

Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung

(MWSTV)

1. Titel: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Schweizerisches Staatsgebiet
(Art. 3 Bst. a MWSTG)

Mit der Bestimmung wird eine Anpassung an das europäische Mehrwertsteuerrecht erreicht. Die Versorgung von Hochseeschiffen ist in der EU analog zu Umsätzen in Zusammenhang mit Luftfahrzeugen explizit steuerbefreit (Art. 148 Bst. a–d der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie). Gemäss Artikel 4 SSG (Bundesgesetz vom 23. September 1953 über die Seeschifffahrt unter der Schweizer Flagge) gilt auf hoher See an Bord von schweizerischen Seeschiffen ausschliesslich schweizerisches Bundesrecht. In Territorialgewässern gilt an Bord von schweizerischen Seeschiffen schweizerisches Bundesrecht, soweit nicht der Uferstaat sein Recht zwingend anwendbar erklärt. Mit der Anpassung an das europäische Recht werden künftig auch Hochseeschiffe unter Schweizer Flagge Leistungen aus der Schweiz steuerbefreit beziehen können.

Art. 2 Verpfändung und besondere Verhältnisse beim Verkauf
(Art. 3 Bst. d MWSTG)

Absatz 1 und 2: Wie gemäss der bisherigen Praxis stellt der Verkauf mit Eigentumsvorbehalt eine Lieferung und die Übertragung eines Gegenstands im Rahmen einer Sicherungsübereignung oder Verpfändung keine Lieferung dar. Fällt der bei der Sicherungsübereignung übertragene Gegenstand nicht mehr an den ursprünglichen Eigentümer oder die ursprüngliche Eigentümerin zurück, so liegt erst im Zeitpunkt, in welchem dies feststeht, eine Lieferung vor. Das Entgelt dafür entspricht dem von den Parteien bestimmten oder sich aus dem Verwertungserlös abzüglich der Verwertungskosten effektiv ergebenden Anrechnungsbetrag.

Absatz 3: Beim sogenannten Sale-and-lease-back-Geschäft lässt sich eine steuerpflichtige Person einen für den eigenen Bedarf bezogenen oder selbst hergestellten Gegenstand von einem Finanzinstitut finanzieren. Sie überträgt das Eigentum am Gegenstand dem Finanzinstitut und schliesst einen Leasingvertrag ab. Bei diesem Vorgehen gelten „der Verkauf“ („sale“) vom Leasingnehmer (steuerpflichtige Person) an den Leasinggeber (Finanzinstitut) und „das Vermieten“ („lease back“) vom Leasinggeber an den Leasingnehmer wie nach bisheriger Praxis nicht als Lieferungen, sondern als eine von der MWST ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgenommene Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung, wenn von Beginn weg vertraglich vereinbart ist, dass das Eigentum am Gegenstand nach Ablauf der unkündbaren Leasingdauer und Bezahlung aller Raten oder bei vorzeitiger Ver-

tragsauflösung gegen einen zum voraus festgesetzten Restbetrag wieder an die steuerpflichtige Person (Leasingnehmer) zurückfällt. Für die Qualifikation des gesamten Geschäftes ist der Zeitpunkt des Verkaufes an den Leasinggeber oder die Leasinggeberin massgebend.

Art. 3 Unterstellungserklärung bei Einfuhr eines Gegenstands

(Art. 7 Abs. 1 MWSTG)

Nach dieser Bestimmung ist beim Vorliegen einer Unterstellungserklärung die Abgrenzung zwischen einer Abhollieferung und einer Beförderungs- oder Versandlieferung nicht mehr notwendig. Heute hat die Unterstellungserklärung nämlich bei Abhollieferungen keine Wirkung, was die Vertragsfreiheit der Leistungserbringer einschränkt. Obwohl diese Regelung aus Gründen der Praktikabilität geschaffen wurde, wird die Argumentation, wonach bei Abhollieferungen immer der Leistungsempfänger, welcher für die grenzüberschreitende Beförderung besorgt ist, für die Einfuhrsteuer aufzukommen und deshalb die Gegenstände im eigenen Namen einzuführen hat, von der Wirtschaft nicht in allen Fällen als sachgerecht betrachtet. Die Unterstellungserklärung findet zudem sowohl auf eingliedrige Geschäfte als auch auf mehrgliedrige Geschäfte (Reihengeschäfte) Anwendung. Die neue Regelung bewirkt, dass immer der Leistungserbringer, dem die Unterstellungserklärung bewilligt worden ist, die Gegenstände im eigenen Namen einführt (Ausnahme siehe Absatz 3). Er ist daher auf dem Einfuhrdokument als Importeur aufzuführen und er kann die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern ihm dieses Recht zusteht.

Absatz 2: Alle Lieferungen, die der Einfuhr vorausgehen, haben ihren Lieferort im Ausland, d.h. die entsprechenden Rechnungen an den Importeur erfolgen ohne MWST. Hingegen haben alle Lieferungen, die auf die Einfuhr folgen, ihren Lieferort im Inland, das heisst der Importeur stellt seinen Leistungsempfängern die MWST in Rechnung. Dies ändert sich nur, wenn der Gegenstand wieder exportiert wird (Steuerbefreiung).

Absatz 3: Die steuerpflichtige Person kann trotz Unterstellungserklärung auf die Einfuhr im eigenen Namen verzichten, sofern sie diesen Verzicht in ihrer Rechnung an ihren Abnehmer vermerkt. In diesem Fall führt ihr Abnehmer die Gegenstände im eigenen Namen ein, weshalb er auf dem Einfuhrdokument als Importeur aufzuführen ist. Diese Möglichkeit kommt den Wünschen der Steuerpflichtigen entgegen.

Art. 4 Lieferung eines aus dem Ausland ins Inland verbrachten Gegenstands ab Lager im Inland

(Art. 7 Abs. 1 MWSTG)

Liefert ein ausländischer Leistungserbringer Gegenstände ab einem Lager im Inland (z.B. Auslieferungslager und Konsignationslager), liegt der Ort der Lieferung im Ausland, sofern sein Abnehmer und das von diesem zu entrichtende Entgelt beim Verbringen der Gegenstände ins Inland bekannt sind und sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung im zollrechtlich freien Verkehr befinden. Dieser Grundsatz ist unabdingbar für die Rechtssicherheit aller Beteiligten. Liegt erwähnter Sachverhalt vor, ist ein Eintrag des ausländischen Leistungserbringers in das Register der

Steuerpflichtigen nicht nötig. Die EZV hat beim Verbringen der Gegenstände ins Inland zusätzliche Voraussetzungen zu würdigen. Der Vereinfachung im Inland steht somit ein Mehraufwand der EZV gegenüber. Liefert ein Leistungserbringer nach dieser Bestimmung im Ausland und möchte er solche Gegenstände im eigenen Namen ins Inland verbringen, muss er über eine Unterstellungserklärung nach Artikel 3 Absatz 1 verfügen.

Art. 5 Betriebsstätte
(Art. 7 Abs. 2 und 8 MWSTG)

Absatz 1 umschreibt die Betriebsstätte in generell-abstrakter Weise und nimmt dabei die heute in Ziffer 8 der Wegleitung enthaltene Umschreibung auf. Eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens ist wie bisher ein eigenes Steuersubjekt. Das „Single-entity-Prinzip“ kommt nicht zur Anwendung, da dies eine Verlagerung von inländischem Steueraufkommen ins Ausland bewirken würde und umgekehrt.

Absatz 2 enthält eine nicht abschliessende Liste von Betriebsstätten, die sich am OECD-Musterabkommen orientiert.

Absatz 3 enthält eine nicht abschliessende Liste, welche nicht als Betriebsstätten geltende Einrichtungen aufzählt.

Art. 6 Beförderungsleistungen
(Art. 9 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung in Zusammenhang mit Beförderungsmitteln erheblich vereinfacht und mit den Regeln im europäischen Umland harmonisiert. Eine Beförderungsleistung liegt somit neu immer dann vor, wenn mit dem Beförderungsmittel auch das Bedienungspersonal zur Verfügung gestellt und damit eine Güter- oder Personenbeförderung vorgenommen wird. Unerheblich ist, ob das Vertragsverhältnis mit den beförderten Personen selbst oder mit einem Dritten eingegangen wird.

Diese Bestimmung wurde gestützt auf Artikel 9 MWSTG in die Verordnung aufgenommen, welcher dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, die Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen abweichend vom Gesetz vorzunehmen, wenn es um die Vermeidung von Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen geht. Somit ist sichergestellt, dass die Regelung von der Delegation umfasst ist, auch wenn im Einzelfall das Gesetz die Vercharterung bei den Lieferungen einordnet (vgl. z. B. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG).

2. Titel: Inlandsteuer

1. Kapitel: Steuersubjekt

1. Abschnitt: Unternehmerische Tätigkeit und Umsatzgrenze

Art. 7 Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen

(Art. 10 MWSTG)

Diese Bestimmung stellt klar, dass das Single-entity-Prinzip im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht nicht Anwendung findet und auch privatrechtlich unselbstständige inländische Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz im Ausland ein eigenes Steuersubjekt bilden. Leistungen zwischen dem Sitz im Ausland und der Betriebsstätte im Inland sind somit keine unternehmensinternen Leistungen, welche nicht der Steuer unterliegen. Weil es sich zudem um eng verbundene Personen handelt, gilt als Bemessungsgrundlage der unter Dritten vereinbarte Wert.

Art. 8 Steuerpflicht

(Art. 10 Abs. 1 und 11 MWSTG)

Absatz 1: Gemäss Artikel 10 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unternehmerisch tätig ist und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Von der Steuerpflicht befreit ist, wer im Inland weniger als 100 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Artikel 11 MWSTG ist auch ohne die Erzielung eines Umsatzes möglich. Um in der Schweiz steuerpflichtig zu werden, braucht es einen minimalen Bezug zur Schweiz. Dieser Artikel definiert diesen Bezug explizit; er ist gegeben, wenn eine unternehmerische Tätigkeit, welche auf die nachhaltige Erzielung von Umsätzen gerichtet ist, im Inland ausgeübt wird oder wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland befindet. So erfüllt ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, das ausschliesslich Leistungen mit Leistungsort im Ausland erbringt, zwar nicht die Anforderungen von Artikel 10 Absatz 2 MWSTG, es kann aber gestützt auf Artikel 11 MWSTG in Verbindung mit Artikel 10 Absatz 1 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten. Fehlt es hingegen an diesen Voraussetzungen, was bei Unternehmen mit Sitz im Ausland und ohne Geschäftstätigkeit im Inland der Fall ist, ist eine Eintragung als steuerpflichtige Person nicht möglich. Im Inland anfallende Vorsteuern sind auf dem Weg des Vergütungsverfahrens gemäss Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG sowie Artikel 151–156 zurückzufordern.

Absatz 2: Die Unterstellungserklärung hat zur Folge, dass eine Leistung, welche nach den Regeln von Artikel 3 als im Ausland erbracht gilt, als im Inland erbracht qualifiziert wird. Auch wer Leistungen aufgrund einer Unterstellungserklärung im Inland erbringt, kann freiwillig oder obligatorisch steuerpflichtig werden.

Art. 9 Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen

(Art. 10 Abs. 1 MWSTG)

Das Erwerben, Halten und Veräussern von Wertpapieren galt bislang analog der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht als unternehmerische Tätigkeit. Dies bereitet vor allem im Zusammenhang mit reinen Holdinggesellschaften

erhebliche Schwierigkeiten, da diesen somit auch kein Vorsteuerabzugsrecht zustehen konnte. Die reine Holding musste somit immer einen minimalen Anteil an Management-Dienstleistungen erbringen, um als Unternehmerin in Betracht zu fallen. Diese Bestimmung knüpft die für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderliche unternehmerische Tätigkeit nun direkt an das Kaufen, Halten und Verkaufen von Beteiligungen an. Handelt es sich nicht um qualifizierte Beteiligungen im Sinn von Artikel 29 Absatz 3 MWSTG, stellen Kauf, Halten und Verkauf nach wie vor keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Art. 10 Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen

(Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG)

Wie bereits unter dem bisherigen Recht (Art. 25 Abs. 1 Bst. c aMWSTG) gilt die Ausnahme von der Steuerpflicht für Unternehmen mit Sitz im Ausland, welche im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringen, nicht für Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Diese Ausnahme wurde in Anlehnung an das europäische Recht mit dem neuen Gesetz um die elektronischen Dienstleistungen erweitert. Die neue Verordnungsbestimmung sieht bezüglich der Telekommunikationsleistungen gegenüber der bisherigen Bestimmung in Artikel 1 aMWSTGV keine Änderung des Regelungsgehaltes vor; sie regelt aber neu in nicht abschliessender Weise, wann eine elektronische Dienstleistung vorliegt. Wie unter geltendem Recht sind auf elektronischem Weg interaktiv erbrachte Bildungsleistungen von der Steuer ausgenommen, da sie nicht als elektronische Dienstleistung gelten. Fehlt es jedoch an der Interaktivität, so handelt es sich um nicht von der Steuer ausgenommene elektronische Dienstleistungen, auch wenn diese bildender Art sind.

Art. 11 Beginn der Steuerpflicht und Ende der Befreiung von der Steuerpflicht

(Art. 14 Abs. 3 MWSTG)

Die Regelung entspricht im Wesentlichen der bisherigen Praxis zum Beginn der Steuerpflicht. Dabei trägt sie jedoch der Neukonzeption der subjektiven Steuerpflicht Rechnung, wonach jeder Unternehmer im Inland grundsätzlich steuerpflichtig, bei Unterschreiten der massgebenden Betragsgrenze jedoch von der Steuerpflicht befreit ist. Bei Betrieben, die ihre Tätigkeit neu aufnehmen oder ihre Geschäftstätigkeit durch Geschäftsübernahme oder Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitern, gelten hinsichtlich des Entfallens der Befreiung von der Steuerpflicht andere Kriterien als bei bestehenden Betrieben.

Absatz 1: Bei der Aufnahme oder Ausweitung einer unternehmerischen Tätigkeit ist eine Prognose zu machen, ob nach den Umständen anzunehmen ist, dass die massgebliche Betragsgrenze innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird. Ist dies der Fall, tritt die Steuerpflicht mit Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit ein. Nur dann, wenn keine aussagekräftigen Angaben darüber gemacht werden können, ob die massgebliche Beitragsgrenze überschritten werden wird, kann auf eine Anmeldung bei der ESTV vorerst verzichtet und eine Neubeurteilung nach Ablauf von drei Monaten vorgenommen werden. Ist nach drei Monaten

anzunehmen, dass die massgebliche Betragsgrenze innerhalb der ersten zwölf Monate seit Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit überschritten werden wird, entfällt die Befreiung von der Steuerpflicht. Neu wird dem Steuerpflichtigen die Wahl eingeräumt, ob die Steuerpflicht mit Aufnahme beziehungsweise Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit oder mit dem Beginn des vierten Monats eintreten soll. Im zweiten Fall ist allerdings für nach der effektiven Methode abrechnende Steuerpflichtige Artikel 32 Absatz 2 MWSTG zu beachten. Danach ist für die Einlageentsteuerung von bereits in Gebrauch genommenen Gegenständen beziehungsweise Dienstleistungen der Zeitwert massgebend und nicht der Anschaffungs- oder Einstandswert.

Absatz 2: Im Unterschied zu Artikel 28 Absatz 1 aMWSTG endet die Befreiung von der Steuerpflicht bei bestehenden Unternehmen nicht mehr nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Umsatzschwelle überschritten wurde, sondern nach Ablauf des entsprechenden Geschäftsjahres. Im Übrigen entspricht die Regelung der bisherigen Praxis.

Absatz 3: Zwischen den genannten Alternativen für den Beginn beziehungsweise für die Beendigung der Befreiung von der Steuerpflicht kann die steuerpflichtige Person frei wählen. Wird ein späterer Zeitpunkt als die Aufnahme oder Ausweitung der Tätigkeit gewählt, ist eine nachträgliche Einlageentsteuerung zum Neuwert nicht mehr möglich.

2. Abschnitt: Gemeinwesen

Art. 12 Steuersubjekt (Art. 12 Abs. 1 MWSTG)

Absatz 1: Unternehmerische und somit steuerbare Tätigkeiten von Gemeinwesen beschränken sich bloss auf Teilbereiche. Aus diesem Grund ist grundsätzlich nicht das gesamte Gemeinwesen (eine Gemeinde, ein Kanton oder der Bund) als Ganzes Steuersubjekt, sondern bloss diejenigen Dienststellen, welche unternehmerisch tätig sind. Damit ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass sich auch ein Gemeinwesen als Ganzes als Mehrwertsteuersubjekt registrieren lässt. Die Unterteilung in Dienststellen sowie die Zuordnung der verschiedenen Tätigkeiten und Aufgaben zu den Dienststellen soll die Mehrwertsteuerabrechnung für die Gemeinden flexibel handhabbar und somit möglichst effizient machen. Damit dieses Ziel erreicht wird, muss sich die Gliederung in Dienststellen an der Gliederung der Rechnungslegung orientieren. Bloss einzelne Kostenstellen, Produkte oder Ähnliches sollen jedoch in der Regel nicht als Dienststelle und somit als Steuersubjekt gelten. Die mehrwertsteuerrechtliche Bezeichnung einer Einheit als Dienststelle muss sich nicht mit den Bezeichnungen in den Rechnungen des entsprechenden Gemeinwesens decken.

Absatz 2: Nur Steuersubjekte eines Gemeinwesens fallen unter die Sonderregelung der Steuerpflicht gemäss Artikel 12 MWSTG, wonach bloss steuerpflichtig ist, wer unter anderem jährlich mehr als 25 000 Franken Umsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen erzielt. Steuersubjekte des Gemeinwesens sind neben den Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie den Zusammenschlüssen dieser

Dienststellen auch die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Als übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten gemäss

- *Buchstabe a* alle Körperschaften mit Grundlage im öffentlichen Recht wie Gemeindeverbände, Schwellen- und Meliorationskorporationen und Ähnliches. Unerheblich ist, ob diese Körperschaften dem in- oder ausländischen Recht unterstehen. Somit fällt beispielsweise auch die grenzüberschreitende kommunale Zusammenarbeit unter die Gemeinwesenregelung.
- *Buchstabe b und c* Anstalten und Stiftungen, welche ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben. Anstalten und Stiftungen als Zweckvermögen mit eigener Persönlichkeit (juristische Personen) fallen nicht unter den Begriff der Körperschaften, weshalb diese gesondert aufgeführt werden. Unselbstständige Anstalten gelten als Dienststellen.
- *Buchstabe d* Gemeinwesen, welche sich zu einfachen Gesellschaften zusammenschliessen. Das öffentliche Recht regelt die einfachen Gesellschaften nicht, sondern es sind die Bestimmungen des Zivilrechts (Art. 530 ff. OR) als ergänzendes öffentliches Recht anwendbar. Dadurch werden solche einfache Gesellschaften jedoch nicht zu privatrechtlichen Rechtsgemeinschaft, sondern sind öffentlich-rechtlicher Natur.

Absatz 3 stellt sicher, dass beispielsweise auch ausländische Gemeinden Teil einer einfachen Gesellschaft von Gemeinwesen oder Teilhaber an einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft sein können.

Absatz 4 stellt klar, dass die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht in Dienststellen unterteilt werden können. Dabei handelt es sich um geltende Praxis. Auch die vom Mehrwertsteuerrecht als Dienststelle bezeichnete Einheit ist grundsätzlich nicht weiter unterteilbar. Da jedoch die Bezeichnung Dienststelle bei den verschiedenen Gemeinwesen unterschiedlich verwendet wird, wurde auf eine entsprechende Nennung im Gesetz verzichtet, um keine Unsicherheiten aufkommen zu lassen.

Art. 13 Bildungs- und Forschungsk Kooperationen

(Art. 12 Abs. 1 MWSTG)

Am 20. Mai 2006 wurden neue Verfassungsbestimmungen zur Bildung durch das Volk und alle Kantone angenommen. Die neuen Verfassungsbestimmungen übertragen Bund und Kantonen die gemeinsame Sorge für eine hohe Qualität und Durchlässigkeit des Bildungsraums Schweiz (Art. 61a Abs. 1 BV). Neu sollen Bund und Kantone gemeinsam für die Koordination und für die Gewährleistung der Qualitätssicherung im schweizerischen Hochschulwesen sorgen. Diesen Bestrebungen hat auch die mehrwertsteuerliche Handhabung in diesem Bereich Rechnung zu tragen, weshalb die unter den anerkannten Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Rahmen der entsprechenden, von Bund und Kantonen geförderten Zusammenarbeitsformen getätigten Leistungen nicht der Besteuerung unterliegen dürfen. Bereits unter geltendem Recht werden die entsprechenden Leistungen nicht besteuert. Durch die Abschaffung der problematischen Nichtbesteuerung einzelner Leistungskategorien (sog. gleichartige Leistungen an andere Gemeinwesen) ist jedoch eine identi-

sche Regelung im Bereich Bildung und Forschung unter dem neuen Recht nicht mehr möglich.

Absatz 1: Regelt ausdrücklich, dass die Steuerausnahme der innerhalb einer Bildungs- und Forschungskoooperation erbrachten Leistungen alle Leistungen unabhängig ihres Gehaltes umfasst. Ob eine Leistung innerhalb einer Bildungs- und Forschungskoooperation als erbracht gilt, beurteilt sich danach, ob sowohl der Erbringer als auch der Empfänger der Leistung die Eigenschaften einer Bildungs- und Forschungsinstitution aufweist und ob diese Leistung innerhalb der Kooperation erbracht wurde. Ob eine solche Zusammenarbeit im Einzelfall in einer schriftlichen Vereinbarung festgehalten wurde, ist nicht entscheidend. Teil einer Bildungs- und Forschungskoooperation können lediglich anerkannte Institutionen des Hochschulwesens und Forschungsinstitutionen sein.

Absatz 2 Buchstabe a definiert, was unter anerkannten Bildungs- und Forschungsinstitutionen zu verstehen ist. Darunter fallen alle Bildungseinrichtungen der Tertiärstufe – auch Hochschulen mit privater Trägerschaft, welche im Rahmen des Verfassungsauftrages von Art. 63a BV gestützt auf eine gesetzliche Grundlage des Bundes gefördert werden. Im Mittelpunkt stehen dabei das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über die Eidgenössischen Technischen Hochschulen (ETH-Gesetz), das Bundesgesetz vom 8. Oktober 1999 über die Förderung der Universitäten und über die Zusammenarbeit im Hochschulbereich (Universitätsförderungsgesetz, UFG), das Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über die Fachhochschulen (Fachhochschulgesetz, FHSG) und das in der Vernehmlassung befindliche Bundesgesetz über die Förderung der Hochschulen und die Koordination im schweizerischen Hochschulbereich (HFKG) sowie sämtliche Ausführungserlasse.

Absatz 2 Buchstabe b: Bei den gemeinnützigen Organisationen gemäss Artikel 3 Buchstabe j MWSTG handelt es sich mehrheitlich um privatrechtliche Stiftungen und Vereine; aber auch andere juristische Personen, welche die Voraussetzungen gemäss Artikel 56 Buchstabe g DBG erfüllen, können darunter fallen. Öffentlich-rechtliche Körperschaften und deren Anstalten sind der Bund, die Kantone und die Gemeinden sowie deren in Anstalten ausgegliederte Institutionen. Auch ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften fallen darunter.

Absatz 2 Buchstabe c: Öffentliche Spitäler sind Spitäler mit öffentlicher Trägerschaft unabhängig ihrer Rechtsform, da öffentliche Spitäler oft Aktiengesellschaften im Besitz von Gemeindeverbänden sind. Nur Leistungen innerhalb einer Bildungs- und Forschungskoooperation sind von der Steuer ausgenommen. Alle Leistungen gegenüber Dritten fallen nicht darunter.

Absatz 3 stellt klar, dass Unternehmen der Privatwirtschaft aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit nie von der Nichtbesteuerung der Leistungen innerhalb einer Bildungs- und Forschungskoooperation profitieren können, weshalb diese nicht als Forschungsinstitutionen im Sinn dieser Bestimmung gelten. Leistungen zwischen Unternehmen der Privatwirtschaft und einzelnen Institutionen der Bildungs- und Forschungskoooperation sind zu versteuern.

Art. 14 Unternehmerische Leistungen eines Gemeinwesens

(Art. 12 Abs. 4 MWSTG)

Die Aufzählung von Leistungen, welche nicht hoheitlicher Natur sind, wurde aus Artikel 23 aMWSTG übernommen und auf Antrag der Eidgenössischen Alkoholverwaltung um die Lieferung von Ethanol und Vergällungsmitteln ergänzt. Zusätzlich eingefügt wurden die Ziffern 16, 18 und 19. Bei der Ziffer 18 handelt es sich um Festschreibung der heutigen Praxis auf Stufe Verordnung. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist diese Liste neu abschliessend.

Ziffer 16: Mit Inkrafttreten von Artikel 32a^{bis} USG wurde eine gesetzliche Grundlage geschaffen, wonach der Bund Hersteller und Importeure von Produkten, die nach Gebrauch bei zahlreichen Inhabern als Abfälle anfallen und besonders behandelt werden müssen oder zur Verwertung geeignet sind, dazu verpflichtet kann, einer vom Bund beauftragten und beaufsichtigten privaten Organisation eine vorgezogene Entsorgungsgebühr zu entrichten. Diese wird für die Finanzierung der Entsorgung der Abfälle durch Private oder öffentlichrechtliche Körperschaften verwendet. Ziffer 16 stellt sicher, dass mittels der vorgezogenen Entsorgungsgebühr finanzierte Leistungen immer als unternehmerisch zu qualifizieren sind, auch wenn es sich bloss um Leistungen handelt, welche in Zusammenhang mit den Entsorgungsleistungen stehen wie Organisations- und Koordinationsleistungen. Ziel ist, die Mehrwertsteuerkette nicht zu unterbrechen, damit bei keinem der beteiligten Akteure eine Taxe occulte anfällt. Davon betroffen sind unter anderem die vorgezogenen Entsorgungsgebühren auf Altbatterien und Getränkeverpackungen aus Glas.

Ziffer 19 nennt neu ausdrücklich Werbeleistungen, die von Gemeinwesen erbracht werden, um klarzustellen, dass es sich dabei immer um eine unternehmerische Tätigkeit handelt.

3. Abschnitt: Gruppenbesteuerung

Art. 15 Einheitliche Leitung

(Art. 13 MWSTG)

Wie bis anhin können in eine Mehrwertsteuergruppe nur solche Unternehmen einbezogen werden, welche unter einheitlicher Leitung miteinander verbunden sind. Im Gesetz und auch in der Verordnung sind lediglich "Rechtsträger" erwähnt. Klar ist aber, dass in eine Mehrwertsteuergruppe – wie bisher – unter Umständen auch nicht rechtsfähige Personengesellschaften oder Betriebsstätten einer ausländischen Gesellschaft aufgenommen werden können. Die Bestimmung, wonach Unternehmen unter einheitlicher Leitung miteinander verbunden sein müssen, orientiert sich grundsätzlich an der Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Jahresrechnung gemäss Artikel 663e OR. Liegt eine kapitalmässige Beteiligung an einer Gesellschaft von mehr als 50 Prozent des Grundkapitals bei gleichzeitiger Stimmenmehrheit vor, so geht die ESTV von einer tatsächlichen Ausübung der einheitlichen Leitung aus. Wo dies nicht vorliegt, insbesondere weil die Unternehmen stimmen- beziehungsweise kapitalmässig gar nicht beherrscht werden können (natürliche Personen, Personengesellschaften, Vereine, Stiftungen usw.), ist der ESTV im Einzelnen zu belegen,

weshalb trotz fehlender stimmen- beziehungsweise kapitalmässiger Beherrschung von einer einheitlichen Leitung ausgegangen werden muss.

Art. 16 Gruppenmitglieder

(Art. 13 MWSTG)

Absatz 1: Diese Regelung gilt bereits heute und dient der Klarstellung, dass auch sogenannte Rechtsgesamtheiten (Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit) in eine Gruppe aufgenommen werden können, auch wenn das Gesetz den Begriff Rechtsträger verwendet.

Absatz 2: Diese Regelung gilt bereits heute. Da teilweise umstritten ist, inwiefern solche Personen als unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers stehend qualifiziert werden können, nennt die Verordnung die Versicherungsvertreter ausdrücklich.

Absatz 3: Die Botschaft zum neuen Mehrwertsteuergesetz sagt, dass der Einbezug einer Pensionskasse in eine Gruppe vorstellbar sei. Da die Mitglieder einer Gruppe jedoch nach Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG für sämtliche Mehrwertsteuerschulden der anderen Gruppenmitglieder solidarisch haften, würde die Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in eine Gruppe einen Verstoß gegen die sozialversicherungsrechtliche Verselbstständigungspflicht darstellen. Das Bundesamt für Sozialversicherungen hat sich folglich entschieden gegen die Möglichkeit einer Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in Mehrwertsteuergruppen ausgesprochen, was nun in Absatz 2 ausdrücklich festgehalten wird.

Art. 17 Gruppenbildung

(Art. 13 MWSTG)

Es entspricht dem Willen des Gesetzgebers, dass der Kreis der an der Gruppenbesteuerung teilnehmenden Gesellschaften frei gewählt werden kann. Mit der vorgeschlagenen Bestimmung wird diesem Anliegen Rechnung getragen. Anders als heute werden demnach Gruppen künftig steuersystematisch optimal zusammengestellt werden können. Klar ist jedoch, dass die freie Wahl der Gruppenzusammensetzung ihre Schranke in der Einheit der Unternehmung findet. Infolgedessen können Rechtsträger nicht teilweise (z.B. nur mit bestimmten Betriebsstätten) in die Mehrwertsteuergruppe eintreten. Dies gilt insbesondere auch bei ausländischen Rechtsträgern. Einem Unternehmen mit Sitz im Ausland und mehreren Betriebsstätten in der Schweiz steht nur die Wahl offen, entweder alle oder keine inländischen Betriebsstätten in eine Gruppe aufzunehmen.

Art. 18 Bewilligung der Gruppenbesteuerung

(Art. 13 und 67 Abs. 2 MWSTG)

Absatz 1 stellt klar, dass ein Anspruch auf Anwendung der Gruppenbesteuerung besteht.

Absatz 3: Der Gruppenvertreter übernimmt die Aufgaben des bisherigen Gruppenträgers und ist in dieser Funktion zuständig, den Willen der Mehrwertsteuergruppe gegenüber der ESTV kundzutun; insbesondere ist der Gruppenvertreter auch für die Erstellung der MWST-Abrechnungen verantwortlich. Im Gegensatz zum bisherigen

Recht ist der Gruppenvertreter nicht zwingend Teil der Mehrwertsteuergruppe. Die Gruppe kann auch eine aussenstehende Drittperson, wie beispielsweise eine Treuhandgesellschaft, als Gruppenvertreter bestimmen. Immer vorausgesetzt ist, dass der Gruppenvertreter Sitz in der Schweiz hat (vgl. Art. 67 Abs. 2 MWSTG).

Art. 19 Änderungen der Gruppenvertretung
(Art. 13 MWSTG)

Die Frage nach der Bestimmung eines Gruppenvertreters stellt sich nicht nur im Zeitpunkt der Antragstellung für die Gruppenbesteuerung, sondern auch während der Existenz einer Mehrwertsteuergruppe. Mit dieser Bestimmung wird sichergestellt, dass die Gruppe gegenüber der ESTV immer über eine Vertretung verfügt.

Art. 20 Änderungen im Bestand der Gruppe
(Art. 13 MWSTG)

Unter dem bisherigen Recht umfasste eine Mehrwertsteuergruppe grundsätzlich alle unter einheitlicher Leitung stehenden Rechtsträger. Dementsprechend stellte die von der ESTV verlangte Meldung von Änderungen im Bestand der Mehrwertsteuergruppe eine reine Ordnungsvorschrift dar. Dies ändert mit dem neuen Gesetz. Neu kann der Kreis der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe innerhalb der zur Teilnahme an der Gruppenbesteuerung Berechtigten frei gewählt werden. Damit die ESTV jederzeit den Bestand der Gruppe kennt und somit auch weiss, welche Gesellschaften für ausstehende Steuerforderungen der Gruppe haften (Art. 15 Abs. 1 Bst. c MWSTG), stellt die Meldung des Ein- beziehungsweise Austritts – mit Ausnahme des Falles von Absatz 1 – künftig zwingend eine *Tatbestandsvoraussetzung* für Änderungen in der Zusammensetzung der Mehrwertsteuergruppe dar. Mehr als heute werden die Gruppenvertreter daher in Zukunft darauf bedacht sein müssen, die ESTV umgehend über Änderungen im Bestand der Gruppe zu informieren.

Absatz 1 regelt den einzigen Fall, bei dem die Meldung des Austritts aus der Gruppe auch weiterhin eine blosser Ordnungsvorschrift darstellt. Erfüllt ein Unternehmen die Voraussetzungen nicht mehr, um an der Gruppenbesteuerung teilzunehmen, insbesondere weil die einheitliche Leitung nicht mehr gegeben ist, scheidet es mit dem Wegfall der Voraussetzungen aus der Gruppe aus.

Absatz 2: Zu unterscheiden sind hier zwei Fallkonstellationen: Erstens wird mit der Bestimmung geregelt, wie ein bisheriges Gruppenmitglied trotz weiterhin erfüllter Voraussetzungen aus der Mehrwertsteuergruppe ausscheiden kann. Hierzu muss die Entlassung aus der Mehrwertsteuergruppe verlangt werden. Daraufhin verfügt die ESTV das Ausscheiden aus der Gruppe und die eigenständige steuerliche Behandlung des ehemaligen Gruppenmitglieds auf das Ende der laufenden Steuerperiode der Gruppe. Zweitens regelt die Bestimmung auch, wie ein zur Teilnahme an der Gruppenbesteuerung berechtigtes Unternehmen, welches bis anhin trotz erfüllter Voraussetzungen nicht Teil der Mehrwertsteuergruppe bildete, in eine bestehende Gruppe aufgenommen werden kann. Vorausgesetzt ist auch hier ein Antrag; die ESTV bewilligt bei gegebenen Voraussetzungen den Eintritt in die Gruppe auf den Beginn der nächsten Steuerperiode der Gruppe.

Absatz 3 bietet Mehrwertsteuergruppen die Möglichkeit, bei neu gegründeten oder neu unter einheitlicher Leitung stehenden Rechtsträgern den Beitritt zur Gruppe auf den Zeitpunkt zu verlangen, ab welchem die Voraussetzungen zum Beitritt zur Gruppe erstmals gegeben sind. Auch hier ist ein expliziter Antrag innert Frist nötig, ansonsten der Beitritt nur noch gemäss Absatz 2 auf den Beginn der nächsten Steuerperiode der Gruppe verlangt werden kann.

Art. 21 Administrative und buchhalterische Erfordernisse
(Art. 13 MWSTG)

Diese administrativen Erfordernisse entsprechen der bisherigen Praxis und werden hiermit vom Merkblatt auf Stufe Verordnung festgeschrieben.

Art. 22 Mithaftung bei Gruppenbesteuerung
(Art. 15 Abs. 1 Bst. c MWSTG)

Absatz 1 trägt dem Urteil des Bundesgerichtes 2C_642/2007 insoweit Rechnung, als klargestellt wird, dass die Solidarhaftung nur die während der Zugehörigkeit zur Gruppe entstandenen Forderungen umfasst. Die Solidarhaftung erstreckt sich auf Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, nicht jedoch Bussenforderungen.

Absatz 2: Der Gesetzgeber wollte mit Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG erreichen, dass die Veräusserung eines Gruppenmitglieds nicht aufgrund unkalkulierbarer Mehrwertsteurrisiken verhindert wird. Mit Absatz 2 wird zum einen diesem Bedürfnis Rechnung getragen. Andererseits wird verhindert, dass die Solidarhaft nicht durch Auflösung der Gruppe faktisch ausser Kraft gesetzt werden kann.

4. Abschnitt: Haftung bei der Zession von Forderungen

Art. 23 Umfang der Abtretung
(Art. 15 Abs. 4 MWSTG)

Sachenrechtlich ist eine Unterscheidung zwischen der Netto-Forderung ohne Mehrwertsteuer und der Brutto-Forderung mit Mehrwertsteuer nicht denkbar, da es sich um ein einheitliches Ganzes handelt. Wird ein Teilbetrag einer Forderung abgetreten, ist immer auch die anteilig enthaltene Mehrwertsteuer mitziediert. Diese Bestimmung ist bloss deklaratorischer Natur.

Art. 24 Umfang der Haftung
(Art. 15 Abs. 4 MWSTG)

Absatz 1 bestimmt den Zeitpunkt, in welchem die Haftung des Zessionars einsetzt. Dabei wird in beiden genannten Fällen auf einen behördlich festgestellten Zeitpunkt abgestellt, entweder auf das Datum der Pfändung oder auf den Zeitpunkt der Konkursöffnung. Nur so können beide Zwangsvollstreckungsarten gleich behandelt werden.

Absatz 2 sieht als zusätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Haftung des Zessionars im Pfändungs- oder Pfandverwertungsverfahren die Mitteilung der Haftung durch die ESTV vor, da im Unterschied zu Konkurs- und Nachlassverfahren Pfändungs- und Pfandverwertungsverfahren nicht publiziert werden. Diese Mitteilung hat unverzüglich nach Erhalt der Pfändungsurkunde zu erfolgen. Damit von einer unverzüglichen Mitteilung gesprochen werden kann, ist diese innert Tagen nach Erhalt der Pfändungsurkunde zu versenden. Die Haftung beginnt jedoch nicht erst im Zeitpunkt des Zugangs der Mitteilung beim Zessionar, sondern gemäss Absatz 1 bereits mit dem Zeitpunkt der Pfändung.

Absatz 3 stellt klar, dass die Haftung bei der Eröffnung des Konkurses auch ohne vorgängige Mitteilung der ESTV in Anspruch genommen werden kann.

Art. 25 Befreiung von der Haftung
(Art. 15 Abs. 4 MWSTG)

Diese Bestimmung eröffnet den Zessionaren die Möglichkeit, die vereinnahmte Steuer anstelle der steuerpflichtigen Person mit haftungsbefreiender Wirkung an die ESTV weiterzuleiten. Diese Zahlungen werden an die von der steuerpflichtigen Person abgerechnete Steuerforderung angerechnet.

2. Kapitel: Steuerobjekt

1. Abschnitt: Leistungsverhältnis

Art. 26 Leistungen an eng verbundene Personen
(Art. 18 Abs. 1 MWSTG)

In mehreren Fällen in Zusammenhang mit dem Betrieb von Flugzeugen hat das Bundesgericht Leistungsverhältnisse zwischen dem Alleinaktionär und seiner Gesellschaft verneint. Um sicherzustellen, dass diesfalls die tatsächliche rechtliche Ausgestaltung respektiert und kein Durchgriff vorgenommen wird, sagt diese Bestimmung klar, dass von einem Leistungsverhältnis auch zwischen eng verbundenen Personen auszugehen ist.

Art. 27 Vorgezogene Entsorgunggebühren
(Art. 18 Abs. 1 MWSTG)

Diese Bestimmung stellt sicher, dass nicht durch einen Unterbruch der Mehrwertsteuerkette eine *Taxe occulte* entsteht, wenn Entsorgungsleistungen durch eine gestützt auf Artikel 32a^{bis} USG vorgeschriebene vorgezogene Entsorgunggebühr finanziert werden. Auch wenn die Importeure und Hersteller entsprechender Produkte von Gesetzes wegen verpflichtet sind, einer vom Bund bestimmten, privaten Organisation eine vorgezogene Entsorgunggebühr zu entrichten, handelt es sich dabei trotzdem um das Entgelt für eine Leistung der privaten Organisation gegenüber den Herstellern und Importeuren. Im Mittelpunkt steht dabei die Einräumung von Entsorgungsrechten; damit zusammenhängende Leistungen wie Organisation, Koordination oder Übernahme der Entsorgung werden jedoch ebenfalls mit umfasst.

Art. 28 Grenzüberschreitende Entsendung von Mitarbeitenden im Konzern
(Art. 18 MWSTG)

Grundsätzlich handelt es sich beim Personalverleih um eine steuerbare Dienstleistung. In Konzernen ist es aber oft so, dass beim Verlagern des Einsatz- beziehungsweise Arbeitsortes von Mitarbeitern von einer inländischen in eine ausländische Konzerngesellschaft oder umgekehrt (sog. Expatriates) aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen der Arbeitsvertrag mit der entsendenden Gesellschaft beibehalten und kein neuer Vertrag mit dem Einsatzbetrieb abgeschlossen wird. Faktisch besteht das Arbeitsverhältnis jedoch mit dem Einsatzbetrieb. Unter den in der Bestimmung genannten Voraussetzungen stellt die grenzüberschreitende Entsendung von Mitarbeitenden im Konzern keine steuerbare Leistung dar. Damit wird der wirtschaftlichen Realität Rechnung getragen und zudem eine bislang lediglich für den Finanzbereich geltende Regelung verallgemeinert. Unerheblich ist, ob bloss die Sozialabgaben vom entsendenden Arbeitgeber bezahlt und dem Einsatzbetrieb belastet werden, wie dies in der Praxis häufig der Fall ist, oder ob sogar auch die Lohnkosten und Spesen ohne Zuschläge weiterverrechnet werden.

Art. 29 Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge
(Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG)

Da das nMWSTG keine spezifische Definition der Subventionen enthält (vgl. auch die Botschaft zum nMWSTG, BBl 2008 6885, S. 7116, Bst. b) ist es angezeigt, sich so weit als möglich an der Terminologie des Subventionsgesetzes (SuG, SR 616.1) zu orientieren.

Buchstabe a: Die bislang in Artikel 8 Absatz 2 MWSTGV enthaltene Umschreibung der Subvention deckt sich weitgehend mit der Finanzhilfe im Sinn von Artikel 3 Absatz 1 SuG. Dies entspricht auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. z.B. BGE 2C_105/2008, E. 3.2).

Buchstabe b: Bei den Abteilungen im Sinn von Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe a SuG handelt es sich um Fälle, in denen der Beitragsempfänger eine Aufgabe erfüllt, die ihm direkt durch Gesetz auferlegt wird. Nicht ausgeschlossen ist jedoch, dass die Aufgabe dem Beitragsempfänger zwar direkt durch das Gesetz auferlegt wird, es sich im Ergebnis aber trotzdem um eine Leistung an das beitragsausrichtende Gemeinwesen handelt (ähnlich wie Art. 3 Abs. 2 Bst. b SuG), weshalb hier das Vorliegen eines Leistungsverhältnisses vorbehalten bleibt. In dieser Bestimmung nicht genannt werden die in Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe b SuG genannten Fälle, in denen eine Behörde dem Beitragsempfänger eine öffentlichrechtliche Aufgabe – in aller Regel vertraglich – überträgt, da diesfalls in der überwiegenden Zahl der Fälle ein Leistungsverhältnis vorliegt. Auch hier ist jedoch im Einzelfall nicht ausgeschlossen, dass dem beitragsausrichtenden Gemeinwesen gegenüber keine Leistung erbracht wird und es sich bei den Beiträgen um Subventionen handelt.

Buchstabe c entspricht dem bisherigen Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c MWSTGV und regelt diesen Fall von Subventionierung explizit.

Buchstabe d stellt sicher, dass entsprechend den Bundessubventionen auch die Qualifikation von Subventionen auf kantonaler und kommunaler Ebene erfolgt. Hier ist die Bezugnahme auf einzelne Erlasse der grossen Vielfalt wegen nicht möglich.

Art. 30 Weiterleiten von Mittelflässen, die nicht als Entgelte gelten
(Art. 18 Abs. 2 MWSTG)

Absatz 1: Nichtentgelte sind ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer und lassen diese grundsätzlich unberührt. Dies gilt insbesondere für das Weiterleiten von Finanzierungsmitteln. Diese Bestimmung will verhindern, dass diesfalls ein Leistungsverhältnis angenommen wird. Die bisherige Praxis ging vor allem bei Bildungs- und Forschungsk Kooperationen von einem blossen Weiterleiten von Finanzierungsmitteln nur aus, wenn im Zeitpunkt der Mittelvergabe sämtliche Beteiligte feststanden. Dieses Erfordernis ist in der Praxis kaum zu erfüllen und für die Beurteilung, ob es sich um die Weiterleitung von Finanzierungsmitteln handelt, nicht zwingend erforderlich.

Absatz 2: Handelt es sich bei den Nichtentgelten um Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge im Sinn von Artikel 33 Absatz 2 MWSTG, sind die Vorsteuern entsprechend zu kürzen. Diese Kürzung ist jedoch nicht beim ersten Empfänger (z.B. Leading House) sondern beim Endbegünstigten vorzunehmen.

2. Abschnitt: Mehrheit von Leistungen

Art. 31 Spezialwerkzeuge
(Art. 19 Abs. 1 MWSTG)

Sogenannte Spezialwerkzeuge gelten immer als Teil der Lieferung und werden steuerlich gleich behandelt wie die Lieferung. Dies gilt unabhängig davon, ob im Einzelfall auch die Voraussetzungen gemäss den Absätzen 2–4 erfüllt sind. Diese Bestimmung gibt den Regelungsgehalt der Praxis gemäss Wegleitung Ziffern 40–42 wieder.

Art. 32 Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen
(Art. 19 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung stellt klar, dass die Regelung für Leistungskombinationen nur auf die Kombination von ausgenommenen und steuerbaren Leistungen sowie auf die Kombinationen von Leistungen mit verschiedenen Steuersätzen anwendbar ist, wenn diese im Inland erbracht werden. Werden innerhalb einer Leistungskombination Leistungen überwiegend im Ausland erbracht, führt dies somit nicht auch zu einer Steuerbefreiung der in der Kombination enthaltenen Inlandleistungen.

Auf eine Konkretisierung, wie für die Inlandsteuer die Wertanteile der einzelnen Leistungen zu bestimmen sind, wird verzichtet, da diesbezüglich das Gesetz genügend klar ist. Zudem würden Formvorschriften, wie diese Berechnung vorzunehmen ist, bei der Inlandsteuer den Bestrebungen der Mehrwertsteuerreform zuwider laufen.

Art. 33 Geltung der Einfuhrsteueranlagung für die Inlandsteuer
(Art. 19 Abs. 2 MWSTG)

Nur die gestützt auf eine Kostenkalkulation vorgenommene Veranlagung bei der Einfuhrsteuer kann bei unverändertem Gegenstand auch für die Inlandsteuer gelten. Diese Bestimmung bietet somit Gewähr, dass die Einfuhrsteuer und in der Folge auch die Inlandsteuer nach denselben Grundsätzen veranlagt wird. Sie trägt zudem der Forderung der einheitlichen Begrifflichkeit im Bundesrecht Rechnung und dient somit der Rechtssicherheit.

3. Abschnitt: Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Da die Bestimmungen zu den Steuerausnahmen aus dem bisherigen Recht weitgehend unverändert übernommen wurden, wurden auch die zugehörigen Bestimmungen aus der bisherigen Verordnung entsprechend in den Entwurf der neuen Verordnung übernommen. Die Bestimmung betreffend die Umsätze der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung (Art. 4a MWSTGV) wurde jedoch weggelassen, da der Regelungsgehalt dieser Bestimmung in Artikel 21 Absatz 2 und 3 MWSTG in allgemeiner Form Eingang gefunden hat und nun für alle Ausnahmebestimmungen gilt. Für die Umsätze der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung führt dies gegenüber heute zu keinen Änderungen.

Art. 34 Begriff der Heilbehandlung
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG)

Diese Bestimmung wurde unverändert aus Artikel 2 aMWSTGV übernommen.

Art. 35 Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG)

Diese Bestimmung wurde inhaltlich unverändert aus Artikel 3 aMWSTGV übernommen und an die neuen Berufsbezeichnungen angepasst.

Art. 36 Kulturelle Leistungen
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 und 16 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht dem bisherigen Artikel 5 aMWSTGV. Es wird einzig präzisiert, dass es für die Qualifikation der von der Steuer ausgenommenen Leistung unerheblich ist, welcher Rechtsform sich die Person bedient, die die Leistung in Rechnung stellt. Diese Präzisierung ist notwendig, da beispielsweise Orchester oft in der Rechtsform eines Vereins auftreten. Neu werden konsequenterweise auch Werke zweiter Hand (also insbesondere Bearbeitungen und Übersetzungen von bestehenden Werken) zu den Werken gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 16 MWSTG gezählt.

Art. 37 Berufliche Vorsorge
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG)

Die Vermittlung von Leistung der beruflichen Vorsorge soll wie die Vermittlung der übrigen Versicherungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG) von der Steuer ausgenommen werden, da kein Grund besteht, obligatorische Versicherungen steuerlich anders zu behandeln als freiwillige (z.B. Lebensversicherungen).

Art. 38 Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG)

Absatz 1: Indem ein Gemeinwesen sowohl steuerpflichtige Organisationseinheiten wie auch nicht steuerpflichtige Organisationseinheiten umfasst, wird der Grundsatz der Einheit des Unternehmens durchbrochen, nach welchem Leistungen innerhalb eines Unternehmens nicht zu versteuern sind. Durch die Steuerausnahme von Leistungen zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens werden nun analog dieses Grundsatzes die intern erbrachten Leistungen ebenfalls von der Mehrwertsteuer entlastet.

Absatz 2: Umstritten ist in Zusammenhang mit Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG vor allem der Umfang der Steuerausnahme, die Frage also, was als dem gleichen Gemeinwesen zugehörig anzusehen ist. Da durch das neue Gesetz auf die generelle Steuerausnahme für Leistungen, die nicht auch an Nichtgemeinwesen erbracht werden, verzichtet wurde, ist im Gegenzug die Ausnahme für Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens weit zu fassen, um eine Schlechterstellung der Gemeinwesen insgesamt zu verhindern. Aus diesem Grund gehören zum gleichen Gemeinwesen alle Steuersubjekte, welche eindeutig bloss einer Gemeinde, einem Kanton oder dem Bund zugeordnet werden können. Die Rechtsform der Steuersubjekte ist dabei nicht entscheidend, solange diese nicht wesensimmanent die Beteiligung mehrerer unterschiedlicher Gemeinwesen erfordert, wie dies beispielsweise bei den Rechtsgemeinschaften zwingend der Fall ist. Beispielsweise kann ein Elektrizitätswerk eine selbstständige, öffentlich-rechtliche Anstalt einer Gemeinde sein. Stromlieferungen an die übrigen Organisationseinheiten dieser Gemeinde sind in diesem Fall nicht zu versteuern. Das Aktienkapital eines anderen Elektrizitätswerkes hingegen ist grösstenteils im Besitz eines Kantons (52,5 %) und der privaten Energie AG (21 %). Somit handelt es sich bei diesem Elektrizitätswerk nun nicht mehr um eine AG im Besitz eines Gemeinwesens. Alle Leistungen dieses Elektrizitätswerkes, auch an die Organisationseinheiten des beteiligten Kantons, sind somit zu versteuern. Da der Zusammenhang zu einem Gemeinwesen bei selbstständigen Stiftungen nur rückblickend über das Gründungsgemeinwesen hergestellt werden kann, weil eine Stiftung niemandem gehört, wird diese, nicht als diesem zugehörig betrachtet, auch wenn sie bloss von einem Gemeinwesen alleine errichtet wurde. Unselbstständigen Stiftungen hingegen kommt keine eigene Rechtspersönlichkeit zu, weshalb diese eindeutig und dauerhaft einem Gemeinwesen zugeordnet werden können. Unselbstständige Stiftungen werden oft Fonds genannt.

Absatz 3: Aufgrund des föderalistischen Aufbaus der Schweiz wären die Kantone und Gemeinden ebenfalls Teil des jeweils übergeordneten Gemeinwesens, weshalb auch Leistungen unter Gemeinden und Kantonen oder gegenüber dem Bund als

innerhalb des gleichen Gemeinwesens verstanden werden könnten. Eine solche Interpretation würde jedoch die Bestimmung überflüssig machen, weil es diesfalls an Stelle verschiedener Gemeinwesen nur noch ein Gemeinwesen geben würde und somit sämtliche Leistungen unter jeglichen Gemeinwesen von der Steuer ausgenommen wären. Absatz 3 stellt klar, dass diese Auslegung Sinn und Zweck der Norm überdehnt.

Art. 39 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen
(Art. 22 MWSTG)

Artikel 22 Absatz 1 MWSTG nennt bloss den im Tagesgeschäft wohl häufigsten Fall, wie eine steuerpflichtige Person eine von der Steuer ausgenommene Leistung freiwillig versteuern kann. Werden jedoch noch keine Leistungen erbracht, die mittels offenem Ausweis der Steuer freiwillig versteuert werden könnten, hat die steuerpflichtige Person aber bereits hinsichtlich künftiger, freiwillig zu versteuernder Leistungen Aufwendungen, muss sie trotzdem optieren um somit die Vorsteuern in Abzug bringen können. In der Praxis findet diese Regelung vor allem im Zusammenhang mit der Errichtung von Geschäftsliegenschaften Anwendung und ermöglicht den laufenden Abzug der Vorsteuern auf den Baukosten. Dies entspricht geltender Praxis.

4. Abschnitt: Von der Steuer befreite Leistungen

Art. 40 Direkte Ausfuhr von zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassenen Gegenständen
(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG)

Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 2 MWSTG enthält den Begriff der direkten Ausfuhr, der aber im Unterschied zum gleichen Begriff in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG nicht in Artikel 23 Absatz 3 MWSTG näher umschrieben wird. Diese Bestimmung führt nun aus, was unter der direkten Ausfuhr im Sinn von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 2 MWSTG zu verstehen ist. Die unterschiedliche Bedeutung des Begriffs der direkten Ausfuhr ergibt sich daraus, dass im Falle einer Lieferung, welcher eine Gebrauchsüberlassung zugrunde liegt, das Kriterium der Nichtingebrauchnahme vor der Ausfuhr eine steuerbefreite direkte Ausfuhr vereiteln würde, weil bereits die Übergabe einer Sache aufgrund eines entsprechenden Vertrages als Ingebrauchnahme zu qualifizieren ist.

Art. 41 Steuerbefreiung des internationalen Luftverkehrs
(Art. 23 Abs. 4 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht weitgehend dem bisherigen Artikel 6 MWSTGV. Für die Steuerbefreiung auf Inlandstrecken ist neu ausreichend, dass es sich um eine Zubringung zu einem Anschlussflug handelt. Ob es sich um den nächstmöglichen handelt, ist nicht mehr entscheidend.

Art. 42 Steuerbefreiung des internationalen Eisenbahnverkehrs
(Art. 23 Abs. 4 MWSTG)

Diese Bestimmung wurde unverändert aus dem bisherigen Artikel 7 MWSTG übernommen.

Art. 43 Steuerbefreiung des internationalen Busverkehrs
(Art. 23 Abs. 4 MWSTG)

Absatz 1 befreit die grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen im Busverkehr gestützt auf die ausdrückliche Delegation in Artikel 23 Absatz 4 MWSTG von der Steuer. Kriterium für die Steuerbefreiung ist, dass die Beförderungsleistungen überwiegend im Ausland stattfinden. Unerheblich ist dabei, ob nur der Abgangs- oder der Ankunftsort im Inland liegt oder ob es sich um eine Rundreise handelt, bei der beide Orte im Inland liegen.

Absatz 2: Um ein unmittelbares Zubringen zu einer überwiegend im Ausland stattfindenden Beförderungsleistung handelt es sich dann, wenn das Zubringen bloss bezweckt, auf die überwiegend im Ausland stattfindende Beförderungsleistung umzusteigen.

Art. 44 Steuerbefreite Umsätze von Münz- und Feingold
(Art. 107 Abs. 2 MWSTG)

Die bisherigen beiden Bestimmungen zum Münz- und Feingold in Artikel 36 und 37 MWSTGV wurden systematisch entsprechend ihrem Regelungsgehalt in die Verordnung eingeordnet. Die steuerbefreite Einfuhr findet sich somit bei der Einfuhrsteuer, die Regelung zum Vorsteuerabzug bei den übrigen entsprechenden Regelungen. Der Regelungsgehalt dieses Artikels wurde aus dem bisherigen Artikel 36 MWSTGV übernommen. Neu wurde jedoch ein Verweis auf die Edelmetallkontrollverordnung aufgenommen, welche eine Definition von Bankengold enthält. In der Praxis akzeptiert das EFD auch andere Formen als Barren und Granalien, was Buchstabe c ausdrücklich erwähnt.

3. Kapitel: Bemessungsgrundlage und Steuersätze

1. Abschnitt: Bemessungsgrundlage

Art. 45 Entgelte in ausländischer Währung
(Art. 24 Abs. 1 MWSTG)

Absatz 1 entspricht der bisherigen Praxis der ESTV. Für die Umrechnung der Entgelte in ausländischer Währung in die Landeswährung ist der Kurs im Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Bezahlung beziehungsweise die Vereinnahmung des Entgelts massgebend (vgl. Art. 40 MWSTG).

Absatz 2: Entscheidend für die Frage, ob ein Entgelt in ausländischer Währung vorliegt, ist nicht die Zahlung des Leistungsempfängers, sondern die Rechnungsstellung beziehungsweise - wenn keine Rechnung oder Quittung ausgestellt wird – die

Verbuchung in ausländischer Währung durch den Leistungserbringer. Dies ist sachgerecht, weil der Leistungserbringer die Steuer auf den in Rechnung gestellten Leistungen mit der ESTV abzurechnen hat.

Absatz 3 entspricht der bisherigen Praxis der ESTV.

Absatz 4 lockert die Praxis bezüglich des Konzernkurses. Diese Lockerung ist geboten, da sich die Konzernkurse bereits aufgrund von Vorgaben bei den direkten Steuern und den Rechnungslegungsvorschriften kaum eignen, mehrwertsteuerliche Optimierungen vorzunehmen. Auf der anderen Seite resultiert eine erhebliche Vereinfachung für die steuerpflichtigen Personen.

Absatz 5: Die Wahl des Umrechnungskurses soll nicht dazu dienen, die Steuer zu optimieren. Deshalb muss der einmal gewählte Kurs während mindestens eines Jahres angewendet werden.

Art. 46 Kreditkartenkommissionen und Scheckgebühren

(Art. 24 Abs. 1 MWSTG)

Diese Bestimmung ist bloss deklaratorischer Natur und dient der Rechtssicherheit und Klarheit. Damit wird die bisherige Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung festgehalten, wonach namentlich Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren und WIR-Einschläge Teil des Entgelts und damit der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bilden und nicht als Entgeltsminderung in Abzug gebracht werden können. Diese Kommissionen, Gebühren und Einschläge stellen nämlich ihrerseits Entgelte für die Finanzdienstleistungen dar. Es liegen somit Verrechnungsgeschäfte vor.

Art. 47 Leistungen an das Personal

(Art. 24 MWSTG)

Absatz 1: Diese Bestimmung hat bloss deklaratorischen Charakter, vereinfacht aber das Verständnis der Absätze 2–4. Gemäss Artikel 3 Buchstabe h MWSTG gehört das nicht über eine massgebende Beteiligung verfügende Personal nicht zu den eng verbundenen Personen. Somit gilt die Grundregel von Artikel 24 Absatz 1 MWSTG, wonach das tatsächlich empfangene Entgelt Bemessungsgrundlage für die Steuer ist. Bei Gratisleistungen an das Personal ohne unternehmerischen Grund ist hingegen gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG der Vorsteuerabzug wegen Eigenverbrauchs zu korrigieren.

Absatz 2: Hat das Personal einen Rechtsanspruch auf die Leistung, der sich aus dem Arbeitsverhältnis ergibt, handelt es sich um einen Lohnbestandteil.

Absatz 3: Mit dieser Bestimmung wird die Praxis bei den indirekten und direkten Steuern harmonisiert. Im Lohnausweis sind grundsätzlich sämtliche Leistungen beziehungsweise geldwerten Vorteile (z.B. Zurverfügungstellen des Geschäftswagens für private Zwecke oder Vergütung eines SBB-Generalabonnements) zu deklarieren, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zugeflossen sind. Nicht deklariert werden müssen z.B. die Gratisabgabe eines Halbtaxabonnements oder die unentgeltliche private Nutzung von Arbeitswerkzeugen (Mobiltelefone, Computer usw.). Diese Fälle sind für die Bemessung der Mehr-

wertsteuer nicht von Belang. Ein Eigenverbrauch gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG liegt nicht vor, da ein unternehmerischer Grund vermutet wird.

Absatz 4: Insbesondere bei der Verpflegung und bei der privaten Verwendung von Geschäftsfahrzeugen können aus Gründen der Vereinfachung die Pauschalen bei den direkten Steuern für die Berechnung der Mehrwertsteuer herangezogen werden.

Absatz 5 stellt eine einheitliche, steuerliche Behandlung von Leistungen an das Personal sicher. Das Risiko einer unterpreislichen Leistung an eng verbundenen Personen ist durch die übrigen Voraussetzungen der Absätze 2–4 (Leistung aus Arbeitsvertrag, Lohnausweis, Pauschalen bei direkten Steuern) weitgehend eingeschränkt, weshalb die Anwendung Artikel 24 Absatz 2 und 3 MWSTG zu einer Schlechterstellung von eng verbundenen Personen gegenüber den übrigen Angestellten sowie zu erheblichem administrativem Aufwand führen würde, ohne dass sich dies mit der Steuersicherungsfunktion von Artikel 24 Absätzen 2 und 3 rechtfertigen liesse.

Art. 48 Kantonale Abgaben an Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds
(Art. 24 Abs. 6 Bst. d MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht dem bisherigen Artikel 9 aMWSTGV, wurde jedoch inhaltlich klarer gegliedert, indem zuerst festgehalten wird, was die ESTV tut und danach, nach welchen Kriterien sie es tut. Absatz 3 von Artikel 9 aMWSTGV wurde weggelassen, da sich dies aus Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG in Verbindung mit Artikel 33 Absatz 2 MWSTG ergibt.

2. Abschnitt: Steuersätze

Art. 49 Medikamente
(Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 8 MWSTG)

Diese Bestimmung wurde unverändert aus Artikel 35 aMWSTGV übernommen, einzig die alphabetische Aufzählung wurde angepasst.

Art. 50 Zeitungen und Zeitschriften ohne Reklamecharakter
(Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen dem bisherigen Artikel 33 aMWSTGV. Zeitungen und Zeitschriften sind Druckerzeugnisse, welche in gebundener oder gehefteter Form regelmässig erscheinen und der Information oder Unterhaltung dienen. Druckerzeugnisse, welche demgegenüber überwiegend Flächen zur Aufnahme von Eintragungen enthalten (vgl. Buchstabe f der Bestimmung), gehören nicht zu den Zeitungen oder Zeitschriften im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn und müssen zum Normalsatz versteuert werden. Dem Normalsatz unterliegen sodann Zeitungen und Zeitschriften, welche Werbezwecken dienen.

Art. 51 Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter
(Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen dem bisherigen Artikel 32 aMWSTGV. Neu werden die "anderen Druckerzeugnisse" ebenfalls erfasst. Im Sinn der bisherigen Praxis der ESTV wird in der Verordnung bestimmt, dass Druckerzeugnisse, welche zur Aufnahme von Eintragungen oder Sammelbildern bestimmt sind, zum Normalsatz zu versteuern sind, mit Ausnahme der Druckerzeugnisse für Kinder und für Unterrichtszwecke (vgl. Buchstabe d der Bestimmung). Dem Normalsatz unterliegen somit beispielsweise die sogenannten Panini-Alben (Fussballbildchen) und Tagebücher. Dem Normalsatz unterliegen sodann Bücher und andere Druckerzeugnisse, welche Werbezwecken dienen.

Art. 52 Reklamecharakter
(Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis des ESTV auf Stufe Verordnung geregelt.

Art. 53 Zubereitung vor Ort und Servierleistung
(Art. 25 Abs. 3 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung geregelt.

Art. 54 Besondere Konsumvorrichtungen an Ort und Stelle
(Art. 25 Abs. 3 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung geregelt.

Art. 55 Zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmte Nahrungsmittel
(Art. 25 Abs. 3 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung festgeschrieben. Unterschiedliche Preise für zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmte Nahrungsmittel und Nahrungsmittel zur Konsumation vor Ort gelten ausdrücklich nicht als Indiz für Lebensmittel, welche zum reduzierten Satz versteuert werden, da die Preisgestaltung nicht beeinflusst werden darf.

Absatz 3 stellt sicher, dass die ESTV auch weiterhin für Betriebe und Anlässe die bisherigen Vereinfachungen zulässt.

Art. 56 Geeignete organisatorische Massnahmen
(Art. 25 Abs. 3 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung geregelt. Gemeint ist das Ausstellen von Belegen, welche gegenüber der ESTV die Verwendung der erbrachten Leistungen aufzeigen. Das Ausstellen von entsprechen-

den Belegen ist nicht die einzige geeignete organisatorische Massnahme, wohl aber die aussagekräftigste.

4. Kapitel: Rechnungsstellung und Steuerausweis

(Art. 26 Abs. 3 MWSTG)

Art. 57

Mit dieser Bestimmung wird die geltende Praxis der ESTV betreffend Kassenzettel auf Stufe Verordnung geregelt. Im Unterschied zum bisherigen Recht regelt diese Bestimmung wie Artikel 26 MWSTG lediglich den Anspruch des Leistungsempfängers auf Rechnungsstellung gegenüber dem Leistungserbringer und enthält keine unabhängige Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mehr. Der Klarheit halber wird zudem erwähnt, dass solche Kassenzettel für das Vergütungsverfahren nicht ausreichend sind. Somit hat der Leistungsempfänger bei einem Rechnungsbetrag unter 400 Franken keinen Anspruch aus dem Gesetz gegenüber dem Leistungserbringer auf eine Quittung, welche zum Vergütungsverfahren berechtigt, sondern muss diesen vertraglich geltend machen.

5. Kapitel: Vorsteuerabzug

1. Abschnitt: Allgemeines

Art. 58 Vorsteuerabzug bei ausländischer Währung

(Art. 28 MWSTG)

Diese Bestimmung regelt am systematisch richtigen Ort mittels eines Verweises auf Artikel 45 die Umrechnung der Vorsteuern bei ausländischen Währungen.

Art. 59 Nachweis

(Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG)

Absatz 1: Das Recht auf den Vorsteuerabzug ist einer der Pfeiler des Systems der Mehrwertsteuer, da damit die Steuerentlastung der Unternehmen und die Verwirklichung des Steuerziels, die Besteuerung des Endverbrauchs, ermöglicht wird. Eines der Reformziele ist die Sicherung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, da in der Vergangenheit durch einen eng verstandenen Umsatzverknüpfungsgrundsatz der Vorsteuerabzug in vielen Fällen verweigert werden konnte und so mittels der Taxe occulte eine Besteuerung der Unternehmen innerhalb der Wertschöpfungskette stattgefunden hatte. Diese Bestimmung stellt klar, dass der materielle Anspruch auf Abzug der Vorsteuern einzig und allein an die Voraussetzung knüpft, dass der Leistungsempfänger weiss, dass er dem Leistungserbringer eine Leistung mit Mehrwertsteuer bezahlt hat. Dieses Wissen über die Bezahlung der Mehrwertsteuer muss zudem aus dem Verhalten des Leistungserbringers ersichtlich sein und lässt sich nicht alleine aus dem Umstand ableiten, dass eine Leistung gemäss Gesetz steuerbar ist. Da der Vorsteuerabzug eine steuermindernde Tatsache ist, muss die

steuerpflichtige Person, welche diesen geltend macht, diese materielle Berechtigung zum Abzug der Vorsteuern rechtsgenüglich beweisen können. Dies wird auch künftig im grössten Teil der Fälle nur mit einer Rechnung mit vertretbarem Aufwand möglich sein. Das neue Gesetz verzichtet jedoch auf alle Formvorschriften und statuiert auch für den Vorsteuerabzug die Beweisfreiheit. Aus diesem Grund ist eine Rechnung nicht unabdingbares Tatbestandsmerkmal für den Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Absatz 2 stellt klar, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug auch nicht von einer Prüfungspflicht abhängt, ob die vom Leistungserbringer eingeforderte Mehrwertsteuer zu Recht eingefordert wurde. Das Risiko, dass die eingeforderte Steuer nicht abgeliefert wird, ist in der Risikosphäre des Staates, welcher die Steuer erhebt und nicht in der Risikosphäre desjenigen, welcher die Steuer bezahlt und auf seinen Anspruch auf Vorsteuerabzug vertraut. Eine Ausnahme ist einzig dann gerechtfertigt, wenn der Empfänger weiss, dass der Zahlungsempfänger nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist.

Art. 60 Vorsteuerabzug für Leistungen im Ausland

(Art. 29 Abs. 1 MWSTG)

Um die Entstehung einer systemwidrigen *Taxe occulte* zu verhindern, darf der Anspruch auf Vorsteuerabzug nur in begründeten Fällen eingeschränkt werden. Diese Einschränkungen sind als Ausnahmen vom Prinzip des Anspruchs auf Vorsteuerabzug restriktiv zu handhaben. Artikel 29 Absatz 1 MWSTG stellt eine solche Einschränkung dar, in dem der Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen wird, wenn eine entsprechende Leistung für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet wird. Wird die fragliche Leistung im Ausland erbracht, entzieht sie sich dem territorialen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Somit entfällt auch der Anwendungsbereich der Steuerausnahmen nach Artikel 21 MWSTG. Mit dieser Bestimmung wird nun klargestellt, dass folglich auch Artikel 29 Absatz 1 MWSTG keine Anwendung finden kann, weshalb der Vorsteuerabzug auf Leistungen, die im Ausland erbracht werden, immer zulässig ist, unabhängig davon, ob diese Leistung bei Erbringung in der Schweiz von der Steuer ausgenommen wäre oder nicht. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird dort gemacht, wo Leistungen mangels einer geeigneten Bemessungsgrundlage nicht besteuert werden können (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18,19 und 23 MWSTG) und beim Verkauf oder der Vermietung von Immobilien, welche ausschliesslich zu privaten Zwecken genutzt werden.

Art. 61 Vorsteuerabzug bei Münz und Feingold

(Art. 107 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 37 aMWSTGV.

2. Abschnitt: Fiktiver Vorsteuerabzug

Das Konzept der MWST geht davon aus, dass ein Gegenstand im Zeitpunkt der Entgeltentrichtung konsumiert ist. Diese Annahme trifft jedoch nicht immer zu und

Gegenstände können aus dem privaten in den unternehmerischen Bereich zurückkehren. Typische Beispiele hierfür sind Gebrauchtwagen und Antiquitäten. Bisher wurde dieser konzeptionelle Mangel durch das Institut der Margenbesteuerung korrigiert. Dieses System weist jedoch Mängel auf und ist zudem administrativ aufwändig. Ausserdem können Verlustgeschäfte nicht mit Gewinnen aus anderen Geschäften verrechnet werden und die Margenbesteuerung ist in Fällen, wo ein gebrauchter Gegenstand nicht für den Weiterverkauf, sondern für die Vermietung bezogen wird, nicht anwendbar. Das *System des fiktiven Vorsteuerabzugs* nach Artikel 28 Absatz 3 MWSTG löst diese Probleme auf einfache Art und Weise. Eine nach der effektiven Methode abrechnende steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit beim Bezug eines Gegenstands auch dann einen Vorsteuerabzug machen, wenn der Lieferant keine MWST in Rechnung gestellt hat. Voraussetzungen hierfür sind allerdings, dass der Gegenstand gebraucht, individualisierbar und beweglich sein muss. Ausserdem muss er für die Lieferung, d.h für den Verkauf oder die Vermietung, an einen Abnehmer im Inland bezogen worden sein.

Art. 62 Gebrauchtgegenstand
(Art. 28 Abs. 3 MWSTG)

Absatz 1: Da der fiktive Vorsteuerabzug nur für Gebrauchtgegenstände zulässig ist, ist dieser Begriff in der Verordnung zu definieren. Als Gegenstand gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG (Gebrauchtgegenstand) gilt ein gebrauchter individualisierbarer beweglicher Gegenstand, der in seinem derzeitigen Zustand oder nach seiner Instandsetzung erneut verwendbar ist und dessen Teile nicht unabhängig voneinander veräussert werden. Wird also beispielsweise ein defekter Occasionswagen eingekauft, in Stand gestellt und wieder verkauft, dann sind die Bedingungen erfüllt. Wird der Occasionswagen indes ausgeschlachtet und die brauchbaren Ersatzteile sowie der Schrott verkauft, kann kein fiktiver Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

Absatz 2: In Bezug auf Edelmetalle und Edelsteine handelt es sich um eine Fortführung der heutigen Praxis bei der Margenbesteuerung.

Art. 63 Berechtigung zum Abzug fiktiver Vorsteuern
(Art. 28 Abs. 3 MWSTG)

Absatz 1: Es kommt manchmal vor, dass diverse Gebrauchtgegenstände zu einem Gesamtpreis eingekauft und einzelstückweise geliefert werden. Häufig anzutreffen ist dies beispielsweise bei Unternehmen, die bei einer Haushaltauflösung den ganzen oder einen Teil des Hausrates kaufen und alle oder einzelne Gegenstände davon zu verkaufen versuchen, aber auch im Autooccasionshandel. Auch in solchen Fällen ist ein fiktiver Vorsteuerabzug möglich.

Absatz 2: Wird ein Gebrauchtgegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland bezogen, kommt es insbesondere im Occasionswagenhandel häufig vor, dass der Gegenstand vor der Weiterlieferung vorübergehend für eine andere Tätigkeit verwendet wird. So werden Occasionsfahrzeuge im Autohandel häufig für eine bestimmte Zeit als Vorfürswagen oder Ersatzwagen oder für eine andere betriebli-

che Tätigkeit eingesetzt. Es kommt auch vor, dass der Inhaber oder die Angestellten Fahrzeuge vorübergehend für private Zwecke verwenden können. Solche bloss vorübergehende Verwendungen schliessen den fiktiven Vorsteuerabzug nicht aus. Der Vorbehalt auf die Bestimmung von Artikel 31 Absatz 4 MWSTG macht jedoch deutlich, dass vorübergehende Verwendungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit oder für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit eine Korrektur des Vorsteuerabzugs zur Folge haben. Der Vorsteuerabzug ist dabei im Umfang der Steuer, die auf einer unabhängigen Drittperson dafür in Rechnung gestellten Miete anfallen würde, zu korrigieren.

Absatz 3 bezeichnet die Fälle, in denen ein fiktiver Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist:

Absatz 3 Buchstabe a hält fest, dass beim Erwerb eines Gebrauchtgegenstandes im Meldeverfahren nach Artikel 38 MWSTG kein fiktiver Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Dies ist zwingend, da die übertragende Person mit der Anwendung des Meldeverfahrens ihre Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht erfüllt. Gemäss Artikel 27 Absatz 1 MWSTG darf die übertragende Person folgerichtig bei Anwendung des Meldeverfahrens in der Rechnung nicht auf die Steuer hinweisen, weshalb der empfangenden Person auch kein Vorsteuerabzugsrecht zusteht. Dies darf nicht durch die Vornahme eines fiktiven Vorsteuerabzugs unterlaufen werden.

Absatz 3 Buchstabe b: Hat eine steuerpflichtige Person den Gebrauchtgegenstand ins Inland eingeführt, erhebt die EZV in der Regel darauf die Einfuhrsteuer. In diesen Fällen kann die steuerpflichtige Person darauf den "regulären" Vorsteuerabzug vornehmen, wenn sie den Gegenstand für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit verwendet. Keine Einfuhrsteuer wird hingegen nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG erhoben, wenn Kunstmaler oder Bildhauer Kunstwerke, die sie persönlich geschaffen haben, ins Inland verbringen oder verbringen lassen. Diese Kunstwerke sind in aller Regel nicht oder nur zu einem verschwindend kleinen Teil mit Steuer belastet, weshalb ein fiktiver Vorsteuerabzug sachwidrig wäre. Diese Bestimmung ist jedoch nicht nur auf die Einfuhren von Kunstgegenständen durch deren Erschaffer beschränkt, sondern bezieht sich auf alle von der steuerpflichtigen Person eingeführten Gebrauchtgegenstände.

Absatz 3 Buchstabe c: Werden Gegenstände nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG erworben, mit Ausnahme von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 24 MWSTG, ist ein fiktiver Vorsteuerabzug nicht zulässig. Dies ist sachgerecht, da Gebrauchtgegenstände, deren Verkauf von der Steuer ausgenommen sind, nicht oder nur wenig mit Vorsteuern belastet sind. Dies trifft insbesondere auf die nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 16 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Lieferungen von Werken durch deren Urheber wie Schriftsteller, Komponisten, Filmschaffende, Kunstmaler und Bildhauer zu. Diese Werke sind in aller Regel nicht oder nur zu einem verschwindend kleinen Teil mit Mehrwertsteuer belastet, weshalb ein fiktiver Vorsteuerabzug sachwidrig wäre. Die Ausnahme von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 24 MWSTG betrifft die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von nach Artikel 21 MWSTG ausgenommenen Leistungen verwendet wurden. Diese Gebrauchtgegenstände sind mit der Schattensteuer (Taxe occulte) belastet, weshalb dem Erwerber ein fiktiver Vorsteuerabzug zugestanden werden muss,

sofern die übrigen Voraussetzungen nach Artikel 28 Absatz 3 MWSTG gegeben sind.

Absatz 3 Buchstabe d: Diese Bestimmung verhindert einen Abfluss von Steuergeldern bei der ESTV, in dem der fiktive Vorsteuerabzug für den Erwerb von Gegenständen geltend gemacht werden kann, in welche wegen der steuerbefreiten Einfuhr keine Mehrwertsteuer enthalten ist.

Absatz 3 Buchstabe e: Gegenstände aus Schadensfällen, die von einem Versicherer im Zusammenhang mit der Schadenregulierung übernommen werden beziehungsweise zum Verkauf kommen wie der Wrackverkauf eines Unfallautos, für den bisher die Margenbesteuerung angewendet werden konnte, berechtigen ebenfalls zum fiktiven Vorsteuerabzug. Es wird jedoch klargestellt, dass nicht die Summe, welche als Schadenersatz ausgerichtet wird, als Bemessungsgrundlage des fiktiven Vorsteuerabzugs herangezogen werden darf, sondern dass sich die Bemessungsgrundlage nach dem Wert des ersetzten Gegenstands im Zeitpunkt der Übernahme durch den Versicherer bezieht.

Absatz 4: Ein fiktiver Vorsteuerabzug kann vorgenommen werden, wenn der Gebrauchtgegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland bezogen wird. Erfolgt die Lieferung dann jedoch an einen Abnehmer im Ausland, so ist der vorgenommene fiktive Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. *Absatz 4* hält fest, dass diese Rückgängigmachung in der Abrechnungsperiode zu erfolgen hat, in der die Lieferung an den Abnehmer im Ausland erfolgt. Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten ist das der Zeitpunkt der Rechnungsstellung, bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten der Zeitpunkt der Bezahlung.

Art. 64 Aufzeichnungen

(Art. 28 Abs. 3 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, dass die steuerpflichtige Person, welche einen fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen will, diesbezüglich Aufzeichnungen zu führen hat. Über die Gebrauchtgegenstände, für welche ein fiktiver Vorsteuerabzug vorgenommen wird, ist eine Bezugs- und Lieferungskontrolle zu führen. Dies ist notwendig, damit nachvollzogen werden kann, ob die Lieferung an einen Abnehmer im Inland erfolgt ist. Nicht notwendig ist hingegen die Führung einer Lagerkontrolle. Bei Gebrauchtgegenständen, die zu einem Gesamtpreis erworben werden, sind pro Gesamtheit eine separate Bezugs- und Lieferungskontrolle zu führen.

Absatz 2: Die Belege und Aufzeichnungen zum fiktiven Vorsteuerabzug sind nach Artikel 70 Absatz 2 MWSTG aufzubewahren. Sie unterliegen also den gleichen Aufbewahrungsvorschriften wie die übrigen Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen.

3. Abschnitt: Korrektur des Vorsteuerabzugs

Art. 65 Methoden zur Berechnung der Korrektur (Art. 30 MWSTG)

Das Gesetz bestimmt in Artikel 30 MWSTG, dass bei gemischter Verwendung die Vorsteuer verhältnismässig zu korrigieren ist. Artikel 65 hält fest, dass die Vorsteuerkorrektur mittels unterschiedlicher Methoden vorgenommen werden kann, welche grundsätzlich gleichwertig sind.

Art. 66 Pauschalmethoden (Art. 30 MWSTG)

Pauschalmethoden der ESTV gibt es nicht für alle Bereiche, in denen eine gemischte Verwendung vorkommt. Es wäre auch nicht möglich, für alle solche Bereiche eine Pauschallösung zu erarbeiten. Auch unter dem neuen Gesetz sollen jedoch mindestens diejenigen Bereiche in den Genuss einer Pauschallösung kommen, denen bereits unter dem alten Recht eine solche Lösung zur Verfügung stand. Die Auflistung in *Absatz 2* ist folgerichtig nicht abschliessend. Diese Pauschalmethoden sind keine Vereinfachung im Sinn von Artikel 80 MWSTG, sondern stellen eine Möglichkeit dar, wie bei gemischter Verwendung die Vorsteuern korrigiert werden können.

Art. 67 Eigene Berechnungen (Art. 30 MWSTG)

Die steuerpflichtige Person soll die Möglichkeit haben, die Vorsteuerkorrekturen gestützt auf eigene Berechnungen vorzunehmen. Es versteht sich, dass sie bei diesem Vorgehen erhöhte Anforderungen hinsichtlich Dokumentation des Vorgehens zu erfüllen hat. So hat sie die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, ausführlich zu belegen und eine Plausibilitätsprüfung durchzuführen.

Art. 68 Wahl der Methode (Art. 30 MWSTG)

Absatz 1 Entscheidend bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur ist, dass sie zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Es ist deshalb möglich, dass eine steuerpflichtige Person nicht nur eine, sondern mehrere Pauschalmethoden oder Pauschalmethoden und die effektive Methode zugleich für unterschiedliche Bereiche anwenden kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn beispielsweise sowohl Zinseinnahmen erzielt als auch eigene Immobilien verwaltet werden, für die nicht nach Artikel 22 MWSTG optiert wird. In diesem Fall kann sowohl die Pauschallösung nach Artikel 66 Absatz 1 Buchstabe d als auch die Pauschallösung nach Buchstabe e angewandt werden.

Absatz 2 hält fest, wann eine Methode als sachgerecht gilt. Die Zuteilung der Vorsteuern auf die einzelnen Tätigkeiten muss nach betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Überlegungen erfolgen, wobei der Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit zu berücksichtigen ist. Dies bedeutet, dass für die Zuteilung der Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit kein übermässiger Auf-

wand betrieben werden muss. Eine annäherungsweise Ermittlung ist ausreichend, sofern sie nach betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Überlegungen erfolgt.

4. Abschnitt: Eigenverbrauch

Die Verordnungsbestimmungen zu Artikel 31 und 32 MWSTG sind entsprechend den Besteuerungs- und Entsteuerungszielen spiegelsymmetrisch.

Art. 69 Grundsätze (Art. 31 MWSTG)

Absatz 1 entspricht der bisherigen Praxis der ESTV. Wurde eine Sache noch nicht für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke genutzt, so ist der Vorsteuerabzug vollumfänglich zu korrigieren. Die buchmässige Behandlung ist dabei unbeachtlich.

Absatz 2: In Gebrauch genommene Gegenstände und Dienstleistungen haben nur dann noch einen Zeitwert, wenn sie im Unternehmen noch vorhanden sind und – zumindest zum Teil – noch nutzbar sind. Beispielsweise sind Lizenzen mit Ablauf ihrer Laufzeit nicht mehr nutzbar und haben deshalb auch keinen Zeitwert mehr. Die Vorsteuer ist nicht mehr zu korrigieren. Auf die buchmässige Behandlung, also ob ein Gegenstand oder eine Dienstleistung aktiviert wurde beziehungsweise aktivierbar ist, kommt es nicht an. Zu beachten ist, dass bewegliche Gegenstände und Dienstleistungen nach spätestens fünf Jahren und unbewegliche Gegenstände nach spätestens 20 Jahren aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht keinen Nutzen mehr haben (Art. 31 Abs. 3 MWSTG).

Absatz 3: Bei selbst hergestellten Gegenständen muss neben dem Vorsteuerabzug auf dem Material und bei Halbfabrikaten auf den Drittarbeiten auch der Vorsteuerabzug für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur korrigiert werden. Beim Zuschlag von 33 Prozent handelt es sich um eine Pauschale für den kaufmännisch kalkulierten Mietwert für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel. Diese Pauschale muss nicht angewendet werden, wenn die auf die Benutzung der Infrastruktur entfallenden Vorsteuern effektiv berechnet und korrigiert werden können.

Absatz 4 entspricht der bisherigen Praxis der ESTV.

Art. 70 Ermittlung des Zeitwertes (Art. 31 Abs. 3 MWSTG)

Absatz 1 entspricht der bisherigen Praxis der ESTV. Wertvermehrende Aufwendungen führen zu einer nachhaltigen Erhöhung des Wertes des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Werterhaltende Aufwendungen hingegen gelten bereits mit dem Bezug beziehungsweise mit der Anschaffung als verbraucht.

Absatz 2 konkretisiert die gesetzliche Regelung, wonach die Vorsteuer für jedes *abgelaufene* Jahr reduziert wird. Sie entspricht der bisherigen Praxis der ESTV.

Art. 71 Grossrenovation von Liegenschaften
(Art. 31 MWSTG)

Diese Bestimmung schreibt die bisherige Praxis der ESTV auf Stufe Verordnung fest.

5. Abschnitt: Einlageentsteuerung

Für die Artikel 72–74 gelten die Ausführungen zu den Bestimmungen in den Artikeln 69–71 entsprechend.

6. Abschnitt: Kürzung des Vorsteuerabzugs

(Art. 33 Abs. 2 MWSTG)

Art. 75

Nach Artikel 33 Absatz 2 MWSTG hat die steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn sie Gelder nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG erhält.

Absatz 1 hält die zwei Fälle fest, bei denen trotz Erhalts von Mitteln nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen ist. Dies ist zum einen dann der Fall, wenn die Mittel einem Bereich oder Betriebsteil zuzuordnen sind, in dem keine Vorsteuern anfallen. Zum andern ist keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen, wenn für diesen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Letzteres liegt beispielsweise vor, wenn ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht werden.

Absatz 2: Können die Mittel nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG vollumfänglich einem bestimmten Bereich zugeordnet werden, für den ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, dann ist nur die Vorsteuer auf den Aufwendungen für diesen Bereich verhältnismässig zu kürzen.

Absatz 3: Mittel nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c werden häufig zur Deckung eines Betriebsdefizits entrichtet. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn zur Deckung des Betriebsdefizits des Schwimmbades der Gemeinde X Mittel aus allgemeinen Steuereinnahmen der Gemeinde X verwendet und Beiträge durch die Gemeinden Y und Z geleistet werden. In diesem Fall sind alle Mittel zur Deckung des Betriebsdefizits ins Verhältnis zum Gesamtumsatz zu setzen. Als Gesamtumsatz gilt das Total aller Einnahmen (exklusive Mehrwertsteuer); darin enthalten sind also nebst den steuerbaren Umsätzen (exklusive Mehrwertsteuer) auch die von der Steuer ausgenommenen oder befreiten Umsätze und die Nichtentgelte.

6. Kapitel: Ermittlung, und Entstehung der Steuerforderung

1. Abschnitt: Geschäftsabschluss

(Art. 34 Abs. 3 MWSTG)

Art. 76

Der Bundesrat bestimmt gemäss Artikel 116 Absatz 2 MWSTG das Inkrafttreten von Artikel 34 Absatz 3 MWSTG, welches der steuerpflichtigen Person erlaubt, das Geschäftsjahr als Steuerperiode heranzuziehen. Infolgedessen tritt auch die darauf basierende Verordnungsbestimmung erst zu diesem Zeitpunkt in Kraft. Diese Bestimmung lehnt sich an das Recht der direkten Steuern (Art. 79 Abs. 3 DBG) an. Das Zivilrecht lässt überjährige Geschäftsjahre zu, was in steuerlicher Sicht nicht angehen kann.

2. Abschnitt: Saldosteuersatzmethode

Art. 77 Grundsätze

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Steuerpflichtige Personen, die die Bedingungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG betreffend Umsatz- und Steuerzahllastlimite erfüllen und nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen wollen, haben dies der ESTV schriftlich zu melden. Die ESTV stellt ihnen eine Unterstellungserklärung zu, auf welcher sie alle ihre steuerbaren Tätigkeiten aufzuführen haben. Die ESTV teilt der steuerpflichtigen Person in der Folge mit, welche Tätigkeiten mit welchen Saldosteuersätzen abzurechnen sind. Bei der Abklärung, ob die Limiten gemäss Artikel 37 Absatz 1 MWSTG erfüllt sind, sind die steuerbaren Lieferungen im Inland, die Exporte von Gegenständen sowie die steuerbaren und steuerbefreiten Dienstleistungen, bei denen der Ort der Leistung im Inland liegt, zu berücksichtigen. Nicht massgebend sind somit die Dienstleistungen, deren Ort im Ausland liegt, die Lieferungen im Ausland (Ausland-Ausland-Lieferungen) sowie die Leistungen, die gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

Absatz 2 bezeichnet diejenigen steuerpflichtigen Personen, welche nicht mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen können.

Buchstabe a hält fest, dass steuerpflichtige Personen, denen gemäss Artikel 37 Absatz 5 MWSTG die Abrechnung nach der Pauschalsteuersatzmethode für Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen offen steht, nicht mit Saldosteuersätzen abrechnen können. Ein Wahlrecht zwischen der Saldosteuersatzmethode nach Artikel 37 Absätze 1 bis 4 MWSTG und der Pauschalsteuersatzmethode nach Artikel 37 Absatz 5 MWSTG gibt es nicht.

Buchstabe b ergibt sich aus der Formulierung von Artikel 63 MWSTG, ist doch das Verlagerungsverfahren gemäss dieser Gesetzesbestimmung auf effektiv abrechnende steuerpflichtige Personen beschränkt.

Nach *Buchstabe c* sind steuerpflichtige Personen, welche Teil einer Mehrwertsteuergruppe gemäss Artikel 13 MWSTG sind, von der Anwendung der Saldosteuer-satzmethode ausgeschlossen. Dieser Ausschluss ist insbesondere darin begründet, dass es bei einer Mehrwertsteuergruppe in der Regel nicht möglich ist, die Saldosteuer-sätze sachgerecht zuzuteilen.

Buchstabe d: Wer in den Talschaften Samnaun und Sappuoir einen Gegenstand bezieht, erhält ihn vollumfänglich steuerbefreit, da sich diese Talschaften im Zoll-ausschlussgebiet befinden und gemäss Artikel 4 Absatz 1 MWSTG das Mehrwertsteuergesetz nur für Dienstleistungen gilt. Da die Saldosteuer-sätze unter der Annahme berechnet werden, dass alle grundsätzlich steuerbaren Vorleistungen und Investitionen auch tatsächlich mit MWST belastet sind, würden die steuerpflichtigen Personen in diesen beiden Talschaften durch die Anwendung der Saldosteuer-satzmethode viel zu viel Vorsteuer pauschal anrechnen können. Sie hätten zudem gegen-über effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen einen grossen Wettbewerbs-vorteil. Dieser unrechtmässige Vorteil würde jedoch nicht nur bei steuerpflichtigen Personen mit Sitz in diesen Talschaften anfallen, sondern auch bei Unternehmen, die im Zollausschlussgebiet nur eine Betriebsstätte haben. Eine steuerpflichtige Person mit Sitz im Zollland, die beispielsweise ein Restaurant in Scuol und zudem im Skigebiet von Samnaun eine Schneebar betreibt, kann also nicht mit Saldosteuer-sätzen abrechnen.

Durch die Bestimmung von *Buchstabe e* soll vermieden werden, dass durch eine spezielle gesellschaftsrechtliche Konstruktion Steueroptimierung betrieben wird. Eine steuerpflichtige Person soll nicht mit Saldosteuer-sätzen abrechnen können, wenn sie mehr als 50 Prozent ihres Umsatzes aus Leistungen an eine andere steuer-pflichtige, nach der effektiven Methode abrechnende Person erzielt und diese gleichzeitig beherrscht oder von dieser beherrscht wird. Eine Beherrschung liegt vor, wenn mehr als 50 Prozent der Stimmenanteile gehalten werden. Es müssen also immer beide Bedingungen erfüllt sein, damit dieser Ausschluss von der Abrechnung mit Saldosteuer-sätzen zur Anwendung kommt.

Absatz 3: Die Saldosteuer-satzmethode soll den administrativen Aufwand für die Abrechnung der MWST mit der ESTV gering halten. Optiert hingegen wird vor allem dann, wenn die Steuer auf dem Umsatz niedriger ist als die anfallende Vor-steuer. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die erbrachte Leistung zum reduzierten Satz steuerbar ist und die Vorsteuer ganz oder mindestens grösstenteils zum Normalsatz anfällt. Mit der Option nimmt die Person einen administrativen Mehr-aufwand in Kauf. Es ist deshalb folgerichtig, dass steuerpflichtige Personen, die mit der Saldosteuer-satzmethode abrechnen, nicht gestützt auf Artikel 22 MWSTG für die Versteuerung von Leistungen optieren können, die gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 1 bis 25, 27 und 29 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

Die wichtigste Ausnahme von dieser Regel ist die bisher als subjektive und neu als objektive Ausnahme formulierte Regelung für die Veräusserung von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei durch Landwirte, Forstwirte und Gärtner, für den Verkauf von Vieh durch Viehhändler und von Milch durch Milchsammelstellen an milchverarbeitende Betriebe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG). Diese Unternehmen sollen nicht schlechter

gestellt werden als heute. Steuerpflichtige Personen aus diesen Bereichen können also für die genannten Leistungen optieren und sie mit Saldosteuersätzen abrechnen.

Ebenfalls nicht schlechter gestellt werden als heute sollen die Gemeinwesen. Neu gelten gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens als von der Steuer ausgenommen. Bisher waren nur Leistungen an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens nicht zu versteuern, die nicht gleicher Art waren wie die zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbrachten steuerbaren Leistungen. Ein steuerpflichtiges Gemeinwesen soll für die Versteuerung der Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens optieren können, auch wenn es mit der Pauschalsteuersatzmethode abrechnet.

Art. 78 Unterstellung unter die Saldosteuersatzmethode bei Beginn der Steuerpflicht

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Ein Unternehmen, das neu steuerpflichtig wird, muss zu Beginn festlegen, ob es effektiv oder mit Hilfe von Saldosteuersätzen abrechnen will. Da die ESTV der neu steuerpflichtigen Person in der Regel nach etwas mehr als 2 Monaten das erste Abrechnungsformular zustellen muss, hat sich diese innert 60 Tagen nach Zustellung der Mehrwertsteuer Nummer zu entscheiden, nach welcher Methode sie abrechnen will. Will sie nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, hat sie dies der ESTV schriftlich mitzuteilen.

Absatz 2: Hat sich die steuerpflichtige Person fristgerecht schriftlich gemeldet, bewilligt die ESTV die Anwendung der Saldosteuersatzmethode, wenn der für die ersten 12 Monate erwartete Umsatz und die für diesen Zeitraum erwarteten Steuern die Grenzen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG nicht überschreiten.

Absatz 3: Beantragt die steuerpflichtige Person nicht innert der Frist von 60 Tagen die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode, so hat sie sich für die effektive Abrechnungsmethode entschieden. Die Wartefrist von drei Jahren gemäss Artikel 37 Absatz 4 MWSTG beginnt hier ab dem Eintragungsdatum zu laufen. Die Frist von drei Jahren gilt auch dann, wenn die steuerpflichtige Person ihre Tätigkeit im Verlaufe dieser drei Jahre grundlegend ändert oder wenn sie Probleme hat, nach der effektiven Methode abzurechnen. Eine Ausnahme gilt aber, wenn die ESTV den Saldosteuersatz der betreffenden Branche beziehungsweise Tätigkeit ändert.

Absatz 4 hält fest, dass die Regelung in den Absätzen 1 und 3 auch dann zur Anwendung kommt, wenn die ESTV eine Person rückwirkend ins Register der Steuerpflichtigen einträgt. Die Person muss sich innerhalb von 60 Tagen entscheiden, wie sie die rückwirkende Zeit abrechnen will. Dabei steht ihr auch offen, beide Abrechnungsmethoden anzuwenden, sofern die Fristen von einem Jahr beziehungsweise von 3 Jahren gemäss Artikel 37 Absatz 4 MWSTG eingehalten sind. Es wäre also beispielsweise bei einer rückwirkenden Eintragung um 4 Jahre möglich, die ersten drei Jahre effektiv und das 4. Jahr mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

Absatz 5: Wer neu ins Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen wird, ist des Öfteren bereits im Besitz von Waren, Betriebsmitteln und Anlagegütern, welche mit Vorsteuern belastet sind. Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Abrechnungsmethode, kann sie gestützt auf Artikel 32 MWSTG die Einla-

geentsteuerung vornehmen. Bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen hingegen kommt eine solche Einlageentsteuerung nicht zur Anwendung. Dies ist sachgerecht, denn die Saldosteuersätze berücksichtigen die gesamte in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthaltene Vorsteuer im Sinn einer Pauschale. Die Entsteuerung der Vorleistungen und Investitionen erfolgt also erst durch die Versteuerung des Umsatzes mit dem Saldosteuersatz. Würde man eine Einlageentsteuerung gewähren, könnten die steuerpflichtigen Personen durch die Anwendung der Saldosteuersätze den Vorsteuerabzug zweimal vornehmen.

Art. 79 Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Saldosteuer-
satzmethode

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Will eine steuerpflichtige Person – nachdem sie mindestens drei Jahre effektiv abgerechnet hat – von der effektiven Methode zur Saldosteueratzmethode wechseln, hat sie dies der ESTV schriftlich mitzuteilen. Erfolgt diese Mitteilung nicht bereits durch Zustellung der Unterstellungserklärung, hat die steuerpflichtige Person diese abschliessend auszufüllen und einzureichen. Auch hier gilt aus den in Artikel 78 Absatz 1 dargelegten Gründen eine Frist von 60 Tagen nach Beginn der Steuerperiode, ab der die steuerpflichtige Person mit Saldosteuerätzen abrechnen will. Erfolgt die Meldung nach dieser Frist, gilt der Wechsel auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode, ausser die steuerpflichtige Person teilt der ESTV vor Ende der Steuerperiode mit, dass sie doch nicht zur Saldosteueratzmethode wechseln will.

Absatz 2: Voraussetzung für die Bewilligung zur Anwendung der Saldosteueratzmethode ist zudem, dass die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode vor dem Wechsel die Limiten von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG nicht überschritten hat. Dies lässt sich in aller Regel einfach überprüfen und ist somit ein besser geeignetes Kriterium als das Abstellen auf den voraussichtlichen Umsatz in der ersten Steuerperiode nach dem Wechsel zur Saldosteueratzmethode.

Absatz 3: Bei einem Wechsel von der effektiven Methode zur Saldosteueratzmethode erfolgen keine Korrekturen auf dem Warenlager, den Betriebsmitteln und den Anlagegütern. Grundsätzlich wäre es angebracht, bei einem Wechsel von der effektiven Methode zur Saldosteueratzmethode eine Belastung der Steuer auf dem Warenlager, den Betriebsmitteln und den Anlagegütern vorzunehmen. Beim Wechsel von der Saldosteueratzmethode zur effektiven Methode wäre dann eine Entlastung von der MWST vorzunehmen. Solche Korrekturen hätten jedoch den Nachteil, dass wohl bedeutend weniger steuerpflichtige Personen von der effektiven Methode zur Saldosteueratzmethode wechseln würden, da eine Anfangsbelastung anfallen würde und die Aussicht auf eine Gutschrift der Steuer bei einem erneuten Wechsel auf die effektive Methode zu diesem Zeitpunkt nichts nützt. Bei einem Wechsel von der effektiven Methode zur Saldosteueratzmethode werden deshalb – wie bis anhin – keine Korrekturen auf dem Warenlager, den Betriebsmitteln und den Anlagegütern vorgenommen. Diese Vorgehensweise ist für die steuerpflichtigen Personen und die Verwaltung einfach zu handhaben und hat keine negativen Auswirkungen auf die Attraktivität der Saldosteueratzmethode.

Absatz 4 hält fest, welche Korrekturen vorzunehmen sind, wenn eine steuerpflichtige Person gleichzeitig mit der Unterstellung unter die Saldosteuersatzmethode auch noch eine Änderung der Abrechnungsart nach Artikel 39 MWSTG vornimmt. Solche Korrekturen sind notwendig, damit nicht Umsätze doppelt oder gar nicht versteuert oder Vorsteuerabzüge doppelt oder gar nicht vorgenommen werden:

Absatz 4 Buchstabe a regelt den Fall, wo die steuerpflichtige Person von der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, also nach Rechnungsstellung, zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, also nach Zahlungen, wechselt. Die Debitorenposten anlässlich des Wechsels sind bei der Vereinnahmung mit dem Saldosteuersatz zu versteuern, obwohl sie bereits in der Abrechnungsperiode der Rechnungsstellung zum gesetzlichen Steuersatz mit der ESTV abgerechnet wurden. Damit keine Doppelbesteuerung entsteht, schreibt die ESTV auf den im Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Debitorenposten die Steuer zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz gut. Bezüglich der Kreditorenposten hat die steuerpflichtige Person in der Abrechnungsperiode, in der sie die Rechnung erhalten hat, den Vorsteuerabzug vorgenommen. Dieser Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen, denn sonst würde die steuerpflichtige Person mit der Abrechnung mit Saldosteuersätzen die Vorsteuer ein zweites Mal abziehen.

Absatz 4 Buchstabe b regelt den Fall des Wechsels von den vereinnahmten auf die vereinbarten Entgelte. Die im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Debitorenposten wurden noch nicht versteuert; sie sind auch nicht mit den Saldosteuersätzen abzurechnen, da ab dem Wechsel nur noch die in Rechnung gestellten Leistungen zu versteuern sind. Damit diese Debitorenposten nicht in eine Bemessungslücke fallen, belastet die ESTV darauf die Steuer zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz. Gleichzeitig ist auf den im Umstellungszeitpunkt bestehenden Kreditorenposten die Vorsteuer zum gesetzlichen Satz gutzuschreiben.

Art. 80 Entzug der Bewilligung
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Steuerpflichtigen Personen, denen die Anwendung der Saldosteuersätze aufgrund falscher Angaben gewährt wurde, kann die ESTV die Bewilligung zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen entziehen. Dabei ist im Einzelfall zu entscheiden, ob ein rückwirkender Entzug vorzunehmen ist. Dieser kann – unter Berücksichtigung der Verjährungsfrist nach Artikel 42 MWSTG – höchstens rückwirkend bis auf den Zeitpunkt der Gewährung dieser Abrechnungsmethode erfolgen.

Art. 81 Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Ein Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode ist gemäss Artikel 37 Absatz 4 MWSTG frühestens nach einem Jahr möglich. Eine steuerpflichtige Person, die zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln will, hat dies der ESTV bis spätestens 60 Tage nach Beginn der Steuerperiode schriftlich zu melden, ab der sie effektiv abrechnen will. Erfolgt die Meldung nach dieser Zeitspanne, gilt der Wechsel auf den Beginn der nachfolgenden Steuer-

periode, ausser die steuerpflichtige Person teilt der ESTV vor Ende der Steuerperiode mit, dass sie doch nicht zur effektiven Methode wechseln will. Diese Regelung entspricht der bisherigen Praxis und ist auch deshalb sachgerecht, weil jeweils etwas mehr als 60 Tage nach Beginn der Steuerperiode das Abrechnungsformular für die erste vierteljährliche Abrechnungsperiode versandt wird. Spätestens zu diesem Zeitpunkt muss die ESTV wissen, ob die steuerpflichtige Person weiterhin nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen will oder nicht.

Absatz 2 zeigt auf, wann ein Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode zwingend vorzunehmen ist. Diesbezüglich wird die bisherige, bewährte Praxis beibehalten. Ein einmaliges geringfügiges Überschreiten der Umsatz- und/oder der Steuerzahllast-Limite soll nicht den Wegfall der Bewilligung zur Folge haben. Die Bewilligung zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen entfällt aber, wenn in zwei aufeinander folgenden Steuerperioden mindestens eine der Limiten überschritten wird. Dabei muss nicht beide Male die gleiche Limite betroffen sein. Die Bedingung ist auch erfüllt, wenn im einem Jahr die Umsatzzlimite und im anderen Jahr die Steuerzahllastlimite überschritten wird.

Absatz 3: Wird allerdings eine oder werden beide Limiten von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG um mehr als 50 Prozent überschritten, kann nicht mehr von einer geringfügigen Überschreitung gesprochen werden und ein Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode ist zwingend. Erfolgt eine solche massive Überschreitung der Limiten in den ersten 12 Monaten der Unterstellung unter die Saldosteuersätze, wird die Bewilligung rückwirkend entzogen. Es kann in einem solchen Fall nämlich davon ausgegangen werden, dass die steuerpflichtige Person vor der Unterstellung bereits wusste, dass sie eine oder beide Limiten überschreiten werde. Erfolgt die massive Überschreitung nicht in den ersten 12 Monaten der Unterstellung unter die Saldosteuersatzmethode, muss die steuerpflichtige Person auf den Beginn der folgenden Steuerperiode zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln.

Absatz 4 behandelt einen Spezialfall der Überschreitung einer oder beider Limiten von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG. Ist die Überschreitung um mehr als 50 Prozent auf die Übernahme eines Gesamt- oder Teilvermögens im Meldeverfahren zurückzuführen, kann die steuerpflichtige Person entscheiden, ob sie rückwirkend auf den Beginn der Steuerperiode, in der die Übernahme erfolgte, oder auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln will. Eine solche Übernahme eines Gesamt- oder Teilvermögens hat häufig eine starke Zunahme der Umsätze und eine radikale Umgestaltung des Betriebes zur Folge. Es ist deshalb im Interesse der betroffenen steuerpflichtigen Person, wählen zu können, auf welchen der zwei möglichen Zeitpunkte sie zur effektiven Methode wechseln will.

Absatz 5: Bei einem Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode erfolgen keine Korrekturen auf dem Warenlager, den Betriebsmitteln und den Anlagegütern. Hier handelt es sich um das Gegenstück zum Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Saldosteuersatzmethode (Art. 79 Abs. 3). Hier wie dort werden keine Korrekturen auf dem Warenlager, den Betriebsmitteln und den Anlagegütern vorgenommen. Dies hält den administrativen Aufwand auf einem sehr niedrigen Niveau. Ausserdem hat es keine negativen Auswirkungen auf die Attraktivität der Abrechnung nach Saldosteuersätzen.

Absatz 6: Erfolgt gleichzeitig mit dem Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode auch eine Änderung der Abrechnungsart nach Artikel 39 MWSTG, sind gewisse Korrekturen vorzunehmen. Die Fälle, in denen nur die Abrechnungsart geändert wird, sind in den Artikeln 97 und 98 geregelt:

Absatz 6 Buchstabe a: Bei einem Wechsel von der Abrechnungsart nach vereinbarten Entgelten auf die Abrechnungsart nach vereinnahmten Entgelten schreibt die ESTV der steuerpflichtigen Person auf den im Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Debitorenposten die Steuer zu den bewilligten Saldosteuersätzen gut. Dies ist notwendig, weil diese Umsätze bereits zu den Saldosteuersätzen abgerechnet worden sind und bei Zahlungseingang nochmals zu versteuern sind, und zwar zum gesetzlichen Steuersatz. Würde diese Korrektur nicht vorgenommen, ergäbe sich eine Doppelbesteuerung. Auf den Kreditorenposten hingegen sind keine Korrekturen vorzunehmen, denn die Vorsteuer wird bei der Abrechnung mit Saldosteuersätzen pauschal abgegolten; die steuerpflichtige Person kann auf den Rechnungen, welche sie nach dem Umstellungsdatum bezahlt, den Vorsteuerabzug vornehmen.

Absatz 6 Buchstabe b: Bei einem Wechsel von der Abrechnungsart nach vereinbarten Entgelten auf die Abrechnungsart nach vereinnahmten Entgelten belastet die ESTV die Steuer auf den im Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Debitorenposten zu den bewilligten Saldosteuersätzen. Ohne eine solche Korrektur ergäbe sich eine Nichtbesteuerung. Bei den Debitorenposten handelt es sich um noch nicht vereinnahmte Forderungen; sie waren somit bei der Abrechnung mit Saldosteuersätzen nicht zu versteuern. Da nach dem Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode die Rechnungsstellung massgebend ist, sind die Debitorenposten auch nicht zu versteuern. Auf den Kreditorenposten hingegen sind keine Korrekturen vorzunehmen; die steuerpflichtige Person kann auf den Rechnungen, welche sie nach dem Umstellungsdatum erhält, die Vorsteuer abziehen.

Art. 82 Ende der Steuerpflicht
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, was eine steuerpflichtige Person, die ihre Geschäftstätigkeit einstellt oder die infolge Unterschreitens der Umsatzlimite von Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG von der Steuerpflicht befreit wird, bis zur Löschung aus dem Register der steuerpflichtigen Personen alles versteuern muss. Ungeachtet dessen, ob nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten abgerechnet wird, sind die bis zum Datum, auf welches die Löschung erfolgt, erzielten Umsätze und auch die im Zeitpunkt der Löschung noch bestehenden angefangenen Arbeiten mit den bewilligten Saldosteuersätzen abzurechnen. Rechnet die steuerpflichtige Person nach vereinnahmten Entgelten ab, muss sie zusätzlich auch noch die im Zeitpunkt der Löschung bestehenden Debitorenposten mit den bewilligten Saldosteuersätzen abrechnen. Damit wird sichergestellt, dass alle Steuern, die in Rechnung gestellt werden und damit beim Empfänger unter Umständen zum Vorsteuerabzug berechtigen, auch dem Bund abgeliefert werden.

Absatz 2: Auf dem Zeitwert der unbeweglichen Gegenstände im Zeitpunkt der Löschung aus dem Register der steuerpflichtigen Personen belastet die ESTV die Steuer zum Normalsatz, wenn die nachfolgend aufgeführten Bedingungen erfüllt

sind, also der unbewegliche Gegenstand steuerentlastet ist. In der Regel entspricht der Zeitwert dem Bilanzwert, so dass zumeist auf diesen abgestellt werden kann.

Absatz 2 Buchstabe a: Wurde der unbewegliche Gegenstand von der steuerpflichtigen Person erworben, erbaut oder umgebaut, wobei unbeachtlich ist, ob hierfür Dritte beauftragt wurden oder nicht, als sie nach der effektiven Methode abrechnete, und hat sie den Vorsteuerabzug vorgenommen, ist eine Belastung zum Zeitwert vorzunehmen. Die Belastung ist notwendig, weil die Saldosteuersätze die gesamte in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthaltene Vorsteuer im Sinn einer Pauschale berücksichtigen, der unbewegliche Gegenstand in diesem Fall aber steuerunbelastet ist.

Absatz 2 Buchstabe b: Eine Belastung mit der Steuer ist auch notwendig, wenn der unbewegliche Gegenstand von der steuerpflichtigen Person während der Zeit, in der sie mit Saldosteuersätzen abrechnete, im Rahmen des Meldeverfahrens nach Artikel 38 MWSTG von einer effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Person erworben wurde und deshalb steuerentlastet ist.

Absatz 3 hält fest, wie der Zeitwert dieser unbeweglichen Gegenstände zu ermitteln ist. Für jedes abgelaufene Jahr ist linear ein Zwanzigstel abzuschreiben. Dabei ist im Jahr der Erstellung beziehungsweise des Erwerbes der Wertverlust für die ganze Steuerperiode zu berücksichtigen. In der Steuerperiode, in der die Löschung aus dem MWST-Register erfolgt, ist hingegen keine Abschreibung vorzunehmen, ausser die Löschung erfolgt auf den letzten Tag der Steuerperiode.

Art. 83 Übernahme von Vermögen im Meldeverfahren

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Übernimmt eine mit Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Person im Meldeverfahren ein Gesamt- oder Teilvermögen und verwendet dieses entweder gar nicht oder aber in geringerem Umfang als der Veräusserer für eine grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit, dann sind unter Umständen Korrekturen vorzunehmen.

Absatz 1 Buchstabe a: Handelt es sich beim Veräusserer um eine ebenfalls nach Saldosteuersätzen abrechnende Person, sind keine Korrekturen vorzunehmen, denn das Gesamt- oder Teilvermögen ist bereits steuerbelastet.

Absatz 1 Buchstabe b: Handelt es sich beim Veräusserer allerdings um eine effektiv abrechnende Person, erhält die übernehmende Person das Gesamt- oder Teilvermögen steuerentlastet. Sofern sie es nun gar nicht oder in geringerem Umfang für eine steuerbare Tätigkeit verwendet, ist der Eigenverbrauch nach Artikel 31 MWSTG zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz abzurechnen. Dabei wird davon ausgegangen, dass sie für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad der übertragenden Person übernimmt.

Absatz 2: Verwendet eine nach der Saldosteuersatzmethode abrechnende steuerpflichtige Person ein im Meldeverfahren nach Artikel 38 MWSTG übernommenes Gesamt- oder Teilvermögen in grösserem Ausmass als der Veräusserer für eine grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit, können keine Korrekturen

ren vorgenommen werden. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die übertragende Person nach der effektiven Methode oder der Saldosteuersatzmethode abrechnet. Korrekturen können deshalb keine vorgenommen werden, weil die Saldosteuersätze unter der Annahme berechnet werden, dass alle Bezüge von Waren, Betriebsmitteln und Anlagegütern steuerbelastet erfolgen.

Art. 84 Abrechnung nach Saldosteuersätzen

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, dass die steuerpflichtigen Personen ihre Tätigkeiten zu den von der ESTV bewilligten Saldosteuersätzen abzurechnen haben.

Absatz 2 legt fest, dass sich die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersätzen abrechnet, mit der ESTV in Verbindung zu setzen hat, wenn eine Neuzuteilung der Saldosteuersätze notwendig wird. Die Notwendigkeit einer Neuzuteilung kann sich aus der Aufnahme oder der Aufgabe einer Tätigkeit oder infolge einer spürbaren Veränderung der Umsatzanteile ergeben. Diese Bestimmung gilt für alle mit Saldosteuersätzen abrechnenden steuerpflichtigen Personen.

Absatz 3: Steuerpflichtige Personen, denen zwei verschiedene Saldosteuersätze bewilligt wurden, haben in ihrer Buchhaltung die Erträge entsprechend aufzuteilen. Sie haben also zwei Ertragskonten zu führen. Nicht notwendig ist es hingegen, den Material- beziehungsweise Warenaufwand auf die beiden Saldosteuersätze aufzuteilen.

Art. 85 Bewilligung der Anwendung eines einzigen Saldosteuersatzes

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Die Saldosteuersatzmethode soll einzig und allein die Abrechnung mit der ESTV vereinfachen. Am einfachsten ist die Abrechnung, wenn lediglich ein einziger Saldosteuersatz angewendet wird. Bei den über 100'000 steuerpflichtigen Personen, die im Jahr 2007 mit Saldosteuersätzen abgerechnet haben, traf dies auf rund 90 Prozent zu. Nur gerade 10 Prozent rechneten also bisher mit zwei Saldosteuersätzen ab. Davon dürfte nur eine kleine Minderheit Bedarf für weitere Saldosteuersätze haben. Wer mit zwei Saldosteuersätzen abrechnet, muss gemäss Artikel 84 Absatz 3 die Erträge in der Buchhaltung auf getrennten Konten erfassen. Dies stellt kein nennenswertes Problem dar, sofern bei jeder Rechnung immer nur ein Saldosteuersatz betroffen ist. Kompliziert wird es jedoch, wenn in der Rechnung Leistungen aufgeführt sind, für die zwei unterschiedliche Saldosteuersätze gelten. Stimmt dann auch noch die Zahlung nicht mit dem Rechnungsbetrag überein, wird das Ganze noch weiter erschwert. Liesse man nun noch einen dritten Saldosteuersatz zu, würden diese Schwierigkeiten deutlich zunehmen. Dies widerspricht dem Grundsatz der administrativen Vereinfachung, welche durch die Saldosteuersatzmethode erreicht werden soll. Würde man gar die Regelung einführen, die bisher nur bei den Pauschalsteuersätzen gilt (vgl. Art. 99 Abs. 3), müsste ein grosser Teil der steuerpflichtigen Personen, die heute mit einem einzigen Saldosteuersatz abrechnen, zwei, drei oder noch mehr Saldosteuersätze anwenden. Das Resultat wäre ein massiver administrativer Mehraufwand. So müsste beispielsweise ein Quartierladen, der heute in aller Regel seinen gesamten Umsatz mit dem Saldosteuersatz von 0,6 Prozent ver-

steuern kann, bei Anwendung der Pauschalsteuersatzmethode insgesamt 3 Saldosteuersätze anwenden – die Gegenstände, die dem reduzierten Steuersatz unterliegen, mit 0,6 Prozent, die alkoholischen Getränke und die Raucherwaren mit 1,2 Prozent und die übrigen, dem Normalsatz unterliegenden Gegenstände, mit dem Satz von 2,0 Prozent.

Art. 86 Bewilligung der Anwendung von zwei Saldosteuersätzen

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Die ESTV bewilligt der steuerpflichtigen Person unter folgenden Bedingungen die Anwendung von zwei Saldosteuersätzen: Zum einen muss die steuerpflichtige Person mindestens zwei Tätigkeiten ausüben, für welche die ESTV unterschiedliche Saldosteuersätze festgelegt hat. Zum anderen muss sie mit mindestens zwei dieser Tätigkeiten Umsätze von je mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes erzielen. Ein zweiter Saldosteuersatz wird also nicht bereits ab dem ersten Franken Umsatz, der damit erzielt wird, bewilligt, sondern erst dann, wenn der Anteil der Tätigkeit am Gesamtumsatz mehr als 10 Prozent beträgt. Dies ist sinnvoll, weil damit der administrative Aufwand der steuerpflichtigen Personen und der Verwaltung niedrig gehalten werden kann. Eine Ausnahme bilden einzig die Mischbranchen, für welche gemäss Artikel 89 die 50-Prozent-Regel gilt.

Absatz 2 hält fest, wie die 10-Prozent-Grenze zu berechnen ist. Bei Unternehmen, die neu steuerpflichtig werden und bei steuerpflichtigen Personen, die eine neue Tätigkeit aufnehmen, wird auf die voraussichtlich erzielten Umsätze abgestellt. Bei den übrigen steuerpflichtigen Personen wird der zweite Saldosteuersatz bewilligt, wenn die 10-Prozent-Grenze in beiden vorangegangenen Steuerperioden überschritten wurde, wenn also von einer gewissen Regelmässigkeit ausgegangen werden kann. Dies gilt auch dann, wenn von der effektiven Methode zur Saldosteuersatzmethode gewechselt wird. In den zwei letzten Jahren mit effektiver Abrechnungsmethode muss also der Umsatzanteil der Tätigkeit, für welche nach dem Wechsel der Abrechnungsmethode ein zweiter Saldosteuersatz zur Anwendung kommen soll, mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes betragen haben.

Absatz 3: Bei der Abklärung, ob die 10-Prozent-Grenze überschritten wird, sind die Umsätze von Tätigkeiten, für welche der gleiche Saldosteuersatz gilt, zusammenzuzählen. Erzielt also beispielsweise die steuerpflichtige Person 85 Prozent des Umsatzes mit einer Tätigkeit, für welche der Saldosteuersatz von 5,0 Prozent gilt und 8 sowie 7 Prozent mit Tätigkeiten für welche der Saldosteuersatz von 2,0 Prozent vorgesehen ist, dann ist die 10-Prozent-Grenze überschritten und der steuerpflichtige Person werden zwei Saldosteuersätzen bewilligt.

Absatz 4: Die Umsatzanteile der einzelnen Tätigkeiten, für welche der gleiche Saldosteuersatz gilt, können von Steuerperiode zu Steuerperiode ziemlich stark schwanken. Es kommt deshalb des Öfteren vor, dass die 10-Prozent-Limite in einem Jahr nicht überschritten wird. Dies soll aber noch nicht den Entzug des zweiten Saldosteuersatzes zur Folge haben. Erst wenn eine gewisse Regelmässigkeit vorliegt und der Anteil des Umsatzes in zwei aufeinander folgenden Steuerperioden 10 Prozent oder weniger beträgt, fällt die Bewilligung zur Anwendung des zweiten Saldosteuersatzes auf den Beginn der dritten Steuerperiode dahin.

Art. 87 Höhe der bewilligten Saldosteuersätze

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Übt eine steuerpflichtige Person zwei Tätigkeiten aus, deren Umsätze jeweils 10 Prozent des Gesamtumsatzes überschreiten, so bewilligt die ESTV der steuerpflichtigen Person die Anwendung der zwei für diese Tätigkeiten in der Verordnung der ESTV über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten vorgesehenen Saldosteuersätze. Voraussetzung hierfür ist selbstverständlich, dass für diese Tätigkeiten unterschiedliche Saldosteuersätze vorgesehen sind. Bei der Ermittlung, ob die 10-Prozent-Grenze überschritten wird, ist Artikel 86 Absatz 4 zu beachten, d.h. die Umsätze von Tätigkeiten mit gleichem Saldosteuersatz sind immer zusammenzuzählen.

Absatz 2: Diese Bestimmung regelt die Zuteilung der Saldosteuersätze bei drei oder mehr Tätigkeiten, deren Umsätze jeweils mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes ausmachen und für welche für sich betrachtet unterschiedliche Saldosteuersätze zur Anwendung kommen. Auch hier ist selbstverständlich Artikel 86 Absatz 4 zu beachten.

Absatz 2 Buchstabe a: Zunächst wird der für die verschiedenen Tätigkeiten geltende höchste Saldosteuersatz bewilligt. Voraussetzung ist, dass mit dieser Tätigkeit mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes erzielt werden.

Absatz 2 Buchstabe b: Die steuerpflichtige Person kann sodann aus den Saldosteuersätzen, die für ihre übrigen Tätigkeiten vorgesehen sind, den zweiten Satz auswählen, der dann von der ESTV bewilligt wird. Voraussetzung ist, dass mit dieser Tätigkeit mehr als 10 Prozent des Gesamtumsatzes erzielt werden.

Art. 88 Versteuerung der einzelnen Tätigkeiten

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Dieser Artikel hält fest, wie die steuerpflichtige Person, der die Anwendung von zwei Saldosteuersätzen bewilligt worden sind, in den halbjährlichen Abrechnungen mit der ESTV die Umsätze aus ihren verschiedenen Tätigkeiten versteuern muss. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Umsätze aus jeder Tätigkeit, deren Saldosteuersatz gemäss Verordnung der ESTV über dem tieferen bewilligten Satz liegt, zum höheren bewilligten Satz zu versteuern ist. Die mit allen übrigen Tätigkeiten erzielten Umsätze sind zum tieferen bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen. Beispiel: Eine steuerpflichtige Person, der die Saldosteuersätze von 5,8 Prozent und 2,0 Prozent bewilligt wurden, übt daneben auch noch Tätigkeiten aus, für welche die Saldosteuersätze von 6,4 Prozent, 4,2 Prozent und 1,2 Prozent vorgesehen sind. Die Umsätze aus den Tätigkeiten, für welche die Saldosteuersätze von 6,4 Prozent, 5,8 Prozent und 4,2 Prozent vorgesehen sind, sind zum Saldosteuersatz von 5,8 Prozent abzurechnen. Die Umsätze aus den Tätigkeiten, für welche die Saldosteuersätze von 2,0 Prozent und 1,2 Prozent vorgesehen sind, sind zum Saldosteuersatz von 2,0 Prozent abzurechnen.

Art. 89 Sonderregelung für Mischbranchen

(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1 definiert den Begriff "Mischbranchen". Mischbranchen sind Branchen, in denen üblicherweise mehrere Tätigkeiten ausgeübt werden, die für sich allein betrachtet zu unterschiedlichen Saldosteuersätzen abzurechnen wären. Eine Anwendung der 10-Prozent-Regel wäre hier nicht sinnvoll, da das zu schwerfälligen, administrativ aufwändigen Lösungen führen würde. Für solche Mischbranchen gilt deshalb die 50-Prozent-Regel. Mit dieser Regel kann sichergestellt werden, dass möglichst viele Unternehmen ihre Abrechnungspflicht mit der Anwendung eines einzigen Saldosteuersatzes erfüllen können. Die 50-Prozent-Regel führt also zu einem Höchstmass an Vereinfachung.

Absatz 2 weist darauf hin, dass in der Verordnung der ESTV zur Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten abschliessend dargelegt ist, bei welchen Branchen und Tätigkeiten die 50-Prozent-Regel zur Anwendung kommt. In dieser Verordnung wird auch klar festgehalten, welches die Haupttätigkeit und welches die branchenüblichen Nebentätigkeiten sind, für welche abzuklären ist, ob die damit erzielten Umsätze 50 Prozent des Umsatzes überschreiten. Für alle Branchen und Tätigkeiten, die nicht mit einem solchen Vermerk versehen sind, kommt die 10-Prozent-Regel gemäss den Artikeln 86–88 zur Anwendung.

Absatz 3: Sobald der Anteil des mit einer branchenüblichen Nebentätigkeit erzielten Umsatzes am Total des Umsatzes aus der Haupttätigkeit und den branchenüblichen Nebentätigkeiten mehr als 50 Prozent beträgt, so kommt die 10-Prozent-Regel gemäss den Artikeln 86–88 zur Anwendung. Werden mehrere branchenübliche Nebentätigkeiten ausgeübt, sind bei der Abklärung, ob die 50-Prozent-Grenze überschritten wird, nur die Umsätze von Nebentätigkeiten zusammenzuzählen, für die der gleiche Saldosteuersatz gilt. Bei einem Quartierladen beispielsweise gilt die 50-Prozent-Regel für Lieferungen von Gegenständen, die zum Normalsatz steuerbar sind. Es handelt sich dabei insbesondere um Zigaretten, alkoholhaltige Getränke, Putzmittel und Haushaltartikel. Für den Handel mit Zigaretten und alkoholhaltigen Getränken gilt ein anderer Saldosteuersatz als für den Handel mit Putzmitteln, Haushaltartikeln u. dgl. Bei der Ermittlung, ob die 50-Prozent-Grenze erreicht oder überschritten wird, sind somit die Umsätze mit Zigaretten und alkoholhaltigen Getränken einerseits und die Umsätze mit Putzmitteln, Haushaltartikeln u. dgl. andererseits separat zu behandeln. Übt eine steuerpflichtige Person nebst der Haupttätigkeit und den branchenüblichen Nebentätigkeiten auch noch eine branchenfremde Tätigkeit aus, sind diese branchenfremden Umsätze bei der Abklärung, ob die 50-Prozent-Grenze überschritten ist, nicht zu berücksichtigen. Bei einem Bijouterie-/Uhrengeschäft beispielsweise, das nebst den branchenüblichen Tätigkeiten auch noch eine Kunstgalerie betreibt, sind die Umsätze aus der Kunstgalerie bei der Abklärung betreffend 50-Prozent-Grenze nicht heranzuziehen.

Absatz 4 Buchstabe a hält fest, dass bei Unternehmen, die neu steuerpflichtig werden, für die Abklärung, ob ein zweiter Saldosteuersatz zugeteilt wird, auf die voraussichtlich erzielten Umsätze abzustellen ist. Dies kann beispielsweise mit Hilfe des Budgets oder des Businessplans geschehen. Gleiches gilt für steuerpflichtige Personen, die eine neue Nebentätigkeit aufgenommen haben, für welche eine Abklärung vorzunehmen ist, ob die 50-Prozent-Grenze überschritten wird.

Absatz 4 Buchstabe b: In den übrigen Fällen wird ein zweiter Saldosteuersatz nur dann zugeteilt, wenn die Grenze von 50 Prozent in den vorangegangenen zwei Steuerperioden überschritten wurde. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Umsatzanteile der einzelnen Tätigkeiten von Steuerperiode zu Steuerperiode ziemlich stark schwanken können. Es ist sachgerecht und aus administrativen Gründen sinnvoll, dass solche Schwankungen nicht jedes Mal zu einer Neuzuteilung der Saldosteuersätze führen. Ist hingegen eine gewisse Regelmässigkeit gegeben, dann ist eine Anpassung der bewilligten Saldosteuersätze notwendig. Diese Regelmässigkeit ist nicht nur für die Bewilligung eines zweiten Saldosteuersatzes massgebend, sondern auch für den Wegfall der Bewilligung eines zweiten Saldosteuersatzes. Wird die 50-Prozent-Limite in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschritten, fällt die Bewilligung zur Abrechnung mit dem zweiten Saldosteuersatz auf den Beginn der folgenden Steuerperiode dahin.

Absatz 5: Übt ein Mischbetrieb nebst den in dieser Branche üblicherweise vorkommenden Tätigkeiten auch noch branchenfremde Tätigkeiten aus, so richtet sich die Abrechnung nach Saldosteuersätzen für diese branchenfremden Tätigkeiten nach den Artikeln 86–88. Bei einem Sportgeschäft beispielsweise gelten der Handel mit Sportartikeln und Sportkleidern als Haupttätigkeit und die Vermietung von Sportartikeln sowie der Service an und die Reparatur von Sportartikeln als branchenübliche Nebentätigkeiten. Bezüglich dieser branchenüblichen Nebentätigkeiten gilt somit die 50-Prozent-Regel. Als branchenfremd eingestuft werden müsste hingegen beispielsweise der Betrieb eines Tea-Rooms oder die Tätigkeit als Bergführer. Beträgt der mit einer solchen Tätigkeit erzielte Umsatz mehr als 10 Prozent, ist hierfür ein zweiter Saldosteuersatz zuzuteilen.

Art. 90 Besondere Verfahren
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, dass die ESTV den mit Saldosteuersätzen abrechnenden steuerpflichtigen Personen in einigen Fällen ein Verfahren zur annäherungsweise Abgeltung der angefallenen Vorsteuern zur Verfügung stellt:

Absatz 1 Buchstabe a: Eine echte Befreiung von der MWST ist insbesondere beim Export von Gegenständen notwendig. Das hierbei angewendete Verfahren entspricht dem bisherigen Vorgehen der Abgeltung der Vorsteuer mit Hilfe des Formulars Nr. 1050. Die Lieferung von Gegenständen ins Ausland ist mit dem bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen und mit Hilfe des Formulars kann die mit dem Multiplikator berechnete Steuer auf dem Umsatz in Abzug gebracht werden. Auf diese Weise wird die gesamte angefallene Vorsteuer annäherungsweise abgegolten. Bedingung hierfür ist allerdings, dass die exportierten Gegenstände entweder steuerbelastet bezogen oder aber selbst hergestellt worden sind. Dieses Verfahren hat sich seit Einführung der Mehrwertsteuer bewährt und soll deshalb unverändert weitergeführt werden.

Absatz 1 Buchstabe b hält fest, dass auch bei Leistungen an Begünstigte nach Artikel 2 des Gaststaatesgesetzes vom 22. Juni 2007 ein Verfahren zur Steuerbefreiung zur Anwendung kommen kann, sofern der Ort der Leistung im Inland liegt. Bedingung hierfür ist allerdings, dass die Gegenstände entweder steuerbelastet bezogen oder

aber selbst hergestellt worden sind. Das hierbei angewendete Verfahren entspricht dem bisherigen Vorgehen der Abgeltung der Vorsteuer mit Hilfe des Formulars Nr. 1050. Bei allen übrigen steuerbefreiten Lieferungen sowie bei Dienstleistungen, bei denen der Ort der Leistung im Ausland liegt, ist das Verfahren der Abgeltung der Vorsteuer mit Hilfe des Formulars Nr. 1050 nicht anwendbar. Dies gilt namentlich für Lieferungen im Ausland (beispielsweise von Paris nach Rom), für Beförderungen von Gegenständen vom Inland ins Ausland und umgekehrt, für den Auslandeanteil bei Beförderungen von Personen über die Grenze, für Dienstleistungen, deren Ort im Ausland liegt.

Steuerpflichtige Personen mit Exportlieferungen oder Leistungen an Begünstigte nach Artikel 2 des Gaststaatgesetzes, können auf die Anwendung des Formulars Nr. 1050 verzichten und ihre Leistungen, nachdem sie sie unter Ziffer 200 des Abrechnungsformulars deklariert haben, unter Ziffer 221 wieder abziehen. So bleibt ihre Wertschöpfung zwar unbesteuert, die Vorsteuer aber wird nicht abgegolten. Wer sich für dieses vereinfachte Verfahren entschieden hat, kann nur bis zur Finalisierung der Steuerabrechnungen gemäss Artikel 72 MWSTG rückwirkend eine Abgeltung der Vorsteuer mit Hilfe des Formulars Nr. 1050 vornehmen.

Absatz 2: Effektiv abrechnende steuerpflichtige Personen können beim Bezug von gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG einen fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen, wenn der Gegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer oder eine Abnehmerin im Inland bestimmt war. Dieser fiktive Vorsteuerabzug ersetzt die bisherige Margenbesteuerung, geht aber etwas darüber hinaus.

Steuerpflichtige Personen, die mit Saldosteuersätzen abrechnen, konnten bisher ebenfalls die Margenbesteuerung anwenden. Stellte man nun diesen steuerpflichtigen Personen keine Spezialregelung mehr zur Verfügung, würden sie schlechter gestellt als im heutigen System. Mit Saldosteuersätzen abrechnende Personen können deshalb das bisher bei der Margenbesteuerung angewandte Verfahren (Formular 1055) weiterhin anwenden. Neu möglich ist dabei allerdings die Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Verkaufsgeschäften. Das Verfahren ist überall dort anwendbar, wo gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstände für den Wiederverkauf bezogen und an einen Abnehmer oder eine Abnehmerin im Inland verkauft werden. Nicht anwendbar ist das Verfahren hingegen beim Handel mit gebrauchten Automobilen bis zu einem Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen. Dies ist deshalb der Fall, weil die fiktive Vorsteuer im Saldosteuersatz dieser Branche vollumfänglich berücksichtigt wird. Verkäufe von Automobilen an einen Abnehmer im Inland sind somit immer mit dem entsprechenden Saldosteuersatz zu versteuern. Nicht anwendbar ist das Formular 1055 zudem dort, wo der Gegenstand nicht verkauft, sondern beispielsweise vermietet oder im Betrieb verwendet wird.

Absatz 3 regelt die Verpflichtung der ESTV, für Betriebe wie Imbissbars und Imbissstände mit Konsumationseinrichtung und ohne organisatorische Trennung sowie für Anlässe gemäss Artikel 55 Absatz 3 ein einfaches Verfahren zur annäherungsweise Aufteilung der Umsätze auf die beiden Saldosteuersätze zur Verfügung zu stellen.

Art. 91 Abrechnung der Bezugsteuer
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Nicht nur die effektiv, sondern auch die mit Saldosteuersätzen abrechnenden steuerpflichtigen Personen haben auf den Bezügen von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach den Artikeln 45 bis 49 MWSTG die Bezugsteuer zu entrichten. Dies ist notwendig, weil die Saldosteuersätze so berechnet sind, als ob der gesamte Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen mit Steuer belastet wäre. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung gibt es keine Limite mehr, bis zu welcher solche Bezüge nicht zu versteuern sind. Wer mit Saldosteuersätzen abrechnet, hat solche Bezüge also in der Halbjahresabrechnung, in welcher nach Artikel 48 Absatz 1 MWSTG die Bezugsteuerschuld entsteht, zum gesetzlichen Steuersatz abzurechnen.

Art. 92 Eigenverbrauch
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Der Eigenverbrauch ist nicht mehr ein eigener Steuertatbestand, sondern eine reine Vorsteuerkorrekturregelung (Art. 31 MWSTG). Er kommt zur Anwendung, wenn ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde und die Voraussetzungen für den Anspruch auf diesen Vorsteuerabzug nachträglich wegfallen. Dies zeigt auf, dass der Eigenverbrauch bei der Abrechnung mit Saldosteuersätzen grundsätzlich keine Bedeutung hat, denn Gegenstände und Dienstleistungen, die während der Abrechnung mit Saldosteuersätzen von steuerpflichtigen Leistungserbringern bezogen werden, sind mit Vorsteuern belastet. Die Entlastung von der Vorsteuer erfolgt nämlich erst mit der Versteuerung der erbrachten Leistung zum Saldosteuersatz. Wird also beispielsweise ein Gegenstand für private Zwecke ausgesondert, so ist er weiterhin steuerbelastet und es sind infolgedessen auch keine Korrekturen im Sinn von Artikel 31 MWSTG notwendig.

Eine Ausnahme liegt dort vor, wo ein Vermögen im Meldeverfahren von einer nach der effektiven Methode abrechnenden Person übernommen und nicht oder in geringerem Umfang für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wird (vgl. Ausführungen zu Art. 83 Abs. 1 Bst. b)

Art. 93 Korrekturen bei unbeweglichen Gegenständen
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Wird ein unbeweglicher Gegenstand, der bisher im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wurde, neu im nicht unternehmerischen, insbesondere privaten Bereich, oder für eine nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet, ist in gewissen Fällen auf dem Zeitwert die Steuer zum Normalsatz zu belasten:

Buchstabe a: Wurde der unbewegliche Gegenstand von der steuerpflichtigen Person erworben, erbaut oder umgebaut, wobei unbeachtlich ist, ob hierfür Dritte beauftragt wurden oder nicht, als sie nach der effektiven Methode abrechnete, und hat sie den Vorsteuerabzug vorgenommen, ist eine Belastung zum Zeitwert vorzunehmen. Sie ist notwendig, weil die Saldosteuersätze die gesamte in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten

enthaltene Vorsteuer im Sinn einer Pauschale berücksichtigen, der unbewegliche Gegenstand in diesem Fall aber steuerunbelastet ist.

Buchstabe b: Eine Belastung mit der Steuer ist auch notwendig, wenn der unbewegliche Gegenstand von der steuerpflichtigen Person während der Zeit, in der sie mit Saldosteuersätzen abrechnete, im Rahmen des Meldeverfahrens nach Artikel 38 MWSTG von einer effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Person erworben wurde und deshalb steuerentlastet ist. In der Regel entspricht der Zeitwert dem Bilanzwert, so dass meistens auf diesen abgestellt werden kann.

Absatz 2 hält fest, wie der Zeitwert dieser unbeweglichen Gegenstände zu ermitteln ist. Für jedes abgelaufene Jahr ist linear ein Zwanzigstel abzuschreiben. Dabei ist im Jahr der Erstellung beziehungsweise des Erwerbes der Wertverlust für die ganze Steuerperiode zu berücksichtigen. In der Steuerperiode, in der die Entnahme erfolgt, ist hingegen keine Abschreibung vorzunehmen, ausser die Entnahme erfolgt auf den letzten Tag der Steuerperiode.

Art. 94 Leistungen an eng verbundene Personen und an das Personal
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Absatz 1: Nach Artikel 24 Absatz 2 MWSTG gilt bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Solche Leistungen kommen auch bei steuerpflichtigen Personen vor, die mit Saldosteuersätzen abrechnen. Diese Leistungen sind mit der Anwendung der Saldosteuer-satzmethode teilweise berücksichtigt; teilweise sind sie jedoch mit dem Saldosteuer-satz zu versteuern. Letzteres gilt unter anderem für die in Artikel 93 geregelten Korrekturen.

Absatz 1 Buchstabe a: Werden Gegenstände oder Dienstleistungen, die eingekauft worden sind, unentgeltlich an eine eng verbundene Person abgegeben oder erbracht, so sind sie in aller Regel mit Vorsteuern belastet. Eine Besteuerung der Abgabe dieser Leistungen wäre deshalb nicht sachgerecht. Es kann sich aber auch um Leistungen handeln, die zu einer Zeit eingekauft wurden, als die steuerpflichtige Person nach der effektiven Methode abrechnete und den Vorsteuerabzug vorgenommen hat. Hier wäre grundsätzlich eine Belastung angebracht. In der Berechnung der Saldosteuer-sätze sind solche unentgeltliche Leistungen an eng verbundene Personen berücksichtigt. Nicht berücksichtigt in den Saldosteuersätzen ist hingegen die unentgeltliche Abgabe von unbeweglichen Gegenständen, die steuerentlastet sind, weil die steuerpflichtige Person sie einkaufte, als sie nach der effektiven Methode abrechnete und den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, oder die sie im Meldeverfahren von einer nach der effektiven Methode abrechnenden steuerpflichtigen Person übernommen hat (vgl. Art. 84).

Absatz 1 Buchstabe b: Anders als bei eingekauften Leistungen sieht es bei selbst hergestellten beziehungsweise erbrachten Leistungen aus. Hier erfolgt eine Wertschöpfung durch die steuerpflichtige Person; die Leistung ist also nur teilweise mit Vorsteuern belastet. Wird der Gegenstand unentgeltlich abgegeben oder die Dienstleistung unentgeltlich erbracht, gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Durch die Besteuerung zum bewilligten Saldosteuersatz wird sachgerecht nur die Wertschöpfung besteuert.

Absatz 1 Buchstabe c hält fest, dass Gegenstände und Dienstleistungen, die entgeltlich abgegeben oder erbracht werden, zum bezahlten Entgelt, mindestens aber zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, mit dem bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen sind. Die entgeltlich abgegebenen Gegenstände und die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen enthalten immer eine Wertschöpfungskomponente, die bei Abrechnung mit dem bewilligten Saldosteuersatz sachgerecht besteuert wird.

Absatz 1 Buchstabe d hält fest, dass überall dort, wo eine Versteuerung mit dem Saldosteuersatz vorgenommen werden muss und der steuerpflichtigen Person zwei Saldosteuersätze bewilligt wurden, der höhere der beiden Saldosteuersätze anzuwenden ist, wenn die Leistung nicht einer dieser beiden Tätigkeiten zugeordnet werden kann.

Absatz 2: Bei einer angestellten Person handelt es sich nicht um eine eng verbundene Person, sofern sie nicht die Voraussetzungen von Artikel 3 Buchstabe h MWSTG erfüllt. Für die Festlegung der Bemessungsgrundlage ist somit nicht auf den Drittvergleich abzustellen. Unentgeltliche Leistungen an das Personal sind deshalb nicht zu versteuern. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Gegenstände und Dienstleistungen eingekauft oder selbst hergestellt beziehungsweise erbracht wurden.

Absatz 2 Buchstabe a: Entgeltlich erbrachte Leistungen ans Personal sind mit dem bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen.

Absatz 2 Buchstabe b hält fest, dass überall dort, wo eine Versteuerung mit dem Saldosteuersatz vorgenommen werden muss und der steuerpflichtigen Person zwei Saldosteuersätze bewilligt wurden, der höhere der beiden Saldosteuersätze anzuwenden ist, wenn die Leistung nicht einer Tätigkeit zugeordnet werden kann.

Absatz 3: Eng verbundene Personen können auch gleichzeitig Angestellte der steuerpflichtigen Person sein. Ist dies der Fall und haben sie keinen Rechtsanspruch aus Arbeitsvertrag für die Leistung, so kommen die Bestimmungen von Absatz 1 zur Anwendung. Hat die Person jedoch einen entsprechenden Rechtsanspruch, gilt Absatz 2.

Absatz 4 hält fest, dass alle Leistungen, die im Lohnausweis zuhanden der direkten Steuern aufgeführt werden müssen, immer als entgeltlich erbracht gelten.

Art. 95 Verkäufe von Betriebsmitteln und Anlagegütern
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Verkäufe von Betriebsmitteln und Anlagegütern, die nicht ausschliesslich zur Erzielung von der Steuer ausgenommener Leistungen eingesetzt wurden, sind zum bewilligten Saldosteuersatz zu versteuern. Wird mit nur einem Saldosteuersatz abgerechnet, stellen sich diesbezüglich keine Probleme. Wird hingegen mit zwei Saldosteuersätzen abgerechnet, so kommt es darauf an, ob das Betriebsmittel oder Anlagegut nur für eine Tätigkeit oder aber für beide verwendet wurde. Kann es ausschliesslich einem Betriebsteil zugeordnet werden, ist die Veräusserung zu dem für diesen Teil geltenden Saldosteuersatz abzurechnen. Wurde es jedoch in beiden Betriebsteilen verwendet, dann ist der Verkauf zum höheren der beiden bewilligten Saldosteuersätze abzurechnen.

Art. 96 Rechnungsstellung zu einem zu hohen Satz
(Art. 37 Abs. 1–4 MWSTG)

Die Saldosteuersätze sind unter der Annahme berechnet, dass die einzelnen Leistungen zu dem im Gesetz hierfür vorgesehenen Steuersatz in Rechnung gestellt werden. Wenn nun eine mit Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Person eine Leistung mit einem zu hohen Satz in Rechnung stellt, schuldet sie grundsätzlich diese Steuer und es wird mit der Anwendung des bewilligten Saldosteuersatzes viel zu wenig Steuer abgerechnet. Die steuerpflichtige Person hat deshalb zusätzlich zu der mit dem Saldosteuersatz berechneten MWST auch die Differenz zwischen der mit dem ausgewiesenen Steuersatz berechneten MWST und der mit dem Steuersatz nach Artikel 25 MWSTG berechneten Steuer zu entrichten. Dabei wird das Entgelt als inklusive MWST betrachtet, d. h. zusätzlich zu entrichten ist die Differenz zwischen den beiden Multiplikatoren.

3. Abschnitt: Pauschalsteuersatzmethode

Art. 97 Grundsätze
(Art. 37 Abs. 5 MWSTG)

Absatz 1: Die Pauschalsteuersatzmethode nach Artikel 37 Absatz 5 MWSTG kann in erster Linie von den steuerpflichtigen autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie den Zusammenschlüssen von Dienststellen der Gemeinwesen nach Artikel 12 MWSTG angewandt werden. Daneben kommt die Pauschalsteuersatzmethode auch noch in diversen gemeinwesenstypischen Bereichen zur Anwendung. Darüber hinaus gilt sie für Veranstalter von nicht wiederkehrenden Anlässen in den Bereichen Kultur und Sport, für Vereine nach den Artikeln 60 bis 79 ZGB und für Stiftungen nach den Artikeln 80 bis 89^{bis} ZGB. Diese verwandten Einrichtungen sind in *Absatz 1* in nicht abschliessender Weise aufgezählt. Der Anwendungsbereich der Pauschalsteuersatzmethode stimmt mit der bisherigen Praxis der ESTV überein.

Absatz 2: Im Gegensatz zur Saldosteuersatzmethode kennt die Pauschalsteuersatzmethode weder eine Umsatzlimite noch eine Steuerzahllastlimite. Auch diese Regelung wurde von der bisherigen Praxis übernommen. Eine solche unlimitierte Anwendung macht Sinn, denn sonst könnten weite Teile des Gemeinwesens und der verwandten Einrichtungen, so z.B. Spitäler oder Hochschulen, gar nicht vereinfacht abrechnen. Dies wäre insbesondere darum schwerwiegend, weil gerade in diesen Bereichen bei effektiver Abrechnungsmethode infolge der vielen von der MWST ausgenommenen Leistungen und der Subventionen äusserst schwierige Vorsteuerabzugskürzungen vorzunehmen sind.

³ Steuerpflichtige Personen, die mit der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, können nicht für Umsätze nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 1–25, 27 und 29 MWSTG optieren. Diesbezüglich kann auf den Kommentar zu Artikel 77 Absatz 3 verwiesen werden.

Art. 98 Unterstellung unter die Pauschalsteuersatzmethode und Wechsel der Abrechnungsmethode

(Art. 37 Abs. 5 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, dass die Gemeinwesen sowie die verwandten Einrichtungen gemäss Artikel 97 Absatz 1 der ESTV schriftlich melden müssen, wenn sie nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen wollen. Die ESTV wird der steuerpflichtigen Person daraufhin eine Unterstellungserklärung zustellen, auf welcher alle steuerbaren Tätigkeiten aufzuführen sind. Die ESTV teilt anschliessend jeder dieser Tätigkeiten den entsprechenden Pauschalsteuersatz zu. Dies entspricht der bisherigen Praxis.

Absatz 2: Neu ist, dass die Pauschalsteuersatzmethode nur noch während mindestens drei Steuerperioden anzuwenden ist. Dies stellt eine deutliche Reduktion gegenüber der bis Ende 2009 geltenden Fünfjahresfrist dar. Vor Ablauf dieser Frist ist ein Wechsel nur möglich, wenn die ESTV den Pauschalsteuersatz der betreffenden Tätigkeit ändert.

Eine steuerpflichtige Person, die sich bei Inkrafttreten MWSTG oder bei Beginn der Steuerpflicht für die effektive Abrechnungsmethode entscheidet oder die von der Pauschalsteuersatzmethode zur effektiven Methode gewechselt hat, muss die effektive Abrechnungsmethode während zehn Steuerperioden anwenden, bevor sie (wieder) zur Pauschalsteuersatzmethode wechseln kann. Diese Wartefrist ist deshalb deutlich länger als bei der Saldosteuersatzmethode, weil es bei der Pauschalsteuersatzmethode keine Umsatz- oder Steuerzahllastlimiten gibt und die Steuerersparnismöglichkeiten dementsprechend massiv höher sind. So könnte beispielsweise die Dienststelle Abfallentsorgung der Stadt X zunächst mit dem Pauschalsteuersatz von 3,5 Prozent abrechnen, dann zur effektiven Methode wechseln und während der Bauphase der 300 Millionen Franken teuren Kehrichtverbrennungsanlage die Vorsteuern von mehr als 21 Millionen Franken vollumfänglich abziehen. Danach würde sie wieder zur Pauschalsteuersatzmethode wechseln und mit dem Satz von 3,5 Prozent abrechnen. Da der Pauschalsteuersatz auch die Abschreibungen der Investitionskosten berücksichtigt, lässt sich das enorme Steueroptimierungspotenzial von kurzen Wechselfristen leicht erahnen. Mit der zehnjährigen Frist, welche zwar kürzer ist als die bisherige fünfzehnjährige Frist, lassen sich Wechsel, die ausschliesslich der Steueroptimierung dienen, spürbar einschränken, aber nicht völlig eliminieren. Vor Ablauf der zehnjährigen Frist ist ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode nur möglich, wenn die ESTV den Pauschalsteuersatz der betreffenden Tätigkeit ändert. Diese Frist gilt auch dann, wenn die steuerpflichtige Person ihre Tätigkeit in der Zwischenzeit grundlegend ändert oder wenn sie Probleme hat, nach der effektiven Methode abzurechnen.

Wie *Absatz 3* festhält, sind Wechsel von der effektiven Methode zur Pauschalsteuersatzmethode und umgekehrt ausschliesslich auf Beginn einer Steuerperiode möglich. Dies gilt auch dann, wenn eine steuerpflichtige Person ihre Tätigkeit im Verlaufe der Steuerperiode ändert. Die steuerpflichtige Person hat den Wechsel der ESTV bis spätestens 60 Tage nach Beginn der Steuerperiode schriftlich zu melden, ab der sie nach der anderen Methode abrechnen will. Erfolgt die Meldung nach dieser Zeitspanne, gilt der Wechsel auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode, ausser die steuerpflichtige Person teilt der ESTV vor Ende der Steuerperiode mit, dass sie

die Abrechnungsmethode doch nicht wechseln will. Diese Regelung entspricht der bisherigen Praxis und ist auch deshalb angebracht, weil jeweils nach etwas mehr als 60 Tagen das Abrechnungsformular für die erste Abrechnungsperiode des Steuerjahres versandt wird. Spätestens zu diesem Zeitpunkt muss die ESTV wissen, wie die steuerpflichtige Person abrechnen will.

Art. 99 Pauschalsteuersätze
(Art. 37 Abs. 5 MWSTG)

Absatz 1 hält fest, wie die steuerpflichtige Person bei Anwendung der Pauschalsteuersätze in der vierteljährlichen Abrechnung die Steuerforderung ermitteln muss. Wie bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen ist das Total der in der Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Bruttoentgelte, d. h. der Entgelte inklusive MWST, mit dem Pauschalsteuersatz zu multiplizieren. Dabei kann die steuerpflichtige Person nicht einen beliebigen Pauschalsteuersatz anwenden, sondern sie muss jede Tätigkeit mit dem von der ESTV schriftlich bewilligten Pauschalsteuersatz abrechnen. Dies bedeutet weiter, dass sie sich bei der ESTV melden muss, wenn sie eine neue Tätigkeit aufnimmt, denn die ESTV muss hierfür den Pauschalsteuersatz bewilligen.

Absatz 2: Die meisten Tätigkeiten der Gemeinwesen und der verwandten Einrichtungen gemäss Artikel 97 Absatz 1 kommen auch in Wirtschaftszweigen vor, bei denen die Saldosteuersatzmethode nach Artikel 37 Absätze 1 bis 4 MWSTG zur Anwendung kommt. Bei diesen Tätigkeiten entspricht der Pauschalsteuersatz deshalb dem Saldosteuersatz, wie er von der ESTV gestützt auf Artikel 37 Absatz 3 MWSTG festgelegt wird. Es gibt jedoch auch Tätigkeiten, die nur im Bereich der Gemeinwesen und der verwandten Einrichtungen vorkommen. Für jede dieser Tätigkeiten legt die ESTV den Pauschalsteuersatz fest, wobei sie die bei dieser Tätigkeit durchschnittlich anfallende Vorsteuer berücksichtigt.

Absatz 3: Die steuerpflichtige Person hat jede ihrer Tätigkeiten mit dem entsprechenden bewilligten Pauschalsteuersatz abzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, wie hoch der Umsatz aus einer bestimmten Tätigkeit ist. Die 10-Prozent- und die 50-Prozent-Regel der Saldosteuersatzmethode (Art. 86–89) kommen bei der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen also nicht zur Anwendung. Im Gegensatz zur Saldosteuersatzmethode ist zudem die Anzahl der anwendbaren Sätze nicht beschränkt. Es ist somit - zumindest theoretisch - möglich, dass eine steuerpflichtige Person mit sehr vielen unterschiedlichen Tätigkeiten alle bestehenden Pauschalsteuersätze anwendet.

Art. 100 Anwendbarkeit der Regeln der Saldosteuersatzmethode
(Art. 37 Abs. 5 MWSTG)

Sofern die Artikel 97–99 keine davon abweichenden Regeln vorsehen, kommen die Bestimmungen der Artikel 77–96 betreffend die Saldosteuersatzmethode zur Anwendung. Es handelt sich hierbei beispielsweise um die Behandlung der Ausfuhr von Gegenständen oder der Leistungen an Begünstigte nach Artikel 2 des Gaststaatesgesetzes vom 22. Juni 2007, um den Ausschluss der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen, wenn die Gruppenbesteuerung nach Artikel 13 MWSTG angewendet wird

oder auch um die Regeln bezüglich Korrekturen beim Wechsel der Abrechnungsmethode.

4. Abschnitt: Meldeverfahren

Art. 101 Teilvermögen
(Art. 38 Abs. 1 MWSTG)

Mit dieser Bestimmung wird das Teilvermögen gleich definiert wie der Teilbetrieb im DBG und damit einem Anliegen der Steuerpflichtigen nach einer möglichst klaren Regelung der Voraussetzungen zur zwingenden Anwendung des Meldeverfahrens entsprochen. Damit kann bei der Beurteilung, ob das Meldeverfahren zwingend anzuwenden ist oder nicht, auf den im Umstrukturierungsrecht bewährten Betriebsbegriff abgestellt werden.

Als Betrieb im steuerrechtlichen Sinn gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, welcher im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserstellung eine unabhängige, organische Einheit bildet. Anders gesagt handelt es sich dabei um eine für sich lebensfähige Einheit, die auf die Erzeugung von wirtschaftlichen Werten ausgerichtet ist und am Markt auftritt. Ein Teilbetrieb ist ein Betrieb in diesem Sinn, welcher einem anderen Betrieb untergeordnet, jedoch immer noch alleine lebensfähig, das heisst unabhängig beziehungsweise selbstständig ist. Beispielsweise ist ein Warenlager kein Betrieb beziehungsweise Teilbetrieb in diesem Sinn, weshalb bei dessen Übertragung das Meldeverfahren nicht zwingend angewendet werden muss, sondern die freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens möglich ist (vgl. Art. 104).

Art. 102 Steuerpflicht des Erwerbers oder der Erwerberin
(Art. 38 Abs. 1 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht der bisherigen Praxis der ESTV. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass oft bei grösseren Transaktionen im Rahmen von Umstrukturierungen der Erwerber oder die Erwerberin erst im Zusammenhang mit dem Erwerb des Teil- oder Gesamtvermögens steuerpflichtig wird.

Art. 103 Rechnung
(Art. 38 Abs. 1 MWSTG)

Diese Bestimmung hat den gleichen Zweck wie Artikel 27 Absatz 1 MWSTG, welcher verbietet, auf die Steuer hinzuweisen. Sie soll verhindern, dass der Erwerber oder die Erwerberin bei Anwendung des Meldeverfahrens den Vorsteuerabzug vornimmt. Als Rechnung gilt jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (Art. 3 Bst. k MWSTG). Als Rechnungen gelten auch Verträge, wenn gestützt auf sie keine weiteren Rechnungen mehr ausgestellt werden.

Art. 104 Freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens

(Art. 38 Abs. 2 MWSTG)

Buchstabe a: Bei der Übertragung einer Liegenschaft kann das Meldeverfahren immer angewendet werden, vorausgesetzt, beide Parteien sind steuerpflichtig oder werden im Rahmen dieser Transaktion steuerpflichtig. Das Meldeverfahren kann auch dann angewendet werden, wenn der steuerpflichtige Erwerber oder die steuerpflichtige Erwerberin die Liegenschaft vollumfänglich für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet. Die Übertragung ist diesfalls jedoch nur dann steuerneutral, wenn der Veräusserer oder die Veräusserin die Liegenschaft ebenfalls vollumfänglich für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet hat. Ansonsten liegt eine Nutzungsänderung vor (Art. 31 MWSTG).

Buchstabe b stellt eine Auffangklausel dar, welche sicherstellt, dass das freiwillige Meldeverfahren möglichst flexibel angewendet werden kann, und zwar unabhängig von der Frage, ob ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen wird oder nicht. Somit kann beispielsweise bei der Übertragung eines Warenlagers das Meldeverfahren angewendet werden, auch wenn das Betriebserfordernis nicht erfüllt ist.

Art. 105 Verwendungsgrad

(Art. 38 Abs. 4 MWSTG)

Diese Bestimmung ist beweisrechtlicher Natur, in dem sie die Vermutung aufstellt, dass der Veräusserer eines Gegenstands im Meldeverfahren diesen Gegenstand für eine vollumfänglich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit verwendet hat. Verwendet der Erwerber diesen Gegenstand nun nicht mehr in vollem Umfang für eine solche Tätigkeit, ist entsprechender Eigenverbrauch wegen Nutzungsänderung abzurechnen. Soll kein Eigenverbrauch abrechnet werden, ist der Erwerber verpflichtet, den Verwendungsgrad des Veräusserers nachzuweisen. Diese Bestimmung dient somit der Rechtssicherheit, da sie die Abrechnung von Eigenverbrauch an klare Kriterien knüpft.

5. Abschnitt: Abrechnungsart und Änderung der Steuerforderung

Art. 106 Wechsel der Abrechnungsart bei Abrechnung nach der effektiven Methode

(Art. 39 MWSTG)

Absatz 1: Wechselt eine steuerpflichtige Person von der Abrechnung nach Vereinbarheiten zur Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, verschiebt sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung von der Bezahlung beziehungsweise Vereinbarung des Entgelts zum Empfang der Rechnung beziehungsweise zur Rechnungsstellung. Deshalb muss zum einen die Umsatzsteuer auf den Debitorenposten, d. h. auf den bereits in Rechnung gestellten, aber noch nicht bezahlten und deshalb noch nicht mit der ESTV abgerechneten Leistungen, in der folgenden Abrechnungsperiode deklariert werden (*Bst. a*). Zum anderen sind die Vorsteuern auf den im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Kreditorenposten im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit abzuziehen (*Bst. b*).

Absatz 2: Wechselt eine steuerpflichtige Person von der Abrechnung nach vereinbarten zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, verschiebt sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung vom Empfang der Rechnung beziehungsweise von der Rechnungsstellung zur Bezahlung beziehungsweise Vereinnahmung des Entgelts. Deshalb muss die steuerpflichtige Person in der folgenden Abrechnungsperiode die im Zeitpunkt des Wechsels der Abrechnungsart bestehenden Debitorenposten von den in dieser Periode vereinnahmten Entgelten abziehen. So wird eine doppelte Besteuerung der Debitorenposten vermieden (*Bst. a*). Auch auf der Vorsteuerseite sind Korrekturen vorzunehmen, damit die Vorsteuer nicht doppelt abgezogen wird. Auf den im Zeitpunkt des Wechsels der Abrechnungsart bestehenden Kreditorenposten wurde die Vorsteuer bereits abgezogen. Die Vorsteuern auf diesen Kreditorenposten müssen deshalb in der ersten Abrechnungsperiode nach dem Wechsel von den in dieser Abrechnungsperiode bezahlten Vorsteuern abgezogen werden.

Absatz 3: Wechselt neben der Abrechnungsart (vereinbart oder vereinnahmt) auch noch die Abrechnungsmethode (Saldosteuersatz oder effektiv), werden die Korrekturen von der ESTV nach Massgabe der Artikel 79 Absatz 4 beziehungsweise Artikel 81 Absatz 6 vorgenommen.

Art. 107 Wechsel der Abrechnungsart bei Abrechnung nach der Saldosteuer-
satzmethode
(Art. 39 MWSTG)

Absatz 1: Wechselt eine nach Saldosteuersätzen abrechnende steuerpflichtige Person von der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten zur Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, muss sichergestellt werden, dass nicht ein Teil der Umsätze unversteuert bleibt. Die im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Debitorenposten müssen deshalb in der folgenden Abrechnungsperiode mit den bewilligten Saldosteuersätzen abgerechnet werden. Korrekturen bezüglich der Kreditorenposten sind hingegen nicht notwendig, da die Anrechnung der Vorsteuern bei der Saldosteuersatzmethode durch die Versteuerung der Umsätze zum Saldosteuersatz erfolgt.

Absatz 2: Wechselt die steuerpflichtige Person von der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, würden ohne Korrekturmassnahmen gewisse Umsätze doppelt versteuert. Die im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Debitorenposten sind deshalb in der folgenden Steuerperiode von den in dieser Periode vereinnahmten Entgelten in Abzug zu bringen. Korrekturen bezüglich der Kreditorenposten sind hingegen nicht notwendig, da die Anrechnung der Vorsteuern bei der Saldosteuersatzmethode durch die Versteuerung der Umsätze zum Saldosteuersatz erfolgt.

Absatz 3: Wechselt neben der Abrechnungsart (vereinbart oder vereinnahmt) auch noch die Abrechnungsmethode (Saldosteuersatz oder effektiv), werden die Korrekturen von der ESTV nach Massgabe der Artikel 79 Absatz 4 beziehungsweise Artikel 81 Absatz 6 vorgenommen.

Art. 108 Abtretung und Verpfändung der Steuerforderung

(Art. 44 Abs. 2 MWSTG)

Die ESTV kann ihre Rechte als Schuldnerin (Einreden) nur dann vollumfänglich wahrnehmen, wenn die Bestimmungen über die Geheimhaltung gemäss Artikel 74 MWSTG gegenüber dem Zessionar beziehungsweise Pfandgläubiger keine Anwendung finden. Wäre die ESTV durch die Geheimhaltungspflicht gebunden, könnte sie sich gegenüber dem Zessionar beziehungsweise Pfandgläubiger nicht auf rechtlich relevante Tatsachen berufen, welche das Verhältnis zum Zedenten beziehungsweise Pfandschuldner betreffen.

3. Titel: Bezugsteuer

Art. 109 Nicht der Bezugsteuer unterliegende Leistungen

(Art. 45 MWSTG)

Absatz 1: Diese Bestimmung verhindert, dass in der Schweiz von der Steuer ausgenommene oder befreite Leistungen der Bezugssteuer unterliegen. Zu denken ist hier beispielsweise an von der Steuer ausgenommene Versicherungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG), welche von einer deutschen Versicherungsgesellschaft bezogen werden oder an das von der Steuer befreite mit der Einfuhr von Gegenständen im Zusammenhang stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG). Diese Dienstleistungen unterlägen gemäss Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG der Bezugsteuer, sofern der Leistungsempfänger Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz hat (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Die Bestimmung verhindert überdies die Doppelbesteuerung beispielsweise im Falle einer Transportleistung eines ausländischen Spediteurs, welcher eine Fracht über die Grenze bringt. Diese Dienstleistung wird bei der Einfuhr besteuert, da die Kosten für das Befördern und Versenden gemäss Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe b MWSTG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Müsste der Schweizer Bezüger auf dieser Beförderungsdienstleistung auch noch die Bezugsteuer gemäss Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG bezahlen, läge eine Doppelbesteuerung durch Einfuhr- und Bezugsteuer vor.

Absatz 2: Um Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Energieanbietern zu verhindern, unterliegen die Energielieferungen an nicht steuerpflichtige Personen ähnlich wie bei Telekommunikations- und der elektronischen Dienstleistungen nicht der Bezugsteuer, sondern führen zur Steuerpflicht des Energielieferanten, wenn dieser im Inland die Umsatzgrenze überschreitet. Wäre die Bezugsteuer auf Energielieferungen an nicht steuerpflichtige Personen anwendbar, wären diese Lieferungen vom Endabnehmer erst ab einem Bezug von jährlich 10 000 Franken zu versteuern, was für die meisten privaten Endkonsumenten zu einem faktisch unversteuerten Energiebezug führen würde. Umgekehrt unterliegen jedoch Energielieferungen von Unternehmen im Ausland an eine im Mehrwertsteuerregister eingetragene Person der Bezugsteuer. Folglich muss sich ein ausländisches Energieversorgungsunternehmen in der Schweiz nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eintragen lassen, wenn es ausschliesslich steuerpflichtige Personen beliefert. Da

steuerpflichtige Personen die Bezugsteuer ohne Mindestgrenze abrechnen müssen, entsteht weder eine Wettbewerbsverzerrung, noch ein Steuerausfall. Diese Regelung entspricht überdies der EU-Regelung.

Art. 110 Beendigung des Gebrauchs oder der Nutzung mit anschliessender Lieferung des Gegenstandes im Inland

(Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG)

Wird ein zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassener Gegenstand (z.B. aufgrund eines Mietvertrags), der in den zollrechtlich freien Verkehr überführt und dabei entweder besteuert oder steuerfrei (Art. 53 MWSTG) zugelassen wurde, nach Beendigung des Mietverhältnisses durch den in der Schweiz nicht steuerpflichtigen Vermieter mit Sitz im Ausland an einen Dritten im Inland geliefert, so hat der Dritte die Bezugssteuer gemäss Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG zu entrichten. Dies deshalb, weil der Dritte das Mietobjekt unbesteuert bezieht, entweder weil der Mieter die Einfuhrsteuer als Vorsteuer abgezogen hat oder weil bei der Einfuhr keine Steuer erhoben wurde.

Art. 111 Datenträger ohne Marktwert

(Art. 45 Abs. 1 Bst b und 52 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht der bisherigen Praxis. Es geht hier um Datenträger, bei welchen die Zollverwaltung im Zeitpunkt der Einfuhr keine Veranlagung vornehmen kann, weil die Bemessungsgrundlage – der Marktwert – noch nicht festgestellt werden kann. Zu denken ist hier z.B. an den Import einer Filmkopie zwecks öffentlicher Filmvorführung (Kino), bei der das Entgelt, das der Empfänger und Lizenznehmer zu entrichten hat, allein aus Lizenzgebühren für die Filmkopie besteht, die nach Massgabe der Zuschauereintritte berechnet werden. Somit ist die Höhe des zu entrichtenden Entgelts im Zeitpunkt der Einfuhr noch nicht bekannt. Der Kinobetreiber hat auf dem Entgelt (Lizenzgebühren) die Bezugssteuer zu entrichten, sofern die Voraussetzungen von Artikel 45 Absatz 2 MWSTG gegeben sind.

4. Titel: Einfuhrsteuer

1. Kapitel: Mehrheit von Leistungen und Befreiung von der Einfuhrsteuer

Art. 112 Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen

(Art. 52 Abs. 3 und 19 Abs. 2 MWSTG)

Im Unterschied zur Inlandsteuer findet bei der Einfuhrsteuer eine Veranlagung aufgrund von Begleitpapieren (Rechnungen, Ursprungszeugnisse usw.) statt. Sollen bei der Einfuhr mehrere unabhängige Leistungen (Gegenstände) in Form einer Sachgesamtheit oder Leistungskombination zu den entsprechenden Steuersätzen (2,4 %, 7,6 % oder 0 % [steuerfrei]) oder gestützt auf Artikel 19 Absatz 2 MWSTG als Kombination einheitlich nach der überwiegenden Leistung veranlagt werden, müssen die Angaben über die Wertanteile anhand einer Kostenkalkulation des

ausländischen Lieferanten, welcher die Kombination zusammengestellt hat, dargelegt werden. Denn einzig dieser kann die Wertanteile der einzelnen Leistungen nach betriebswirtschaftlichen Kriterien beziffern.

Art. 113 Befreiung von der Einfuhrsteuer
(Art. 53 Abs. 2 und 107 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 19a aMWSTGV, welche im Zusammenhang mit der neuen Zollverordnung im Jahre 2006 vollständig überarbeitet wurde, so dass sie wörtlich aus der bisherigen Verordnung übernommen werden konnte. Ergänzt wurde die bisher in Artikel 36 MWSTGV geregelte steuerbefreite Einfuhr von Münz und Feingold.

2. Kapitel: Bestimmung und Sicherstellung der Einfuhrsteuerschuld

Art. 114 Sicherheit bei Bezahlung der Steuer über das zentralisierte Abrechnungsverfahren der EZV
(Art. 56 Abs. 3 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 19b aMWSTGV, welche im Zusammenhang mit der neuen Zollverordnung im Jahre 2006 vollständig überarbeitet wurde, so dass sie wörtlich aus der bisherigen Verordnung übernommen werden konnte.

Art. 115 Höhe der Sicherheit bei bedingt entstandener Steuerforderung und bei Zahlungserleichterungen
(Art. 56 Abs. 3 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 19c aMWSTGV, welche im Zusammenhang mit der neuen Zollverordnung im Jahre 2006 vollständig überarbeitet wurde, so dass sie wörtlich aus der bisherigen Verordnung übernommen werden konnte. Nur noch bei der Lagerung von Massengütern wird eine Sicherheit von 100 Prozent verlangt. In den übrigen Fällen genügt eine solche von 25 Prozent. Mit *Absatz 2* wurde diese Bestimmungen mit dem deklaratorischen Hinweis auf die Regelungen in völkerrechtlichen Verträgen ergänzt.

Art. 116 Nachträgliche Anpassung der Entgelte
(Art. 56 Abs. 5 MWSTG)

Diese Bestimmung ist neu und umschreibt den Umfang und den Inhalt der Meldung. Die Information über das Total der Entgeltsanpassung nach Buchstabe c ist lediglich pauschal anzugeben und muss sich nicht auf die einzelne Zollverfügung beziehen. Im Weiteren wird festgehalten, dass für die Umrechnung der in ausländischer Währung fakturierten Entgelte in Schweizerfranken vom durchschnittlichen Devisenkurs (Verkauf) der entsprechenden Abrechnungsperiode ausgegangen wird.

3. Kapitel: Verlagerung der Steuerentrichtung

Art. 117 Verlagerung der Entrichtung der Einfuhrsteuer
(Art. 63 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 38 aMWSTGV. Da für die Einfuhrsteuer eine 10-jährige Verjährungsfrist gilt und für die Inlandsteuer neu eine 5-jährige Verjährungsfrist gemäss Artikel 42 MWSTG Anwendung findet, wird in dieser Bestimmung klargestellt, dass auf die verlagerte Einfuhrsteuer die Verjährungsfrist der Inlandsteuer Anwendung findet, damit die Steuerforderung einer Steuerperiode nicht aus Einzelforderungen besteht, welche unterschiedlichen Verjährungsfristen unterliegen.

Art. 118 Bewilligungsvoraussetzungen
(Art. 63 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 39 aMWSTGV. In Buchstabe e wurde das Erfordernis keiner Widerhandlungen gegen die Steuervorschriften gestrichen, da dieses Erfordernis bei einer Selbstveranlagungssteuer zu restriktiv ist.

Art. 119 Wegfall der Bewilligungsvoraussetzungen
(Art. 63 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 40 aMWSTGV. Präzisiert wurde jedoch, dass dieser Artikel nur beim Wegfall der Bewilligungsvoraussetzungen gemäss Artikel 118 Absatz 1 Buchstaben a–d zur Anwendung kommt, da Buchstabe e zum Entzug der Bewilligung gemäss Artikel 120 führt.

Art. 120 Entzug der Bewilligung
(Art. 63 MWSTG)

Diese Bestimmung beschränkt sich auf den Regelungsgehalt des ersten Teilsatzes von Artikel 41 aMWSTGV, da der Regelungsgehalt des zweiten Teilsatzes vom ersten mitumfasst ist. Ebenfalls wurde die Sperrfrist von fünf Jahren gestrichen, in dem welcher keine neue Bewilligung beantragt werden konnte. Wer die Bewilligungsvoraussetzungen wieder erfüllt, hat auch wieder Anspruch auf die Erteilung der Bewilligung.

Art. 121 Nichterhebung der Inlandsteuer
(Art. 63 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 42 aMWSTGV, begnügt sich jedoch mit dem Verweis auf Artikel 63 Absatz 2 MWSTG, ohne dessen Regelungsgehalt zu wiederholen.

5. Titel: Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugssteuer

1. Kapitel: Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person

1. Abschnitt: Elektronische Daten und Informationen

Im Kommentar zu Artikel 70 Absatz 4 MWSTG wird schwergewichtig die Bedeutung dieser Bestimmung für den künftigen elektronischen Behördenverkehr und der geplanten elektronischen Geschäftsverwaltung innerhalb der Bundesverwaltung festgehalten. In der zurückliegenden Zeit kamen diese Bestimmungen fast nur für den elektronischen Geschäftsverkehr zwischen den Unternehmungen zur Anwendung. Die steuerpflichtigen Unternehmungen nutzen die Möglichkeiten seit Inkrafttreten der auf Artikel 45 aMWSTGV basierenden Verordnung des EFD über elektronische Daten und Informationen (EIDI-V).

Art. 122 Grundsatz

(Art. 70 Abs. 4 MWSTG)

Absatz 1: Der bisher für alle Übermittlungen geforderte Nachweis des Empfangs wird aus Gründen der Klarheit gestrichen. Die Fälle, in denen er nicht erforderlich ist, überwiegen. Die Fälle, die einen Nachweis des Empfangs erfordern, sind in der EIDI-V geregelt und werden beibehalten. In diesem Sinn ändert sich an der bisherigen Regelung materiell nichts. Die Legitimation, eine Empfangsbestätigung vorzusehen, ergibt sich aus Absatz 2 dieser Bestimmung, der unverändert aus Artikel 43 Absatz 2 aMWSTGV übernommen wurde.

Absatz 2: Dieser Absatz wird unverändert aus Artikel 43 Absatz 2 aMWSTG übernommen. Darunter fallen auch Fälle, in denen es einer Empfangsbestätigung bedarf. Mit Artikel 70 Absatz 1 MWSTG gelten die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften für die Mehrwertsteuer. Artikel 10 GeBüV erlaubt die uneingeschränkte Migration integritätsbedürftiger Daten. Die uneingeschränkte Migration (ohne das ursprüngliche Format beizubehalten) von unter Absatz 1 fallenden Daten macht keinen Sinn. Artikel 10 Absatz 1 EIDI-V regelt das Vorgehen.

Art. 123 Verfügbarkeit und Wiedergabe

(Art. 70 Abs. 1 und 4 MWSTG)

Der erste Satz von Artikel 44 aMWSTGV regelte unter dem Titel Wiedergabe die Anforderungen an die Verfügbarkeit. Das neue Gesetz stützt sich auf die handelsrechtlichen Bestimmungen zur Verfügbarkeit. Deshalb erfolgt ein Verweis auf das Handelsrecht unter Berücksichtigung zweier für elektronische Daten relevanter Sachverhalte, die Präzisierung der Verfügbarkeit und der Verständlichkeit. Es soll sichergestellt werden, dass Kontrollen vor Ort ohne Erschwernis und zeitliche Verzögerung durchgeführt werden können. Ausreichende Verfügbarkeit kann angenommen werden, wenn der Zugriff innert bei geschäftlicher Nutzung üblichen Antwortzeiten möglich ist.

Art. 124 Elektronischer Behördenverkehr

(Art. 70 Abs. 4 MWSTG)

In der Praxis hat sich der elektronische Datenaustausch bisher vorwiegend unter Steuerpflichtigen abgespielt. Der Kommentar zu Artikel 70 Absatz 4 MWSTG betrachtet eingehend den geplanten elektronischen Behördenverkehr. Unter elektronischem Behördenverkehr sind von der ESTV angebotene elektronische Dienstleistungen zu verstehen, die von Unternehmungen für die Kommunikation und für Transaktionen mit der ESTV genutzt werden können. Allerdings beziehen sich diese Bestimmungen bloss auf den elektronischen Behördenverkehr, welcher nicht bereits durch die Verordnung über die elektronische Übermittlung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens geregelt ist.

Absatz 1 regelt die Einreichung elektronischer Belege nach Artikel 70 Absatz 4 MWSTG. Die Vorschriften entsprechen sinngemäss den Bestimmungen in der Verordnung über die elektronische Übermittlung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens, namentlich Artikel 3 Buchstabe b und Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe d, was *Absatz 3* ausdrücklich festhält.

Absatz 2 stellt sicher, dass die ESTV Artikel 74 Absatz 1 MWSTG nicht verletzt. Sie kann sich nicht darauf berufen, dass die Steuerpflichtigen entscheiden können, ob sie die Daten verschlüsselt einreichen und gegebenenfalls gestützt darauf stillschweigend einer unvertraulichen Antwort zustimmen. Das Datenschutzgesetz gilt ohnehin und braucht im Verordnungstext nicht speziell erwähnt zu werden. Absatz 2 schliesst auch Vorgänge nach Artikel 74 Absatz 2 MWSTG ein. Daraus ergeben sich keine Komplikationen, da Behörden untereinander in der Regel über nicht öffentliche Netze kommunizieren oder aber Protokolle einsetzen können, die die Kommunikation verschlüsseln.

Art. 125 Ausführungsbestimmungen

(Art. 70 Abs. 4 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht Artikel 45a aMWSTGV. Das eingefügte Wort „erzeugter“ soll die nicht kumulative Bedeutung des Bindewortes „und“ im Sinn der Ausführungen zum Titel und des Kommentars zu Artikel 1 der auf 1. November 2007 geänderten EIDI-V klarstellen. Die Gewährleistung der „Vertraulichkeit“ gemäss Artikel 124 Absatz 2 wird neu in den Umfang der in den Ausführungsbestimmungen zu regelnden Sachverhalte aufgenommen. Eine entsprechende Regelung wird in Betracht gezogen, wenn sich dies als notwendig erweisen sollte.

2. Abschnitt: Abrechnung

Art. 126 Effektive Abrechnungsmethode

(Art. 71 und 72 MWSTG)

Absatz 1: Wer nach Artikel 36 MWSTG nach der effektiven Methode abrechnet, hat in jeder Abrechnungsperiode verschiedene Werte zu ermitteln, welche es ihm erlauben, die Steuerforderung zu ermitteln und mit der ESTV abzurechnen. Diese festzuhaltenden Werte sind in dieser Bestimmung abschliessend aufgeführt. Nicht betrof-

fen von Artikel 126 sind die Bestimmungen von Artikel 70 MWSTG zu Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstiger Aufzeichnungen.

Absatz 1 Buchstabe a bezeichnet die der Inlandsteuer unterliegenden Entgelte, welche separat zu erfassen sind. Es sind dies alle Entgelte für besteuerte, steuerbefreite, von der Steuer ausgenommene oder nach Artikel 22 MWSTG optierte Umsätze. Ebenfalls festzuhalten sind die Entgelte aus Leistungen, für die das Meldeverfahren nach Artikel 38 MWSTG angewendet wurde.

Absatz 1 Buchstabe b: Steuerpflichtige Personen, die gestützt auf Artikel 39 Absatz 1 MWSTG nach vereinbarten Entgelten abrechnen, haben sich zu entscheiden, ob sie die Entgeltsminderungen separat ausweisen wollen oder ob sie alle Entgeltsarten nach Abzug der Entgeltsminderungen erfassen wollen. Solche Entgeltsminderungen sind namentlich Skonti, Rabatte oder Verluste.

Absatz 1 Buchstabe c bezeichnet die ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegenden Entgelte und Nichtentgelte, welche gesondert festzuhalten sind. Die Leistungen, deren Ort nach Artikel 7 oder 8 MWSTG im Ausland liegt, sind ebenfalls zu ermitteln, da auch die mit der Erbringung dieser Leistungen in Zusammenhang stehende Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Die Unterscheidung der Nichtentgelte gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG von den übrigen in Buchstaben d–l nicht als Entgelte geltenden Mittelflüssen ist deshalb notwendig, weil sie aufgrund Artikel 33 MWSTG unterschiedliche Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug haben. Nur die Nichtentgelte nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG, also die Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge, die Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen sowie die Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke führen nämlich beim steuerpflichtigen Empfänger zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Absatz 1 Buchstabe d: Beim Bezug von Leistungen nach Artikel 45 Absatz 1 MWSTG ist die Steuer in aller Regel mit dem Normalsatz zu berechnen. Bezieht die steuerpflichtige Person indes auch Leistungen, für welche der reduzierte Steuersatz zur Anwendung kommt, hat sie das Total der Entgelte für der Bezugsteuer unterliegende Leistungen aufgeteilt nach Steuersätzen festzuhalten.

Absatz 1 Buchstabe e hält fest, wie die steuerpflichtige Person die abziehbaren Vorsteuern aufzuteilen hat. Sie hat dies - wie es sich bis anhin eingespielt und bewährt hat - aufgeteilt nach Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand einerseits und Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand andererseits vorzunehmen. Daneben sind auch noch die Vorsteuern, welche im Rahmen einer Einlageentsteuerung nach Artikel 32 MWSTG geltend gemacht werden können, separat festzuhalten. Nicht festhalten muss die steuerpflichtige Person hingegen die Beträge, für welche ein fiktiver Vorsteuerabzug gemäss Artikel 28 Absatz 3 MWSTG vorgenommen wurde. Solche Vorsteuern sind also gleich wie die vom Lieferanten respektive Leistungserbringer ausgewiesenen Vorsteuern zu behandeln.

Absatz 1 Buchstabe f bezeichnet sodann die Beträge, um welche der Vorsteuerabzug korrigiert beziehungsweise gekürzt werden muss. Solche Korrekturen beziehungsweise Kürzungen sind zum einen dann vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, verwendet (Art. 30 MWSTG). Bei dieser gemischten Verwendung ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren. Diese Korrekturen sind von der steuerpflichtigen Person in geeigneter Weise festzuhalten. Weiter hat die steuerpflichtige Person die früher in Abzug gebrachten Vorsteuern, welche infolge von Eigenverbrauch nach Artikel 31 MWSTG zurückzuerstatten sind, festzuhalten. Schliesslich müssen auch noch die Beträge festgehalten werden, um welche der Vorsteuerabzug gestützt auf Artikel 33 Absatz 2 MWSTG infolge des Erhalts von Nichtentgelten nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG gekürzt werden muss. Nichtentgelte, die eine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben, sind insbesondere die Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Absatz 1 Buchstabe g hält sodann fest, dass auch die Einfuhrsteuer, welche eine steuerpflichtige Person gestützt auf Artikel 63 MWSTG im Verlagerungsverfahren der ESTV deklariert, separat festgehalten werden muss.

Absatz 2 gibt der ESTV die Befugnis, mehrere Werte gemäss *Absatz 1* unter einer Ziffer des Abrechnungsformulars zusammenzufassen. Sie könnte also beispielsweise im Formular für die periodischen Abrechnungen die Leistungen gemäss *Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 3* und die Leistungen nach *Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 4*, also die Leistungen, die gemäss Artikel 23 MWSTG von der Steuer befreit sind und die Leistungen an Begünstigte nach Artikel 22 des Gaststaatgesetzes, unter einer einzigen Ziffer zusammenfassen. Weiter ist die ESTV nicht verpflichtet, im Rahmen der periodischen Abrechnungen immer alle Werte, welche die steuerpflichtige Person nach *Absatz 1* festhalten muss, einzuverlangen.

Art. 127 Abrechnung nach der Saldosteuersatz- oder der Pauschalsteuersatzmethode

(Art. 71 und 72 MWSTG)

Absatz 1: Wer nach der Saldosteuersatzmethode gemäss Artikel 37 Absätze 1–4 MWSTG oder nach der Pauschalsteuersatzmethode gemäss Artikel 37 Absatz 5 MWSTG abrechnet, hat in jeder Abrechnungsperiode verschiedene Werte zu ermitteln, welche es ihm erlauben, die Steuerforderung zu ermitteln und mit der ESTV abzurechnen. Diese festzuhaltenden Werte sind in Artikel 127 abschliessend aufgeführt. Nicht betroffen von dieser Bestimmung sind die Regelungen in Artikel 70 MWSTG zu Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstiger Aufzeichnungen.

Absatz 1 Buchstabe a bezeichnet die der Inlandsteuer unterliegenden Entgelte, welche separat zu erfassen sind. Es sind dies alle Entgelte für besteuerte, steuerbefreite und von der Steuer ausgenommene Leistungen. Ebenfalls festzuhalten sind die

Entgelte aus Leistungen, für die das Meldeverfahren nach Artikel 38 MWSTG angewendet wurde.

Absatz 1 Buchstabe b Steuerpflichtige Personen, die gestützt auf Artikel 39 Absatz 1 MWSTG nach vereinbarten Entgelten abrechnen, haben sich zu entscheiden, ob sie die Entgeltsminderungen separat ausweisen wollen oder ob sie alle Entgeltsarten nach Abzug der Entgeltsminderungen erfassen wollen. Solche Entgeltsminderungen sind namentlich Skonti, Rabatte oder Verluste.

Absatz 1 Buchstabe c bezeichnet die ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegenden Entgelte und Nichtentgelte, welche gesondert festzuhalten sind. Es sind dies zum einen die Leistungen, deren Ort nach Artikel 7 oder 8 MWSTG im Ausland liegt, und für welche eine Anrechnung der Vorsteuer mit Hilfe des Verfahrens gemäss Artikel 90 Absatz 1 nicht möglich ist. Zum andern sind die Nichtentgelte aufzuteilen in solche gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG und übrige Nichtentgelte.

Absatz 1 Buchstabe d: Bezüge von Leistungen nach Artikel 45 Absatz 1 MWSTG sind auch bei der Anwendung der Saldosteuersatz- oder Pauschalsteuersatzmethode zum gesetzlichen Steuersatz zu deklarieren. In aller Regel handelt es sich dabei um den Normalsatz. Bezieht die steuerpflichtige Person indes auch Leistungen, für welche der reduzierte Steuersatz zur Anwendung kommt, hat sie das Total der Entgelte für der Bezugsteuer unterliegende Leistungen aufgeteilt nach Steuersätzen festzuhalten.

Absatz 1 Buchstabe e: Damit bei der Abrechnung mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen beispielsweise Exporte von Gegenständen und Leistungen an Begünstigte nach Artikel 22 des Gaststaatgesetzes steuerbefreit ausgeführt werden können, stellt die ESTV der steuerpflichtigen Person gestützt auf Artikel 90 Absatz 1 ein besonderes Verfahren zur annäherungsweise Abgeltung der angefallenen Vorsteuern zur Verfügung. Die dabei ermittelten Werte sind ebenso festzuhalten wie die Werte aus dem Verfahren gemäss Artikel 90 Absatz 2, welche steuerpflichtige Person anwenden können, die gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstände für den Wiederverkauf an einen Abnehmer im Inland beziehen.

Absatz 1 Buchstabe f: Wird ein unbeweglicher Gegenstand aus dem grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Bereich entnommen und entweder im nicht unternehmerischen, insbesondere privaten Bereich, oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet, ist nach Artikel 93 auf dem Zeitwert die Steuer zum Normalsatz zu belasten, wenn der unbewegliche Gegenstand steuerentlastet ist. Solche Entnahmen von unbeweglichen Gegenständen hat die steuerpflichtige Person entsprechend festzuhalten.

Absatz 2 gibt der ESTV die Befugnis, mehrere Werte gemäss Absatz 1 unter einer Ziffer des Abrechnungsformulars zusammenzufassen. Sie könnte also beispielsweise im Formular für die periodischen Abrechnungen die Leistungen gemäss Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 und die Leistungen nach Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 3, also die Leistungen, die gemäss Artikel 23 MWSTG von der Steuer befreit sind und die Leistungen an Begünstigte nach Artikel 22 des Gaststaatgesetzes, unter einer einzigen Ziffer zusammenfassen. Weiter ist sie nicht verpflichtet, im Rahmen der perio-

dischen Abrechnungen immer alle Werte einzuverlangen, welche die steuerpflichtige Person nach Absatz 1 festhalten muss.

Art. 128 Zusätzliche Unterlagen

(Art. 71 und 72 MWSTG)

Absatz 1 bezeichnet in einer nicht abschliessenden Aufzählung diejenigen Unterlagen, welche die ESTV von der steuerpflichtigen Person verlangen kann. Dabei handelt es sich nicht um Werte, die für die periodische Abrechnung nach Artikel 35 MWSTG festgehalten werden müssen, sondern um Unterlagen, die zur Überprüfung gewisser Sachverhalte benötigt werden.

Absatz 1 Buchstabe a: Die in Artikel 126 respektive 127 genannten Angaben werden nicht nur für die periodischen Abrechnungen benötigt, sondern auch für die Deklaration für die Steuerperiode.

Absatz 1 Buchstabe b hält fest, dass die ESTV von der steuerpflichtigen Person die Einreichung der rechtsgültig unterzeichneten Jahresrechnung verlangen kann. Ist die Person nicht buchführungspflichtig, hat sie auf Verlangen der ESTV eine Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben sowie über das Geschäftsvermögen zu Beginn und am Ende der Steuerperiode einzureichen.

Absatz 1 Buchstabe c: Die ESTV kann nur von jenen steuerpflichtigen Personen die Einreichung eines Revisionsberichtes verlangen, die aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verpflichtet sind, einen solchen erstellen zu lassen.

Absatz 1 Buchstabe d: Eine Abstimmung der deklarierten Umsätze mit dem Jahresabschluss ist notwendig, um sicherzustellen, dass weder zu viel noch zu wenig Umsatzsteuer abgeliefert wird. Dies gilt ungeachtet dessen, ob nach effektiver Methode oder nach der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abgerechnet wird. Was dabei alles zu berücksichtigen ist, ist in Absatz 2 geregelt.

Absatz 1 Buchstabe e betrifft nur die nach der effektiven Methode abrechnenden steuerpflichtigen Personen, denn nur bei ihnen ist es wichtig, die Vorsteuern gemäss den Vorsteuerkonti oder sonstigen Aufzeichnungen mit den deklarierten Vorsteuern abzustimmen.

Absatz 1 Buchstabe f betrifft nur die effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Personen. Die Artikel 30, 31 und 33 Absatz 2 MWSTG sehen Vorsteuerkorrekturen respektive Vorsteuerabzugskürzungen infolge gemischter Verwendung, Eigenverbrauchs und Erhalts von Nichtentgelten gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a–c MWSTG vor. Diese Vorsteuerkorrekturen und Vorsteuerabzugskürzungen sind in einer Aufstellung festzuhalten, welche auf Verlangen der ESTV einzureichen ist.

Absatz 2 hält in nicht abschliessender Weise fest, was aus der Umsatzabstimmung nach *Absatz 1 Buchstabe d* ersichtlich sein muss. Bei der Umsatzabstimmung ist immer von den Umsätzen gemäss Finanzbuchhaltung (Erfolgsrechnung) auszugehen und nicht von den Zahlen einer Nebenauswertung des Buchhaltungsprogramms wie beispielsweise dem MWST-Journal oder der MWST-Verprobung. In der Umsatzabstimmung sind die Differenzen für die steuerbaren Umsätze, aufgeteilt nach Steuersätzen respektive nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen, die steuerbefreiten Umsätze nach Artikel 23 MWSTG und die von der MWST ausgenommenen Umsätze

separat festzuhalten. Differenzen können beispielsweise durch Abgrenzungsbuchungen per Ende Geschäftsjahr entstehen. Über die vorgenommene Abstimmung ist ein Beleg zu erstellen und aufzubewahren.

Absatz 3 hält fest, was eine Vorsteuerabstimmung ist, nämlich eine Abstimmung der Vorsteuern gemäss den Vorsteuerkonti oder anderen Aufzeichnungen mit den deklarierten Vorsteuern. Die Vorsteuerabstimmung ist nicht mit der Vorsteuerplausibilisierung gemäss Absatz 3 gleichzusetzen.

Absatz 4: Gemäss Artikel 78 Absatz 2 MWSTG gilt das Einfordern und die Überprüfung von umfassenden Unterlagen durch die ESTV als Kontrolle. Da gemäss Artikel 78 Absatz 5 MWSTG jede Kontrolle mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen ist, welche die Steuerforderung für die gesamte kontrollierte Periode festhalten muss, wird in diesem Absatz bestimmt, dass das Einfordern der in Absätzen 1–3 aufgeführten Unterlagen keine Einforderung umfassender Unterlagen gemäss Artikel 78 Absatz 2 MWSTG darstellt. Dabei ist zu bedenken, dass die Unterlagen gemäss den Absätzen 1–3 keine Einzelbelege enthalten, welche für eine Kontrolle nach Artikel 78 MWSTG unabdingbar sind.

Art. 129 Korrektur
(Art. 72 MWSTG)

Bereits unter bisherigem Recht mussten die steuerpflichtigen Personen am Ende des Geschäftsjahres die deklarierten Umsätze und Vorsteuern mit der Buchhaltung abstimmen und entsprechend korrigieren. Die Differenzen wurden jeweils in der letzten Quartals-, Semester- beziehungsweise Monatsabrechnung bereinigt. Das neue Mehrwertsteuergesetz nimmt diese Korrekturpflicht nun ausdrücklich ins Gesetz auf und räumt der ESTV die Möglichkeit ein, die Form der Korrekturen vorzuschreiben. Die Korrekturen sollen der Klarheit und Übersichtlichkeit halber von den während des Jahres gemachten Deklarationen getrennt werden. Dies erleichtert die Zuordnung und die nötigenfalls vorzunehmende interne oder externe Überprüfung der deklarierten Angaben.

2. Kapitel: Auskunftspflicht von Drittpersonen

(Art. 73 Abs. 2 Bst. c MWSTG)

Art. 130

Es handelt sich hierbei nicht um eine neue Regelung, sondern um die Präzisierung des bisher geltenden Rechts. Mit der Verordnungsbestimmung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Auskunftspflicht im Rahmen von Artikel 73 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG auf den Umfang und die Art der von der Drittperson gegenüber der steuerpflichtigen Person erbrachten oder von ihr bezogenen Leistungen beschränkt ist. Es besteht insbesondere keine Auskunftspflicht über Unterlagen wie beispielsweise Buchhaltungen, welche die steuerpflichtige Person der Drittperson anvertraut hat, oder über Papiere, die gestützt darauf von der auskunftspflichtigen Drittperson zur Erbringung der Beratungsleistung selbst erarbeitet worden sind. Demgegenüber werden aber beispielsweise Unternehmen, die gemäss Artikel 73

Absatz 2 Buchstabe c MWSTG zur Abklärung ihrer eigenen Steuerpflicht auskunftspflichtig sind oder auch gewöhnliche Leistungsempfänger, denen keine Unterlagen anvertraut werden, von der vorliegenden Verordnungsbestimmung nicht erfasst. Namentlich das Ausstellen einer Rechnung oder Quittung für eine getätigte oder empfangene Leistung sind keine Unterlagen, welche die auskunftspflichtige Person zur Erstellung ihrer Leistung selbst erstellt hat, da diese nicht Inhalt der Leistung sind, sondern nur im Zusammenhang mit der Leistung erstellt werden. Diesbezüglich ist die Auskunftspflicht nicht eingeschränkt.

3. Kapitel: Rechte und Pflichten der Behörden

1. Abschnitt:

Automatisierte Verarbeitung und Aufbewahrung von Daten

Art. 131 Zweck der Datenbearbeitung und Art der Daten
(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung entspricht weitgehend Artikel 16 aMWSTGV und umschreibt die über die Informationssysteme mittels elektronischer Datenverarbeitung erfassten Daten und Informationen. Aus Datenschutzgründen darf die ESTV nicht beliebige Informationen erfassen, die ihr bekannt sind. Notwendig ist eine zweckbezogene Eingrenzung auf für die Steuererhebung, den Steuerbezug, die administrativen Verfahren und die strafrechtliche Verfolgung sowie für die Verhängung von Sanktionen unerlässlichen Daten. Dabei wird bewusst nicht bloss von Daten, sondern auch von Informationen gesprochen, weil die ESTV bei der gegenwärtigen Parallelität herkömmlicher (Papierform) und automatisierter Datenaufbewahrung längst nicht alle Daten elektronisch speichert. *Buchstabe f* wurde um die für die Durchführung der Haftung des Zessionars gemäss Artikel 15 Absatz 4 MWSTG notwendigen Daten ergänzt.

Art. 132 Bearbeitung der Daten und Informationen
(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Absatz 1 regelt den Zugriff auf die Daten und die Datenbearbeitungsberechtigung. Der Zugriff darf nur durch Mitarbeitende der ESTV oder (z.B. bei projektbezogenen Spezialaufträgen) durch von ihr kontrolliertes Personal erfolgen. Mit der funktionsbezogenen Begrenzung des Zugriffs wird dafür gesorgt, dass die Mitarbeitenden der ESTV nur soweit Zugriff auf Daten haben, wie dies für die Erfüllung der ihnen spezifisch übertragenen Aufgaben auch tatsächlich erforderlich ist.

Absätze 2 und 3: Die ehemals in Artikel 16 Absätzen 2 und 3 aMWSTGV enthaltenen Regelungen wurden der besseren Übersicht wegen in einen eigenen Artikel ausgegliedert. Nicht übernommen wurde Absatz 4, da diesem rein deklaratorische Funktion zukam.

Art. 133 Organisation und Betrieb

(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Absatz 1 regelt, wer für den Betrieb der von der ESTV benötigten Informationssysteme zuständig ist. Der Betrieb wird in Zusammenarbeit mit von der ESTV gewählten Leistungserbringern geregelt. In der Regel werden die verwendeten Applikationen vom Bundesamt für Informatik und Telekommunikation (BIT) betrieben. In einzelnen Fällen werden damit auch andere Anbieter beauftragt.

Absatz 2 entspricht inhaltlich dem bisher geltenden Artikel 17 aMWSTGV und erteilt dem EFD die Kompetenz, den Betrieb und die Organisation der Datenverarbeitungssysteme der ESTV näher zu regeln.

Art. 134 Datensicherheit

(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Die Bestimmung regelt die Sicherheit der erhobenen und verwendeten Daten näher. Bereits Artikel 20 VDSG¹ bzw. Artikel 8 BinfV² halten fest, dass die verantwortlichen Verwaltungsstellen die zum Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte der Personen, über die Daten bearbeitet werden, erforderlichen technischen und organisatorischen Massnahmen treffen und die verwendeten Informations- und Kommunikationstechniken schützen müssen.

Art. 135 Datenschutzberatung

(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung stellt sicher, dass für die Einhaltung des Datenschutzes eine verantwortliche Person bestimmt wird. Diese Person überwacht die Einhaltung und die Koordination der Datenschutzbestimmungen und ist zuständig für die Zusammenarbeit mit anderen für den Datenschutz und die Informatiksicherheit zuständigen Stellen.

Art. 136 Statistik

(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Diese Bestimmung erlaubt es der ESTV, die für die Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Statistiken zu erstellen und zu führen. Für weitere Statistiken, die vom Bundesamt für Statistik erstellt werden, greift dieses Bundesamt auf Mehrwertsteuerdaten zu. *Absatz 2* sieht deshalb ausdrücklich vor, dass diese Datenweitergabe an das Bundesamt für Statistik im Umfang wie er im Bundesstatistikgesetz vom 9. Oktober 1992 (SR 431.01) geregelt ist, zulässig ist. Darüber hinaus kann die ESTV an andere Behörden und interessierte nicht amtliche Stellen nur Daten in anonymisierter Form abgeben.

¹ Verordnung vom 14. Juni 1993 zum Bundesgesetz über den Datenschutz (VDSG, SR 235.11).

² Verordnung vom 26. September 2003 über die Informatik und Telekommunikation in der Bundesverwaltung (Bundesinformatikverordnung; BinfV, SR 172.010.58).

Art. 137 Auswertung des Intranet- und Internetangebots der ESTV
(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Um den steuerpflichtigen und weiteren interessierten Personen möglichst umfassende und relevante Informationen anbieten zu können, sieht diese Bestimmung vor, dass die ESTV Erhebungen über die Benutzer der von der ESTV betriebenen Internet-Seiten durchführen kann und die erhobenen Daten bearbeiten kann.

Art. 138 Aufbewahrungsdauer, Löschung und Archivierung der Daten
(Art. 76 Abs. 2 MWSTG)

Absatz 1: Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen Artikel 19 aMWSTGV. Was für die Erfassung von Daten gilt, ist auch für die Aufbewahrung unverzichtbar: Sowohl mit Blick auf den Datenschutz als auch aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen ist es angezeigt, nicht mehr länger relevante Daten zu löschen. Vorbehalten bleiben jedoch all jene Daten, welche immer wieder benötigt werden. Dabei handelt es sich beispielsweise um die Angaben, welche in Zusammenhang mit der Eintragung als steuerpflichtige Person erhoben wurden.

Absatz 2: Bei der Löschung von Daten sind die Vorschriften über die Anbietepflicht gegenüber dem Bundesarchiv zu beachten.

Art. 139 Bekanntgabe von Daten durch ein Abrufverfahren
(Art. 76 Abs. 3 MWSTG)

Artikel 76 Absatz 3 MWSTG sieht vor, dass von der ESTV erhobene Daten im Abrufverfahren zugänglich gemacht werden können. Beim Abrufverfahren erhalten Personen ausserhalb der ESTV direkten Zugriff zu den Informationssystemen der ESTV und können Daten abrufen. Bereits das Gesetz lässt den Datenabruf nur für die in der EZV mit der Erhebung und dem Einzug der Mehrwertsteuer betrauten Personen zu. Dabei handelt es sich um die in der Sektion Mehrwertsteuer der EZV tätigen Personen. Bezüglich des Datenumfangs, welcher abgerufen werden kann, wird dieser auf dieselben Daten beschränkt, welche auch die ESTV erheben darf (vgl. Art. 122).

2. Abschnitt: Kontrollen

(Art. 78 Abs. 2 MWSTG)

Art. 140

Das Kontrollverfahren ist neu konzipiert worden mit dem Ziel, für die steuerpflichtigen Personen mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Externe wie interne Kontrollen von steuerpflichtigen Personen müssen innert gesetzlicher Frist mittels einer Einschätzungsmittelteilung abgeschlossen und die Steuerforderung für die kontrollierten Perioden ausdrücklich festgehalten werden. Um eine interne Kontrolle handelt es sich bloss dann, wenn die ESTV umfassende Unterlagen einverlangt hat. Um umfassende Unterlagen im Sinn von Artikel 78 Absatz 2 MWSTG handelt es sich gemäss dieser Bestimmung dann, wenn mindestens die Geschäftsbücher eines Geschäftsjah-

res einverlangt wurden. Diesfalls muss die ESTV die Kontrolle dieses Geschäftsjahres mit einer Einschätzungsmitteilung abschliessen, welche bei vorbehaltloser Anerkennung in Rechtskraft erwächst. Die Belege zu den Geschäftsbüchern sind bloss einzureichen, wenn dies von der ESTV ausdrücklich verlangt wird. Werden weniger umfangreiche Unterlagen als die Geschäftsbücher eines Geschäftsjahres einverlangt, muss die ESTV keine Einschätzungsmitteilung erlassen.

4. Kapitel: Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren

Art. 141 Beschwerdeverfahren

(Art. 81 MWSTG)

Artikel 89 Absatz 2 Buchstabe a des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG) regelt die Legitimation der Bundesbehörden zur Einreichung von Beschwerden an das Bundesgericht. Zur Beschwerde befugt sind auch die unterstellten Dienststellen, insofern das Bundesrecht dies vorsieht. Mit der vorliegenden Verordnungsbestimmung wird die Legitimation der ESTV ausdrücklich statuiert. Sie ermöglicht der ESTV, Verfügungen des Bundesverwaltungsgerichts mittels Beschwerde beim Bundesgericht anzufechten. Damit wird die bereits bis anhin gestützt auf Artikel 45b aMWSTGV geltende Regelung inhaltlich unverändert ins neue Mehrwertsteuerrecht übernommen.

Art. 142 Betriebskosten

(Art. 86 MWSTG)

Artikel 86 MWSTG gibt der ESTV die Möglichkeit, Steuerforderungen in Betreuung zu setzen, die noch nicht definitiv, sondern erst provisorisch geschuldet sind. Dies auch in Fällen, in denen die steuerpflichtige Person nicht oder offensichtlich ungenügend abgerechnet hat und die ESTV den provisorisch geschuldeten Steuerbetrag vorgängig nach pflichtgemäsem Ermessen bestimmen muss. Leistet nun die steuerpflichtige Person die Zahlung oder die Sicherheit erst nach erfolgter Mahnung und nach der Anhebung des Betreibungsverfahrens, ist die ESTV von Gesetzes wegen verpflichtet, die vergeblich eingeleitete Betreuung formell zurückzuziehen (Art. 86 Abs. 9 MWSTG). Ohne die vorliegende Verordnungsbestimmung hätte die ESTV die dabei entstandenen Betriebskosten selbst zu tragen, obwohl die Betreuung in aller Regel auf einem Versäumnis der steuerpflichtigen Person beruht. Aus den genannten Gründen rechtfertigt es sich hier, die entstandenen Kosten grundsätzlich der steuerpflichtigen Person und somit der Verursacherin der Betreuung zu überbinden. Nicht ausgeschlossen ist jedoch, dass in begründeten Einzelfällen auf die Kostenüberwälzung verzichtet wird, was mit dem Wort „grundsätzlich“ zum Ausdruck gebracht wird.

5. Kapitel: Steuererlass

(Art. 92 Abs. 6 MWSTG)

Artikel 92 Absatz 6 MWSTG räumt dem Bundesrat die Möglichkeit ein, die Voraussetzungen und das Verfahren für den Steuererlass in der Verordnung näher zu regeln. Anders als im Erlassverfahren für die direkte Bundessteuer sind die Voraussetzungen für den Erlass bei der Mehrwertsteuer aber bereits im Gesetzesartikel detailliert umschrieben; ergänzend richtet sich das Erlassverfahren nach den übrigen Verfahrensbestimmungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes sowie des VwVG. Demnach kann die ESTV gestützt auf Artikel 92 MWSTG ohne weiteres mittels Verfügung über die Steuererlassgesuche entscheiden. Zudem bedarf es im Unterschied zu den direkten Bundessteuern für den Steuererlass der Mehrwertsteuer keiner Koordination mit den kantonalen Steuerbehörden. Ausführungsbestimmungen auf Stufe Verordnung, wie sie für die direkte Bundessteuer bestehen (vgl. Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994) sind deshalb für die Mehrwertsteuer nicht erforderlich.

6. Titel: Entlastung von der Mehrwertsteuer für Begünstigte, die gemäss GSG von der Mehrwertsteuer befreit sind

Die Artikel 143–150 entsprechen den bisherigen Artikeln 20–27a aMWSTGV. Angepasst wurden einzige die Verweise. Diese Bestimmungen wurden im Rahmen des Erlasses der Gaststaatverordnung vom 7. Dezember 2007 (GSG) vollständig überarbeitet und sind seit 1. Januar 2008 in Kraft. Die Artikel 143–150 stützen sich auf Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG, welcher dieselbe Delegationsnorm enthält, wie sie im bisherigen Recht gestützt auf das GSG in Artikel 90 Absatz 2 Buchstaben a per 1. Januar 2008 eingefügt wurde.

7. Titel: Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland

Art. 151 Anspruchsberechtigte

(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Absatz 1 legt den Kreis der Vergütungsberechtigten fest. Dazu gehört auch, dass die Sitzstaaten der Anspruchsberechtigten gegenüber der Schweiz Gegenrecht gewähren. Deshalb wurde diese Voraussetzung, die bisher in Absatz 3 genannt war, den anderen Voraussetzungen von Absatz 1 angefügt (*Absatz 1 Buchstabe e*).

Absatz 2: Grundsätzlich ist das Vergütungsverfahren nicht anwendbar, wenn der Antragsteller oder die Antragstellerin im Inland Lieferungen oder Dienstleistungen erbringt. Ausnahmen bestehen einzig dann, wenn der Antragsteller oder die Antragstellerin gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffern 5, 6 und 7 MWSTG von der Steuer befreite Beförderungen ausführt oder Dienstleistungen erbringt, für welche nach

Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG der Empfänger oder die Empfängerin die Bezugsteuer entrichtet hat. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und keine ungewollten Anreize zu schaffen, wurde auf eine Ausweitung der Ausnahme auf das Erbringen von Lieferungen nach Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG verzichtet.

Art. 152 Gegenrecht

(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Dieser Artikel ist neu. *Absatz 1* schreibt die bisher geltende Praxis auf Stufe Verordnung fest.

Absatz 2 informiert die Gesuchsteller über das Bestehen einer Liste der Staaten, mit welchen eine Gegenrechtserklärung ausgetauscht wurde. Eine solche Liste wurde auch bis anhin geführt.

Art. 153 Umfang der Steuervergütung

(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Absatz 1 ersetzt die bisher geltenden Absätze 1–3 des Artikels 29 aMWSTGV. Das Vorsteuervergütungsverfahren schafft die Möglichkeit, Unternehmen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen zu vergüten. Es tritt an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Um sicherzustellen, dass für die Gewährung der Steuervergütung für Unternehmen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die gleichen Voraussetzungen und Einschränkungen gelten wie für den Vorsteuerabzug, wird auf das Vorsteuerabzugsrecht nach den Artikeln 28–30 MWSTG verwiesen. Mit dem Unterlassen von Wiederholungen der Regelungen im Gesetz sollen Lücken vermieden werden.

Absätze 2 und 3 entsprechen den bisherigen Absätzen 4 und 5 von Artikel 29 aMWSTGV. Absatz 2 wurde um Organisatoren von Veranstaltungen ergänzt, da diese in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG ebenfalls zusammen mit den Reisebüros genannt werden.

Art. 154 Vergütungsperiode

(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Dieser Artikel entspricht dem bisherigen Artikel 30 aMWSTGV.

Art. 155 Verfahren

(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Absatz 1 baut auf dem bisherigen Artikel 31 Absatz 1 aMWSTGV auf. Ergänzt wurde er mit Regelungen aus der Praxis, welche neu auf Stufe Verordnung festgeschrieben werden. Es wird nicht mehr von Anträgen, sondern vom Antrag gesprochen, weil gemäss bisheriger Praxis nur ein Antrag auf Steuervergütung im Kalenderjahr möglich war und dies so weitergeführt wird.

Absatz 2 nennt als Voraussetzung für das Eintreten auf einen Vergütungsantrag, dass ein vollständig ausgefülltes Formular vorliegen muss und stellt somit klar, dass das bloss Einsenden von Belegen nicht ausreichend ist.

Absatz 3 entspricht dem bisherigen Absatz 2 des Artikels 31 aMWSTGV.

Absatz 4 stellt klar, dass wie bis anhin Kassenzettel für das Vergütungsverfahren nicht ausreichend sind.

Art. 156 Vergütungszins
(Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Dieser Artikel ist neu. Entsprechend der EU-Regelung wurde die Frist auf 180 Tage verlängert. Eine Verzinsung wird künftig davon abhängig gemacht, ob der entsprechende Staat Gegenrecht gewährt. Im Moment sehen lediglich Belgien, Italien und Spanien eine Verzinsung vor.

8. Titel: Konsultativgremium

Art. 157 Stellung
(Art. 109 MWSTG)

Künftig wird das MWST-Konsultativgremium in der Form der ausserparlamentarischen Kommission gemäss Artikel 57a RVOG bestehen. Für Gremien, welche nicht bloss zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe während beschränkter Zeit konstituiert werden, sondern der Verwaltung dauern beratend zur Seite stehen, sieht das Bundesrecht keine andere Form mehr vor. Das Konsultativgremium untersteht den Regeln des RVOG, welche durch die folgenden Bestimmungen konkretisiert werden. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung berät das Konsultativgremium neben den Praxispublikationen künftig auch Anpassungen des Gesetzes und der gestützt darauf erlassenen Ausführungsbestimmungen.

Art. 158 Zusammensetzung der Kommission
(Art. 109 MWSTG)

Dieser Artikel entspricht grundsätzlich Artikel 4 der bisherigen Geschäftsordnung und nennt die Zusammensetzung des MWST-Konsultativgremiums. Gemäss RVOG erfolgt die Wahl des MWST-Gremiums allerdings neu durch den Bundesrat.

Art. 159 Arbeitsweise und Sekretariat
(Art. 109 MWSTG)

Dieser Artikel entspricht grundsätzlich Artikel 5 und 6 der bisherigen Geschäftsordnung.

Art. 160 Stellungnahmen und Empfehlungen
(Art. 109 MWSTG)

Dieser Artikel entspricht Artikel 7 der bisherigen Geschäftsordnung.

Art. 161 Entscheidkompetenz
(Art. 109 MWSTG)

Dieser Artikel entspricht Artikel 8 der bisherigen Geschäftsordnung und stellt klar, dass keine gesetzliche Grundlage gemäss Artikel 57a Absatz 2 RVOG besteht, welche dem Konsultativgremium Entscheidkompetenz überträgt.

Art. 162 Amtsgeheimnis und Information
(Art. 109 MWSTG)

Gemäss Artikel 109 Absatz 2 MWSTG berät das Konsultativgremium künftig auch Anpassungen des Gesetzes sowie gestützt darauf erlassene Ausführungsbestimmungen, weshalb eine obligatorische Veröffentlichung der dem Konsultativgremium zugestellten Entwürfe gegen das Öffentlichkeitsgesetz verstossen würde. Deshalb gilt der Grundsatz der Vertraulichkeit. Davon ausgenommen sind Entwürfe für Praxisfestlegungen, welche wie bis anhin in dem Zeitpunkt zu veröffentlichen sind, in dem die Einladung zur Sitzung, an der diese voraussichtlich verabschiedet werden, an die Mitglieder des Konsultativgremiums versendet werden. Dadurch wird sichergestellt, dass die ESTV keine nicht öffentlichen Praxisfestlegungen erlässt.

9. Titel: Schlussbestimmungen

1. Kapitel: Aufhebung und Änderung bisherigen Rechts

Art. 163

Dieser Artikel hebt die bisher geltende Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz auf.

2. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Art. 164 Subsidiäre Haftung bei der Zession
(Art. 15 Abs. 4 MWSTG)

Die Rahmenbedingungen und somit allfällige gesetzliche Haftungsgrundlagen müssen bei Abschluss von Dauerschuldverhältnissen bekannt sein. Aus diesem Grund finden die Bestimmungen über die Haftung des Zessionars erst auf künftig zustande gekommene Zessionen und Globalzessionsvereinbarungen Anwendung.

Art. 165 Einlageentsteuerung

(Art. 32 MWSTG)

Künftig sind die Vorsteuern nur noch beim Erhalt von Subventionen entsprechend zu kürzen. Erfolgt ein Zufluss anderer nicht als Entgelt geltende Mittel, wie sie in Artikel 18 Absatz 2 MWSTG exemplarisch aufgezählt werden, bleibt dies ohne Einfluss auf die im unternehmerischen Bereich anfallenden Vorsteuern. Mittelzuflüsse, welche unter bisherigem Recht eine Vorsteuerkürzung nach sich zogen, künftig jedoch keinen Einfluss mehr auf die Vorsteuern haben werden, berechtigen jedoch nicht zur Vornahme einer Einlageentsteuerung. Artikel 113 Absatz 2 MWSTG gilt ausschliesslich in Bezug auf Leistungen, für welche bisher kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand und künftig – beispielsweise wegen einem Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht – zum nachträglichen Vorsteuerabzug berechtigen. Die bisherige Vorsteuerabzugskürzung beim Erhalt von nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen erfolgte vollkommen unabhängig von der Steuerbarkeit der damit finanzierten Leistungen. Es findet somit kein Wechsel vorsteuerbelasteter Leistungen von einem nichtsteuerbaren in einen steuerbaren Bereich statt, weshalb die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung keine Anwendung finden können. Dies gilt ebenfalls für eigene Leistungen, auf welche unter bisherigem Recht die Baueigenverbrauchsbesteuerung Anwendung gefunden hat. Mit dieser Übergangsbestimmung wird dies explizit in der Verordnung festgehalten.

Art. 166 Wahlmöglichkeiten

(Art. 37 und 114 MWSTG)

Absatz 1: Mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes beginnen die Fristen gemäss Artikel 37 Absatz 4 MWSTG für den Wechsel von der effektiven zur Saldosteuersatzmethode und umgekehrt neu zu laufen. Jede steuerpflichtige Person, welche in den Jahren 2008 und 2009 nicht mehr als 5 Millionen Franken steuerbaren Umsatz und nicht mehr als 100 000 Franken Steuerzahllast aufgewiesen hat, kann sich also ab dem 1. Januar 2010 der Saldosteuersatzmethode unterstellen. Dabei spielt es keine Rolle, wie lange die steuerpflichtige Person nach der effektiven Methode abgerechnet hat. Umgekehrt kann jede im Jahr 2009 mit der Saldosteuersatzmethode abrechnende Person auf den 1. Januar 2010 zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln.

Absatz 2: Mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes beginnen auch die Fristen gemäss Artikel 98 Absatz 2 für den Wechsel von der effektiven zur Pauschalsteuersatzmethode und umgekehrt neu zu laufen. Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen gemäss Artikel 37 Absatz 5 MWSTG, die im Jahr 2009 nach der effektiven Methode abgerechnet haben, können sich ab 1. Januar 2010 der Pauschalsteuersatzmethode unterstellen. Wer sich unterstellt, kann frühestens auf den 1. Januar 2013 wieder zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln. Wer auf eine Unterstellung per 1. Januar 2010 verzichtet, muss ab diesem Zeitpunkt mindestens 10 ganze Steuerperioden effektiv abrechnen, bevor ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode möglich ist. Umgekehrt kann jede im Jahr 2009 mit der Pauschalsteuersatzmethode abrechnende Person auf den 1. Januar 2010 zur effektiven Abrechnungsmethode wechseln.

Absatz 3: In der Regel haben die steuerpflichtigen Personen, die von der effektiven Abrechnungsmethode zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen oder Pauschalsteuersätzen wechseln wollen, eine Frist von 60 Tagen nach Beginn der Steuerperiode, ab welcher der Wechsel erfolgen soll, einzuhalten. Beim Übergang zum neuen Gesetz geht nun jedoch die in Artikel 114 Absatz 2 MWSTG enthaltene Frist von 90 Tagen der 60-Tage-Frist vor.

3. Kapitel: Inkrafttreten

Art. 167

Die Ausführungsbestimmung in Artikel 76 zu Artikel 34 Absatz 3 MWSTG soll gleichzeitig mit der Gesetzesbestimmung in Kraft treten. Das Inkrafttreten wird vom Bundesrat bestimmt und ist voraussichtlich frühestens auf Anfang 2012 möglich.