des Gesamtumsatzes massgebende Steuersatz gelten. Ihrer Meinung nach erscheint es sinnvoll, die von der EStV geübte Praxis bezüglich der Behandlung von Haupt- und Nebenleistung ins MWSTG zu überführen und zu präzisieren, was «klare rechtliche und wirtschaftliche Trennung» sagen will.

Absatz 3: Der SMS schlägt folgende Formulierung vor: «Verpackungen, die der Lieferer zusammen mit dem darin enthaltenen Gut veräussert, unterliegen dem gleichen Steuersatz wie das Gut selbst».

Art. 28 Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer (Art. 35)
Absatz 1: Mehrere Vernehmlasser beantragen, bestimmte Angaben, insbesondere Name und Adresse des Leistungsempfängers, in einer Rechnung erst zu verlangen, wenn das Entgelt einen bestimmten Betrag übersteigt (SHV, Schweizer Tourismus-Verband, GR, SAB, SGV, SWV, FDP, SHIV, Industrie-Holding, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften). Der SWV und der SGV fordern eine Regelung, wonach der Gast selber seinen Namen und seine Adresse in der Rechnung aufschreibt. Die USPI verlangt, dass die Anforderungen an die direkte Stellvertretung nicht weiter gehen, als sie im Bereich der WUST vorgesehen waren. Die USPI und die GPV wünschen eine einfache Lösung in bezug auf die Weiterfakturierung der Miteigentumskosten durch den Verwalter an die steuerpflichtigen Stockwerkeigentümer. Die Provida beantragt, dass aus Praktikabilitätsgründen folgende Ergänzung in Artikel 28 aufzunehmen ist: «Ergänzungen des steuerpflichtigen Empfängers sind möglich, sofern ein korrigiertes Exemplar dem Lieferanten zugestellt wird. Anstelle des Lieferdatums kann auch die Lieferscheinnummer angegeben werden, sofern ein Lieferschein mit Datumvermerk vorhanden ist».

Absatz 1 Buchstabe c: Die FDP verlangt, dass in Anlehnung an die gängige Geschäftspraxis auch die Lieferscheinnummer an Stelle von Datum oder Zeitraum der Lieferung zuzulassen ist.

Absatz 1 Buchstabe f: Der SWV beantragt die Aufnahme folgender Formulierung: «Schliesst das Entgelt die Steuer ein, genügt es, wenn der Steuerpflichtige nur den Steuersatz angibt».

Absatz 4: Der Kunsthandelsverband der Schweiz (unterstützt vom VSG und vom Verband Schweizerischer Auktionatoren) und der VSBH beantragen die Ersetzung des Wortes «Verkauf» durch «Wiederverkauf». Der VöV und der SVS fordern die Einfügung eines zusätzlichen Absatzes mit folgendem Wortlaut: «Fahrausweise des öffentlichen Verkehrs sind solchen Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die Angaben nach Absatz 1 Buchstabe c–f enthalten». Der SAV beantragt, die Regelung nicht auf den Verkauf gebrauchter Gegenstände zu beschränken.

4. Kapitel: Vorsteuerabzug

Artikel 29 Vorsteuerabzug (Art. 36)

Der SHIV stimmt den vorgeschlagenen Änderungen zu. Die Vorsteuern auf den Umsätzen gemäss Artikel 14 Ziffer 15 sollten abzugsfähig sein, sofern der Empfänger der Leistung sein Domizil im Ausland hat (Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften) oder der Ort der Leistung im Ausland liegt (CVP).

Absatz 1: Zwei Vernehmlasser sind mit der Präzisierung einverstanden (SHV, JU). Die FRSP wünscht eine andere Formulierung aus Gründen der Klarheit. Nach dem SAV ist die gängige Terminologie anzuwenden (statt geschäftlich begründetem Zweck geschäftsmässig begründeter Zweck). Er empfiehlt eine Neuformulierung von Buchstabe c, der die Vorsteuerabzugsberechtigung sowohl bei Entrichtung der Einfuhrsteuer an die OZD als auch beim Verlagerungsverfahren ermöglicht. Eine Neuformulierung wird auch vom SVV empfohlen, damit der Vorsteuerabzug beim Export (nichtsteuerbarer) Dienstleistungen ins Ausland zulässig ist, sofern der Empfänger im Ausland domiziliert ist. Der SV-Service und die SBB verlangen, dass die Mehrkosten für die Personalverpflegung zum Vorsteuerabzug zugelassen werden. Verlangt wird eine Lösung für Pauschalspesen (VSEI), wie sie z. T. in Gesamtarbeitsverträgen vorgesehen sind (Schweizerischer Baumeisterverband).

Absatz 2: Verschiedene Vernehmlasser verlangen eine Änderung des Betrags; der SHV, der Schweizer Tourismus-Verband, der VöV und der SVS beantragen eine Erhöhung auf 500 Franken, die CVP auf 1000 Franken. Nach TG ist keine Erhöhung vorzusehen, da sie nicht stichhaltig begründet ist. Für die FRSP sollte die Festlegung einer solchen Grenze nicht in einem Gesetz, sondern in einer Vollzugsverordnung geregelt werden. Drei Vernehmlasser verlangen die Einführung eines neuen Buchstabens e: «Unterbringung von Mitarbeitern in betriebseigenen Unterkünften» (SHV, Schweizer Tourismus-Verband, SAB). Gemäss der Treuhand-Kammer sind all jene Fälle nicht geregelt, bei denen wohl steuerbelastete Investitionen und Aufwendungen getätigt worden sind, die Ausführung von steuerbaren Leistungen aber aus objektiven Gründen nicht möglich ist; sie präsentiert dazu einen eigenen Vorschlag, nach welchem der Nachweis möglich wäre, dass man die Absicht hatte zu optieren. Für die StRK stellt sich bei Buchstabe d die Frage, ob man nicht den Begriff «Werbegeschenk» einfügen muss.

Absatz 3: Die StRK stellt fest, dass trotz Absatz 3 für die Bank- und Versicherungsumsätze, die gemäss Artikel 14 Ziffer 14 und 15 von der MWST ausgenommen sind, die Vorsteuern nicht abgezogen werden dürfen, und fragt sich, ob dies eurokompatibel sei. Einige Vernehmlasser schlagen vor, dass die Vorsteuern auf dem Export von Finanzdienstleistungen nach Artikel 14 Ziffer 15 zwecks Anpassung an das europäische Recht und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zum Vorsteuerabzug zuzulassen sind (Industrie-Holding, ASB, FRSP).

neuer Absatz: Die Treuhand-Kammer schlägt einen neuen Absatz vor, welcher vorsieht, dass der Steuerpflichtige die in Absatz 1 aufgezählten Vorsteuern auch dann abziehen kann, wenn sie auf Gegenstände oder Dienstleistungen entfallen, die für Zwecke gemäss Artikel 4 Absatz 2 (ebenfalls neu einzufügen gemäss Vorschlag der Treuhand-Kammer) verwendet werden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Vorsteuerabzug nur dann gekürzt wird, wenn er im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen entstanden ist. Die Industrie-Holding schlägt die Einfügung eines neuen Absatzes (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Nichtumsätzen) vor, der die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern für alle mit der Ausschüttung oder Vereinnahmung von Dividenden und anderen Beteiligungsverträ-

gen im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten vorsieht (Dividenden als Nichtumsatz).

Absatz 4: Der SLTV stellt fest, dass die Landwirte auf den für die Produktionsmittel, Dienstleistungen und Investitionen bezahlten Vorsteuern sitzenbleiben. Die Regelung führe dazu, dass die Landwirte vom nachgelagerten Gewerbe auch dann keine 2 Prozent MWST erhielten, wenn sie sich freiwillig der MWST unterstellten. Dadurch werde eine neue «taxe occulte» geschaffen. Es wird die Einführung des in Frankreich praktizierten Systems gefordert, bei dem die Landwirte die Vorsteuer direkt beim Staat zurückfordern können. Die Stossrichtung dieser Eingabe wird von vielen mit der Landwirtschaft verbundenen Vernehmlassern unterstützt (SBV, SVP, SVLT, SAB, ZVSM, VSGP). Der ZVSM fordert die Aufhebung und die Einfügung eines dieses Begehren erfüllenden neuen Artikels. Sollte dem Begehren nicht stattgegeben werden, so sind nach Meinung der SVP Direktzahlungen im Umfang von 120 Millionen Franken zu gewähren, um die nicht vorgenommenen Preisanpassungen, die den Bauern in Aussicht gestellt wurden, auszugleichen. Die Waldwirtschaft tritt für eine unveränderte Übernahme der Regelung aus der MWSTV ein, da die geltende Praxis gut eingeführt und unbestritten ist.

Absatz 7: Der überwiegende Teil der sich dazu äussernden Vernehmlasser lehnt die Kürzung des Vorsteuerabzugs beim Erhalt von Subventionen klar ab und verlangt (mit unterschiedlichen Begründungen) die ersatzlose Streichung der Bestimmung (SBV, VöV, SBB, SAV, SVP, SGV, SLS u. a.). Für den SBV und den SLTV widerspricht die Kürzung dem Prinzip der MWST, wonach sämtliche Schattensteuern wegfallen und der Staat per saldo nur Anspruch auf jenen Steuerbetrag hat, der sich aus dem Steuersatz multipliziert mit dem Endpreis ergibt. Der Staat kassiere auf Kosten der Subventionsbezüger mehr Steuergelder, als die Endkonsumenten tragen. Für einzelne Vernehmlasser bestehen begründete Zweifel an der Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung (Schweizerischer Städteverband) oder sie halten sie für verfassungswidrig (GR u. a.). Nach Meinung anderer Vernehmlasser entsteht dadurch wieder eine «taxe occulte» (Schweizerischer Obstverband, VöV, SVS, ZVSM, ZH u. a.). Indirekt werde so eine Besteuerung der Subventionen eingeführt (ZH, SGB). Für den Schweizerischen Obstverband darf der Empfänger von Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand nicht bestraft werden, weil die öffentliche Hand auf ihren Beiträgen keine MWST bezahlt. Er verlangt die (echte) Befreiung statt die (unechte) Ausnahme für Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Alternativ sieht er vor, dass die öffentliche Hand auf ihren Beiträgen zusätzliche 6,5 Prozent MWST bezahlt, wobei die öffentliche Hand dann allerdings ihre bezahlte MWST wieder als Vorsteuer geltend machen muss. Für die SBB fehlt der innere Zusammenhang zwischen Subventionsgewährung und Vorsteuerkürzung. Abgeltungen und Infrastrukturleistungen sind für sie keine Subventionen, sondern Entschädigungen für effektiv betriebswirtschaftlich erbrachte und nach der Definition des MWST-Rechts steuerpflichtige inländische Leistungen, welche als Entgelt zur Bemessungsgrundlage gehören. Andere Vernehmlasser argumentieren, dass Subventionen in der Regel nicht Teil eines Leistungsaustausches sind (ZH) und deshalb ausserhalb des Systems der MWST stehen (ZVSM). Die Treuhand-Kammer betrachtet Subventionen als Nichtumsatz. Die Kürzung wird z. T. auch für systemwidrig gehalten (SLS). Für den SLS werden Subventionen im Bereich des Sports voraussetzungslos erbracht. Die Basler Handelskammer hält die Regelung für objektiv sachwidrig und die Begründung, wonach ein Vorsteuerüberschuss entstehen kann, für objektiv unzutreffend. Nur in einem extremen Fall von minimaler Wertschöpfung und maximaler Subventionierung bei riesigen Investitio-

nen sei dies möglich. Andere Vernehmlasser äussern sich ebenfalls negativ, verlangen aber aus unterschiedlichen Gründen lediglich eine Änderung der Bestimmungen, ohne sie vollständig abzulehnen. Für verschiedene kulturelle Organisationen ist die Kürzung wenig sinnvoll, denn sie habe zur Folge, dass die Vorsteuern an den stark unterfinanzierten Projekten fast vollständig hängenbleiben, was auch die Subventionierenden treffe. Auch die Möglichkeit der Optierung für die Besteuerung sei nutzlos. Es könne nicht sinnvoll sein, Subventionen für die Bezahlung von Vorsteuern verwenden zu müssen. In der Praxis habe sich zudem die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs als äusserst schwierig erwiesen. Im Bereich des Films würden die Subventionen von Jahr zu Jahr sehr stark schwanken (Cinésuisse). Anderswo stellt sich die Frage differenziert. Es wird deshalb eine Ausnahmeregelung für den kulturellen Bereich vorgeschlagen (Suisseculture, VTS, VSFG). Für die Eidgenössische Filmkommission ist die Kürzung des Vorsteuerabzugs an und für sich sinnvoll und entspricht dem System der MWST; sie fordert aber aus ähnlichen Gründen wie die kulturellen Organisationen eine Ausnahmebestimmung für die kulturellen Dienstleistungen im Sinne von Artikel 14 Ziffer 12. Einige Vernehmlasser verlangen, dass bestimmte (subventionierte) Tätigkeiten, so z. B. diejenigen der sozialen und gemeinnützigen Institutionen (Gehörlosen-Fürsorgevereine der Region Basel) oder der öffentliche Verkehr (SGB) echt befreit werden. Für den SHIV stellt sich die Frage, ob der Begriff der Subventionen oder «anderer Beiträge der öffentlichen Hand» zu definieren ist. Finanzhilfen und Abgeltungen führten nur dann zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs, wenn ihnen keine Gegenleistung gegenübersteht.

Artikel 30 Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht (streichen)
Viele Vernehmlasser stehen den in Artikel 30 vorgenommenen Streichungen (aus unterschiedlichen Gründen) positiv gegenüber (SHV, SVV, CVP, Schweizerischer Baumeisterverband, SV-Service, SZM, Schweizer Tourismus-Verband, SDV, JU, GR, TG, Schweizerischer Städteverband, LPS, SAB, SMBK, VöV, SVS, Aerosuisse, SVFB, ZVSM, VSA, SHIV, SWV, Verband Schweizerischer Auto-Leasinggesellschaften, Verband Schweizerischer Leasing-Gesellschaften, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, VSAI, Coop, SGV, ASB, Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften, SNV u. a.). Für einige der Vernehmlasser war die Vorsteuerabzugskürzung verfassungswidrig (SV-Service, Schweizer Tourismus-Verband, GR, Schweizerischer Städteverband, VöV, SVS, ZVSM, SWV u. a.). Für den SDV stellt die Bereinigung der Regeln für den Vorsteuerabzug und insbesondere der Miteinbezug sämtlicher geschäftsmässig begründeter Aufwendungen das wenigste dessen dar, was er vom Erlass eines MWSTG erwartet. Die ASB unterstützt das Konzept, wonach auf das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit von Spesen abgestellt wird. Auch die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung entschärfe das Problem nur teilweise und bleibe nach wie vor willkürlich und unpraktikabel. Für den Verband der Schweizerischen Holding- und Finanzgesellschaften bringt jede andere Regelung als diejenige des Einbezugs aller geschäftsmässig begründeter Spesen in die Vorsteuerberechnung bloss Verwirrung. Einige Vernehmlasser lehnen die Änderungen ab (SP, SGB, GL, NE) und beantragen, bei der alten Regelung zu bleiben. Die SP hält die Begründung der Kommission für die vollständige Zulassung des Vorsteuerabzugs aller Geschäftsspesen in den Erläuterungen für stark formal-juristisch gehalten. Aus der BV-Bestimmung lasse sich eine solche Begründung kaum ableiten. Die vorgesehene vollständige Streichung der Absatz 1 und 2 führe zu Einnahmeausfällen von mindestens 400 Millionen Franken. Die bisherigen bundesrätlichen Änderungen hätten bereits Ausfälle im Betrage von 250 Millionen Franken nach sich gezogen. Eine weitere Entlastung,

wie sie der Entwurf zum MWSTG vorsehe, sei abzulehnen. Auch der SGB kann die in den Absatz 1 und 2 vorgenommenen Änderungen nicht akzeptieren und verweist auf die Schätzungen der SP und der WAK-N bezüglich der Steuerausfälle. Der SGB besteht darauf, dass als Geschäftsspesen getarnte Leistungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer der MWST unterstellt werden müssen. Die Argumentation, wonach diese auch nicht von der Einkommenssteuer erfasst würden, spreche weniger für die vorgeschlagene Änderung des MWSTG als für eine entsprechende Änderung bei den direkten Steuern. Für NE ist die vollständige Streichung der Absatz 1 und 2 nicht opportun; dies sowohl aufgrund der finanziellen Konsequenzen als auch wegen der in den anderen europäischen Ländern geltenden Normen. In verschiedenen europäischen Ländern gelte die gleiche Lösung wie die in der MWSTV. Auch für GL sind die Absatz 1 und 2 in der geltenden Fassung zu belassen. Das Problem der Unterscheidung zwischen geschäftsmässigen und privaten Aufwendungen sei das gleiche wie bei den direkten Steuern; es sei deshalb nicht einzusehen, weshalb der Begriff für die MWST anders ausgelegt und die Praxis anders gehandhabt werden sollte als bei den direkten Steuern. In der Praxis könne nur ein geringer Prozentsatz der Steuerpflichtigen kontrolliert werden. Der VSA stimmt der Änderung zu; es solle aber so weit wie möglich sichergestellt werden, dass «Geschäftsspesen», die wirklich nur getarnte Leistungen des Arbeitgebers darstellen, der MWST unterstellt werden.

Absatz 4: Der SMS nimmt mit Befriedigung und Anerkennung zur Kenntnis, dass die umstrittene Bestimmung von Absatz 4 gestrichen wird, während der SHV und der Schweizer Tourismus-Verband beantragen, die bisherige Lösung beizubehalten.

Artikel 30bis (neu) (Art. 37)

Absatz 1: Einige Vernehmlasser äussern sich kritisch zur Sorgfaltspflicht. Für den SGV ist sicherzustellen, dass die Sorgfaltspflicht des steuerpflichtigen Empfängers einer Rechnung verhältnismässig bleibt. Nach Ansicht der Treuhand-Kammer muss sie auf die Prüfung der formellen Anforderungen beschränkt sein. Die bisherige Formulierung verlange aber vom Steuerpflichtigen den Nachweis, dass er nicht wissen konnte, dass der Rechnungssteller nicht als Steuerpflichtiger eingetragen sei, was in der Praxis jeweils doch erhebliche Probleme verursache. Die Treuhand-Kammer präsentiert einen eigenen Vorschlag. Der SMBK wehrt sich gegen einen Artikel, der den Steuerpflichtigen seiner Ansicht nach zum Kontrollorgan des Staates macht. Die Industrie-Holding ist für die ersatzlose Streichung von Absatz 1, weil dem Steuerpflichtigen damit eine kaum praktikable und nicht zumutbare Pflicht aufgebürdet wird, sich über die Steuerpflicht des Rechnungsstellers zu erkundigen. Der FRSP scheint es, dass unter gewissen Umständen selbst eine gewissenhafte Prüfung nicht erlaubt festzustellen, ob der Aussteller einer Rechnung steuerpflichtig ist oder nicht. Sie stellt die Frage, ob ein Vorsteuerabzug unter diesen Umständen erlaubt ist, wenn nach Treu und Glauben bei der Prüfung angenommen werden kann, dass ein Dritter als Steuerpflichtiger eingetragen ist und sich nachher herausstellt, dass es sich um einen besonders geschickten Betrüger gehandelt hat. Absatz 1 erscheint dem KZEI überflüssig, wenn schon Rechnungen nach Artikel 28 Absatz 1 ausgestellt worden sind. Für OW ist der Vorschlag nicht verständlich. Der Artikel sei in dieser Form nicht haltbar, und es sei die Formulierung der MWSTV zu belassen. Die erhaltene Rechnung müsse zum Vorsteuerabzug berechtigen, ansonsten sei man wieder beim System der WUST angelangt.

Absatz 2: OW fragt sich, warum nicht das jetzige System beibehalten wird. Der Steuerpflichtige müsse ja so oder so den Nachweis erbringen, zu welchen Konditionen er den Gegenstand eingekauft habe.

Artikel 32 Gemischte Verwendung (Art. 39)
Dem Schweizerischen Baumeisterverband zufolge ist dieser Artikel nicht zu ändern.

Absatz 2: Die Treuhand-Kammer präsentiert einen eigenen Vorschlag, bei welchem Dividenden, Schadenersatzleistungen usw. bei der Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht berücksichtigt werden. Mit dieser Regelung soll eine zusätzliche Benachteiligung von Holdinggesellschaften vermieden werden. Die Industrie-Holding schlägt vor, Absatz 2 wegen der Aufnahme von Artikel 8 Absatz 4, der die Nichtsteuerbarkeit des Dienstleistungseigenverbrauchs vorsieht, mit einem zweiten Satz zu ergänzen, wonach auf die gleiche Art der Vorsteuerabzug auf Dienstleistungen korrigiert werden kann. Die StRK stellt die Frage, ob man den Ausdruck «ou les prestations de service» («oder Dienstleistungen») nicht streichen solle, da der Dienstleistungseigenverbrauch nach Artikel 8 Absatz 4 gar nicht steuerbar sei.

Artikel 33 Einlageentsteuerung (Art. 40)
Die Einführung der Einlageentsteuerung wird von den meisten, sich dazu äussernden Vernehmlassern grundsätzlich positiv aufgenommen (SHV, Schweizer Tourismus-Verband, SVV, Treuhand-Kammer, ZVSM, GE, SHIV, VIV, IAW, SAV, FRSP, ASB). Von einigen Vernehmlassern werden aber Änderungsvorschläge eingebracht und z. T. auch Kritik geübt. Für die Treuhand-Kammer ist die Einlageentsteuerung das Gegenstück zur Eigenverbrauchssteuer, was auch in der Bemessungsgrundlage zum Ausdruck kommen sollte. Sie präsentiert einen eigenen Vorschlag, der ebenfalls auf den Zeitwert des Wirtschaftsgutes abstellt. Für den ZVSM muss die im Falle der Entnahme zu bezahlende Eigenverbrauchssteuer und die im Falle einer Einlage zu erstattende Vorsteuer betragsmässig übereinstimmen, was bei der vorgeschlagenen Lösung nicht der Fall sei. Die ASB unterstützt es, dass inskünftig auch für Dienstleistungen, welche zuerst dem Eigenverbrauch dienten, der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, wenn sie nachträglich unternehmerisch genutzt werden.

Absatz 2: Für die StRK wiederholt Absatz 2 mit Ausnahme des Eigenverbrauchs lediglich Absatz 1; Absatz 2 könnte gestrichen und der Begriff des Eigenverbrauchs zu Absatz 1 verschoben werden. Es stelle sich die Frage, ob Absatz 2 nicht für die Aufführung von Beispielen genutzt werden könnte.

Absatz 3: Einige Vernehmlasser bemängeln die zeitliche Einschränkung der Geltendmachung der bezahlten MWST, insbesondere bei den Immobilien (GE), als zu schwerwiegend. Es wird eine Kürzung auf 1/30 pro Jahr bei den Immobilien (SVIT, VIV) und eine solche von 1/20 bei beweglichen Gegenständen (IAW) vorgeschlagen. Für den VIV und das IAW droht durch die zeitliche Einschränkung, die mit Blick auf die sehr lange Lebensdauer dieser Gegenstände als viel zu kurz erscheine, ein Rückschritt gegenüber der MWSTV. Weiter befriedigt die Formulierung von Absatz 1 und 2 nach Ansicht dieser beiden Vernehmlasser generell nicht. Auch für den SAV kann der Wortlaut vereinfacht und die Abstimmung auf die Eigenverbrauchsbesteuerung verbessert werden. Der SAV bringt einen eigenen Formulierungsvorschlag, mit welchem er anregt, die Verminderung der abziehbaren Vorsteuern im Masse der beim Recht der direkten Steuern zulässigen Abschreibungen zuzulassen. Die StRK wünscht ebenfalls die Vorsteuerreduktion gemäss den Abschreibungen bei den direkten Steuern. Die FRSP stellt die Frage, ob ungebrauchte Güter der Verjährung von Absatz 3 entgehen; sie will weiter wissen, wenn dies der Fall sei, ob die in Artikel 33 Absatz 2 MWSTV vorgesehene Regel anwendbar bleibe. Die GPV ist erstaunt über die Lösung in Absatz 3. Für sie hat diese Regelung eine Art Strafcharakter. Im übrigen verschwinde die Berechnungsbasis für die nicht in Gebrauch genommenen Güter, wie sie in der MWSTV vorgesehen sei.

5. Kapitel:
Entstehung der Steuerforderung, Veranlagung und Entrichtung der Steuer

Artikel 34 Entstehung der Steuerforderung (Art. 41)
Buchstabe a: Der SAV will festhalten, dass der Empfang von Vorschüssen (nicht Vorauszahlungen) keine steuerbare Leistung darstellt und macht einen entsprechenden Textvorschlag. Der SNV hält die vorgeschlagene Formulierung bezüglich der Vorschüsse an Notare für brauchbar; er kann sich jedoch mit der bisherigen Interpretation der EStV nicht einverstanden erklären. Die StRK hält es für nötig, zwischen der Entstehung und Fälligkeit einer Forderung zu unterscheiden (vgl. hiezu Art. 71 MWSTV). Sie fragt sich zudem, ob man sich darüber bewusst ist, dass das gewählte und sicher einfachere System der Entstehung und Fälligkeit der Steuer nicht eurokompatibel ist (vgl. Art. 10 der 6. EU-Richtlinie).

Buchstabe a Ziffer 1: Durch den gewählten Wortlaut ist derjenige bevorteilt, der entgegen der Bestimmung verspätet Rechnung stellt (Treuhand-Kammer, StRK). Weil sich zudem in der Praxis Probleme bei der Festlegung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerforderung ergeben, empfiehlt die Treuhand-Kammer einen eigens formulierten Wortlaut. Die CVP beantragt, den letzten Satz betreffend der Vorauszahlungen zu streichen, da auf den eigentlichen Umsatz und nicht auf reine Bilanzvorgänge abzustellen ist.

Buchstabe a Ziffer 2: Die CVP will – entsprechend der Ziffer 1 hievor – den letzten Halbsatz ersatzlos streichen.

Buchstabe b: Die Treuhand-Kammer will den Zeitpunkt des Eintretens des Eigenverbrauchs im MWSTG geregelt wissen und die Festlegung nicht der EStV überlassen. Sie schlägt einen entsprechenden Wortlaut vor. Auch die StRK bemerkt das Fehlen einer Regelung und fragt sich, ob eine solche nicht ins MWSTG aufgenommen werden sollte.

Artikel 35 Abrechnungsart (Art. 42)
Absatz 2: Die Treuhand-Kammer bemerkt, dass unter dem Regime der MWSTV hohe Anforderungen an eine Rückgängigmachung einer Lieferung gestellt werden (die Rückgabe hat begründet und innert 30 Tagen zu erfolgen), was in der Praxis oftmals zu Problemen führt. Auch stösst sich die Vernehmlasserin daran, dass bei Verlusten der Abzug erst bei Vorlage des Verlustscheines vorgenommen werden darf, was speziell Steuerpflichtige, die Kleinstbeträge ausstehend haben, benachteiligt. Sie schlägt deshalb eine entsprechende Ergänzung des bestehenden Wortlauts vor.

Absatz 4: Zahlreiche Vernehmlasser (SHV, SZV, SWV, LPS, SGV, CVP, SAB, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, Schweizerischer Städteverband, Treuhand-Kammer, Schweizer Tourismus-Verband, ASB und Schweizerischer Baumeisterverband) unterstützen die Neufassung, wonach der Steuerpflichtige die Abrechnungsart selber wählen darf. Der SDV fragt sich, weshalb es überhaupt der antragsbedingten Bewilligung der EStV bedarf. Einige Vernehmlasser verlangen ferner die Ergänzung, dass die Form der Buchhaltung für die Zulassung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten keine Rolle spielen darf (Schweizerischer Baumeisterverband, SGV) oder die Abrechnungsart einzig dem Steuerpflichtigen zu überlassen ist (VSEI, SSIV).

Absatz 5: Entsprechend dem zu Artikel 34 Buchstabe a Ziffer 1 Gesagten will die CVP diesen Absatz ersatzlos streichen.

Artikel 36 Abrechnungsperiode (Art. 43)
Absatz 2: Der Rechtsanspruch auf andere Abrechnungsperioden wird verschiedenerorts begrüsst (z. B. SBV, SAB, VSGP, Treuhand-Kammer, VöV, SVS, ASB, SNV, SVLT, OW). Diverse Vernehmlasser wollen insbesondere auch die saisonale Abrechnung vorsehen (SHV, FDP, SWV, SGV, Schweizer Tourismus-Verband und GR), gewisse wollen die Möglichkeit zur Verlängerung der Abrechnungsperiode (SBV, VSGP, SGV, Kantonalbernischer Detaillistenverband, ZVSM und SVLT) und einige verlangen, dass kleinere und mittlere Unternehmen halbjährlich abrechnen dürfen (USPI, VSIT, FRSP). Die APCG fordert die Streichung der Formulierung «in begründeten Fällen», weil damit der Spielraum für die Verwaltung wieder zu gross wird. Nebst dem, dass der Schweizerische Obstverband für eine mögliche Verkürzung oder Verlängerung der Abrechnungsperiode eintritt, will er für die jährlich festzulegenden Abgrenzungen (z. B. Eigenverbrauch, Dienstleistungen aus dem Ausland) nicht das Kalender-, sondern das Geschäftsjahr heranziehen.

neuer Absatz: Der Kantonalbernische Detaillistenverband schlägt mit einem eigens formulierten Absatz vor, die Steuerpflichtigen für die mit der Abrechnung verbundenen Kosten zu entschädigen.

Artikel 37 Selbstveranlagung (Art. 44)
Nach Ansicht des SAV ist zu prüfen, ob das heutige System der Selbstveranlagung nicht besser durch das in Deutschland bekannte System der gemischten Veranlagung mit gleichzeitiger Voranmeldung (und entsprechender Vorauszahlung) ersetzt werden soll. Alternativ gilt es abzuklären, ob für Steuerpflichtige, die nach Saldo- oder Pauschal-Steuersätzen abrechnen, nicht eine jährliche Abrechnungsperiode mit quartalsweiser Vorauszahlung der Steuer anhand der Ergebnisse des Vorjahres eingeführt werden kann.

Artikel 39 Rückerstattung von Steuern (Art. 46)
Absatz 2: Der SAV verlangt die Streichung dieses Absatzes. Das Interesse des Staates rechtfertigt seines Erachtens keinen derart gravierenden Einbruch in das dem Institut der Verrechnung zugrundeliegende Prinzip, wonach die Forderung des Verrechnenden fällig sein muss.

Absatz 4: Dem Schweizerischen Baumeisterverband zufolge resultiert aus dieser Bestimmung für die EStV ein Zinsvorteil von 60 Tagen. Er beantragt deshalb, die Frist für den Beginn des Zinslaufs für beide Seiten gleich festzulegen. Der SAV und die StRK schlagen vor, auf den Zeitpunkt der Postaufgabe und nicht auf das Eintreffen bei der EStV abzustellen. Der SAV macht einen entsprechenden Formulierungsvorschlag.

Artikel 40 Verjährung der Steuerforderung (Art. 47)
Ein Vernehmlasser regt ergänzend zur Verjährungsfrist an, die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen, die der Verjährungsfrist entsprechen sollte, im MWSTG explizit zu erwähnen (GPV).

Absatz 2: Bei der Abrechnung nach vereinbartem Entgelt kann die Verjährung vor der Vereinnahmung gar nicht beginnen, da die Steuerforderung erst in diesem Zeitpunkt entsteht (SAV); der letzte Halbsatz ist deshalb zu streichen.

Absatz 4 (neu): Die vorgeschlagene absolute Verjährung wird vielerorts begrüsst (SHV, SVV, SAV, SWV, SNV, VSMA, ASB, Schweizer Tourismus-Verband, GL und OW, Treuhand-Kammer und APCG). Einige (Schweizerischer Städteverband, Industrie-Holding, CVP, VTB, APCG, USPI, VSHL, VSD, SVIT, SSIV, KZEI, FRSP und Treuhand-Kammer) wollen die Verjährungsfrist auf zehn Jahre begren-

zen (entsprechend der Bezugsverjährung nach Artikel 121 DGB und Artikel 60, 67, 127 und 962 OR). Der VSEI will die Verjährungsfrist von 15 Jahren einzig im Bereich der Liegenschaften anwenden, daneben soll die Verjährungsfrist gemäss OR Anwendung finden. GE schlägt eine relative Verjährungsfrist von zehn Jahren vor, der Aufbewahrungsfrist für Geschäftsunterlagen nach Artikel 962 OR folgend. Im Falle der absoluten Verjährung zieht er eine Frist von 15 Jahren – in Verbindung mit Artikel 41 hienach – vor. Der SZV regt aus administrativen Gründen an, die Verjährungsfrist bei fünf Jahren zu belassen. Der StRK erscheint die gewählte Neufassung nicht sehr klar; dies betrifft nicht die absolute Verjährung der Steuerforderung, sondern beispielsweise das ausser acht lassen der damit verbundenen Fragen der Veranlagung.

Artikel 41 Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 48)
Absatz 1: Die absolute Verjährung und die damit verbundene Verlängerung werden verschiedenerorts begrüsst (SHV, SVV, SWV, OW, Treuhand-Kammer und Schweizer Tourismus-Verband). Einige Vernehmlasser wollen auch hier den Anspruch auf zehn Jahre begrenzen (Treuhand-Kammer, CVP, USPI, Industrie-Holding, SVIT, FRSP und Schweizerischer Städteverband). Auch die StRK fragt sich, ob für die im Zusammenhang mit der Rechtssicherheit geltend gemachten Gründe die Frist von 15 Jahren nicht zu hoch angesetzt ist. Der SAV, die StRK und die ASB stellen fest, dass es sich hier – im Gegensatz zu Artikel 40 – um eine unterbrechbare und durch Stillstand hemmbare (also relative) Frist von 15 Jahren handelt. Da die Frist schon auf 15 Jahre festgesetzt ist, muss sie wohl auch absolut sein (SAV, ASB). Die StRK hält es für möglich, dass es sich dabei um einen Irrtum handelt, wollte man auch hier (wie bei Art. 40) neben der absoluten Verjährung von 15 Jahren eine relative Verjährungsfrist von fünf Jahren vorsehen. Es ist nach dem SAV und der StRK hingegen nicht einzusehen, weshalb nicht – wie bei der Verjährung der Steuerforderung – neben der absoluten eine relative Frist von fünf Jahren vorgesehen werden kann. Für die beiden Vernehmlasser vermag das Argument, eine längere Verjährungsfrist sei schon im Hinblick auf die in Artikel 33 vorgesehene Frist von zehn Jahren notwendig, nicht zu überzeugen, entsteht doch der Rückforderungsanspruch im Falle der Einlageentsteuerung erst im Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug tatsächlich eintreten. Der SZV will die Verjährungsfrist bei fünf Jahren belassen.

neuer Absatz: Damit soll nach der CVP eine fünfzehnjährige Frist für die Entsteuerung im Bereich von Artikel 33 vorgesehen werden.

Auch der SAV formuliert einen neuen Absatz, wonach der Anspruch auf Vorsteuerabzug in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist, verjährt. VS und UR wollen zur Optimierung der Zusammenarbeit zwischen den kantonalen Steuerbehörden und der EStV eine Dezentralisierung der Hauptabteilung Mehrwertsteuer. Diese Reorganisation, die ihres Erachtens auch im Interesse einer bürgernahen und benutzerfreundlichen Verwaltung liegt, soll im MWSTG verankert werden.

6. Kapitel: Behörden

Artikel 42 Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 49)
Die StRK und die Treuhand-Kammer stellen fest, dass über die Besteuerung von Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Beförderungsmitteln nichts vermerkt ist; letztere regt – weil ihres Erachtens diese Beförderungen aus Wettbewerbsgründen besteuert werden müssen – an, die Vornahme der Besteuerung der EZV zu übergeben und macht einen Formulierungsvor-

schlag. Einen solchen macht auch der SAV, womit er die Zuständigkeit der EStV im Rahmen des Verlagerungsverfahrens verankern will.

neuer Absatz: Der SAV und das IAW regen an, einen neuen Absatz zu erlassen, wonach beim Gesetzesvollzug die Verfassungsprinzipien der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen sowie der Verhältnismässigkeit zu beachten sind.

neuer Artikel
Der EDSB formuliert – in Anlehnung an Artikel 17 Absatz 2 und Artikel 19 Absatz 3 DSG – einen neuen Artikel 42*a*, worin aus Gründen des Datenschutzes die von der Verwaltung verwendeten automatischen Registratur- und Dokumentationssysteme behandelt werden.

Artikel 43 Amtshilfe (Art. 50)
Die Zusammenarbeit zwischen den Kantonen und der EStV, insbesondere der Austausch von Informationen, ist gesetzlich festzulegen (VS).

Absatz 2: Die Treuhand-Kammer regt an, zusätzlich das Berufsgeheimnis (Art. 321 StGB) und das Bankgeheimnis (Art. 47 BankG) aufzuführen. Der StRK erscheint es wünschenswert, am Ende des ersten Satzes die Formulierung «... von Bedeutung sein können ...» mit «... von Bedeutung sind ...» zu ersetzen.

Absatz 3: Weil derartige Streitigkeiten nicht dermassen bedeutend sind, dass deswegen gleich eine Kantonsregierung bemüht werden muss, empfiehlt LU, den Wortlaut wie folgt anzupassen: «... sofern die zuständige kantonale oder kommunale Behörde das Auskunftsbegehren abgelehnt hat, ...».

Absatz 4: Die CVP beantragt die Streichung dieser Bestimmung, da diese – im Hinblick auf die schweizerische Milizdemokratie und -verwaltung – zu weit gefasst ist; darüber hinaus kennt das DBG keine derartige Amtshilfe. Auch die StRK fragt sich, ob diese Bestimmung nicht doch zu weit führt.

Artikel 44 Geheimhaltung (Art. 51)
Absatz 1: Obwohl inhaltlich nicht zu beanstanden, will der SAV aus systematischen Gründen diesen Absatz gleich formuliert wissen wie Artikel 110 Absatz 1 DBG.

7. Kapitel: Verfahren

ZH stellt fest, dass die Änderungsvorschläge, welche die Durchsetzung der MWST zum Gegenstand haben, den Bezugsorganen neue Einschränkungen auferlegen. Die Steuerbehörden benötigen jedoch vielmehr griffigere Mittel zur Durchsetzung der Gesetzgebung, weshalb auf die vorgeschlagenen Änderungen zu verzichten ist. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gilt im Steuerrecht als allgemeiner Grundsatz und bedarf keiner Erweiterung auf Gesetzesstufe.

Artikel 45 An- und Abmeldung als Steuerpflichtiger (Art. 52)
Absatz 1: Die Treuhand-Kammer und die StRK halten es insbesondere bei Umstrukturierungen von Unternehmen (Art. 5 Abs. 5) für sinnvoll, wenn die MWST-Nr. übernommen werden kann. Während die Treuhand-Kammer die Worte «nicht übertragbare» ersatzlos streichen will, regt die StRK an, im MWSTG festzuhalten, unter welchen Voraussetzungen eine Übertragung möglich ist.

Artikel 46 Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen (Art. 53)
Absatz 2 (neu): Der SVV, der SAV, die ASB und die CVP begrüssen die vorgenommene Änderung. Die Treuhand-Kammer will auch die Berufsgeheimnisse nach Artikel 321 StGB und Artikel 47 BankG in dieser Bestimmung nennen und macht einen entsprechenden Textvorschlag. TG setzt sich für die ersatzlose Streichung

des dritten Satzes ein, kennt man solche Experten doch auch bei den direkten Steuern nicht. Die SP fordert die Regelung der MWSTV, geht ihr die in der neuen Fassung verankerte Anonymisierung der Namen der Klienten zu weit, weil dadurch die Sicherung der Steuern und die Bekämpfung von Hinterzugsdelikten erschwert werden. Die FRSP will den letzten Satz wie folgt ergänzen: «... des experts indépendants et neutres ...». Der SNV sieht in der neuen Regelung den Vorteil, als neutrale Person einen Notar beizuziehen, der ebenfalls dem strengen Berufsgeheimnis untersteht wie der kontrollierte Steuerpflichtige. Die StRK bemerkt, dass ihre Bezeichnung auf Französisch nicht «commission fédérale de recours en matière fiscale», sondern «commission fédérale de recours en matière de contributions» heisst. Die StRK stellt im Zusammenhang mit dieser Bestimmung einen Katalog mit Punkten auf, die ihres Erachtens einer Klärung bedürfen; insbesondere befürchtet sie, dass dem Steuerpflichtigen ein (zu) grosses Recht einberäumt wird, und sie fragt sich, ob sich dieses Vorgehen allenfalls nur für «Fälle begründeten Zweifels» rechtfertigt. Sie regt ferner die gesetzliche Regelung einer Reihe von Punkten an (z. B. Verfahrensbestimmungen, Funktion der Kontrollorgane) und weist darauf hin, dass dem Präsidenten der StRK mit der vorgeschlagenen Lösung eine grosse Macht zuteil wird.

Artikel 47 Buchführung (Art. 54)
Absatz 1 (ergänzt): Neun Vernehmlasser begrüssen die Änderungen (SWV, SAV, SHV, BS, Treuhand-Kammer, Schweizer Tourismus-Verband, ASB, Waldwirtschaft und Schweizerischer Baumeisterverband). Der Schweizerische Baumeisterverband will zudem eine griffigere Formulierung, wonach die Buchhaltung der Steuerpflichtigen nur für die korrekte Steuererhebung, nicht aber für Statistiken der EStV einzurichten ist. Der SVV verlangt eine Formulierung, wonach Bestimmungen der EStV keine zwingenden handelsrechtlichen Bestimmungen verletzen dürfen. Der SGV unterstützt die Änderungen, fände es aber besser, wenn allein die Bestimmungen der handelsrechtlichen Jahresrechnung für anwendbar erklärt würden. Die Industrie-Holding beantragt, die Kompetenz aus demokratisch-rechtsstaatlichen Gründen nicht der EStV, sondern dem EFD zuzuweisen. Die StRK fragt sich, ob die Formulierung «... richtige Erhebung der MWST ...» nicht einer Erklärung bedarf oder ob sie überhaupt nötig ist.

Absatz 2: Entsprechend Artikel 962 Absatz 1 OR sollte die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher u. dgl. auf zehn Jahre ausgedehnt werden; damit kann auch den Zugriffsmöglichkeiten der kantonalen Steuerverwaltungen, die längere Verjährungsfristen kennen, entgegen gekommen werden (LU). Der Schweizerische Städteverband will die Aufbewahrungspflicht der Verjährungsfrist angleichen.

Absatz 3: Die Präzisierungen zu diesem Absatz werden vielerorts begrüsst (Municipalité de Lausanne, BS, STV, ASB, Eidg. Filmkommission, SMR, Coop, SGV, Treuhand-Kammer, SAV, SVFB, Schweizerischer Städteverband). Im Hinblick darauf, dass das «heterogene Gebilde Kanton» nur noch als ein Steuerpflichtiger gelten kann, verlangen verschiedene Vertreter von Gemeinwesen (FDK, LU, SG, JU, NW, AI und BL) innerhalb eines Kantons die gleichzeitige Anwendung von Pauschal-Steuersätzen und effektiven Sätzen. Zudem sollte die Minimaldauer der gewählten Option bei Pauschal-Steuersätzen (Wechsel von der Abrechnung mit effektiven Sätzen zu Pauschal-Steuersätzen) kürzer festgelegt werden (1–6 Jahre; FDK, Municipalité de Lausanne, SG, FR, JU, BL, NW, AI und LU). Einige Vernehmlasser regen an, den Saldosteuersatz bzw. Pauschal-Steuersatz (z. T. einschliesslich der Umsatzgrenzen) im MWSTG namentlich zu erwähnen (SHV, SVFB, SAV, Schweizerischer Baumeisterverband, Provida, FDP, SGV, SDV und

Municipalité de Lausanne). Gleich viele Vernehmlasser (SHV, Schweizer Tourismus-Verband, VSEI, Schweizerischer Coiffeurmeister-Verband, SWV, GR, FDP, Schweizerischer Baumeisterverband, SSIV, VSHL) wollen die Obergrenze bei Saldosteuersätzen auf eine Million, der STV, die Provida, der SVFB, der SGV und der SDV auf 1,5 Millionen und der SAV auf 3 Millionen Franken erhöht wissen. Fünf Vernehmlasser (Suisseculture, Eidg. Filmkommission, BAK, VSFG und SMR) wünschen sich auch Saldosteuersätze im Bereich kultureller Dienstleistungen. Der Schweizerische Coiffeurmeister-Verband will an der halbjährlichen Abrechnung bei Saldosteuersätzen festhalten. Der SAV fragt sich, ob die Pauschalsätze nicht durch eine verwaltungsunabhängige Stelle zu überprüfen sind und regt zudem an, dass bei einer Erhöhung der Pauschalsätze der Steuerpflichtige nicht an eine Mindestdauer der Abrechnung mit Pauschalsätzen gebunden ist. Die Gewährung des Vorsteuerabzugs bei Pauschalspesen wird verschiedenerorts begrüsst (z. B. VSEI, Schweizerischer Baumeisterverband, FRSP, Treuhand-Kammer). Der SGV will, dass im MWSTG geregelt wird, dass die in Gesamtarbeitsverträgen verankerten Spesenpauschalen ebenfalls zum Vorsteuerabzug zugelassen werden. Desgleichen will der SSIV pauschale Verpflegungs- und Reisespesen zum Vorsteuerabzug zulassen. Die Treuhand-Kammer hält es für notwendig zu vermerken, dass der Vorsteuerabzug nur auf Pauschalspesen für Aufwendungen im Inland, nicht aber für solche im Ausland statthaft ist und macht einen entsprechenden Textvorschlag. Zur gleichen Frage äussert sich auch die StRK. TG will den letzten Satz ersatzlos streichen. Bei den direkten Steuern können aus zeitlichen Gründen nämlich nur Stichproben beim verbuchten Aufwand vorgenommen werden und überdies hinkt die Veranlagung der DBST systembedingt der Abrechnungsperiode der MWST hinterher (im Zeitpunkt der Quartalsabrechnung ist der Aufwand bei der direkten Steuer noch nicht geprüft und anerkannt). Zudem stellt sich die Frage, was bei Mehrwertsteuerpflichtigen vorzukehren ist, die nicht bundessteuerpflichtig sind.

Artikel 49 Auskunftspflicht Dritter (Art. 57)

Absatz 1: Der SAV hält die Formulierung zwar für zweckmässig, schlägt jedoch, weil ihm die Auslegung von Artikel 49 Absatz 3 durch die EStV zu restriktiv erscheint, folgende Anpassung vor: «Die EStV ist unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips befugt ...».

Artikel 50 Überprüfung (Art. 58)

Absatz 2: Die Treuhand-Kammer, der SAV, der SGV, die Waldwirtschaft, der SWV und der SVV begrüssen die vorgenommene Anpassung. Der SNV stimmt dem Wortlaut dieses Absatzes zu, sofern der vorgeschlagene Artikel 46 Absatz 2 übernommen wird und die EStV die Bestimmung wie bis anhin anwendet. Die CVP schlägt zum Schutze des Berufsgeheimnisses den Nachsatz «Vorbehalten bleibt Artikel 46 Absatz 2» vor. Der SHV ist der Meinung, dass grundsätzlich auch unter dem Regime der MWSTV Kontrollen im voraus anzuzeigen sind. Der Schweizerische Baumeisterverband sieht diese Bestimmung im Widerspruch zu Artikel 47 Absatz 1, weil der EStV Zugang zur Finanz- und Betriebsbuchhaltung gewährt werden muss. Er beantragt deshalb, das Wort «Betriebsbuchhaltung» aus der Bestimmung zu streichen.

Absatz 3: Die Treuhand-Kammer will diese Bestimmung auch auf das Berufsgeheimnis im Sinne von Artikel 321 StGB ausgedehnt wissen und macht einen entsprechenden Textvorschlag. Die ASB unterstützt die Übernahme der bisher geltenden Regelung.

neuer Absatz: Aus der Sicht des SAV soll in Absatz 2 nicht nur auf das Bankgeheimnis verwiesen werden, sondern es soll – mit einem neuen Absatz – zudem auch ein Vorbehalt betreffend das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis gemacht werden.

Artikel 51 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 59)
Absatz 1: Die Treuhand-Kammer verlangt, dass die EStV nicht nur Entscheide auf Verlangen des Steuerpflichtigen, sondern auch auf Begehren der Mithaftenden (gem. Art. 25 hievor) fällt, wie dies in Artikel 5 WUB geregelt war. Auch die StRK fragt sich, ob nicht eine entsprechende Präzisierung im MWSTG vorzunehmen ist.

Absatz 2: Die CVP will die Ergänzung: «Im übrigen sind entgegen Artikel 2 alle Vorschriften des VwVG anwendbar, einschliesslich der Artikel 12–19 und 30–33». Diese Bestimmungen, welche die EStV nach dem Kommentar zur MWSTV nicht anwenden will, enthalten laut der CVP genaue Verfahrensvorschriften für die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie für die Gewährung des rechtlichen Gehörs und sollen deshalb im MWSTG festgehalten werden. Auch die StRK fragt sich, ob betreffend Artikel 2 VwVG nicht eine klarere Formulierung gefunden werden muss.

neuer Absatz: Die CVP hält es für eine zeitraubende Formalität, wenn die gleiche Verwaltung nach Erlass eines Entscheides noch einen Einspracheentscheid fällen muss, und regt deshalb an, dass der Steuerpflichtige selber entscheiden kann, ob er nach dem Entscheid Einsprache nach Artikel 52 oder Verwaltungsbeschwerde nach Artikel 53 erheben will.

Artikel 52 Einsprache (Art. 60)
Für Fälle, in denen gegen viele Steuerpflichtige in derselben Angelegenheit ein Rechtsmittelverfahren eröffnet wird (und eines bereits vorangeschritten ist), möchte die Treuhand-Kammer – auf Antrag des Einsprechers – eine vorübergehende Einstellung bzw. Sistierung vorsehen, sofern die Gefahr der absoluten Verjährung nicht besteht. Sie schlägt einen entsprechenden Absatz vor.

Absatz 1: Entsprechend dem von der CVP neu vorgeschlagenen Absatz zu Artikel 51 ergibt sich hier die Ergänzung: «... können vorbehältlich Artikel 51 Absatz ...».

Absatz 4: Die StRK stellt einen Widerspruch zu Artikel 52 Absatz 3 VwVG fest. Dieser letzte Absatz regelt nichts darüber, ob die Einsprache gültig ist, wenn die Vollmacht fehlt. Gegebenenfalls sollten die Behörden aufgrund der Akten entscheiden.

Artikel 53 Verwaltungsbeschwerde (Art. 61)
Die SP und der SGB fordern, dass sich die StRK aus unabhängigen Persönlichkeiten zusammensetzen muss und nicht wie bisher Personen Einsitz haben dürfen, die gleichzeitig als Steuerberater private Mandate ausüben und dadurch häufig in kollusionsähnliche Entscheidsituationen geraten. Allenfalls ist eine Vollamtlichkeit der Mitglieder anzustreben. Entsprechend dem von der CVP neu vorgeschlagenen Absatz zu Artikel 51 ergibt sich hier die Ergänzung: «Einspracheentscheide sowie Entscheide im Sinne von Artikel 51 Absatz ...». Der SAV und die StRK halten fest, dass der Titel falsch gewählt ist, handelt es sich bei diesem Rechtsmittel doch nicht um eine «Verwaltungsbeschwerde», sondern um eine «Beschwerde». Der Titel ist entsprechend anzupassen.

Artikel 54 Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 62)
Absatz 2: Der SHV und der SWV halten es für überflüssig, wenn auch die EStV zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt ist und beantragen, den Absatz zu streichen.

Artikel 56 Kosten und Entschädigungen (Art. 64)
Es wird angeregt, bis und mit dem Einspracheverfahren keine Kosten zu erheben (STV, SWV, Industrie-Holding und Basler Handelskammer). Zur Begründung werden die gegenwärtige Praxis der EStV im Zusammenhang mit Artikel 30 MWSTV und das allgemeine Steuerrecht, wo bis und mit der Einsprache auch keine Kosten erhoben werden, angeführt. Nach dem SGV sollen frühestens im Einspracheverfahren Kosten erhoben werden. Die Treuhand-Kammer und der SAV wollen auf Kosten bei Entscheiden und Einspracheentscheiden grundsätzlich verzichten und tendieren dabei für eine Angleichung an Artikel 135 DBG (einschliesslich einer partiellen Kostenüberwälzung im Sinne von Artikel 123 Absatz 2 DBG). Der SAV macht einen entsprechenden Formulierungsvorschlag.

Absatz 1: Die StRK fragt sich, weshalb hier eine «Kann-Formulierung» gewählt wurde.

Absatz 2: Nach Auffassung des SHV und des Schweizer Tourismus-Verbandes geht diese Bestimmung einseitig zu Lasten der Rechtsuchenden; deshalb fordern sie entweder die ersatzlose Streichung oder ein Heraufsetzen der Anforderungen. Die StRK stellt fest, dass die anderen Bundessteuern, insbesondere die DBST, in der Regel keine Kosten im Veranlagungs- und Entscheidverfahren vorsehen. Sie fragt sich, ob die rechtliche Harmonisierung nicht eine Frage der Rechtssicherheit darstellt und ob es richtig ist, für erste Entscheide Kosten aufzuerlegen.

Absatz 5: Die StRK konstatiert, dass mit der gewählten Lösung dem Steuerpflichtigen einerseits zwar Kosten auferlegt werden, er aber anderseits – im Falle dass er obsiegt – keine Parteientschädigung erhält.

Artikel 57 Betreibung (Art. 65)
Absatz 3: Der SHV und der SWV halten diese Bestimmung für unklar formuliert und wollen vermerkt haben, dass es sich hiebei ausschliesslich um die Beseitigung eines Rechtsvorschlages für Betreibungen handelt, die vor Zustellung des Entscheides angehoben worden sind.

Artikel 58 Sicherstellung (Art. 66)
Vier Vernehmlasser (SWV, SHV, SMBK und Schweizer Tourismus-Verband) lehnen es ab, der EStV die Kompetenz zur Sicherstellung von Steuerbetreffnissen einzuräumen, die noch nicht einmal fällig sind. Der SGV und der SMBK verlangen, dass die Arrestaufhebungsklage möglich sein sollte. Der SAV verlangt eine Konkretisierung der Sicherstellungspflicht, wobei zusätzlich eine zeitliche Umschreibung der sicherzustellenden Steuern zweckmässig erscheint.

Absatz 1: Der SAV schlägt folgende Ergänzung vor: «... noch fällig sind, aufgrund der Erfahrungswerte der letzten drei Kalenderjahre für höchstens ein Jahresbetreffnis sicherstellen zu lassen, wenn ...».

Absatz 1 Buchstabe d: Der SAV fordert die ersatzlose Streichung. Gleiches regt die StRK an, da man ihres Erachtens Gefahr läuft, die Eidgenossenschaft in einem Konkursverfahren zu bevorteilen.

Absatz 5: Der SHV, SWV und Schweizer Tourismus-Verband beantragen die ersatzlose Streichung.

Artikel 59 Andere Sicherungsmassnahmen (Art. 67)
Absatz 1: Der Schweizerische Baumeisterverband unterstützt die Verrechnungsmöglichkeit, sofern sie gleich gehandhabt wird wie bei der DBST.

Absatz 1 Buchstabe b: Dem SAV geht diese Bestimmung zu weit, und er will sie deshalb fallen lassen. Ebenfalls nicht einverstanden damit sind der SHV und der SWV, weil es eine Massnahme mit strafendem («pönalem») Charakter darstellt, die sich auf ein zukünftiges Verhalten bezieht. Die Bestimmung sei deshalb entsprechend zu korrigieren.

Absatz 2: Diese Bestimmung geht dem SAV zu weit, insbesondere werden damit ohne Notwendigkeit Steuerpflichtige mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland diskriminiert. Er verlangt deshalb die Streichung des letzten Satzes.

neuer Artikel
Weil in anderen Steuerarten üblich und bei der Einfuhrsteuer ebenfalls vorgesehen, verlangt der SAV auch bei der Steuer im Inland das Instrument des Steuererlasses. Dieser gehört als Mittel des staatlichen Ausgleichs und als Umsetzung des Billigkeitsgedankens in eine moderne Abgaberegelung. Der SAV macht einen entsprechenden Textvorschlag.

3. Titel: Steuer auf den Einfuhren
1. Kapitel: Allgemeine Bestimmungen

Artikel 66 Steuerobjekt (Art. 69)
Absatz 3: Die FRSP, der Verband Schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften u. a. begrüssen diese Neuregelung.
- Die Melisa SA, Merkur, die PND und die Naville Presse beantragen die Ergänzung des Anwendungsbereichs auf Presseerzeugnisse;
- die Procinema, der SHIV, der SSV auf Gegenstände des Immaterialgüterrechts (z. B. Filme und Tonbänder);
- die SRG auf Programmsoftware (wie z. B. Spielfilme und Tondokumente);
- die CVP auf Werkexemplare urheberrechtlich geschützter Werke wie Datenträger mit Computerprogrammen u. a.;
- die Basler Handelskammer auf weitere hochwertige Güter;
- die Industrie-Holding, die GPV auf weitere Gegenstände (neben Software, namentlich auf Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte usw., hochwertige Güter, weitere Gegenstände, für die sich nach den wirtschaftlichen Umständen ein solches Vorgehen rechtfertigt).

Der SAV verlangt die generelle Einführung des Verlagerungsverfahrens für nach Artikel 17 Steuerpflichtige. Der SVV, der SHIV, die Industrie-Holding beantragen, die Beschränkung «in grossem Umfang» zu streichen und dem Steuerpflichtigen, der die hier genannten Voraussetzungen erfüllt, einen Rechtsanspruch auf dieses Verfahren einzuräumen. Die ASB regt an, die Bewilligung nicht als Kann-Vorschrift auszugestalten; ferner erweise sich das Erfordernis der Gewähr für eine ordnungsgemässe Versteuerung als entbehrlich. Der SAV schlägt vor, Artikel 66 mit einem neuen Absatz zu ergänzen, welcher vorsieht, dass einzig der Gegenstand Objekt der Einfuhrsteuer ist, wenn dieser bloss untergeordneter Träger einer Dienstleistung oder eines immateriellen Rechts ist. Einen entsprechenden Vorschlag unterbreitet auch die StRK. Die Treuhand-Kammer möchte den geltenden Artikel 66 belassen, dagegen diese Frage in allgemeiner Weise in einem neuen Artikel 75^{bis} regeln. Für eine solche Plazierung der im Artikel 66 anzubringenden Ergänzungen spricht sich auch die Industrie-Holding aus.

Artikel 67 Steuerbefreite Einfuhren (Art. 70)
Buchstabe d: Suisseculture, die Eidgenössische Filmkommission, der VSFG und die VTS verlangen die Ausdehnung der Steuerbefreiung auf Produkte der Audiovision (namentlich Filme). Der VSBH und der SGV verlangen eine Steuerbefreiung der Einfuhr von Briefmarken.

Buchstabe h: Die FRSP macht darauf aufmerksam, dass in der französischen Fassung nicht von «vorübergehender Einfuhr», sondern «Ausfuhr» gesprochen wird.

Artikel 68 Steuerpflicht (Art. 71)
Die SP, der SGB sprechen sich für die Beibehaltung des geltenden Rechts (Variante I) aus.

Absatz 2 und 3 (neu): Die LPS, die CVP, die FDP, der SHIV, die Treuhand-Kammer, OW, BS, JU, die FRSP, die VSIG treten für die in diesen beiden Absätzen formulierte Variante II ein, ferner ZH, der zusätzliche Erleichterungen wünscht. Die GPV befürworten auch diese Lösung, wünschen indessen, dass einzig der Importeur für die Einfuhrsteuern haftet. Für den SSV ist desgleichen entscheidend, dass die Solidarhaftung der Zollzahlungspflichtigen, insbesondere des Spediteurs, aufgehoben und einzig der Importeur steuerpflichtig erklärt wird, wenn dieser als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, von der EZV die Einfuhrsteuer in Rechnung gestellt erhält und dem gewerbsmässigen Zolldeklaranten einen Auftrag erteilt hat. Die Basler Handelskammer verlangt eine Beschränkung der Einfuhrsteuerpflicht auf die Importeure. Der SAV verlangt eine Aufhebung der Solidarhaftung der Zollzahlungspflichtigen gemäss Zollgesetzgebung, wenn das Verlagerungsverfahren zur Anwendung kommt. Die StRK stellt die Frage, ob es sinnvoll ist, dass die EZV in bezug auf die Solidarhaftung unterschiedliche Regeln anwenden muss für die Erhebung von Zöllen einerseits und der Einfuhrsteuer anderseits.

Artikel 69 Steuerbemessungsgrundlage (Art. 72)
Absatz 1 Buchstabe b: Nach dem Dafürhalten des SAV ist der Ausdruck «Normalwert» durch «Marktwert» zu ersetzen. Die StRK hält diese Bestimmung für überflüssig.

Absatz 1 Buchstabe c: Der SAV und die StRK sind der Meinung, dass diese Regel ersatzlos zu streichen ist, da die gesetzliche Grundlage fehlt, auch den Wert der ausgeführten Arbeiten zu besteuern. Die Provida schlägt eine Ergänzung dieses Artikels vor: «Bei Arbeiten an Gegenständen durch ausländische Handwerker ohne Einfuhr von Waren besteht die Deklarationspflicht beim Steuerpflichtigen».

Absatz 2 Buchstabe b: Der SSV beantragt, dass unter den Nebenkosten auch die Verzollungskosten aufgeführt werden.

Artikel 70 Steuersätze (Art. 73)
Buchstabe a: Die SGU beantragt eine Ergänzung in dem Sinne, dass hier die Transportgebinde als zum Satz von 2 Prozent steuerbare Einfuhren ausdrücklich genannt werden.

Buchstabe b: Der SMS, der Schweizerische Obstverband, die MITA, der SHIV, die Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften beantragen die Streichung des Zusatzes, welcher sich auf die Mehrweggebinde bezieht. Begründung: Gleich wie beim Inlandumsatz von Gegenständen, die in Mehrweggebinden geliefert werden, stellt die Abgabe des Mehrweggebindes selbst keine Lieferung, der hiefür geleistete Betrag somit kein Entgelt, sondern lediglich eine der Steuer nicht unterliegende Sicherungs- oder Garantiehinterlage (Depot) und die Rückgabe des Depots demzufolge keine Entgeltsminderung dar. Die GPV halten dafür, dass das Mehrwegge-

binde immer dem gleichen Steuersatz unterliegen soll wie der Inhalt. Die UNIVIN, der SWV, OW, die Fenaco dagegen begrüssen die Ergänzung dieses Buchstabe b um den Zusatz betreffend die Mehrweggebinde; der SWV verlangt jedoch wegen zerbrochener Gebinde zusätzlich einen Pauschalabzug von maximal 5 Prozent des Steueranteils auf den Gebinden. Der SHV, der SV-Service, der Schweizer Tourismus-Verband, der SMBK und Coop beantragen die Beibehaltung der bestehenden Regelung der MWSTV. Der SAV wünscht bei der Einfuhrsteuer die sinngemässe Anwendung des neuen Artikels 27 Absatz 2.

neuer Buchstabe: Die Treuhand-Kammer schlägt einen neuen Buchstabe c vor, worin angeordnet wird, dass Mehrweggebinde, welche zusammen mit einem darin enthaltenen Gegenstand eingeführt werden, dem gleichen Steuersatz unterliegen wie der umschlossene Gegenstand.

Artikel 71 Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruchs (Art. 74)
Absatz 2: Nach dem Dafürhalten der Basler Handelskammer und des SHIV ist die Pflicht zur Leistung einer Sicherheit aufzuheben. Zweifel an der Angemessenheit, eine Sicherheitsleistung für die Einräumung des Zahlungsaufschubs zu verlangen, hat auch die StRK. Der SSV hält dafür, dass eine Sicherstellung der Einfuhrsteuerschulden nur im Rahmen des Artikels 58 verlangt werden darf.

neuer Absatz: Die Industrie-Holding schlägt einen neuen Absatz 4 mit folgendem Text vor: «In den Fällen von Artikel 66 Absatz 3 und 4 ist die Steuer nach den Bestimmungen von Artikel 38 abzuliefern». Einen entsprechenden Antrag stellt auch die Treuhand-Kammer, indessen mit einem Anwendungsbereich, wie er in dem von dieser Kammer vorgeschlagenen neuen Artikel 75bis verlangt wird. Der SSV schlägt eine Neuformulierung der Absätze 2–4 vor: Danach ist die Einfuhrsteuer grundsätzlich sofort fällig. Verfügt der Importeur oder der mit der Verzollung Beauftragte bei der EZV über ein Einfuhrsteuerkonto und kann die Einfuhrsteuer dem Konto belastet werden, so wird die Einfuhrsteuer 60 Tage nach Rechnungsstellung durch die EZV fällig. Dabei sollen Steuerpflichtige mit Wohn- oder Geschäftssitz oder einer Betriebsstätte in der Schweiz das Recht haben, bei der EZV ein Einfuhrsteuerkonto zu führen.

Artikel 72 Verjährung der Steuerforderung (Art. 75)
Die CVP, die Industrie-Holding, der SAV, die Treuhand-Kammer verlangen die Einführung der absoluten Verjährung.

Artikel 73 Verjährung von Rückvergütungsansprüchen (Art. 76)
Die CVP, die Industrie-Holding, der SAV, die Treuhand-Kammer verlangen die Einführung der absoluten Verjährung.

Artikel 74 Rückerstattung wegen Wiederausfuhr (Art. 77)
Absatz 3: Der SAV verlangt die ersatzlose Streichung dieser Bestimmung, da die hier vorgesehene Vorkehr einen Akt einseitiger polizeilicher Massnahmen zugunsten des ausländischen Fiskus darstellt.

neuer Artikel
Gemäss dem Vorschlag der Treuhand-Kammer soll nach Artikel 75 ein neuer Artikel eingefügt werden, welcher das Verlagerungsverfahren für einen bestimmten Kreis von Gegenständen vorsieht.

Artikel 76 Erlass (Art. 80)
Absatz 1 Buchstabe d: Der SSV und BS befürworten die hier vorgeschlagene Erlassregelung (Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit des Importeurs). Die StRK und TG erachten den ergänzenden Satz, welcher die Zahlungsunfähigkeit des

Importeurs umschreibt, als unnötig; wenn erforderlich, kann dieser Begriff in einer Verordnung oder auf dem Wege der Rechtsprechung definiert werden.

4. Titel: Strafbestimmungen (neu)

Der SHV, der SWV und der Schweizer Tourismus-Verband bezeichnen sowohl die Vereinheitlichung der Strafbestimmungen bei der Einfuhr und beim Inlandumsatz als auch die Anlehnung an das DBG als «vernünftig». Die LPS hält die Strafbestimmungen für klarer. Die CVP ist grundsätzlich einverstanden, erachtet jedoch die Bussen als zu hoch. Auch der SSV und die Treuhand-Kammer begrüssen die Vereinheitlichung für Einfuhr und Inlandumsatz, möchten jedoch noch weitergehen (vgl. die einzelnen Artikel). Letztere moniert nach wie vor bestehende Verfassungs- und EMRK-Widrigkeiten und verlangt eine Totalrevision des VStrR. Die SP und die VSA verlangen griffigere Strafbestimmungen, starke Kontrollmöglichkeiten und materielle Ressourcen zur Bearbeitung der Fälle. Bei der Gesetzgebung sei eng mit den Praktikern zusammenzuarbeiten, die die Schlupflöcher kennen.

Artikel 77 Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 82)
Der SAV und die CVP erachten die Höchstbusse als zu hoch und verlangen eine Reduzierung auf 10 000 Franken, die Treuhand-Kammer schlägt 5000 Franken vor. Drei Verbände aus dem Bereich Import und Handel beantragen, dass nur grobe, nicht aber einfache Fahrlässigkeiten zu bestrafen sind. Die SWA finden es stossend, dass die fahrlässige und die vorsätzliche Tatbegehung der gleichen Strafnorm unterstehen. Die StRK fragt, ob man nicht besser die Norm zwischen den Buchstaben a–c (passive Gefährdung) und d und e (aktive Gefährdung) unterteilen sollte.

Buchstabe c: Der SAV findet diesen Buchstaben als zu wage.

Artikel 78 Steuerhinterziehung (Art. 81)
Der SSV verlangt, dass nur die vorsätzliche Tat strafbar sein soll. Die CVP und die Treuhand-Kammer möchten eine mildere Strafe bei Selbstanzeige (s. jedoch Art. 13 VStrR, der Straffreiheit vorsieht). Die Treuhand-Kammer beantragt weiter, die fahrlässige Hinterziehung zugunsten eines Dritten zu streichen und dafür eine Strafnorm analog Artikel 177 DBG einzuführen. Der SAV stellt den Antrag, einen von der Höhe der hinterzogenen Steuer unabhängigen, allein dem Schuldprinzip verpflichteten Bussenkatalog einzubauen und auf die Strafbarkeit des Versuchs zu verzichten. Grundsätzliche Fragen stellt die StRK: Sie fragt nach dem Verhältnis zwischen Artikel 77 und der versuchten Hinterziehung sowie zwischen Artikel 77 Buchstabe e und dem unrichtigen Deklarieren nach Artikel 78.

Absatz 2: Die StRK regt an, das «und» durch ein «oder» zu ersetzen.

Artikel 79 Juristische Personen (Art. 83)
Die CVP verlangt die Streichung dieser Bestimmung und verweist auf Artikel 7 VStrR. Ebenfalls die StRK erachtet eine Sonderlösung allein für die MWST als unangemessen. Die Strafbarkeit juristischer Personen sollte bei allen Bundessteuern gleich geregelt werden. Der SAV findet die bisherige Regelung in der MWSTV fortschrittlicher. Die Treuhand-Kammer macht darauf aufmerksam, dass auch bei der Bestrafung juristischer Personen eine natürliche Person, die zu ermitteln sei, schuldhaft handeln müsse.

Artikel 80 Verhältnis zu anderen Gesetzen (Art. 84)
Absatz 2 und 3: Die Treuhand-Kammer macht geltend, dass diese Absätze der EMRK widersprechen. Dieses Problem sollte jedoch für das ganze Steuerstrafrecht gemeinsam an die Hand genommen werden.

Artikel 80a Zusammentreffen von Strafbestimmungen (Art. 85)
Die Treuhand-Kammer verlangt, dass generell auf die Kumulierung von Strafen zu verzichten ist, nicht nur im Zollbereich. Die USPI und die FRSP machen auf einen Übersetzungsfehler aufmerksam.

5. Titel: Schlussbestimmungen
1. Kapitel: Ausführungsbestimmungen

Artikel 81 Vollzugsvorschriften (Art. 86)
Der SHV, der SWV und der Schweizer Tourismus-Verband sind der Auffassung, dass es richtig ist, die Kompetenz zum Erlass der Vollzugsvorschriften vom EFD an den Bundesrat zu übertragen. Sie bemerken im weiteren, dass bis heute unklar sei, welche Länder Gegenrecht im Sinne von Artikel 81 Buchstabe c halten würden. Auch gemäss dem SAV ist die Kompetenzübertragung sachgerecht; er schlägt einige redaktionelle Änderungen vor. Demgegenüber begrüsst der SGV die Kompetenzübertragung von der EStV ans EFD. Nach Auffassung der FDP ist es ausserordentlich wichtig, dass die EStV über eine aktuelle Liste derjenigen Staaten verfügt, die Gegenrecht gemäss Artikel 81 Buchstabe c gewähren. Die Treuhand-Kammer regt eine Aufteilung der Kompetenz zum Erlass von Vollzugsvorschriften zwischen Bundesrat, EFD und EStV an. Die StRK fragt sich, was im Zusammenhang mit der Kompetenzübertragung an den Bundesrat mit den aktuellen Verordnungen des EFD geschehen wird.

Buchstabe f (Verlagerungsverfahren): Die FDP, die Basler Handelskammer, der SHIV, die StRK, der VSE, die Industrie-Holding und JU verlangen eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Verlagerungsverfahrens, der SAV die generelle Einführung dieses Verfahrens für nach Artikel 17 MWSTG Steuerpflichtige.

2. Kapitel: Aufhebung bisherigen Rechts

Artikel 82 (Art. 87)
Der SAV weist daraufhin, dass die MWSTV aufzuheben ist.

neues Kapitel: Der SAV regt die Einfügung eines neuen Kapitels mit dem Titel «Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten» an und macht einen Formulierungsvorschlag hinsichtlich des Verhältnisses zwischen MWST und Grundstückgewinnsteuer und der Frage der Anfechtung einer Optierung durch den Mieter.

3. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Die Treuhand-Kammer regt analoge Übergangsbestimmungen, wie sie in der MWSTV enthalten sind, an. Sie schlägt zudem eine Formulierung vor, mit der Doppel- oder Nullbesteuerungen aufgrund neuer Definitionen vermieden werden sollen. Weiter schlägt sie eine Regelung vor, wonach für gestützt auf Artikel 83 Absatz 2 oder 3 bezahlte WUST, die nicht überwälzt werden konnte, die Rückerstattung beantragt werden kann. Nach dem Verband Schweizer Auto-Leasinggesellschaften und dem Verband Schweizerischer Leasing-Gesellschaften sowie dem SGV wäre es wünschenswert, wenn Steuerkumulationen bei «übergangsrechtlichen Leasingverträgen» vermieden werden könnten. Der SGV beantragt ferner, dass die in Gesamtarbeitsverträgen begründeten Spesenpauschalen zum Vorsteuerabzug zuzulassen seien. Weiter sollte nach ihm sichergestellt werden, dass die mit einer Optierung resp. mit einer nachträglichen Eigenverbrauchsbesteuerung verbundenen Mietzinserhöhungen nicht angefochten werden können. Dasselbe Anliegen hat der SVIT.

Artikel 83 Anwendung des alten Rechts (Art. 88)
Der SAV schlägt eine Neuregelung vor, wonach die aufgehobenen Bestimmungen grundsätzlich weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben.

Artikel 84 Anwendung des neuen Rechts (Art. 89)
Der SAV regt eine kürzere Regelung an und macht einen entsprechenden Formulierungsvorschlag.

neuer Absatz: Der VöV und der SVS beantragen eine Ergänzung, wonach für Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise nach einer Satzänderung erbracht werden, der neue Satz nur dann gilt, wenn der Zeitpunkt und die Dauer der Leistungserbringung genau bekannt sind und die MWST dem Endverbraucher überwälzt werden kann.

Artikel 85 Steuerentlastung auf Warenvorräten
Der SDV erwartet, dass vorenthaltene WUST-Rückerstattungen auf Warenvorräten nachträglich doch noch geltend gemacht werden können. Nach Meinung des SAV kann diese Bestimmung ersatzlos gestrichen werden.

neuer Absatz: Der SZM verlangt unter Streichung von Artikel 83 Absatz 3 und Artikel 84 Ziffer 6 und 7 die Neueinfügung eines Absatzes in Artikel 85, der festhält, dass die abziehbare WUST von dem durch den Gebrauch einer Ware vor Beginn der Steuerpflicht verminderten Wert zu berechnen sei, und dass die aufgrund von Artikel 83 Absatz 3 und Artikel 84 Absatz 6 und 7 MWSTV bezahlten Steuern von den Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden können.

Artikel 85bis Nachträglicher Vorsteueranspruch (Art. 90)
Mehrere Vernehmlasser (SHV, SWV, ASB, Schweizer Tourismus-Verband, SVV, VSMA, SBV, AGVS, Schweizerischer Apothekerverein, Schweizerischer Städteverband, Basler Handelskammer, Industrie-Holding, Waldwirtschaft, Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften und Schweizerischer Baumeisterverband) begrüssen diese Bestimmung ausdrücklich. Der SBV verlangt auch eine rückwirkende Korrektur der Schattensteuer, der Vorsteuerkürzung bei Subventionen und eine Rückerstattung der Steuer auf Leistungen der Betriebshelferdienste. Nach Meinung der SWA erscheint die Zeit zur Geltendmachung des nachträglichen Vorsteuerabzugs eher knapp zu sein. Für die Treuhand-Kammer ist die Bestimmung nicht unproblematisch. Nach ihr muss sie durch eine weitere Bestimmung ergänzt werden, die sich auf die Auslegung der Übergangsbestimmungen der MWSTV bezieht. Der Schweizerische Obstverband beantragt, dass die durch das MWSTG aufgehobenen Vorsteuerkürzungen rückwirkend für alle Kürzungen gelten, die aufgrund der MWSTV oder Weisungen erlassen wurden. Der Schweizerische Coiffeurmeister-Verband verlangt, dass die auf den Warenbeständen per 31. Dezember 1994 bezahlte WUST geltend gemacht werden kann, sofern die Waren für den Verkauf usw. verwendet worden ist. Der SVFB begrüsst die neue Regelung, verlangt aber gleichzeitig, dass sie auch auf Sachverhalte ausgedehnt wird, in welchen aufgrund von Artikel 30 MWSTV korrekt abgerechnet wurde. Der ZVSM ist der Meinung, dass im Gesetzestext klar zum Ausdruck kommen sollte, dass diese Regelung auch auf diejenigen Vorsteuerbeträge anwendbar ist, welche aufgrund der Ausrichtung von Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand nicht zum Abzug zugelassen wurden. Zudem beantragt er, dass auch die von ihm vorgeschlagene Erstattung der MWST-Vorbelastung an die Landwirtschaft rückwirkend als anwendbar erklärt wird. Der SHIV begrüsst die Regelung, verlangt aber, dass darin ergänzt werde, dass der nachträgliche Vorsteueranspruch auch seitens Steuerpflichtiger mit Domi-

zil im Ausland, denen die Steuer rückerstattet wird, bestehe. Darüber hinaus hält er dafür, die neue Regelung für alle streitigen Sachverhalte, für die das MWSTG Lösungen zugunsten der Steuerpflichtigen bewirkt, vorzusehen. Der SAV macht zugunsten einer allgemeineren Formulierung einen Regelungsvorschlag, wobei dieser aus systematischen Gründen als Artikel 84bis ins Gesetz aufzunehmen wäre. Der Verband Schweizer Auto-Leasinggesellschaften und der Verband Schweizerischer Leasing-Gesellschaften sowie der SGV begrüssen die Einführung von Artikel 85bis und regen einen Zusatz an, wonach der nachträgliche Vorsteuerabzug auch Steuerpflichtigen zugebilligt wird, die in ihrer Abrechnung keinen Vorbehalt angebracht haben. Der SZV regt eine Zusatzformulierung an, um die bestehende Problematik der Abonnemente im Übergang zu lösen. Die VSAI begrüsst die neue Regelung und vertritt die Ansicht, dass die Vorsteuern mit den üblichen Verzugszinsen zurückzuerstatten seien. Nach der GPV wäre es unter Umständen ratsam, die Rückerstattung bereits vor Inkrafttreten des MWSTG gestaffelt vorzunehmen. Die StRK beleuchtet verschiedene Probleme im Zusammenhang mit der neuen Regelung (z. B. Ausdehnung der Rückerstattung auf andere Gebiete, rechtsgleiche Behandlung, rechtskräftige Gerichtsentscheide usw.).

neuer Absatz: Der STV beantragt in einem zusätzlichen Absatz festzuhalten, dass die EStV für Steuerzahler mit Saldosteuersatz neue Sätze festlegt.

Abkürzungen

Avdems	Association Vaudoise d'Etablissements médico sociaux
Aerosuisse	Dachverband der schweizerischen Luftfahrt
AG	Kanton Aargau
AGES	Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen
AGVS	Autogewerbe-Verband der Schweiz
AHVV	Verordnung zum AHV-Gesetz
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
APCG	Association des promoteurs constructeurs genevois
ARODEMS	Accociation romande et tessinoise des directeurs de maisons pour personnes âgées
Art.	Artikel
ASB	Schweizerische Bankiervereinigung
ASTAG	Schweizerischer Nutzfahrzeugverband
ATAG	Atag Ernst & Young AG
BAK	Bundesamt für Kultur
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen
BE	Kanton Bern
BGer	Bundesgericht
BL	Kanton Basel-Landschaft
BS	Kanton Basel-Stadt
Bst.	Buchstabe
BSV	Bundesamt für Sozialversicherung
BV	Bundesverfassung
Cerebral	Schweizerische Stiftung für das cerebral gelähmte Kind
cfd	Christlicher Friedensdienst
Cinésuisse	Koordinationsstelle der Schweizerischen Film- und Audiovisionsbranche
Coop	Coop Schweiz
CVP	Christlichdemokratische Volkspartei
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DBST	Direkte Bundessteuer
DSG	Bundesgesetz über den Datenschutz
DUN	Dachverband der Urheber- und Nachbarrechtsnutzer
EDA-DEH	Direktion für Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe EDA
EDSB	Eidgenössischer Datenschutzbeauftragter
EDU	Eidgenössisch-Demokratische Union Schweiz
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EMWSTV	Entwurf vom 28. Oktober 1993 zur Verordnung über die Mehrwertsteuer
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
FDK	Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren
FDP	Freisinnig-Demokratische Partei der Schweiz
Fenaco	Unternehmensgruppe der Schweizerischen Agrarwirtschaft
FIAL	Föderation der Schweizerischen Nahrungsmittel-Industrien
FJM	Verein der Freundinnen junger Mädchen

Föderativverband	Föderativverband des Personals öffentlicher Verwaltungen und Betriebe
FR	Kanton Freiburg
FRSP	Fédération Romande des Syndicats Patronaux
Gartenbau	Arbeitsgruppe diverser Organisationen im Bereich des Gartenbaus (Verband Schweiz. Gärtnermeister, Association des Horticulteurs de Suisse Romande, Verband Schweiz. Baumschulen, Schweiz. Floristenverband u. a.)
GE	Kanton Genf
GFZ	Gemeinnütziger Frauenverein Zürich
GGG	Gesellschaft für das Gute und Gemeinnützige Basel
GL	Kanton Glarus
GPV	Groupements Patronaux Vaudois
GR	Kanton Graubünden
GVG	Geschäftsverkehrsgesetz
HSG	Hochschule St. Gallen
IAW	Institut für Abgabe- und Wirtschaftsrecht als Vertreter des Zusammenschlusses Schweizerischer Fluggesellschaften und Aviatiatikunternehmen (25 Unternehmen; u. a. Air-Glaciers AG, TEA AG, Jet Aviation Business Jets AG)
IFPI	Schweizer Landesgruppe der IFPI Phonograms and Videograms
Industrie-Holding	Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften
Intermundo	Dachverband zur Förderung von Jugendaustausch
i. V. m.	in Verbindung mit
JU	Kanton Jura
KAGEB	Katholische Arbeitsgemeinschaft für Erwachsenenbildung der Schweiz und Liechtensteins
KF	KonsumentInnenform Schweiz
KKSE	Konferenz Katholischer Schulen und Erziehungsinstitutionen der Schweiz
KZEI	Kantonalverband Zürcher Elektro-Installationsfirmen
Lindt	Vertreter von 19 verschiedenen Institutionen sowie Alters- und Pflegeheimen
LPS	Liberale Partei der Schweiz
LU	Kanton Luzern
Merkur	Merkur Holding AG
MITA	Verband der schweizerischen Getränke-Grossisten
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer
MWSTV	Verordnung über die Mehrwertsteuer
NE	Kanton Neuenburg
NW	Kanton Nidwalden
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz)
OR	Obligationenrecht
OW	Kanton Obwalden
OZD	Eidgenössische Oberzolldirektion
PF+	Pro Familia Schweiz, Dachverband der Familienorganisationen Schweiz
PND	Payot Naville Distribution SA

Procinema	Schweizerischer Verband für Kino und Filmverleih
Pro Infirmis	Schweizerische Vereinigung Pro Infirmis
Pro Juventute	Schweiz. Stiftung Pro Juventute
Pro Senectute	Schweizerische Stiftung Pro Senectute
Provida	Provida Treuhand AG
SAB	Schweizerische Arbeitsgemeinschaft für die Berggebiete
SAEB	Schweiz. Arbeitsgemeinschaft zur Eingliederung Behinderter
SAH	Schweizerisches Arbeiterhilfswerk
SAV	Schweizerischer Anwaltsverband
SBB	Schweizerische Bundesbahnen
SBV	Schweizerischer Bauernverband
SDV	Schweizerischer Drogisten-Verband
SG	Kanton St. Gallen
SGB	Schweizerischer Gewerkschaftsbund
SGU	Schweizerische Gemüse-Union
SGV	Schweizerischer Gewerbeverband
SH	Kanton Schaffhausen
SHIV	Schweizerischer Handels- und Industrie-Verein «Vorort»
SHV	Schweizer Hotelier-Verein
SIBA	Verband Schweizerischer Versicherungsbroker
SIPP	Schweizerische Interessengemeinschaft Privater Pflegeheime
SJU	Schweizerische Journalistinnen- und Journalisten-Union
SLS	Schweizerischer Landesverband für Sport
SLTV	Schweizerischer landwirtschaftlicher Treuhänderverband
SMBK	Schweizerischer Verband des Milch-, Butter- und Käsehandels
SMR	Schweizerischer Musikrat
SMS	Verband Schweizerischer Mineralquellen und Soft-Drink-Produzenten
SNV	Schweizerischer Notarenverband
SO	Kanton Solothurn
SOTA	Einkaufsgenossenschaft für Inlandtabak
SOVHK	Solothurnischer Kantonalverband der Haus- und Krankenpflege
SP	Sozialdemokratische Partei der Schweiz
Spitex	Spitex Verband Schweiz
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRA	Syndicat romande des antiquaires
SRG	Schweizerische Radio- und Fernsehgesellschaft
SRK	Schweizerisches Rotes Kreuz
SSIV	Schweizerischer Spenglermeister- und Installateur-Verband
SSO	Schweizerische Zahnärzte-Gesellschaft
SSSV	Schweizerischer Skischulverband
SSV	Schweiz. Spediteur-Verband
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch
StRK	Steuerrekurskommission
STV	Schweizerischer Treuhänder-Verband
SUISA	Schweizerische Gesellschaft für die Rechte der Urheber musikalischer Werke
Suisseculture	Arbeitsgemeinschaft der Urheberinnen und Urheber, Interpretinnen und Interpreten

SV-Service	Schweizer Verband Volksdienst
SVBS	Schweizerischer Verband für Behindertensport
SVFB	Schweizerischer Verband freier Berufe
SVIT	Schweizerischer Verband der Immobilien-Treuhänder
SVLT	Schweizerischer Verband für Landtechnik
SVP	Schweizerische Volkspartei
SVS	Schweizerischer Verband der Seilbahnunternehmungen
SVV	Schweizerischer Versicherungsverband
SVW	Schweizerischer Verband für Wohnungswesen
SVWB	Schweizerischer Verband von Werken für Behinderte
SWA	Schweizer Werbe-Auftraggeber
Swissair	Schweizerische Luftverkehrs AG
Swisscable	Verband für Kabelkommunikation
Swissperform	Schweizerische Gesellschaft für die verwandten Schutzrechte
SWV	Schweizer Wirteverband
SZ	Kanton Schwyz
SZB	Schweizerischer Zentralverein für das Blindenwesen
SZM	Schweizerischer Zentralverband des Musikhandels
SZV	Schweizerischer Verband der Zeitungs- und Zeitschriftenverleger
TG	Kanton Thurgau
TI	Kanton Tessin
UeB BV	Übergangsbestimmungen Bundesverfassung
UR	Kanton Uri
USPI	Union Suisse de Professionnels de l'Immobilier
VAP	Verband Schweizerischer Anschlussgeleise- und Privatgüterwagenbesitzer
VBA	Verein Bernischer Alterseinrichtungen
VD	Kanton Waadt
VESKA	Vereinigung Schweizerischer Krankenhäuser
VIV	Verband der Immobilieninvestitoren und Verwaltungen
VöV	Verband öffentlicher Verkehr
VS	Kanton Wallis
VSA	Vereinigung schweizerischer Angestelltenverbände
VSAI	Vereinigung Schweizerischer Automobil-Importeure
VSBH	Verband des Schweizerischen Briefmarken-Handels
VSD	Verband Schweizerischer Unternehmen für Decken- und Innenausbausysteme
VSE	Verband der Schweizerischen Edelsteinbranche
VSEI	Verband Schweizerischer Elektro-Installationsfirmen
VSFG	Verband Schweizerischer Filmgestalterinnen und Filmgestalter
VSG	Verband Schweizer Galerien
VSGP	Verband schweizerischer Gemüseproduzenten
VSHL	Verband Schweizerischer Heizungs- und Lüftungsfirmen
VSIG	Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels
VSJ	Verband der Journalistinnen und Journalisten
VSMA	Vereinigung Schweizerischer Messen und Ausstellungen
VSP	Verband Schweizerischer Privatschulen
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht

VTB	Verband für Tank- und Behälterschutz
VTS	Vereinigte Theaterschaffende der Schweiz
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren
VZLS	Verband zahntechnischer Laboratorien der Schweiz
Wanner	Vertreter von 7 verschiedenen Organisationen der Privatkliniken, des Dentalhandels sowie des Kartoffelhandels und der Kartonverarbeitung
WAK-N	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats
Waldwirtschaft	Waldwirtschaft Verband Schweiz
WBZ	*Wohn- und Bürozentrum für Körperbehinderte Reinach BL*
WUB	Warenumsatzsteuerbeschluss
WUST	Warenumsatzsteuer
Zemwäg	Verein "Zem Wäg"
ZG	Kanton Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer
ZKBV	Zürcher Kantonale Blindenfürsorge-Verein
ZVSM	Zentralverband schweizerischer Milchproduzenten

Schlüssel zur Durchnumerierung der Artikel des E-MWSTG

Artikel E-MWSTG	MWSTV	
1	1	
2	2	
3	3	
4	3bis	
5	4	
6	5	
7	6	
8	7	
9	8	
10	9	
11	10	
12	11	
13	12	
14	12bis	
15	12ter	
16	13	
17	14	
18	15	
19	16	
20	17	
21	17bis	
22	18	
23	19	
24	20	
25	20bis	
26	21	
27	22	
28	23	
29	24	
30	25	
31	26	
32	26bis	
33	26ter	
34	27	
35	28	
36	29	30 gestrichen
37	30bis	
38	31	
39	32	
40	33	
41	34	
42	35	
43	36	
44	37	
45	38	

Artikel E-MWSTG	MWSTV	
46	39	
47	40	
48	41	
49	42	
50	43	
51	44	
52	45	
53	46	
54	47	
55	47bis	
56	48	
57	49	
58	50	
59	51	
60	52	
61	53	
62	54	
63	55	
64	56	
65	57	
66	58	
67	59	60–64 gestrichen
68	65	
69	66	
70	67	
71	68	
72	69	
73	70	
74	71	
75	72	
76	73	
77	74	
78	75	
79	75bis	
80	76	
81	77	
82	78	
83	79	
84	80	
85	80bis	
86	81	
87	82	
88	83	
89	84	85, 85ter gestrichen
90	85bis	
91	85quater	
92	86	

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer
(Mehrwertsteuergesetz, MWSTG)

Entwurf

vom

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
gestützt auf Artikel 41ter Absätze 1, 1bis und 3 der Bundesverfassung,
nach Prüfung einer parlamentarischen Initiative,
nach Einsicht in den Bericht vom 28. August 1996[1] der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates,
und in die Stellungnahme des Bundesrates vom ...[2],
beschliesst:

1. Titel: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Gegenstand und Grundsätze des Gesetzes

[1] Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer).

[2] Die Erhebung erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit voller Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Erhebungswirtschaftlichkeit.

Art. 2 Verhältnis zum kantonalen Recht

Was dieses Gesetz als Gegenstand der Mehrwertsteuer erklärt, von der Steuer ausnimmt oder befreit, darf von den Kantonen und Gemeinden keiner gleichgearteten Steuer unterstellt werden (vgl. Art. 42ter Abs. 2 BV). Billettsteuern und Handänderungssteuern gelten nicht als gleichgeartet.

Art. 3 Territorialität

[1] Dieses Gesetz findet Anwendung im Inland. Als Inland gelten:
a. das Gebiet der Schweiz, aber ohne die Zollfreibezirke (Zollfreilager und Zollfreihäfen);
b. ausländische Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen.

[2] Gebiete, in welchen dieses Gesetz keine Anwendung findet, werden als Ausland bezeichnet.

[1] BBl 1996 V 713
[2] BBl 1997 ...

Art. 4 Indexierung

Der Bundesrat beschliesst die Anpassung der in den Artikeln 9, 20, 22, 23, 25, 26 und 36 genannten Frankenbeträge, sobald sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Festlegung um mehr als 30 Prozent erhöht hat.

2. Titel: Steuer auf dem Umsatz im Inland

1. Kapitel: Steuerobjekt

1. Abschnitt: Steuerbare Umsätze

Art. 5 Grundsatz

Der Steuer unterliegen folgende durch Steuerpflichtige getätigte Umsätze, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 17):

a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen;
b. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen;
c. der Eigenverbrauch im Inland;
d. der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

Art. 6 Lieferung von Gegenständen

[1] Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen.

[2] Eine Lieferung liegt ebenfalls vor:

a. wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, zurückgegeben wird, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist;
b. wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung (z. B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 ff. OR [1]) überlassen wird.

[3] Als Gegenstände gelten bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliches.

[4] Hat sich jemand verpflichtet, Arbeiten an einem Gegenstand zu besorgen, und lässt er diese Arbeiten ganz oder teilweise durch einen Dritten (Unterakkordanten) vornehmen, so liegen zwischen diesem Dritten und ihm sowie zwischen ihm und seinem Besteller (Auftraggeber, Bauherr) Lieferungen vor.

[5] Bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Steuerpflichtigen an einen andern Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer Gründung, einer Umstrukturierung oder eines Unternehmenszusammenschlusses erfolgt, hat der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung zu erfüllen; diese Meldung ist binnen 30 Tagen

[1] SR 220

nach Übertragung des Vermögens schriftlich der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu erstatten. Artikel 9 Absatz 3 bleibt vorbehalten.

Art. 7 Dienstleistungen

[1] Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist.

[2] Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn:

a. immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, gleichgültig, ob sie in einer Urkunde verbrieft sind oder nicht;
b. eine Handlung unterlassen oder wenn eine Handlung oder ein Zustand geduldet wird.

[3] Artikel 6 Absatz 5 gilt unter den gleichen Voraussetzungen auch für Dienstleistungen.

Art. 8 Leistungen kraft Gesetzes

Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetzes oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen.

Art. 9 Eigenverbrauch

[1] Eigenverbrauch liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die:

a. sie für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals verwendet;
b. sie für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet;
c. sie als unentgeltliche Zuwendung (mit Ausnahme von Geschenken bis 300 Franken pro Empfänger und pro Jahr und von Warenmustern zu Zwecken des Unternehmens) verwendet; oder
d. bei Wegfall der Steuerpflicht sich noch in ihrer Verfügungsmacht befinden.

[2] Eigenverbrauch liegt überdies vor, wenn:

a. die steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt (Art. 17 Ziff. 17 und 18) und hiefür nicht für die Versteuerung optiert; davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten;
b. die steuerpflichtige Person Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert.

[3] Eigenverbrauch liegt im weiteren vor, soweit der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens die von ihm übernom-

menen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet.

[4] Eigenverbrauch von Dienstleistungen ist nicht steuerbar. Vorbehalten bleiben die Besteuerung nach Absatz 3 und die Besteuerung der Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Absatz 1 Buchstaben a–d genannten Zweck.

[5] Die früher auf dem Eigenverbrauch entrichtete Steuer kann bei Änderung der Verhältnisse im Sinne von Artikel 40 abgezogen werden.

Art. 10 Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

Der Empfänger hat den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern, wenn er nach Artikel 22 steuerpflichtig ist und sofern:

a. es sich um eine unter Artikel 13 Absatz 3 fallende Dienstleistung handelt, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt, der nicht nach Artikel 25 für die Steuerpflicht optiert; oder
b. es sich um eine andere steuerbare Dienstleistung handelt, die der Empfänger mit Sitz im Inland aus dem Ausland bezieht und zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet.

Art. 11 Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung

[1] Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler.

[2] Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor.

[3] Beim Kommissionsgeschäft (Art. 425 ff. des Obligationenrechts [1]) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer.

[4] Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn der Auktionator:

a. vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern, und
b. gegenüber den Kaufinteressenten ausdrücklich bekanntgibt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet und
c. der Eidgenössischen Steuerverwaltung die von ihr verlangten Auktionsunterlagen einsendet.

[1] SR 220

2. Abschnitt: Ort des steuerbaren Umsatzes

Art. 12 Ort der Lieferung

Als Ort einer Lieferung gilt:

a. der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet;

b. der Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt.

Art. 13 Ort der Dienstleistungen

[1] Als Ort einer Dienstleistung gilt unter Vorbehalt von Absatz 2 und 3 der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird.

[2] Als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen gilt:

a. bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (Verwaltung oder Schätzung des Grundstückes, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur- und Ingenieurarbeiten): der Ort, an dem ein Grundstück gelegen ist;

b. bei Beförderungsleistungen: das Land, in dem eine zurückgelegte Strecke liegt. Der Bundesrat kann bestimmen, dass bei grenzüberschreitenden Beförderungen kurze inländische Strecken als ausländische und kurze ausländische Strecken als inländische Strecken gelten;

c. bei Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagerung und ähnlichem: der Ort, wo der Dienstleistende tatsächlich tätig wird;

d. bei künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter: der Ort, an dem die steuerpflichtige Person ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig ist.

[3] Als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen gilt der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird:

a. Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten;

b. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung;

c. Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen;

d. die Datenverarbeitung, die Überlassung von Informationen und ähnliche Dienstleistungen;
e. der gänzliche oder teilweise Verzicht, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben oder ein in diesem Absatz genanntes Recht wahrzunehmen;
f. der Personalverleih;
g. Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschliesslich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schliessfächern.

Art. 14 Ort des Eigenverbrauchs

Als Ort des Eigenverbrauchs gilt:
a. in den Fällen des Artikels 9 Absatz 1 der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt seiner Entnahme befindet;
b. in den Fällen des Artikels 9 Absatz 2 der Ort, an dem das Bauwerk gelegen ist;
c. in den Fällen des Artikels 9 Absatz 3 der Ort, an dem der Gegenstand oder die Dienstleistung den steuerbaren Unternehmensbereich verlässt.

Art. 15 Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken

Um Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen zu vermeiden, bestimmt der Bundesrat den Ort des steuerbaren Umsatzes abweichend von Artikel 12, 13 und 14.

3. Abschnitt: Von der Steuer ausgenommene Umsätze

Art. 16 Begriff

Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen und wird nicht nach Artikel 24 für dessen Versteuerung optiert, darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Art. 17 Ausnahmeliste

Von der Steuer sind ausgenommen:
1. die Beförderung von Gegenständen, welche unter das Postregal im Sinne der Postverkehrsgesetzgebung fallen;
2. die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Umsätze, die von Spitälern wie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden; steuerbar sind jedoch die Lieferungen von Prothesen und orthopädischen Apparaten;
3. die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Ärzten, Ärztinnen, Zahnärzten, Zahnärztinnen, Zahntechnikern, Zahntechnikerinnen, Krankengymnasten, Krankengymnastinnen, Hebammen oder Angehörigen ähnlicher medizinischer Heilberufe und Pflegedienste ausgeführt werden sowie Pflegeleistungen in Heimen oder durch Spitexorganisationen ausgenommen,

sofern sie ärztlich verordnet sind; steuerbar sind jedoch die Lieferungen von Prothesen und orthopädischen Apparaten;

4. die Lieferungen von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung;
5. die Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Ziffer 3 aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen anteilsmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden;
6. die Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln;
7. Umsätze, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen sowie Umsätze, welche Einrichtungen der genannten Art mittels Brockenhäusern, Flohmärkten oder ähnlichen Veranstaltungen ausschliesslich zu ihrem Nutzen erzielen;
8. die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze durch dafür eingerichtete Institutionen;
9. die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art; steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen;
10. das Zurverfügungstellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke;
11. die Umsätze, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen;
12. dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen der nachstehend aufgeführten Arten, sofern hiefür ein besonderes Entgelt verlangt wird:
    a. Theater-, musikalische und choreographische Aufführungen sowie Filmvorführungen,
    b. Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und anderen ausübenden Künstlern sowie Schaustellern mit Einschluss von Geschicklichkeitsspielen,
    c. Besuche von Museen, Galerien, Denkmälern, historischen Stätten sowie botanischen und zoologischen Gärten,
    d. Dienstleistungen von Bibliotheken, einschliesslich deren Angebote auf Tonträgern, Dienstleistungen von Archiven und Dokumentationsstellen;

steuerbar sind jedoch die Lieferungen von Gegenständen (einschliesslich Gebrauchsüberlassungen) solcher Institutionen;

13. für sportliche Anlässe verlangte Entgelte einschliesslich derjenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen (z. B. Startgelder) inklusive der darin eingeschlossenen Nebenleistungen;
14. kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der Urheber wie Schriftsteller, Schriftstellerinnen, Komponisten, Komponistinnen, Filmschaffenden, Kunstmaler, Kunstmalerinnen, Bildhauer und Bildhauerinnen sowie von den Verlegern und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbrachte Dienstleistungen;
15. die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze mit Einschluss der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler;
16. die folgenden Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs:
    a. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber,
    b. die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,
    c. die Umsätze, mit Einschluss der Vermittlung, im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Geldforderungen, Checks und anderen Handelspapieren; steuerbar ist jedoch die Einziehung von Forderungen im Auftrag des Gläubigers (Inkassogeschäft),
    d. die Umsätze, mit Einschluss der Vermittlung, die sich auf gesetzliche Zahlungsmittel (in- und ausländische Valuten wie Devisen, Banknoten, Münzen) beziehen; steuerbar sind jedoch Sammlerstücke (Banknoten und Münzen), die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind,
    e. die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), mit Einschluss der Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen; steuerbar sind jedoch die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (Depotgeschäft usw.) mit Einschluss der Treuhandanlagen,
    f. die Verwaltung von Anlagefonds und anderen Sondervermögen durch Fondsleitungen, Depotbanken und deren Beauftragte,
    g. die Verwahrung von Lombardhinterlagen durch die Schweizerische Nationalbank;
17. die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken sowie die Leistungen von Stockwerkeigentümergemeinschaften an die Stockwerkeigentümer, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seinem Unterhalt, seiner Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen bestehen;
18. die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung; steuerbar sind jedoch:

a. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen sowie die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe,
b. die Vermietung von Campingplätzen,
c. die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
d. die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sowie von Sportanlagen,
e. die Vermietung von Schliessfächern;

19. die Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert;
20. die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen;
21. die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, sofern diese Gegenstände mit der Warenumsatzsteuer belastet sind oder deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, sowie die Lieferungen im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Bezug vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.

4. Abschnitt: Von der Steuer befreite Umsätze

Art. 18 Befreiungen

[1] Auf Umsätzen, die nach Absatz 2 von der Steuer befreit sind, darf die Vorsteuer (Art. 36) abgezogen werden.

[2] Von der Steuer sind befreit:

a. die Lieferungen von Gegenständen (mit Ausnahme der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln, nicht eingeschlossen die schienengebundenen und diejenigen des Luftverkehrs), die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden;
b. die Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft, die nachweislich bis zur Wiederausfuhr unter Zollkontrolle standen;
c. das sonstige, nicht im Zusammenhang mit einer Ausfuhrlieferung stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen ins Ausland (z. B. Verbringen von Werkzeugen ins Ausland);
d. das im Zusammenhang mit einem Export oder Import von Gegenständen stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen über die Grenze und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen;
e. die Beförderungen von Gegenständen im Inland und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen, wenn die Gegenstände unter Zollkontrolle stehen und zur Ausfuhr bestimmt sind (unverzollte Transitwaren);
f. Leistungen des Fernmeldewesens, soweit sie aus dem Ausland ins Inland oder aus dem Ausland durch das Inland wieder ins Ausland (Transit) erbracht werden; steuerbar sind hingegen die übrigen Leistungen des Fernmeldewesens, auch wenn sie vom Inland ins Ausland erbracht werden;

g. Lufttransporte, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt;
h. Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind; Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb; Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind;
i. die Dienstleistungen von ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern, wenn der vermittelte Umsatz entweder nach diesem Artikel steuerfrei ist oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird. Wird der vermittelte Umsatz sowohl im Inland als auch im Ausland bewirkt, so ist nur der Teil der Vermittlung von der Steuer befreit, der auf den Umsatz im Ausland entfällt. Davon ausgenommen ist die Vermittlung von Umsätzen durch Reiseunternehmen für Reisende.

[3] Direkte Ausfuhr nach Absatz 2 Buchstabe a liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder von der steuerpflichtigen Person selbst oder von ihrem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat. Der Gegenstand der Lieferung kann vor der Ausfuhr durch Beauftragte des nicht steuerpflichtigen Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Art. 19 Nachweis

[1] Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich oder in bezug auf die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln zollamtlich, bahnamtlich oder nach den Vorschriften des Luftverkehrsrechts nachgewiesen wird. Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein.

[2] Der Bundesrat bestimmt, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat; er kann insbesondere anordnen, dass bei Missbräuchen eines Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren inskünftig von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht wird.

2. Kapitel: Steuerpflicht

Art. 20 Grundsatz

[1] Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen. Die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern gilt als unselbständige Erwerbstätigkeit.

[2] Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen.

[3] Juristische Personen, Personenunternehmen sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, werden auf Antrag gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt (Gruppenbesteuerung). Die enge Verbindung liegt vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine natürliche oder juristische Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische Personen oder Personenunternehmen namentlich unter einheitlicher Leitung zusammenfasst. Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze beschränkt. Der Gruppenkreis und der Gruppenträger können frei gewählt werden, soweit sie unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind. Beginn und Ende der Gruppenbesteuerung sind auf das Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers festzulegen. Ausser in Fällen der Umstrukturierung ist die Gruppenbesteuerung während mindestens fünf Jahren beizubehalten. Sämtliche an der Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen gelten zusammen als ein Steuerpflichtiger.

[4] Der für die Feststellung der Steuerpflicht nach Absatz 1 massgebende Umsatz bemisst sich:

a. bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen: nach den vereinnahmten Entgelten;
b. bei Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2: nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen.

Art. 21 Gemeinwesen

[1] Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenze für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen 25 000 Franken im Jahr übersteigen. Für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, sind die genannten Dienststellen, Einrichtungen, Personen und Organisationen nicht steuerpflichtig, auch dann nicht, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit gilt als hoheitlich.

[2] Der Besteuerung unterliegen namentlich folgende als beruflich oder gewerblich geltende Tätigkeiten:

1. Fernmeldewesen;
2. Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität, thermischer Energie und ähnlichen Gegenständen;
3. Beförderung von Gegenständen und Personen;
4. Dienstleistungen in Häfen und auf Flughäfen;
5. Lieferungen von zum Verkauf bestimmten neuen Fertigwaren;
6. Lieferungen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen durch landwirtschaftliche Interventionsstellen von Gemeinwesen;

7. Veranstaltungen von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
8. Betrieb von Badeanstalten und Kunsteisbahnen;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betrieblichen Kantinen, Personalrestaurants, Verkaufsstellen und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten von Amtsnotarinnen und Amtsnotaren;
14. Tätigkeiten von Vermessungsbüros;
15. Tätigkeiten auf dem Gebiete der Entsorgung;
16. Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung von Verkehrsanlagen.

[3] Ist eine autonome Dienststelle nach Absatz 1 steuerpflichtig, so hat diese die Umsätze an Nichtgemeinwesen, die gleichartigen Umsätze an andere Gemeinwesen oder Zweckverbände von Gemeinwesen und die gleichartigen Umsätze an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens zu versteuern, letztere jedoch nur dann, wenn sie die gleichartigen Umsätze zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbringt.

[4] Die Gemeinwesen können beantragen, als Einheit oder nach einzelnen Gruppen abzurechnen.

Art. 22 Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

Steuerpflichtig ist überdies derjenige, welcher im Kalenderjahr unter den in Artikel 10 aufgestellten Voraussetzungen für mehr als 10 000 Franken Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht. Soweit der Bezüger nicht bereits nach Artikel 20 Absatz 1 steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge. Für den nach Artikel 20 Absatz 1 Steuerpflichtigen gilt die Mindestgrenze von 10 000 Franken im Kalenderjahr ebenfalls; hingegen hat er jeden Bezug zu deklarieren (Art. 36 Abs. 1 Bst. b).

Art. 23 Ausnahmen

[1] Von der Steuerpflicht sind ausgenommen:

a. Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Artikel 20 Absatz 4 bis zu 250 000 Franken, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als 4000 Franken im Jahr betragen würde;
b. Landwirte, Landwirtinnen, Forstwirte, Forstwirtinnen, Gärtner und Gärtnerinnen für die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei; Viehhändler für die Umsätze von Vieh;
c. Unternehmer mit Sitz im Ausland, die im Inland ausschliesslich Dienstleistungen der in Artikel 13 Absatz 3 aufgezählten Arten erbringen.

[2] Die Ausnahme von der Steuerpflicht nach Absatz 1 Buchstabe b gilt auch, wenn daneben noch eine andere steuerbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Art. 24 Optionen betreffend die Besteuerung ausgenommener Umsätze

[1] Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung bewilligt die Eidgenössische Steuerverwaltung:

a. die Option für die Versteuerung der in Artikel 17 Ziffern 1, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 19 und 20 genannten Umsätze;
b. die Option für die Versteuerung der in Artikel 17 Ziffern 2, 3, 4, 5, 6, 7, 17 und 18 genannten Umsätze, sofern sie nachweislich gegenüber inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden.

[2] Die freiwillige Unterstellung gilt für mindestens fünf Jahre.

[3] Die Option gilt für sämtliche Umsätze einer Ziffer des Artikels 17, die ein Steuerpflichtiger tätigt; hinsichtlich Ziffern 17 und 18 kann für jedes Objekt einzeln optiert werden.

[4] Bei Beendigung der Option sind die früher abgezogenen Vorsteuern nach den Grundsätzen des Artikels 40 zurückzuerstatten.

Art. 25 Optionen betreffend Steuerpflicht

[1] Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung können sich Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Artikel 20 Absatz 1 nicht erfüllen oder nach Artikel 23 Absatz 1 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, unter den von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festzusetzenden Bedingungen der Steuerpflicht freiwillig unterstellen.

[2] Einen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht haben insbesondere jene Unternehmen, welche voraussichtlich spätestens innert zehn Jahren im Inland einen steuerbaren Jahresumsatz von mehr als 250 000 Franken erzielen.

Art. 26 Beginn der Steuerpflicht

[1] Die Steuerpflicht nach Artikel 20 Absatz 1 beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist. Wurde die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während des ganzen Kalenderjahres ausgeübt, so ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen.

[2] Wird die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit oder mit der Geschäftserweiterung, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate 75 000 Franken übersteigen wird.

[3] Wer nach Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a von der Steuerpflicht befreit ist, wird nach Ablauf des Kalenderjahres steuerpflichtig, in dem sein für die Steuerpflicht massgebender Umsatz 250 000 Franken oder die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer 4000 Franken überschritten hat. Bei einer Erweiterung der Tätigkeit im Sinne von Absatz 2 wird er schon in diesem Zeitpunkt steuerpflichtig, wenn zu erwarten ist, dass eine der beiden Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird.

[4] Die Steuerpflicht nach Artikel 22 besteht während jedes Kalenderjahres, in welchem für mehr als 10 000 Franken Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen werden.

Art. 27 Ende der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht endet:

a. mit der Aufgabe der Tätigkeit, die der Steuer unterliegt; bei Vermögensliquidation (freiwillige oder konkursamtliche Liquidation, Nachlassvertrag mit Liquidationsvergleich u. a.) endet die Steuerpflicht mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens;
b. am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden. Artikel 24 Absatz 1 bleibt vorbehalten.
c. im Falle der Optierung für die Steuerpflicht sowie im Falle der Streichung im Register der Steuerpflichtigen: in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgelegten Zeitpunkt.

Art. 28 Steuernachfolge

[1] Stirbt die steuerpflichtige Person, so treten ihre Erben in ihre Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser oder von der Erblasserin geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge.

[2] Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein.

Art. 29 Steuervertretung

Die Erfüllung der Steuerpflicht ausländischer Handelsgesellschaften und ausländischer Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit obliegt auch deren Teilhabern.

Art. 30 Mithaftung

[1] Mit der steuerpflichtigen Person haften solidarisch:

a. die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit;
b. wer eine freiwillige Versteigerung durchführt oder durchführen lässt;
c. bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, einer Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit: die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses;
d. für die Steuer einer juristischen Person, die ihren Sitz ins Ausland verlegt: die geschäftsführenden Organe bis zum Betrage des reinen Vermögens der juristischen Person;
e. alle an einer Gruppenbesteuerung Beteiligten für die Steuern, die von ihnen geschuldet wären, wenn sie nicht der Gruppenbesteuerung unterliegen würden.

[2] Die Haftung nach Artikel 12 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht [1] bleibt vorbehalten.

[3] Die in Absatz 1 Buchstaben c und d bezeichneten Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden; ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben.

[4] Die mithaftende Person hat im Verfahren die gleichen Rechte und Pflichten wie die steuerpflichtige Person.

3. Kapitel: Berechnung und Überwälzung der Steuer

Art. 31 Bemessungsgrundlage

[1] Die Steuer wird vom Entgelt berechnet.

[2] Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet mit Einschluss von Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

[3] Beim Eigenverbrauch wird die Steuer berechnet:

a. in den Fällen von Artikel 9 Absätze 1 und 3 bei der dauernden Entnahme oder am Ende der Steuerpflicht:
   1. bei neuen beweglichen Gegenständen: vom Einkaufspreis dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile,
   2. bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen: vom Zeitwert dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme,
   3. bei unbeweglichen Gegenständen: von der nach Ziffer 1 oder 2 massgebenden Berechnungsgrundlage, wobei der Wert des Bodens abgezogen und die Steuer höchstens vom Wert der Aufwendungen berechnet wird, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigte;
b. in den Fällen von Artikel 9 Absatz 1 bei der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen oder ihren Bestandteilen: von der Miete, die einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde;
c. in den Fällen von Artikel 9 Absatz 2: vom Preis (ohne den Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde;
d. in den Fällen nach Artikel 9 Absatz 4 letzter Teilsatz: vom Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen.

[4] Beim Tausch von Gegenständen und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Lieferung oder jeder Dienstleistung als Entgelt für die andere Lieferung oder

[1] SR 313.0

die andere Dienstleistung; bei der Leistung an Zahlungs Statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird; bei Austauschreparaturen umfasst das Entgelt lediglich den Werklohn für die ausgeführte Arbeit.

[5] Zum Entgelt gehören ferner öffentlich-rechtliche Abgaben, mit Ausnahme der auf der Lieferung oder Dienstleistung geschuldeten Steuer selbst.

[6] Nicht zum Entgelt gehören:

a. Beträge für öffentlich-rechtliche Abgaben, die der Steuerpflichtige von seinen Abnehmern als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern er sie gesondert in Rechnung stellt;
b. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Pfandgelder auf Mehrweggebinden.

Art. 32 Besteuerung von Reiseleistungen

[1] Auf Reiseleistungen, bei welchen Reiseunternehmen gegenüber Reisenden im eigenen Namen auftreten, ist die folgende Regelung anwendbar, soweit das Reiseunternehmen im Ausland bewirkte Lieferungen und Dienstleistungen verrechnet.

[2] Die bei der Durchführung der Reise erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reiseunternehmens an den Reisenden.

[3] Als Bemessungsgrundlage gilt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Steuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reiseunternehmen durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen Dritter im Ausland entstehen, soweit diese Umsätze den Reisenden unmittelbar zugutekommen. Das Reiseunternehmen kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamte innerhalb der Abrechnungsperiode erbrachten Leistungen ermitteln.

[4] Abweichend von Artikel 36 Absatz 1 ist das Reiseunternehmen nicht berechtigt, die ihm für die dem Reisenden unmittelbar zugutekommenden Lieferungen und Dienstleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im übrigen bleibt Artikel 36 anwendbar.

Art. 33 Margenbesteuerung

[1] Hat der Steuerpflichtige einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für den Wiederverkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat.

[2] Als gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstände gelten auch Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, nicht jedoch Edelmetalle und Edelsteine. Der Bundesrat umschreibt diese Gegenstände näher.

[3] Werden Gegenstände nach Absatz 1 und 2 zu einem Gesamtpreis bezogen, so kann unter den vom Bundesrat näher umschriebenen Voraussetzungen die Steuer auf dem Verkauf dieser Gegenstände von der Gesamtdifferenz zwischen dem Gesamtverkaufspreis und Gesamtankaufspreis berechnet werden.

Art. 34 Steuersätze

[1] Die Steuer beträgt:

a. 2 Prozent:

1. auf den Lieferungen und dem Eigenverbrauch folgender Gegenstände:
   - Wasser in Leitungen,
   - Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke; der Steuersatz von 2 Prozent gilt nicht für Ess- und Trinkwaren aller Art, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden. Die Lieferungen von Ess- und Trinkwaren durch einen Steuerpflichtigen, ohne das Erbringen besonderer zusätzlicher Dienstleistungen am Ort des Konsums, gilt nicht als gastgewerbliche Leistung,
   - Vieh, Geflügel, Fische,
   - Getreide,
   - Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen, Stecklinge, Pfropfreiser sowie Schnittblumen und Zweige, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden,
   - Futtermittel, Silagesäuren, Streuemittel für Tiere, Düngstoffe,
   - Pflanzenschutzstoffe, Mulch und anderes pflanzliches Abdeckmaterial,
   - Medikamente,
   - Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druck-Erzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten;
2. auf den Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter;
3. auf den Umsätzen nach Artikel 17 Ziffern 12, 13 und 14;
4. auf den landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die in einer Bearbeitung des Bodens oder von mit dem Boden verbundenen Erzeugnissen der Urproduktion bestehen.

b. 3 Prozent auf Beherbergungsleistungen mit Geltung längstens bis zum 31. Dezember 2001; als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, selbst wenn dieses separat berechnet wird.

c. 6,5 Prozent auf allen übrigen der Steuer unterstellten Umsätzen.

[2] Kommen bei steuerbaren Umsätzen für einzelne ihrer Elemente unterschiedliche Steuersätze in Frage, so gilt für den Gesamtumsatz der höhere Satz, ausgenommen, es handle sich um wirtschaftlich und rechtlich klar trennbare Vorgänge.

[3] Umschliessungen, die nicht Mehrweggebinde sind und die der Lieferer mit dem Gegenstand abgibt, unterliegen dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung des umschlossenen Gegenstandes.

Art. 35 Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer

[1] Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der er angeben muss:

a. ihren Namen und ihre Adresse sowie die Nummer, unter der sie im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist;
b. Namen und Adresse des Empfängers der Lieferung oder Dienstleistung;
c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung;
d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung;
e. das Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung;
f. den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, darf der Steuerpflichtige nur den Steuersatz angeben. Artikel 31 Absatz 6 Buchstabe a bleibt vorbehalten.

[2] In Rechnungen an steuerpflichtige Empfänger für selbständige Lieferungen oder Dienstleistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ist anzugeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

[3] Gutschriften und andere Dokumente, die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, sind solchen Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die Angaben nach Absatz 1 enthalten.

[4] Wer nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist oder wer die Steuer auf dem Wiederverkauf von Gegenständen nach Artikel 33 berechnet, darf weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen.

[5] Werden Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen und Dienstleistungen gemeinsam zurückerstattet (z. B. Jahresbonus, Jahresrückvergütung), so hat der steuerpflichtige Lieferer oder Dienstleistungserbringer dem steuerpflichtigen Empfänger einen Beleg abzugeben, aus dem ersichtlich ist, wie sich die Rückerstattung auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

[6] Zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung sind die Zivilgerichte zuständig.

4. Kapitel: Vorsteuerabzug

Art. 36 Allgemeines

[1] Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Absatz 2 genannten geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in seiner Steuerabrechnung folgende Vorsteuern abziehen, die unter Vorbehalt von Artikel 54 Absatz 3 zweiter Satz nachgewiesen werden müssen:

a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Artikel 35 in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen;
b. die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarierte Steuer;
c. die von ihm oder von seinem Abnehmer auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete oder deklarierte Steuer.

[2] Zum Vorsteuerabzug berechtigen folgende Zwecke:
a. steuerbare Lieferungen;
b. steuerbare Dienstleistungen;
c. Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde;
d. unentgeltliche Zuwendung von Geschenken bis 300 Franken pro Empfänger und Jahr und von Warenmustern zu Zwecken des Unternehmens (Art. 9 Abs. 1 Bst. c) sowie Arbeiten an Gegenständen, die im Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 verwendet werden.

[3] Der Steuerpflichtige kann die in Absatz 1 aufgezählten Vorsteuern auch abziehen, wenn er die Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten nach Artikel 18 Absatz 2 oder für Tätigkeiten verwendet, die steuerbar wären, wenn er sie im Inland bewirken würde.

[4] Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt.

[5] Hat der Steuerpflichtige bei nicht steuerpflichtigen Landwirten, Forstwirten, Gärtnern und Viehhändlern Erzeugnisse der Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gärtnerei oder Vieh für Zwecke bezogen, die nach Absatz 2 zum Vorsteuerabzug berechtigen, so kann er als Vorsteuer 2 Prozent des ihm in Rechnung gestellten Betrages abziehen. Artikel 35 Absatz 1 Buchstaben a–e und Absatz 3 sind anwendbar.

[6] Der Anspruch auf Abzug entsteht:
a. bei der von andern Steuerpflichtigen überwälzten Steuer: am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher der Steuerpflichtige die Rechnung erhalten hat (Abrechnung nach vereinbarten Entgelten), oder in welcher er die Rechnung bezahlt hat (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten);
b. bei der Steuer auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland: im Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige über diese Steuer mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung abrechnet;
c. bei der Steuer auf der Einfuhr nach Absatz 1 Buchstabe c: am Ende der Abrechnungsperiode, in der die Zolldeklaration angenommen wurde und der Steuerpflichtige über das Original der Einfuhrdokumente verfügt.

[7] Soweit ein Steuerpflichtiger Spenden erhält, die nicht einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Ebenso ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält.

Art. 37 Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in besonderen Fällen

[1] Weiss die steuerpflichtige Person oder hätte sie bei sorgfältiger Prüfung wissen können, dass derjenige, der ihm eine Rechnung nach Artikel 35 Absatz 1 ausgestellt hat, nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist, so berechtigt ihn diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug.

[2] Wendet die steuerpflichtige Person für die Versteuerung von gebrauchten beweglichen Gegenständen die Margenbesteuerung nach Artikel 33 an, so ist sie nicht berechtigt, die ihr auf dem Ankauf solcher Gegenstände in Rechnung gestellte oder die von ihr auf der Einfuhr solcher Gegenstände entrichtete Steuer in Abzug zu bringen.

Art. 38 Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei Entgeltsminderungen

Sind die von der steuerpflichtigen Person aufgewendeten Entgelte niedriger als die vereinbarten oder sind ihr Entgelte zurückerstattet worden, so ist die Vorsteuer entweder nur vom tatsächlich geleisteten Entgelt zu berechnen oder in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabzusetzen.

Art. 39 Gemischte Verwendung

[1] Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

[2] Wird der mit Vorsteuer belastete Gegenstand oder die Dienstleistung zu einem überwiegenden Teil für steuerbare Umsätze verwendet, kann die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und der Eigenverbrauch einmal jährlich versteuert werden.

Art. 40 Einlageentsteuerung

[1] Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug unter Vorbehalt von Absatz 2 und 3 in der Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hiefür eingetreten sind.

[2] Bei einer Veränderung der Verhältnisse im Sinne von Absatz 1 kann die früher bezahlte Steuer auf

a. den im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen,
b. im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen,
c. dem Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland,
d. der Einfuhr von Gegenständen,
e. dem Eigenverbrauch im Inland,

als Vorsteuer in Abzug gebracht werden, sofern diese im Zusammenhang mit einem künftigen steuerbaren Zweck stehen.

[3] Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel. Das Gleiche gilt sinngemäss mit Bezug auf Dienstleistungen.

5. Kapitel: Entstehung der Steuerforderung, Veranlagung und Entrichtung der Steuer

Art. 41 Entstehung der Steuerforderung

Die Steuerforderung entsteht:

a. bei Lieferungen und Dienstleistungen:
   1. im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten: mit der Rechnungstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat. Bei Umsätzen, die zu aufeinanderfolgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben, entsteht die Steuerforderung mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung. Bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungstellung entsteht die Steuerforderung mit der Vereinnahmung des Entgelts,
   2. im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten mit der Vereinnahmung des Entgelts; dies gilt auch für Vorauszahlungen;

b. beim Eigenverbrauch: im Zeitpunkt, in welchem er eintritt;

c. beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland: mit dem Empfang der Leistung;

d. bei Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 38: im Zeitpunkt, in dem die Minderung oder Rückvergütung des Entgelts erfolgt;

e. bei Versteuerung nach Artikel 39 Absatz 2: jeweils am Jahresende.

Art. 42 Abrechnungsart

[1] Über die Steuer wird grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abgerechnet.

[2] Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust usw.) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen usw.), so kann hiefür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden.

[3] Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt höher als das vereinbarte, so ist der Mehrbetrag in der Abrechnung über die Periode zu berücksichtigen, in welcher das Entgelt vereinnahmt wurde.

[4] Sofern es für die steuerpflichtige Person aus Gründen ihres Rechnungswesens einfacher ist, gestattet ihr die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Antrag, über die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Sie hat die Bedingungen so festzusetzen, dass die steuerpflichtige Person weder begünstigt noch benachteiligt wird.

[5] Steuerpflichtige Personen, die zu einem erheblichen Teil Entgelte erhalten, bevor sie die Lieferung oder Dienstleistung ausführen oder darüber Rechnung stellen, können von der Eidgenössischen Steuerverwaltung dazu verpflichtet werden, nach den vereinnahmten Entgelten abzurechnen.

Art. 43 Abrechnungsperiode

[1] Über die Steuer wird abgerechnet:
a. in der Regel vierteljährlich;
b. bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen (Art. 55) halbjährlich;
c. beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 22) jährlich.

[2] Auf Antrag gestattet die Eidgenössische Steuerverwaltung in begründeten Fällen andere Abrechnungsperioden; sie setzt die Bedingungen dafür fest.

Art. 44 Selbstveranlagung

Die steuerpflichtige Person hat gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen. Endet die Steuerpflicht, so läuft die Frist von diesem Zeitpunkt an.

Art. 45 Entrichtung der Steuer

[1] Innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode hat die steuerpflichtige Person auch die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die Eidgenössische Steuerverwaltung einzuzahlen.

[2] Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

Art. 46 Rückerstattung von Steuern

[1] Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss der steuerpflichtigen Person ausbezahlt.

[2] Vorbehalten bleibt die Verrechnung dieses Überschusses mit Einfuhrsteuerforderungen, selbst wenn diese noch nicht fällig sind.

[3] Vorbehalten bleiben die Berichtigung der Selbstveranlagung und die Verwendung des Überschusses zur Steuersicherung nach Artikel 67 Absatz 1.

[4] Erfolgt die Auszahlung des Vorsteuerüberschusses bzw. eines anderen Saldoguthabens zugunsten der steuerpflichtigen Person später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung bzw. der schriftlichen Geltendmachung des Saldos bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung ein Vergütungszins zum Zinssatz für den Verzugszins ausgerichtet. Ein solcher Vergütungszins wird auch dann ausgerichtet, wenn der steuerpflichtigen Person Steuern zurückzuerstatten sind, die zu Unrecht eingefordert wurden.

Art. 47 Verjährung der Steuerforderung

[1] Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

[2] Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen; sie steht still, solange die pflichtige Person in der Schweiz nicht betrieben werden kann oder, bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, solange das Entgelt nicht vereinnahmt ist.

[3] Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen.

[4] Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

Art. 48 *Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug*

[1] Der Anspruch auf Vorsteuerabzug verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.

[2] Die Verjährung wird unterbrochen durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

[3] Die Verjährung steht still, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hängig ist.

[4] Der Anspruch auf Vorsteuerabzug verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.

6. Kapitel: Behörden

Art. 49 Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Steuer auf den Umsätzen im Inland wird durch die Eidgenössische Steuerverwaltung erhoben. Diese erlässt alle hiezu erforderlichen Weisungen und Entscheide, deren Erlass nicht ausdrücklich einer andern Behörde vorbehalten ist.

Art. 50 Amtshilfe

[1] Die Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und die Eidgenössische Steuerverwaltung unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben; sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und Akteneinsicht zu gewähren.

[2] Die übrigen Verwaltungsbehörden des Bundes und der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden sowie die autonomen eidgenössischen Anstalten und Betriebe sind gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung auskunftspflichtig, sofern die verlangten Auskünfte für die Durchführung dieses Gesetzes sowie für die Einforderung der Steuer von Bedeutung sein können. Eine Auskunft darf nur verweigert werden, soweit ihr wesentliche öffentliche Interessen, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit des Bundes oder der Kantone, entgegenstehen oder die Auskunft die angegangene Behörde in der Durchführung ihrer Aufgabe wesentlich beeinträchtigen würde. Das Post-, Telefon- und Telegrafengeheimnis ist zu wahren.

[3] Anstände über die Auskunftspflicht von Verwaltungsbehörden des Bundes entscheidet der Bundesrat, Anstände über die Auskunftspflicht von Behörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden, sofern die kantonale Regierung das Auskunftsbegehren abgelehnt hat, das Bundesgericht (Art. 116 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes [1]).

[1] SR 173.110

[4] Die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen haben im Rahmen dieser Aufgaben die gleiche Auskunftspflicht wie die Behörden; Absatz 3 findet sinngemäss Anwendung.

[5] Die Eidgenössische Zollverwaltung teilt der Eidgenössischen Steuerverwaltung unaufgefordert Wahrnehmungen mit, die für die Steuererhebung von Bedeutung sein können.

Art. 51 Geheimhaltung

[1] Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, hat gegenüber anderen Amtsstellen und Privaten über die in Ausübung seines Amtes gemachten Wahrnehmungen Stillschweigen zu bewahren und den Einblick in amtliche Akten zu verweigern.

[2] Keine Geheimhaltungspflicht besteht:

a. bei Leistung von Amtshilfe nach Artikel 50 oder bei Erfüllung einer Pflicht zur Anzeige strafbarer Handlungen;
b. gegenüber Organen der Rechtspflege oder der Verwaltung, die vom Eidgenössischen Finanzdepartement zur Einholung amtlicher Auskünfte bei den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden ermächtigt worden sind;
c. im Einzelfall gegenüber den Schuldbetreibungs- und Konkursbehörden;
d. für die Auskunft, ob jemand im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist oder nicht.

7. Kapitel: Verfahren

Art. 52 An- und Abmeldung als Steuerpflichtiger

[1] Unter Vorbehalt von Absatz 4 hat sich derjenige, der aufgrund dieses Gesetzes steuerpflichtig wird, unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Steuerpflicht bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich anzumelden. Diese teilt ihm eine nicht übertragbare Nummer zu, die registriert wird.

[2] Endet die Steuerpflicht, so ist in den Fällen von Artikel 27 Buchstaben a und c die Eidgenössische Steuerverwaltung unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen. Das gleiche gilt, wenn die Voraussetzungen einer Option für die Steuerpflicht wegfallen.

[3] Unterlässt es derjenige, der die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 27 Bst. c), sich abzumelden, so wird angenommen, dass er für die Steuerpflicht optiert.

[4] Wer Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen hat (Art. 22), hat sich innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres, für das er steuerpflichtig ist, schriftlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzumelden.

Art. 53 Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person

[1] Die steuerpflichtige Person hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.

[2] Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten. Träger und Trägerinnen des Berufsgeheimnisses sind zur Vorlage der Bücher oder Aufzeichnungen verpflichtet, dürfen aber die Namen der Klienten abdecken oder durch Codes ersetzen. In Zweifelsfällen werden auf Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder des Steuerpflichtigen vom Präsidenten der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ernannte neutrale Experten als Kontrollorgane eingesetzt.

Art. 54 Buchführung

[1] Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann hierüber nähere Bestimmungen erlassen. Diese dürfen nur dann über die handelsrechtlich vorgeschriebenen Bestimmungen hinausgehen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist und den Steuerpflichtigen nicht unverhältnismässige Umtriebe verursacht.

[2] Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren. Artikel 962 Absatz 2 des Obligationenrechts [1)] bleibt vorbehalten. Steuerpflichtige, die im Sinne von Artikel 24 optieren oder die Einlageentsteuerung nach Artikel 40 beanspruchen, haben die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung.

[3] Erwachsen der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, so hat die Eidgenössische Steuerverwaltung Erleichterungen zu gewähren und eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zuzulassen, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige und der Steuerkontrolle ergeben. Insbesondere hat die steuerpflichtige Person das Recht, die Vorsteuern auf geschäftsmässig begründeten, bei der direkten Bundessteuer anerkannten, aber nicht mit Originalbelegen nachgewiesenen Spesen pauschal geltend zu machen.

Art. 55 Saldosteuersätze

[1] Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als 5 Millionen Franken Umsatz tätigt und gleichzeitig nicht mehr als 75 000 Franken Steuern – berechnet nach dem für ihn massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann nach dem Saldosteuersatz abrechnen.

[1)] SR 220

[2] Die steuerpflichtige Person, die nach Saldosteuersätzen abrechnet, muss diese Abrechnungsart während fünf Jahren beibehalten. Verzichtet sie auf einen Saldosteuersatz, kann sie frühestens nach fünf Jahren wieder einen solchen wählen.

Art. 56 Ermessenseinschätzung

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor.

Art. 57 Auskunftspflicht Dritter

[1] Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist befugt, von auskunftspflichtigen Dritten kostenlos alle Auskünfte zu verlangen, die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuer erforderlich sind, ebenso die Vorlage oder Einreichung der Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstiger Aufzeichnungen.

[2] Auskunftspflichtige Dritte sind:

a. Personen, Anstalten, Gesellschaften und Personengesamtheiten, die als Steuerpflichtige in Betracht fallen;
b. Personen, Anstalten, Gesellschaften und Personengesamtheiten, die neben dem Steuerpflichtigen oder an seiner Stelle für die Steuer haften;
c. Personen, Anstalten, Gesellschaften und Personengesamtheiten, die Lieferungen oder Dienstleistungen erhalten oder erbracht haben.

[3] Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten.

Art. 58 Überprüfung

[1] Die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung überprüft.

[2] Zwecks Abklärung des Sachverhalts hat die steuerpflichtige Person der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Zugang zu ihrer Finanz- und Betriebsbuchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Das gleiche gilt für auskunftspflichtige Dritte. Die Vornahme von Kontrollen braucht nicht im voraus angezeigt zu werden, wenn Kollusionsgefahr besteht.

[3] Die anlässlich einer Prüfung gemäss Absatz 1 oder 2 bei einer Bank oder Sparkasse im Sinne des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 [1)] über die Banken und Sparkassen, bei der Schweizerischen Nationalbank oder bei einer Pfandbriefzentrale gemachten Feststellungen betreffend Dritte dürfen ausschliesslich für die Durchführung der Mehrwertsteuer verwendet werden. Das Bankgeheimnis ist zu wahren.

[1)] SR 952.0

Art. 59 Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung

[1] Die Eidgenössische Steuerverwaltung trifft von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle Entscheide zur Steuererhebung, insbesondere wenn:

a. Bestand oder Umfang der Steuerpflicht bestritten werden;
b. die Eintragung oder Löschung im Register der Steuerpflichtigen bestritten wird;
c. Bestand oder Umfang der Steuerforderung oder der Mithaftung, des Vorsteuerabzugs oder des Anspruchs auf Rückerstattung von Steuern streitig sind;
d. die steuerpflichtige Person oder Mithaftende die Steuer nicht entrichtet;
e. sonstige Pflichten nicht anerkannt oder nicht erfüllt werden, die sich aus diesem Gesetz oder aus gestützt darauf ergangenen Verordnungen oder Weisungen ergeben;
f. für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint.

[2] Im übrigen sind die Vorschriften des Verwaltungsverfahrensgesetzes [1)] anwendbar.

Art. 60 Einsprache

[1] Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung können innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden.

[2] Richtet sich die Einsprache gegen einen einlässlich begründeten Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung, so kann diese auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers die Einsprache als Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission weiterleiten.

[3] Die Einsprache ist schriftlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung einzureichen; sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Einsprechers oder seines Vertreters zu enthalten. Der Vertreter hat sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Beweismittel sollen in der Einspracheschrift bezeichnet und ihr beigelegt werden.

[4] Genügt die Einsprache diesen Anforderungen nicht oder lässt der Antrag oder dessen Begründung die nötige Klarheit vermissen, so räumt die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Einsprecher eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein.

[5] Sie verbindet diese Nachfrist mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf aufgrund der Akten zu entscheiden oder, wenn Antrag, Begründung, Unterschrift oder Vollmacht fehlen, auf die Einsprache nicht einzutreten.

[6] Das Einspracheverfahren ist trotz Rückzuges der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid den massgebenden Gesetzesbestimmungen nicht entspricht.

[1)] SR **172.021**

[7] Die Einsprache ist beförderlich zu behandeln. Der Einspracheentscheid muss eine Begründung und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten.

Art. 61 Beschwerde

Einspracheentscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung können nach den Artikeln 44 ff. des Verwaltungsverfahrensgesetzes [1)] innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten werden.

Art. 62 Verwaltungsgerichtsbeschwerde

[1] Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes (OG) [2)] innert 30 Tagen nach Eröffnung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.

[2] Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist auch die Eidgenössische Steuerverwaltung berechtigt (Art. 103 Bst. b OG).

Art. 63 Revision und Erläuterung

[1] Auf die Revision von Entscheiden und Einspracheentscheiden der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind die Artikel 66–68 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [1)] anwendbar.

[2] Die Revision und die Erläuterung von Entscheiden der Eidgenössischen Steuerrekurskommission richten sich nach den Artikeln 66–69 des Verwaltungsverfahrensgesetzes.

[3] Die Revision und die Erläuterung bundesgerichtlicher Entscheide richten sich nach den Artikeln 136 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes [2)].

Art. 64 Kosten und Entschädigungen

[1] Im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren werden in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet.

[2] Ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens können die Kosten von Untersuchungshandlungen derjenigen Person auferlegt werden, die sie schuldhaft verursacht hat.

Art. 65 Betreibung

[1] Wird der Anspruch auf Steuern, Zinsen, Kosten und Bussen auf Mahnung hin nicht befriedigt, so ist Betreibung einzuleiten; vorbehalten bleibt die Eingabe in einem Konkurs- oder Nachlassvertragsverfahren.

[1)] SR 172.021
[2)] SR 173.110

[2] Ist die Steuerforderung oder die Busse noch nicht rechtskräftig festgesetzt und wird sie bestritten, so unterbleibt ihre endgültige Kollokation, bis ein rechtskräftiger Entscheid vorliegt.

[3] Für die Beseitigung des Rechtsvorschlages ist die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig.

[4] Rechtskräftige Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Steuern, Zinsen, Kosten und Bussen stehen vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen nach Artikel 80 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [1)] gleich.

[5] Die Steuerforderung besteht unabhängig davon, ob sie in öffentliche Inventare oder auf Rechnungsrufe eingegeben wird.

Art. 66 Sicherstellung

[1] Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann Steuern, Zinsen und Kosten, auch wenn sie weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sind, sicherstellen lassen, wenn:

a. deren Bezahlung als gefährdet erscheint;
b. die zahlungspflichtige Person Anstalten trifft, ihren Wohn- oder Geschäftssitz oder ihre Betriebsstätte in der Schweiz aufzugeben oder sich im schweizerischen Handelsregister löschen zu lassen;
c. die zahlungspflichtige Person mit der Zahlung der Steuer in Verzug ist;
d. die steuerpflichtige Person den Geschäftsbetrieb einer in Konkurs gefallenen Unternehmung ganz oder teilweise übernimmt.

[2] Die Sicherstellungsverfügung hat den Rechtsgrund der Sicherstellung, den sicherzustellenden Betrag und die Stelle, welche die Sicherheiten entgegennimmt, anzugeben; sie gilt als Arrestbefehl im Sinne von Artikel 274 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [1)]. Die Arrestaufhebungsklage ist ausgeschlossen.

[3] Sicherstellungsverfügungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung können nach den Artikeln 44 ff. des Verwaltungsverfahrensgesetzes [2)] innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten werden. Die Beschwerde hemmt die Vollstreckung nicht.

[4] Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes [3)] innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Die Beschwerde hemmt die Vollstreckung nicht.

[5] Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist auch die Eidgenössische Steuerverwaltung berechtigt.

[6] Die Zustellung des Entscheides über die Forderung gilt als Anhebung der Klage nach Artikel 278 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs. Die Frist für die Einleitung der Betreibung beginnt mit dem Eintritt der Rechtskraft des Entscheides über die Forderung zu laufen.

[1)] SR 281.1
[2)] SR 172.021
[3)] SR 173.110

[7] Die Sicherstellung muss durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft geleistet werden.

Art. 67 Andere Sicherungsmassnahmen

[1] Der Überschuss der abziehbaren Vorsteuern über die geschuldete Steuer kann:

a. mit Schulden für frühere Perioden verrechnet werden; oder
b. zur Verrechnung mit zu erwartenden Schulden für nachfolgende Perioden gutgeschrieben werden, sofern die steuerpflichtige Person mit der Steuerentrichtung regelmässig im Rückstand ist oder andere Gründe eine akute Gefährdung der Steuerforderung wahrscheinlich erscheinen lassen; der gutgeschriebene Betrag wird vom 61. Tag nach Eintreffen der Steuerabrechnung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung bis zum Zeitpunkt der Verrechnung zum Zinssatz für den Verzugszins verzinst.

[2] Steuerpflichtige ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland haben für die Erfüllung ihrer Pflichten einen Beauftragten zu bestimmen, der im Inland Wohn- oder Geschäftssitz hat. Dadurch wird jedoch keine Betriebsstätte nach den Bestimmungen über die direkten Steuern begründet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann ausserdem Sicherstellung der voraussichtlichen Schulden durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft verlangen.

[3] Bei wiederholtem Zahlungsverzug kann die Eidgenössische Steuerverwaltung die pflichtige Person dazu verhalten, über die Steuer künftig monatlich oder halbmonatlich abzurechnen und diese gleichzeitig zu entrichten.

[4] Eine juristische Person oder eine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens darf im schweizerischen Handelsregister erst dann gelöscht werden, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung dem für die Führung des Registers zuständigen Amt angezeigt hat, dass die Ansprüche aus diesem Gesetz getilgt oder sichergestellt sind.

3. Titel: Steuer auf den Einfuhren

Art. 68 Anwendbares Recht

Für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen gilt die Zollgesetzgebung, soweit die nachfolgenden Bestimmungen nichts anderes anordnen.

Art. 69 Steuerobjekt

[1] Der Steuer unterliegt die Einfuhr von Gegenständen, auch derjenigen, die zollfrei ins Inland eingeführt werden können.

[2] Als Gegenstände gelten:

a. bewegliche Sachen, mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte;
b. Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliches.

[3] Lässt sich bei der Einfuhr von Datenträgern kein Marktwert feststellen, wird der Wert des Datenträgers mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen mit der Inlandsteuer erfasst (Art. 22).

[4] Der Begriff des Inlandes bestimmt sich nach Artikel 3.

Art. 70 Steuerbefreite Einfuhren

Von der Steuer befreit ist die Einfuhr von:

a. Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag nach den vom Bundesrat zu erlassenden näheren Bestimmungen;

b. Münzen, Wertpapieren und Banknoten, solange sie als solche verwendet werden, Manuskripten (auch von Autoren, Schriftstellern und Komponisten) und Urkunden ohne Sammlerwert, im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert, Fahrscheine ausländischer öffentlicher Transportanstalten;

c. menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung;

d. Kunstwerken, die von Kunstmalern und Bildhauern persönlich bearbeitet und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden, mit Ausnahme des Entgelts nach Artikel 72 Absatz 1 Buchstabe d;

e. Gegenständen, die nach Artikel 14 Ziffern 4–16 und 18–24 des Zollgesetzes[1)] zollfrei sind oder nach Ziffer 24 zu einem ermässigten Zollansatz zugelassen werden, mit Ausnahme der in Ziffer 14 genannten Gegenstände für Unterricht und Forschung, der zur Untersuchung und Behandlung von Patienten dienenden Instrumente und Apparate sowie der in Ziffer 11 genannten Motorfahrzeuge für Invalide;

f. Gegenständen, die mit Freipass zur vorübergehenden Ausfuhr abgefertigt wurden, mit Ausnahme des Entgelts nach Artikel 72 Absatz 1 Buchstabe e;

g. Gegenständen, die nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder zur Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt und an den Absender in der Schweiz zurückgesandt werden, mit Ausnahme des Entgelts nach Artikel 72 Absatz 1 Buchstabe f;

h. Gegenständen, die mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt werden, mit Ausnahme des Entgelts nach Artikel 72 Absatz 1 Buchstabe g;

i. Retourgegenständen schweizerischer Herkunft, die aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt und unverändert an den Absender im Inland zurückgesandt werden, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der Steuer befreit worden sind. Ist die Steuer beachtlich, erfolgt die Steuerbefreiung durch Rückerstattung; die Bestimmungen des Artikels 76 gelten sinngemäss;

k. Gegenständen im Sinne von Artikel 17 Absatz 1 des Zollgesetzes, die von einem Steuerpflichtigen zur Instandsetzung oder Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend eingeführt werden;

l. Mehrweggebinden, die zusammen mit einem darin enthaltenen Gegenstand eingeführt werden; der Steuer unterliegt jedoch die Einfuhr dieses Gegenstandes;

m. Gegenständen, deren Umsätze im Inland nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe h von der Steuer befreit sind.

[1)] SR 631.0

Art. 71 Steuerpflicht

[1] Steuerpflichtig sind die Zollzahlungspflichtigen.

[2] Die Solidarhaftung nach Artikel 13 des Zollgesetzes [1)] ist für den gewerbsmässigen Zolldeklaranten (Art. 31 Abs. 3 Zollgesetz) aufgehoben, wenn der Importeur:

a. zum Vorsteuerabzug (Art. 36) berechtigt ist;
b. für die Steuerbeträge bei der Eidgenössischen Zollverwaltung Sicherheit geleistet hat (Art. 74 Abs. 2);
c. die Steuer von der Eidgenössischen Zollverwaltung in Rechnung gestellt erhält; und
d. dem gewerbsmässigen Zolldeklaranten einen Auftrag zur direkten Stellvertretung erteilt hat.

[3] Die Eidgenössische Zollverwaltung kann vom Deklaranten den Nachweis für seine Vertretungsbefugnis verlangen.

Art. 72 Steuerbemessungsgrundlage

[1] Die Steuer wird erhoben:

a. auf dem vom Importeur entrichteten oder zu entrichtenden Entgelt nach Artikel 31, wenn der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird;
b. auf dem Marktwert in den übrigen Fällen. Als Marktwert gilt, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstandes zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten;
c. auf dem Entgelt für Arbeiten im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a, die unter Verwendung von eingeführten Gegenständen für fremde Rechnung besorgt und von einem Nichtsteuerpflichtigen nach den Artikeln 20 und 24 ausgeführt werden;
d. auf dem Entgelt für die im Auftrag von Kunstmalern und Bildhauern an ihren Kunstwerken im Ausland besorgten Arbeiten (Art. 6 Abs. 2 Bst. a), sofern die Kunstwerke von den Künstlern persönlich bearbeitet und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden;
e. auf dem Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen (Art. 6 Abs. 2 Bst. a), die mit Freipass zur vorübergehenden Ausfuhr abgefertigt wurden;
f. auf dem Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen (Art. 6 Abs. 2 Bst. a), sofern diese nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder zur Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrages ausgeführt worden sind und an den Absender in der Schweiz zurückgesandt werden;
g. auf dem Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen, die mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt wurden, sofern die Steuer auf diesem Entgelt beachtlich ist. Wird für den vorübergehenden Gebrauch keine oder eine

[1)] SR 631.0

ermässigte Entschädigung gefordert, ist das Entgelt massgebend, das einem unabhängigen Dritten berechnet würde.

[2] In die Bemessungsgrundlage sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten:

a. die ausserhalb des Einfuhrlandes sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer;
b. die Nebenkosten, wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die bis zum ersten inländischen Bestimmungsort entstehen. Unter erstem Bestimmungsort ist der Ort zu verstehen, an den der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, zu befördern ist. Ist dieser unbekannt, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die Umladung im Inland erfolgt.

[3] Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Deklaration oder fehlen Wertangaben, kann die Eidgenössische Zollverwaltung die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen schätzen.

[4] Ist der Steuerberechnung das Entgelt für den Gegenstand zugrunde gelegt worden, so gilt bei einer nachträglichen Änderung dieses Entgelts Artikel 42 Absätze 2 und 3 sinngemäss. Zu wenig entrichtete Steuern werden nachgefordert; zu viel erhobene Steuern werden erstattet, ausser wenn der Steuerpflichtige die auf der Einfuhr entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Artikel 36 abziehen kann.

[5] Für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage herangezogene Preis- oder Wertangaben in ausländischer Währung sind nach dem am letzten Börsentag vor der Entstehung der Steuerzahlungspflicht notierten Devisenkurs (Verkauf) in Schweizerfranken umzurechnen.

Art. 73 Steuersätze

Die Steuer beträgt:

a. 2 Prozent auf der Einfuhr von Gegenständen nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a;
b. 6,5 Prozent auf der Einfuhr anderer Gegenstände.

Art. 74 Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruchs

[1] Der Steueranspruch entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollzahlungspflicht.

[2] Die steuerpflichtige Person, die für die Steuerbeträge Sicherheit geleistet hat, kann die Steuer binnen 60 Tagen nach Rechnungstellung durch die Eidgenössische Zollverwaltung bezahlen; ausgenommen sind Sendungen im Postverkehr sowie Einfuhren, die mündlich zur Zollbehandlung angemeldet werden.

[3] Hinsichtlich der Sicherstellung können Erleichterungen gewährt werden, wenn dadurch der Steuerbezug nicht gefährdet wird.

Art. 75 Verjährung der Steuerforderung

[1] Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist.

[2] Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen; sie steht still, solange der Pflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann oder die Forderung Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens ist.

[3] Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen.

[4] Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

Art. 76 Verjährung von Rückvergütungsansprüchen

[1] Der Anspruch auf Rückvergütung zu viel erhobener oder nicht geschuldeter Steuer verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.

[2] Nicht erstattet werden zuviel erhobene Steuern, wenn die steuerpflichtige Person nach den Artikeln 20 und 24 die bei der Einfuhr entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Artikel 36 abziehen kann.

[3] Die Verjährung wird unterbrochen durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der Eidgenössischen Zollverwaltung.

[4] Die Verjährung ruht, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Rechtsmittelverfahren hängig ist.

[5] Der Anspruch auf Rückvergütung zu viel erhobener oder nicht geschuldeter Steuer verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.

Art. 77 Rückerstattung wegen Wiederausfuhr

[1] Die bei der Einfuhr erhobene Steuer wird auf Antrag zurückerstattet, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Artikel 36 fehlen und:

a. der Gegenstand ohne vorherige Übergabe an einen Dritten im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts im Inland und ohne vorherige Ingebrauchnahme unverändert wieder ausgeführt wird; oder
b. der Gegenstand im Inland in Gebrauch genommen wurde, aber wegen Rückgängigmachung der Lieferung wieder ausgeführt wird. In diesem Falle wird die Rückerstattung gekürzt um den Betrag, der der Steuer auf dem Entgelt für die Benützung des Gegenstandes oder auf der durch den Gebrauch eingetretenen Wertverminderung sowie auf dem nicht zurückerstatteten Einfuhrzoll entspricht.

[2] Eine Rückerstattung wird nur gewährt, wenn:

a. die Wiederausfuhr innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgt, in dem die Steuer erhoben worden ist; und
b. die Identität des ausgeführten mit dem seinerzeit eingeführten Gegenstand nachgewiesen ist.

[3] Die Rückerstattung kann im Einzelfall von der ordnungsgemässen Anmeldung im Ausland abhängig gemacht werden.

[4] Die Gesuche um Rückerstattung sind bei der Ausfuhrabfertigung zu stellen. Nachträgliche Rückerstattungsgesuche können berücksichtigt werden, wenn sie innert

60 Tagen seit der Ausfuhrabfertigung schriftlich an die Zollkreisdirektion gerichtet werden, in deren Kreis die Wiederausfuhr erfolgt ist.

Art. 78 Behörde

[1] Die Steuer auf der Einfuhr wird durch die Eidgenössische Zollverwaltung erhoben. Diese trifft die erforderlichen Anordnungen und Entscheide.

[2] Die Organe der Eidgenössischen Zollverwaltung sind befugt, zur Prüfung der für die Steuerveranlagung wesentlichen Tatsachen alle erforderlichen Erhebungen vorzunehmen. Die Artikel 50 und 51 sowie 53–57 gelten sinngemäss. Erhebungen bei Steuerpflichtigen können im Einvernehmen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung dieser übertragen werden.

Art. 79 Verlagerung der Steuerentrichtung

[1] Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann nach Artikel 20 steuerpflichtigen Personen, die Gegenstände der in Absatz 2 genannten Art einführen, gestatten, die Steuer auf der Einfuhr dieser Gegenstände nicht der Eidgenössischen Zollverwaltung, sondern der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten.

[2] Absatz 1 gilt für folgende Gegenstände:

a. Kunstgegenstände und Antiquitäten der Tarifnummern 9701, 9702, 9703 und 9706;
b. echte Perlen und Zuchtperlen der Tarifnummer 7101;
c. Diamanten der Tarifnummer 7102;
d. Edelsteine und Schmucksteine der Tarifnummer 7103;
e. Edelmetalle, deren Umsätze und Einfuhren nicht schon nach der Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994[1)] über die Besteuerung der Umsätze und der Einfuhr von Münz- und Feingold von der Steuer befreit sind (Art. 86 Bst. e);
f. andere hochwertige Gegenstände, die der Bundesrat bezeichnet.

[3] Das Verlagerungsverfahren findet nur Anwendung, sofern die in Absatz 2 genannten Gegenstände regelmässig importiert und exportiert werden und sich daraus regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben.

[4] Soweit Gegenstände der in Absatz 2 genannten Arten nach der Einfuhr im Inland noch be- oder verarbeitet werden, kann die Eidgenössische Steuerverwaltung Steuerpflichtigen bewilligen, die be- oder verarbeiteten Gegenstände ohne Berechnung der Steuer an andere Steuerpflichtige zu liefern.

Art. 80 Erlass

[1] Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen kann ganz oder teilweise erlassen werden:

a. wenn ein endgültig oder provisorisch zur Einfuhr verzollter, aber noch unter amtlicher Kontrolle stehender oder in einem eidgenössischen Niederlagshaus

[1)] SR **641.201.45**

eingelagerter Gegenstand durch Zufall, höhere Gewalt oder auf amtliche Verfügung ganz oder teilweise vernichtet oder über die Grenze zurückgewiesen wird;

b. wenn ein mit Geleitschein oder Freipass abgefertigter Gegenstand während der Gültigkeitsdauer des Zollausweises durch Unfall, Zufall, höhere Gewalt oder auf amtliche Verfügung ganz oder teilweise vernichtet wird und diese Tatsache zollamtlich festgestellt oder durch eine Bescheinigung der Schweizerischen Bundesbahn, einer eidgenössischen, kantonalen oder Gemeindebehörde einwandfrei nachgewiesen wird;

c. wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person unbillig belasten würde;

d. wenn der mit der Verzollung Beauftragte (z. B. der Spediteur) die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des nach den Artikeln 20, 24 und 25 steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann. Die Zahlungsunfähigkeit des Importeurs ist dann anzunehmen, wenn die Forderung des Beauftragten ernsthaft gefährdet erscheint.

[2] Die Oberzolldirektion entscheidet über den Steuererlass auf schriftliches, von den nötigen Nachweisen begleitetes Gesuch. Die Frist für die Einreichung von Steuererlassgesuchen beträgt ein Jahr seit der Abgabenfestsetzung, bei Zwischenabfertigungen seit Ablauf der Gültigkeitsdauer dieser Abfertigung.

4. Titel: Strafbestimmungen

Art. 81 Steuerhinterziehung

[1] Wer vorsätzlich sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von Steuern erwirkt, wird mit Busse bis zum Dreifachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

[2] Versuch und Gehilfenschaft sind strafbar.

[3] Wer durch fahrlässiges Verhalten für sich oder einen andern einen unrechtmässigen Steuervorteil bewirkt, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

Art. 82 Steuergefährdung

Wer vorsätzlich oder fahrlässig

a. sich gesetzeswidrig nicht als steuerpflichtige Person anmeldet,

b. trotz Mahnung der Pflicht zur Einreichung der Steuerabrechnung oder zur Erteilung der gesetzlich vorgeschriebenen Auskünfte nicht nachkommt,

c. Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäss führt, ausfertigt, aufbewahrt oder vorlegt,

d. in einer Steuerabrechnung, einem Antrag auf Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder Abzug von Steuern sowie als auskunftspflichtige Drittperson unwahre Angaben macht, erhebliche Tatsachen verschweigt, über solche Tatsachen unwahre Belege vorlegt oder

e. für die Steuererhebung massgebende Daten und Gegenstände nicht oder unrichtig deklariert,

wird, sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist, mit einer Busse bis zu 10 000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall mit einer Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.

Art. 83 Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben

Fällt eine Busse von höchstens 100 000 Franken in Betracht und würde die Ermittlung der nach Artikel 6 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes [1] strafbaren Personen Untersuchungsmassnahmen bedingen, welche im Hinblick auf die verwirkte Strafe unverhältnismässig wären, so kann von einer Verfolgung dieser Personen Umgang genommen und an ihrer Stelle der Geschäftsbetrieb (Art. 7 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes) zur Bezahlung der Busse verurteilt werden.

Art. 84 Verhältnis zum Verwaltungsstrafrechtsgesetz

[1] Das Verwaltungsstrafrechtsgesetz ist anwendbar.

[2] Die Strafverfolgung obliegt bei der Inlandsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung, bei der Einfuhrsteuer der Eidgenössischen Zollverwaltung.

[3] Die Regelung der Zuständigkeiten nach Absatz 2 gilt auch für die Verfolgung des Ungehorsams gegen amtliche Verfügungen (Art. 292 des Strafgesetzbuches [2]).

Art. 85 Zusammentreffen von Strafbestimmungen

[1] Die Bestrafung nach Artikel 14 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes schliesst eine zusätzliche Bestrafung wegen derselben Tat nach Artikel 81 aus.

[2] Hat jemand durch eine Handlung mehrere Bussen nach diesem und nach anderen Gesetzen verwirkt, so wird er oder sie zu einer Gesamtbusse verurteilt, die dem Verschulden angemessen ist.

[3] Der Bundesrat regelt die Koordination zwischen den verschiedenen Strafverfolgungs- und Strafjustizbehörden.

5. Titel: Schlussbestimmungen

1. Kapitel: Ausführungsbestimmungen

Art. 86

[1] Der Bundesrat erlässt die Vollzugsvorschriften.

[2] Er ist namentlich zuständig:

a. für Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr die Steuerbefreiung unter bestimmten Bedingungen zu gestatten;

b. eine Entlastung von der Mehrwertsteuer für diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen und

[1] SR 313.0
[2] SR 311.0

für diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen zu regeln;

c. zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts (durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes) vergütet werden kann;

d. zur Erleichterung der Abgrenzung unter Rücksichtnahme auf die Wettbewerbsverhältnisse die nach Artikel 17 von der Steuer ausgenommenen Umsätze und die in Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände und Dienstleistungen näher zu beschreiben;

e. von diesem Gesetz abweichende Bestimmungen über die Besteuerung der Umsätze und der Einfuhr von Münz- und Feingold zu erlassen;

f. für die Besteuerung der Umsätze und der Einfuhr von Gegenständen, die bereits einer fiskalischen Sonderbelastung unterliegen, von diesem Gesetz abweichende Bestimmungen zu erlassen;

g. zu bestimmen, dass der Empfänger einer im Inland ausgeführten Lieferung oder Dienstleistung, die von einem im Inland zu Unrecht nicht als Steuerpflichtiger registrierten ausländischen Unternehmer erbracht wird, die Steuer im Namen und für Rechnung dieses Unternehmers zu entrichten hat;

h. die Verzugs- und Vergütungszinssätze festzusetzen;

i. zu bestimmen, wie der Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen sowie die Anerkennung für das Erbringen von Dienstleistungen ins Ausland zu leisten sind;

k. Einzelheiten der Übergangsordnung zu regeln.

2. Kapitel: Aufhebung bisherigen Rechts

Art. 87

Die Verordnung vom 22. Juni 1994 [1] über die Mehrwertsteuer (MWSTV) wird aufgehoben.

3. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Art. 88 Anwendung des alten Rechts

Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben, unter Vorbehalt von Artikel 89, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar.

Art. 89 Anwendung des neuen Rechts

Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Einfuhr abgefertigt werden.

[1] AS 1994 1464, 1995 4669

Art. 90 Nachträglicher Vorsteueranspruch

Sämtliche Vorsteuern auf geschäftlich begründeten, nachgewiesenen Auslagen, welche aufgrund von Artikel 30 und 33 der Verordnung vom 22. Juni 1994[1)] über die Mehrwertsteuer nicht anerkannt wurden, können in der ersten MWST-Abrechnung nach diesem Gesetz geltend gemacht werden.

Art. 91 Fristen

Die in der Verordnung vom 22. Juni 1994[1)] über die Mehrwertsteuer vorgesehenen Fristen enden mit Inkrafttreten dieses Gesetzes. Die Steuerpflichtigen können erneut Gebrauch machen von den in diesem Gesetz vorgesehenen Wahlmöglichkeiten namentlich nach den Artikeln 24 und 54.

4. Kapitel: Referendum und Inkrafttreten

Art. 92

[1] Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

[2] Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

8606

[1)] AS 1994 1464, 1995 4669

Minderheitsanträge

Art. 4

Minderheit 1 (Hämmerle, Baumann Ruedi, Bäumlin Ursula, Berberat, Jans, Roth-Bernasconi, Rennwald, Spielmann, Strahm, Wiederkehr)

... der in den Artikeln 9, 20, 22, 23, 25, 26, 36, 82 und 83 genannten Frankenbeträge ...

Art. 4

Minderheit 2 (Schmid Samuel, Blocher, Maitre, Wyss)

... um mehr als 20% erhöht hat.

Art. 17 Ziff. 7

Minderheit 3 (Gusset)

... ebenso wie diejenigen von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen sowie ...

Art. 17 Ziff. 9

Minderheit 4 (Rennwald, Bäumlin Ursula, Berberat, Hämmerle, Jans, Roth-Bernasconi, Strahm)

... des von diplomierten Privatlehrern oder von Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von ...

Art. 18 Abs. 2 Bst. g

Minderheit 5 (Cavadini Adriano, Blocher, Bonny, Dettling, Gros Jean Michel, Gusset, Maitre, Schmid Samuel, Stucky, Tschuppert, Widrig, Wyss)

... liegt; Umsteigen im Inland macht die Strecke nicht zur Inlandstrecke.

Art. 18 Abs. 2 Bst. g

Minderheit 6 (Wiederkehr, Baumann Ruedi, Bäumlin Ursula, Berberat, Hämmerle, Jans, Kühne, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Strahm)

Beförderungen im Eisenbahnverkehr von und nach internationalen Destinationen.

Art. 18 Abs. 2 Bst. i

Minderheit 7 (Widrig, Schmid Samuel, Dettling, Gros Jean-Michel, Kühne)

in eigenem Namen erbrachte Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden. Werden diese Umsätze sowohl im Inland als auch im Ausland getätigt, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros steuerfrei, der auf die Umsätze im Ausland entfällt; (gemäss Verordnung)

Art. 20 Abs. 1

Minderheit 8 (Strahm, Baumann Ruedi, Berberat, Hämmerle, Jutzet, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Wiederkehr)

... unselbständige Erwerbstätigkeit, mit Ausnahme von Funktionsträgern bei jenen juristischen Personen, deren Leistungen nach Artikel 17 steuerfrei sind.

Art. 24 Abs. 1 Bst. b und Abs. 4

Minderheit 9 (Dettling, Bonny, Gros Jean-Michel, Gusset, Nebiker, Schmid Samuel, Speck, Stamm Luzi, Stucky, Tschuppert, Widrig, Wyss)

[1] b. ... in Artikel 17 Ziffern 2, 3, 4, 5, 6, 7, 14, 15, 16, und 17...

[4] ... tätigt. Der Bundesrat kann Ausnahmen vorsehen hinsichtlich der Ziffern 14 und 15. Hinsichtlich ...

Art. 30 Abs. 1 Bst. e

Minderheit 10 (Hämmerle, Baumann Ruedi, Bäumlin Ursula, Berberat, Jans, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Strahm, Wiederkehr)

für die missbräuchlich geltend gemachten Vorsteuern: die an der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Unternehmung beteiligten natürlichen Personen; (gemäss Verordnung)

Art. 30 Abs. 2

Minderheit 11 (Hämmerle, Baumann Ruedi, Bäumlin Ursula, Berberat, Jans, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Strahm, Wiederkehr)

Die in Absatz 1 Buchstaben c und d bezeichneten Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden; ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben. (gemäss Verordnung)

Art. 34 Abs. 1 Bst. b

Minderheit 12 (Wiederkehr, Baumann Ruedi, Hämmerle, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann)

3 Prozent auf der Personenbeförderung im öffentlichen Verkehr. 3 Prozent auf ...

Art. 34 Abs. 1 Bst. b[bis]

Minderheit 13 (Wiederkehr, Baumann Ruedi, Hämmerle, Jutzet, Rennwald, Spielmann, Roth-Bernasconi)

Für die Personenbeförderung im öffentlichen Verkehr kann dieser Steuersatz nicht erhöht werden.

Art. 36 Abs. 3bis

Minderheit 14 (Berberat, Baumann Ruedi, Hämmerle, Jans, Jutzet, Strahm, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Wiederkehr)

Vom Vorsteuerabzugsrecht gänzlich ausgeschlossen sind alle Steuerbeträge auf Ausgaben für:

a. Vergnügungen;
b. Anschaffungen und Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorbooten sowie Sportflugzeugen.

Art. 36 Abs. 3ter

Minderheit 15 (Berberat, Baumann Ruedi, Hämmerle, Jans, Jutzet, Strahm, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Wiederkehr)

Vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind 50 Prozent der Steuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke.

Art. 36 Abs. 7

Minderheit 16 (Wyss, Lötscher, Tschuppert)

Streichen

Art. 36 Abs. 7

Minderheit 17 (Strahm, Baumann Ruedi, Berberat, Hämmerle, Jutzet, Nebiker, Rennwald, Roth-Bernasconi, Spielmann, Wiederkehr)

... erhält. Diese Kürzung erfolgt nicht für Unternehmungen des öffentlichen Verkehrs.

Art. 36bis

Minderheit 18 (Kühne, Schmid Samuel, Tschuppert, Wyss)

[1] Der Bund erstattet den nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b ausgenommenen Wirtschaftssubjekten die auf den Vorleistungen belastete Mehrwertsteuer zurück.

[2] Er kann diese Rückerstattung in Form einer Pauschale vornehmen. Die pauschale Rückerstattung wird an Hand der für die Landwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt. Sie darf insgesamt nicht dazu führen, dass die Erstattungen die Mehrwertsteuervorbelastung übersteigen.

[3] Steigt die Belastung aufgrund einer Satzerhöhung, wird die Rückerstattung vollumfänglich angepasst.

[4] Wer nach Artikel 18 MWSTG optiert, hat keinen Anspruch auf die Vorsteuerrückerstattung.

(Art. 36 Abs. 5 streichen)

Art. 55

Minderheit 19 (Strahm, Baumann Ruedi, Berberat, Hämmerle, Jans, Jutzet, Rennwald, Spielmann)

Streichen

Eventualantrag Artikel 55 Absatz 1
... nicht mehr als 1,5 Millionen Franken Umsatz tätigt und gleichzeitig nicht mehr als 30 000 Franken Steuern – ...

Art. 71

Minderheit 20 (Jutzet, Berberat, Hämmerle, Jans, Strahm, Wiederkehr)

[1] Steuerpflichtig sind die Zollzahlungspflichtigen (gemäss Verordnung)

[2] *Streichen*

[3] *Streichen*

Art. 90

Minderheit 21 (Jans, Berberat, Hämmerle, Jutzet, Roth-Bernasconi, Spielmann, Strahm)

... aufgrund von Artikel 40 der Verordnung ...

8606

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdruckschriften
Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées
Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali

Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996

In Dans In	Bundesblatt Feuille fédérale Foglio federale
Jahr Année Anno	1996
Band Volume Volume	5
Heft Cahier Numero	50
Geschäftsnummer Numéro d'affaire Numero dell'oggetto	93.461
Datum Date Data	17.12.1996
Seite Page Pagina	713-932
Ref. No	10 054 091

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv digitalisiert.
Le document a été digitalisé par les. Archives Fédérales Suisses.
Il documento è stato digitalizzato dell'Archivio federale svizzero.