

Blickpunkt Mehrwertsteuer

Von der idealen Mehrwertsteuer zur Mini-Teilrevision

Die Mehrwertsteuer hat sich zu einer Dauerbaustelle entwickelt. Für Steuerpflichtige, die sich nicht ständig mit dieser Materie befassen, ist es praktisch unmöglich, den Überblick zu behalten. Der vorliegende Beitrag will dem Leser in geraffter Form einen Überblick über das Gesetzgebungsverfahren im Bereich MWST verschaffen und aufzeigen, wohin die Reise geht.

1 Vorgeschichte

1.1 Botschaft zur Vereinfachung der MWST

In einer Pressemitteilung vom 16. August 2005 liess der damalige Bundesrat Merz verkünden, dass der Bundesrat mittelfristig die ideale Mehrwertsteuer anstrebe. Dies bedinge die Einführung eines Einheitssatzes sowie die Abschaffung aller 25 Ausnahmen (Anmerkung des Autors: heute 29 Ausnahmen) von der Mehrwertsteuerpflicht. Damit werde das Steuersystem wesentlich vereinfacht¹.

Am 25. Juni 2008 verabschiedete der Bundesrat seine Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer². Die Botschaft war in zwei Teile gegliedert. *Teil A* enthielt ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz mit 50 materiellen Änderungen. Primäres Ziel des Teils A war es, die Hand-



Felix Geiger

Rechtsanwalt, MWST-Experte FH
Partner VAT Consulting AG Basel/Zürich
Herausgeber OF-MWST-Kommentar
felix.geiger@vat-consulting.ch

habung der Mehrwertsteuer zu vereinfachen und die Unternehmen administrativ zu entlasten. In *Teil B* waren die politisch umstrittenen Änderungen enthalten. Zu diesen gehörten einerseits die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes und andererseits die Abschaffung der meisten SteuerAusnahmen (sog. unechte Steuerbefreiungen). In der Folge beschloss das Parlament, den politisch weniger umstrittenen Teil A der Reform vorzuziehen. Am 12. Juni 2009 haben die beiden Räte das totalrevidierte Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) verabschiedet. Dieses ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten.

1.2 Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der MWST

Am 23. Juni 2010 unterbreitete der Bundesrat dem Parlament seine Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer³. Diese sah eine Teilrevision des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG mit einem einheitlichen Steuersatz und der Abschaffung zahlreicher SteuerAusnahmen vor.

¹ http://www.admin.ch/cp/d/4301f72c_1@fwsrvg.html.

² BBl 2008 6885.

³ BBl 2010 5397.

Mit Beschluss vom 21. Dezember 2011 hat der Nationalrat den Vorschlag des Bundesrates definitiv verworfen, zwecks Vereinfachung der Mehrwertsteuer einen einheitlichen Steuersatz einzuführen und 21 von insgesamt 29 Ausnahmebestimmungen aufzuheben. Stattdessen hat er dem Bundesrat den Auftrag erteilt, eine Vorlage für eine MWST-Revision nach dem Zwei-Satz-Modell auszuarbeiten und den Katalog mit den Steuerausnahmen gegenüber dem Gesetzesentwurf vom 25. Juni 2008 zu erweitern. Der Auftrag war mit der Auflage verbunden, Steuererhöhungen zu vermeiden⁴.

1.3 Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der MWST (Zwei-Satz-Modell)

Am 30. Januar 2013 hat der Bundesrat seine Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer⁵ verabschiedet. Wie vom Nationalrat verlangt, sieht die vom Bundesrat vorgeschlagene Teilrevision des MWSTG ein Zwei-Satz-Modell vor. Im Vergleich zum geltenden Recht beschränkt sich der Gesetzesentwurf zudem auf die Streichung einiger weniger Steuerausnahmen. Darüber hinaus beantragt der Bundesrat diverse zusätzliche Änderungen, die u. a. mit parlamentarischen Vorstössen im Zusammenhang stehen. Andere Änderungsvorschläge sind primär gesetzesystematischer Natur und sollten keine Änderung der Rechtslage zur Folge haben.

Wie bereits bei der Zusatzbotschaft vom 23. Juni 2010 wurde trotz der Brisanz der vorgeschlagenen Änderungen auf die Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens verzichtet, da sich die Kantone, politischen Parteien, Verbände und interessierten Kreise bereits im Vorfeld der Totalrevision des MWSTG im Jahre 2007 vernehmen lassen konnten. Eine Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse zu Teil B findet sich in der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008⁶ (vgl. dazu Ziff. 1.1).

Inhaltsverzeichnis

- 1 **Vorgeschichte**
- 2 **Die wichtigsten Neuerungen gemäss Zusatzbotschaft**
- 3 **Finanzielle Auswirkungen**
- 4 **Aktueller Stand des Gesetzgebungsverfahrens**
- 5 **Fazit**

2. Die wichtigsten Neuerungen gemäss Zusatzbotschaft

2.1 Zwei-Satz-Modell

2.1.1 *Geltendes Recht*

Das geltende Recht kennt neben dem Normalsatz von 8,0% einen Sondersatz von 3,8% und einen reduzierten Satz von 2,5%.

Mit dem *reduzierten Satz* sollen in erster Linie Güter des täglichen Bedarfs aus sozialpolitischen Gründen steuerlich entlastet werden. Der Entlastungseffekt wirkt sich insbesondere bei Haushalten aus, die einen grossen Teil des Einkommens für lebensnotwendige Güter ausgeben müssen⁷.

Die Einführung eines Sondersatzes für Beherbergungsleistungen geht auf einen Bundesbeschluss vom 22. März 1996 zurück⁸. Dieser war vorerst bis zum 31. Dezember 2001 befristet. Aufgrund der schwierigen Situation der Hotellerie – insbesondere bedingt durch den starken Franken – hat der Nationalrat die Geltung am 16. April 2013 letztmals bis Ende 2017 verlängert. Es ist davon auszugehen, dass der Ständerat in der Sommersession dem Nationalrat folgen wird. Damit ist sichergestellt, dass die Hotellerie bis zum Inkrafttreten des teilrevidierten MWSTG weiterhin in den Genuss des Sondersatzes kommt.

2.1.2 Neuerungen

Die vom Bundesrat verabschiedete Zusatzbotschaft sieht – wie vom Nationalrat verlangt – nur noch zwei Steuersätze vor. Gemäss dem Zwei-Satz-Modell würden künftig Beherbergungsleistungen (Beherbergung in Hotels und Ferienwohnungen) nicht mehr zum Sondersatz von derzeit 3,8%, sondern zum reduzierten Satz besteuert. Die bisher zum Normalsatz besteuerten gastgewerblichen Leistungen würden – mit einer Ausnahme – ebenfalls zum reduzierten Satz besteuert.

Um die damit verbundenen Steuerausfälle in Höhe von 760 bis 810 Mio. Franken pro Jahr zu kompensieren, sollen nach dem Willen des Bundesrates andere Leistungen, die bisher zum reduzierten Satz besteuert wurden, neu dem Normalsatz unterliegen und/oder der reduzierte Steuersatz angehoben werden.

Gemäss der *Minimalvariante* (Hauptvariante) wäre der reduzierte Steuersatz von neu 2,8% nur noch auf gastgewerbliche Leistungen und Beherbergungsleistungen sowie auf die Lieferung von Wasser in Leitungen sowie von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen nach dem Lebensmittelgesetz anwendbar. Nahrungsmittel sind Erzeugnisse, die dem Aufbau oder dem Unterhalt des menschlichen Körpers dienen und nicht als Heilmittel angepriesen werden. Nicht als Nahrungsmittel gelten Genussmittel wie alkoholische Getränke sowie Tabak und andere Raucherwaren⁹. Gastgewerbliche Betriebe müssten somit neu unterscheiden, ob es sich bei den abgegebenen Getränken um alkoholische Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 Volumenprozent oder um Nahrungsmittel handelt.

Neu würden a) Vieh, Geflügel, Fische, b) Getreide, c) Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen etc., d) Futtermittel etc., e) Dünger, Pflanzenschutzmittel etc., f) Medikamente, g) Zeitungen, Zeitschriften, Bücher etc., f) nicht gewerbliche Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, g) kulturelle und sportliche

Veranstaltungen (soweit für deren Versteuerung optiert wurde) sowie h) Leistungen im Bereich der Landwirtschaft zum Normalsatz besteuert.

Durch die Reduktion der Anzahl Steuersätze würden neue Abgrenzungsprobleme entstehen. So etwa müsste bei der Abgabe von «Nahrungsmitteln» jeweils geprüft werden, ob diese als Heilmittel angepriesen werden und somit zum Normalsatz zu besteuern sind. Auch die Lieferung von Nahrungsmitteln für Futterzwecke würde zu neuen Abgrenzungsproblemen führen.

Bei der *Maximalvariante* würde der Katalog der zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen nicht beschnitten, sondern lediglich um zwei Kategorien von Leistungen (gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen) ergänzt. Zur Kompensation der Steuerausfälle soll nach dem Willen des Bundesrates der reduzierte Steuersatz von derzeit 2,5% auf 3,8% angehoben werden.

2.2 Reduktion der Steuer- ausnahmen

Als weitere Neuerung sieht die vom Bundesrat verabschiedete Zusatzbotschaft die Aufhebung von lediglich drei Steuerausnahmen vor. Wie vom Nationalrat verlangt, sind – im Unterschied zum Gesetzesentwurf in der Fassung vom 23. Juni 2010 – das Gesundheitswesen, das Bildungswesen, die Kultur, die Leistungen und Veranstaltungen im Sportbereich sowie die wohltätigen Institutionen von der Neuerung nicht mehr betroffen¹⁰.

Bei der Ausarbeitung des Gesetzesentwurfs ist der Bundesrat vom heute geltenden Ausnahmekata-

⁴ S. AB 2010 N 2072.

⁵ BBl 2013 1481.

⁶ BBl 2008 7055 ff.

⁷ FELIX GEIGER, OFK-MWSTG, Art. 25 N 5 mit Verweisen.

⁸ AS 1996 2379.

⁹ FELIX GEIGER, OFK-MWSTG, Art. 25 N 8.

¹⁰ s. AB 2010 N 2072.

log in Art. 21 Abs. 2 MWSTG ausgegangen und hat diejenigen Ausnahmebestimmungen gestrichen, die im Rückweisungsantrag nicht namentlich genannt sind.

Von der Streichung betroffen ist u.a. *die Beförderung von Gegenständen, die gemäss Postgesetz unter die reservierten Dienste* fallen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG). Angesichts des Umstandes, dass die Post diese Dienstleistungen bereits heute freiwillig der MWST unterstellt hat, dürfte die Aufhebung dieser Ausnahmebestimmung kaum Anlass zu Diskussionen geben.

Neu soll auch die *Lieferung von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert* (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 22 MWSTG) besteuert werden. Als Folge davon gilt es auch die Einfuhr solcher Wertzeichen der Steuer zu unterstellen (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Auch diese Änderung dürfte wenig politischen Zündstoff enthalten. Schliesslich soll auch die *Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit* (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 29 MWSTG) nicht mehr von der Steuer ausgenommen sein. Insbesondere für internationale Schiedsgerichte, die ihre Leistungen an im Ausland domizilierte Leistungsempfänger erbringen, ergeben sich keine steuerlichen Nachteile, da ihre Leistungen gemäss der Grundregel in Art. 8 Abs. 1 MWSTG (= Empfängerortsprinzip) im Ausland als erbracht gelten und somit nicht der Schweizer MWST unterliegen. Auf der anderen Seite sind sie neu berechtigt, die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuer geltend zu machen.

2.3 Weitere Änderungen

Schliesslich beantragt der Bundesrat in seiner Zusatzbotschaft noch weitere Änderungen, die sich in drei Kategorien einteilen lassen.

2.3.1 Änderungen aufgrund parlamentarischer Vorstösse

Am 17. März 2010 hat Frau Nationalrätin Fässler-Osterwalder die Motion «Mehrwertsteuer.

Kunstgegenstände sind keine Gebrauchtgegenstände» (10.3161) eingereicht. Der parlamentarische Vorstoss verlangt, dass der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung dahingehend ändere, dass Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten nicht mehr als Gebrauchtgegenstände gelten. Damit soll dem besonderen Umstand Rechnung getragen werden, dass solche Gegenstände – im Unterschied zu gewöhnlichen Gebrauchtgegenständen – oftmals nicht mit MWST belastet sind (z. B. Erwerb von Antiquitäten vor Einführung der MWST oder Verkauf eines Kunstwerks durch Künstler) oder mit dem Alter an Wert gewinnen können. Die heutige Regelung ermöglicht dem Steuerpflichtigen einen fiktiven Vorsteuerabzug, obschon die fraglichen Gegenstände nicht bzw. nur in unbedeutendem Umfang mit MWST belastet sind. Gemäss Schätzungen können die Steuerausfälle bis zu 90 Mio. Franken pro Jahr ausmachen. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, in einem neuen Art. 33a E-MWSTG für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten die Margenbesteuerung wieder einzuführen.

Am 17. März 2011 hat Herr Ständerat Hess die Motion «Mehrwertsteuergesetz. Artikel 89 Absatz 5 ersatzlos streichen» (11.3185) eingereicht. Mit der Motion soll vermieden werden, dass Erben unerwartet mit Mehrwertsteuerforderungen konfrontiert werden, obschon diese nicht ins öffentliche Inventar aufgenommen worden sind. Anstelle der ersatzlosen Streichung des Art. 89 Abs. 5 MWSTG schlägt der Bundesrat nunmehr vor, dass die ESTV verpflichtet wird, ihre Steuerforderungen im Konkurs oder der Nachlassstundung eines Steuerpflichtigen in öffentliche Inventare oder auf Rechnungsrufe einzugeben.

2.3.2 Wesentliche Änderungen auf Antrag des EFD

Der Bundesrat schlägt u. a. vor, die Zusammenarbeit von Gemeinwesen steuerlich zu erleichtern (Art. 12 und Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 und 28^{bis}

und Abs. 6 E-MWSTG). Damit sollen Zielkonflikte zwischen der grundsätzlich wünschenswerten Zusammenarbeit der Gemeinwesen und der Besteuerung von Leistungen zwischen Gemeinwesen bei der MWST reduziert werden. Die steuerliche Privilegierung der Gemeinwesen ist insofern politisch brisant, als Nichtgemeinwesen, die gleichartige Leistungen erbringen, ihre Leistungen zum Normalsatz versteuern müssen.

Anlass zu Diskussionen dürfte die vom Bundesrat vorgeschlagene Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist auf 15 Jahre geben (Art. 42 E-MWSTG), wie sie vor dem 1. Januar 2010 gegolten hat. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass sich die MWST-Kontrolle i. d. R. auf die fünf zurückliegenden Jahre erstreckt und deshalb die Gefahr besteht, dass ein Rechtsmittelverfahren nicht rechtzeitig, d. h. vor Ablauf der heute geltenden 10-jährigen absoluten Verjährungsfrist abgeschlossen werden kann.

2.3.3 Gesetzessystematisch bedingte Änderungen

Schliesslich sind in der Zusatzbotschaft noch diverse gesetzessystematisch bedingte Änderungen enthalten, die derzeit auf Verordnungsstufe oder in den Verwaltungspublikationen der ESTV geregelt sind. Mit der Aufnahme dieser Regelungen ins Gesetz sollen die Systematik und Verständlichkeit des Gesetzes verbessert und Rechtssicherheit geschaffen werden. Die Auflistung dieser Änderungen würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen. Es wird deshalb lediglich auf die Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln in Ziff. 2 der Zusatzbotschaft vom 30. Januar 2013 verwiesen.

3 Finanzielle Auswirkungen

Gemäss Schätzungen führt die Besteuerung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen zum reduzierten Satz zu jährlichen Mindereinnahmen von 760 bis 810 Mio. Franken. Um die

Mindereinnahmen zu kompensieren, soll nach dem Willen des Bundesrates der reduzierte Steuersatz je nach Variante auf 2,8 bzw. 3,8% angehoben werden. Gemäss den Berechnungen des Bundesrats sollte die Teilrevision keine einschneidenden Auswirkungen auf die Privathaushalte haben.

Die AHV und die IV sind an den MWST-Erträgen anteilmässig beteiligt. Die Einführung des Zwei-Satz-Modells hat trotz der Erhöhung des reduzierten Steuersatzes Mindereinnahmen für die AHV und die IV gegenüber dem geltenden Recht zur Folge. Am höchsten wären diese Mindereinnahmen, wenn viele Leistungen dem reduzierten Steuersatz unterstellt sind und der reduzierte Steuersatz auf 3,8% erhöht wird: Für die AHV ergäben sich Mindereinnahmen von 84 Mio. Franken und für die IV solche von 44 Mio. Franken. Als Ausgleich sieht der Bundesrat vor, im Rahmen einer Verfassungsänderung den Anteil der AHV an den MWST-Erträgen aus dem reduzierten Steuersatz von 0,3 auf 0,5 Prozentpunkte anzuheben. Eine entsprechende Anpassung für die IV erübrigt sich nach Auffassung des Bundesrates, da die IV nur bis Ende 2017 über die MWST zusatzfinanziert wird und die vorliegende Reform nicht wesentlich früher in Kraft treten würde¹¹.

4 Aktueller Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Anlässlich ihrer Sitzung vom 22. April 2013 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) mit 16 zu 7 Stimmen bei einer Enthaltung beschlossen, auf die Vorlage zur Einführung des Zwei-Satz-Modells nicht einzutreten. Der Nichteintretensentscheid wird damit begründet, dass die Mehrheit der Kommission keinen Nutzen in der Einführung eines Zwei-Satz-

¹¹ <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47598>.

Modells sehe. Die damit verbundene administrative Vereinfachung falle zu gering aus, um die «massiven sozialen Auswirkungen» rechtfertigen zu können. Auch bei der Landwirtschaft wäre mit hohen Zusatzkosten zu rechnen.

Aufgrund dieser neuen Erkenntnis will die WAK-N im Mai darüber beraten, ob sie der Volksinitiative von GastroSuisse einen indirekten Gegenorschlag gegenüberstellen will. Die Volksinitiative verlangt, dass Restaurationsleistungen künftig dem gleichen Mehrwertsteuersatz unterliegen wie Lebensmittel und Take-Away-Leistungen.

Angesichts des relativ klaren Ergebnisses ist damit zu rechnen, dass der *Nationalrat* in der Sommersession dem Antrag seiner Kommission auf Nichteintreten folgen wird. Es ist vorgesehen, dass der *Ständerat* das Geschäft in der Herbstsession behandelt. Sollte dieser ebenfalls Nichteintreten beschliessen, wäre das Reformprojekt definitiv gescheitert. Sollte der *Ständerat* Eintreten beschliessen, ginge das Geschäft nochmals an den *Nationalrat* zurück.

Aufgrund der neuesten Entwicklungen hat die WAK-N am 23. April 2013 eine Motion mit dem Titel «Anpassungen des Mehrwertsteuergesetzes» (13.3362) verabschiedet. Darin wird der Bundesrat beauftragt, dem Parlament eine kleine Revision des MWSTG zu unterbreiten. Diese soll die Punkte, die der Bundesrat im Rahmen der Botschaft über das Zwei-Satz-Modell thematisiert hat (Praxisnachvollzug etc.), nochmals aufgreifen. Weiter gilt es die Punkte, die vom MWST-Konsultativgremium in seinen Stellungnahmen vom 5. März 2013 und 19. April 2013 aufgegriffen worden sind, zu berücksichtigen. Schliesslich sollen die beiden parlamentarischen Initiativen Triponez vom 18. März 2002 mit dem Titel «Berufsunfallverhütungsmassnahmen. Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht» (02.413) und Frick vom 16. März 2011 mit dem Titel «Keine Mehrwertsteuer auf Gönnerbeiträgen an gemeinnützige Organisationen» (11.440) Eingang in die neue Botschaft finden.

Die *parlamentarische Initiative von Herrn Nationalrat Triponez* verlangt, dass Art. 21 Abs. 2 MWSTG durch eine zusätzliche Ausnahmerebestimmung ergänzt wird. Danach soll der aus dem Prämienzuschlag nach Art. 87 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung finanzierte Vollzug der Bestimmungen über die Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten, soweit er direkt von den Durchführungsorganen des Arbeitsgesetzes vom 13. März 1964 und von der SUVA wahrgenommen wird, von der Steuer ausgenommen sein.

Wie der Titel der zweiten *parlamentarischen Initiative* bereits besagt, sollen nach dem Willen von *Herrn Ständerat Frick* Gönnerbeiträge an gemeinnützige Organisationen wie die Schweizerische Rettungsflugwacht (Rega) nicht der MWST unterliegen. Um dies zu erreichen, soll der Begriff «Spende» in Art. 3 Bst. i MWSTG neu definiert werden.

5 Fazit

Das total revidierte MWSTG, das am 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist, hat für die Steuerpflichtigen wesentliche Erleichterungen gebracht. In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass das Gesetz diverse Mängel aufweist. Es ist deshalb zu begrüssen, dass der Gesetzgeber diese Mängel im Rahmen einer Teilrevision beseitigen will.

Hingegen stellt sich die Frage, ob es sinnvoll ist, den Steuerpflichtigen bereits in naher Zukunft wieder eine umfassende Revision des MWSTG (Zwei-Satz-Modell, Abschaffung diverser unechter Steuerbefreiungen) zuzumuten, die ungleich einschneidendere Auswirkungen haben dürfte als die Totalrevision. Es kommt hinzu, dass damit neue Abgrenzungsprobleme geschaffen werden. Es ist deshalb zu begrüssen, dass die WAK-N nicht auf die Vorlage des Bundesrates eingetreten ist und stattdessen dem Bundesrat den Auftrag erteilen will, eine Botschaft für eine kleine Revision des MWSTG auszuarbeiten.