

Herr Bundesrat Hans-Rudolf Merz
Eidgenössischen Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Bern / Zürich, 2. Juni 2006

Reform der MWST – Vorschläge für rasch umsetzbare Gesetzesänderungen

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Die Wirtschaft hat mit grossem Interesse den Bericht des Beauftragten des Bundesrats in Sachen Mehrwertsteuer (MWST), Herrn Peter Spori, zur Kenntnis genommen. Der Bericht zeigt verschiedene Möglichkeiten für eine grundlegende Vereinfachung der MWST auf, daneben verweist er auf weiteren Reformbedarf in zahlreichen punktuellen Bereichen. Die Wirtschaft geht mit dem Befund des Beauftragten einig, dass eine Totalreform der MWST heute unumgänglich ist, soll den berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen umfassend Rechnung getragen werden. Nebst einer Revision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) braucht es dazu auch weitgehende Anpassungen im praktischen, umsetzungsbezogenen Bereich, einschliesslich von Verbesserungen bei der Steuerkultur (Beziehungen zwischen der Steuerbehörde und den Steuerpflichtigen) sowie von Vereinfachungen im Bereich der amtlichen Publikationen. Die Wirtschaft begrüsst in diesem Sinn die auf den 1. Juli 2006 geplante Änderung der Verordnung zum MWSTG und unterstützt ausdrücklich weitere Massnahmen zur Praxisvereinfachung.

Was die geplante Revision des MWSTG betrifft, begleitet die Wirtschaft diese Bemühungen seit geraumer Zeit. So besteht im Rahmen von economiesuisse eine Expertengruppe, die sich vertieft mit der Thematik auseinandersetzt und das beiliegende Papier erarbeitet hat. In der Expertengruppe sind Sachverständige folgender Organisationen vertreten:

- **economiesuisse**
- **Schweizerischer Gewerbeverband**
- **hotelleriesuisse**
- **Industrie-Holding**
- **Schweizerische Bankiervereinigung**
- **Schweizerischer Versicherungsverband**
- **Treuhand-Kammer**
- **Vereinigung der Privaten Aktiengesellschaften.**

Diese Expertengruppe hat als Reaktion auf den Schlussbericht Spori einen Katalog mit konkreten Vorschlägen für Gesetzesänderungen ausgearbeitet, die aus Sicht der vertretenen Organisationen

besonders dringlich sind (siehe Beilage). Es handelt sich um Vorschläge, die grösstenteils bereits im Bericht „10 Jahre MWST“ des Bundesrats aufgeführt waren und nun auch zum Teil wieder im Schlussbericht Spori als punktuelle Änderungsvorschläge erscheinen. Die Vorschläge betreffen ausschliesslich rasch umsetzbare Massnahmen, von denen davon ausgegangen wird, dass sie politisch kaum bestritten und ohne Anpassung des MWST-Satzes umsetzbar sind.

Die Vorschläge werden ferner von folgenden Organisationen unterstützt:

- **ASTAG**
- **Auto Gewerbe Verband Schweiz**
- **Chambre vaudoise des arts et métiers**
- **Coiffure Suisse**
- **Gastrosuisse**
- **Kantonaler Gewerbeverband Luzern**
- **Schweizerischer Bäcker-Konditorenmeister-Verband**
- **Schweizerischer Baumeisterverband**
- **Union suisse des fiduciaires**
- **Verband Schweizerischer Getränkegrossisten**
- **Veledes.**

Wir schlagen Ihnen, Herr Bundesrat, folgende dringlichen und rasch umsetzbaren Massnahmen zur Berücksichtigung im Rahmen der geplanten Vernehmlassungsvorlage für eine Revision des MWST-Gesetzes vor:

- 1. Verbesserungen bei der Saldosteuersatzmethode (Umsatzlimiten und Fristen)**
- 2. Einschränkung der Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung**
- 3. Gewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Dividenden sowie dem Erwerb und der Veräusserung von Beteiligungen**
- 4. Empfängerortsprinzip bei Analyseleistungen**
- 5. Öffnung der Stellvertreterregelung**
- 6. Marktgerechter Verzugszinssatz**
- 7. Verkürzung der Verjährungsfrist**
- 8. Erhöhter Rechtsschutz nach MWST-Revisionen**

Sie finden die Massnahmen in der beiliegenden Unterlage näher erläutert. Weitere punktuelle Änderungen, wie sie zum Beispiel im Schlussbericht Spori als Vorschläge aufgeführt werden (vgl. Anhang 6 des Schlussberichts), sind selbstverständlich denkbar und, soweit sie zu einer Vereinfachung und Verbesserung für die Steuerpflichtigen führen und rasch umgesetzt werden können, wünschbar.

Erlauben Sie uns, Herr Bundesrat, abschliessend den Hinweis, dass wir ein modulares Vorgehen, wie es im Schlussbericht Spori vorgeschlagen wird, ausdrücklich unterstützen. Dringende, eher „technische“ Reformen, wie die von uns vorgeschlagenen, und weitere zweckmässige Änderungen im punktuellen Bereich, sollten nicht auf die „lange Bank“ geschoben und vielmehr im Wege eines beschleunigten Verfahrens behandelt werden. Rasche Verbesserungen – auch auf Gesetzesebene – zugunsten der Steuerpflichtigen tun Not. Sie präjudizieren weitergehende Reformen in keiner Weise.

In welche Richtung sich die MWST weiter entwickeln soll, wird im Schlussbericht Spori grundsätzlich aufgezeigt. Wie verweisen an dieser Stelle auf einige Stichworte: neues Konzept für den Vorsteuerabzug einschliesslich einem generellen Verzicht auf Vorsteuerkürzungen bei Nicht-Entgelten; Wechsel zum Empfängerortsprinzip als Auffangregel; Exportbefreiung für steuerausgenommene Umsätze; weitgehen-

der Abbau formeller Tatbestandsvoraussetzungen, insbesondere bei Rechnungen; Ausrichtung einer Bezugsprovision; Senkung der Mindestumsatzgrenze. Diese und weitere im Schlussbericht Spori genannte Massnahmen zeigen den Handlungsbedarf exemplarisch auf. Eine weitgehende Neufassung des MWSTG erscheint mittelfristig unumgänglich.

Wir danken Ihnen für die wohlwollende Prüfung unserer Anliegen und erwarten gerne Ihre Antwort.

Freundliche Grüsse
Schweizerischer Gewerbeverband

economiesuisse

Dr. Pierre Triponez
Direktor

Dr. Rudolf Ramsauer
Vorsitzender der Geschäftsleitung

Beilage:

- Eingabe der Wirtschaft

Vorschläge der Wirtschaft für Massnahmen zur raschen Anpassung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG)

Die Vorschläge wurden von folgenden Organisationen ausgearbeitet:

- economiesuisse
- Schweizerischer Gewerbeverband
- hotelleriesuisse
- Industrie-Holding
- Schweizerische Bankiervereinigung
- Schweizerischer Versicherungsverband
- Treuhand-Kammer
- Vereinigung der Privaten Aktiengesellschaften

1. Verbesserungen bei der Saldosteuersatzmethode

1.1. Erhöhung der Umsatzgrenze für die Abrechnung nach Saldosteuerermethode

Vorschlag (Art. 59 Abs. 1 MWSTG Saldosteuersatzmethode):

„¹ Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als 5 Millionen Franken steuerbaren Umsatz tätigt, kann nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen.“

Begründung: Wir verweisen auf die Begründung im *Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der MWST (10 Jahre MWST)*, Ziff. 5.2.2.2, S. 90f.

1.2. Verkürzung der Frist für den Wechsel von der Saldosteuerermethode zur effektiven Methode

Vorschlag (Art. 59 Abs. 3 MWSTG Saldosteuersatzmethode):

„³ Die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersatz abrechnet, muss diese Abrechnungsart während mindestens eines Jahres beibehalten...“

Begründung: Wir verweisen auf die Begründung im *Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der MWST (10 Jahre MWST)*, Ziff. 5.2.1.3, S. 84f.

2. Einschränkung der solidarischen Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung

Vorschlag (Art. 32. Abs. 1 Bst. e MWSTG Mithaftung):

„^e jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte Person für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern; tritt eine Person aus der Gruppe aus, haftet sie nur noch für die Steuerschulden, die bei ihr während der Gruppenbesteuerung entstanden sind.“

Begründung: Wir verweisen auf die Begründung im *Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der MWST (10 Jahre MWST)*, Ziff. 5.2.2.1, S. 89f.

Diese Änderung wird auch im Bericht von P. Spori, dem Beauftragten in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006 vorgeschlagen (vgl. Ziffer 5.1.2. des Berichtes).

3. Gewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Dividenden bzw. dem Erwerb und der Veräusserung von Beteiligungen sowie im Rahmen von Umstrukturierungen

Vorschlag (Art. 38 Abs. 4 Vorsteuerabzug):

„^{4.} Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Dividendenerträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Beteiligungen und mit Umstrukturierungen nach Art. 47. Abs. 3 MWSTG berechtigen zum Vorsteuerabzug.“

3.1. Gewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Dividenden

Mit einer gesetzlichen Regelung muss klargelegt werden, dass Dividendenerträge für alle Gesellschaften - also auch für Holdinggesellschaften - nicht in die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen sind.

Begründung: Dividendenerträge stellen grundsätzlich keinen Umsatz i. S. des MWSTG, sondern eine Gewinnausschüttung an den Aktionär (Miteigentümer) dar. Somit sind Dividendenerträge im für die Kürzung des Vorsteuerabzugs massgebenden Umsatz grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Besteht der Geschäftszweck jedoch „u. a. im Halten von Beteiligungen“, sind nach der Auffassung der ESTV Dividendenerträge wie Nicht-Umsätze zu betrachten und für die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen.

Diese Auffassung wird in der Lehre zu Recht kritisiert. Dividenden stellen weder im Sinne der MWST noch aus handelsrechtlicher Sicht Umsätze dar, da sie ohne Gegenleistung vereinnahmt werden. Dividenden können zudem nicht mit Zinsen

verglichen werden, da der Eigenkapitalgeber im Unterschied zum Fremdkapitalgeber keinen unbedingten und verbindlichen Anspruch auf Auszahlung einer Dividende hat. Er hat lediglich die unbestimmte Möglichkeit, am Gewinn der Gesellschaft zu partizipieren. Zugleich trägt er jedoch das Verlustrisiko mit.

Selbst wenn es sich bei Dividenden um Umsätze handeln würde, liessen sich diese Umsätze weder unter eine der Ausnahmen von Art. 18 Abs. 19 MWSTG, noch unter eine der übrigen Ziffern des abschliessenden Ausnahmekatalogs von Art. 18 MWSTG subsumieren, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist bzw. für die eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist. Insbesondere stellen Dividenden kein Entgelt für eine als Nicht-Umsatz geltende "Tätigkeit" gem. Art. 38 Abs. 4 MWSTG dar, sondern sind Ausfluss des blossen Innehabens eines Rechtes. Die Auffassung der ESTV, wonach Dividenden als Nicht-Umsätze zu betrachten seien, für die eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist, verstösst somit gegen das MWSTG. Das Abstellen auf den statutarischen Geschäftszweck ist ferner kein taugliches Anknüpfungskriterium, da das Halten von Beteiligungen gleich wie der Erwerb von Immobilien als Nebenzweck in vielen Statuten standardmässig aufgeführt wird. Eine Qualifikation von Dividenden als Nicht-Umsätze, für die eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist, rein aufgrund des Geschäftszwecks ist sachwidrig.

Auch im EU-Mehrwertsteuerrecht stellen Dividenden gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit dar und fallen somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Die sich aus dem Halten von Beteiligungen ergebenden Dividenden liegen damit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs. Diese Auffassung folgt aus bestimmten Merkmalen von Dividenden. Zunächst setzt eine Dividendenausschüttung im Regelfall ausschüttungsfähige Gewinne voraus und ist somit von der Ertragsbilanz der Gesellschaft abhängig. Ferner bestimmt sich die jeweilige Höhe der Dividende nach der Art der Beteiligung, insbesondere der Art der Aktien, und nicht etwa nach der Identität des Inhabers einer Beteiligung. Schliesslich stellen Dividenden ihrem Wesen nach den Ertrag der Beteiligung an einer Gesellschaft dar und sind Ausfluss des blossen Innehabens eines Gegenstands. Aufgrund der Tatsache, dass die Höhe der Dividende teilweise vom Zufall abhängig ist und dass der Anspruch auf die Dividende lediglich Folge einer Beteiligung ist, besteht zwischen einer Dividende und einer allfälligen Dienstleistung der Holdinggesellschaft kein unmittelbarer Zusammenhang, der die Dividende als Gegenleistung für die Dienstleistung ausweisen würde. Erbringt eine Holdinggesellschaft gegenüber ihren Beteiligungen administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen, können die von den Beteiligungen ausgeschütteten Dividenden somit grundsätzlich nicht als Gegenleistung für diese Dienstleistungen angesehen werden. Dividenden sind deshalb bei der Berechnung des in der EU angewandten Pro-rata-Satzes der für die Kürzung des Vorsteuerabzuges massgeblich ist, unberücksichtigt zu lassen, da andernfalls der Zweck der völligen Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert, vereitelt würde.

Dividendenerträge müssen wie in der EU als Nicht-Umsätze qualifiziert werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und somit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs stehen. Die Praxis der ESTV führt für schweizerische Holdinggesellschaften zu nicht sachgerechten Ergebnissen und im Vergleich zu den

übrigen schweizerischen Gesellschaften und zu europäischen Holdinggesellschaften zu einer Ungleichbehandlung und damit zu Nachteilen.

3.2. **Gewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung von Beteiligungen bzw. im Rahmen von Umstrukturierungen**

Der Vorsteuerabzug muss auch auf Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Unternehmungen und Beteiligungen bzw. im Rahmen von Umstrukturierungen stehen, gewährt werden. Die sachlich nicht gerechtfertigte Unterscheidung in (für die MWST schädliche) Share-Deals und unproblematische Asset-Deals muss aufgegeben werden.

Begründung: Als die MWST in der Schweiz eingeführt wurde, war es das deklarierte Ziel, die Tax Occulte, d.h. die von den Unternehmern ungewollt zu tragende Schattensteuer in der Warenumsatzsteuer (endkonsumähnliche Belastungen auf betrieblichen Vorgängen) zu eliminieren. Demnach sollten betriebliche und geschäftsmässig begründete Vorgänge, welche nichts mit dem Endkonsum gemein haben, klarerweise von der Umsatzsteuer befreit sein.

Nach der bisherigen Auffassung der ESTV sind Vorsteuern auf Kosten, die anlässlich des **Kaufs** einer Beteiligung entstanden sind, nicht abzugsfähig. Diese Auffassung stützt sich darauf, dass der Kauf einer solchen Beteiligung zur Erzielung von Dividendenerlösen erfolgt, die als Nicht-Umsätze zu qualifizieren sind. Wie oben aufgeführt ist diese Auffassung nicht gesetzeskonform, da auch für Vorsteuern im Zusammenhang mit Dividendenerträgen eine Vorsteuerkürzung nicht gerechtfertigt ist. Vor diesem Hintergrund müssen Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen generell abzugsfähig sein, sofern der Kauf der Beteiligung erstens aus einem geschäftlichen Zweck erfolgt (bspw. Nutzung von Synergien), zweitens die Absicht besteht, in die Verwaltung der Beteiligung einzugreifen, und drittens die Kosten als geschäftsmässiger Aufwand verbucht werden.

Auch im EU-Mehrwertsteuerrecht stellt der Erwerb von Beteiligungen gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit dar und fällt somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Der EuGH hat implizit klargestellt, dass die Tatsache, dass die Kosten für den Erwerb von Beteiligungen auch dem nichtunternehmerischen Bezug von Dividenden dienen, unbeachtlich ist und insoweit keine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.

Der **Verkauf** von Beteiligungen stellt erst dann eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn damit eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen erfolgt, wie bspw. Umsätze bei Wertpapiergeschäften im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit. Für die Qualifikation als wirtschaftliche Tätigkeit kann es weder auf den Umfang eines Aktienverkaufs noch auf die Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften im Rahmen eines solchen Verkaufs ankommen.

Verkauft eine Holdinggesellschaft Beteiligungen, ist dieser Vorgang nach Auffassung der ESTV gemäss Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG als ausgenommener Umsatz zu qualifizieren und führt entsprechend zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs, da der

Geschäftszweck der Holdinggesellschaft „u.a. auch im Halten von Beteiligungen“, besteht. Der Verkauf von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft führt somit im Gegensatz zu Verkäufen durch Gesellschaften mit einem anderen Gesellschaftszweck zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Innerhalb der einschlägigen MWST Broschüren hat die ESTV signalisiert, dass es offenbar Spielraum bei der Interpretation des Gesetzes gibt. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf Spezialbroschüre Nr. 06 (SR 610.530-06), Ziff. 1.2.2.7, wo die ESTV festhält: „Im Sinne eines Entgegenkommens sind die Einnahmen aus dem Verkauf derartiger Anteile bei der Kürzung des Vorsteuerabzugs allerdings nicht zu berücksichtigen, sofern es sich bei diesem Verkauf um einen einmaligen Geschäftsvorfall handelt [...]“.

Der Gesetzgeber hat in Art. 47 Abs. 3 MWSTG zum Ausdruck gebracht, dass er **Umstrukturierungen** aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht behindern will und hat mit dem Instrument der Meldung anstelle der Steuerentrichtung bei Umstrukturierungen innerhalb des Mehrwertsteuergesetzes selbst eine effiziente Möglichkeit geschaffen, den mehrwertsteuerlichen Verrechnungsposten zwischen steuerpflichtigen Unternehmen auf einfache Weise und ohne finanziellen Aufwand „erledigen“ zu können.

Bei Umstrukturierungen und beim Kauf und Verkauf von massgeblichen Beteiligungen werden aus wirtschaftlicher Sicht Teil- resp. Gesamtvermögen unter Steuerpflichtigen übertragen und es handelt sich eigentlich immer um betriebswirtschaftlich motivierte, operative Vorgänge. Letztlich könnten solche Transaktionen immer auch über steuerbare und somit mehrwertsteuerlich unproblematische Asset-Deals erreicht werden. Ob das Ziel auf dem Wege eines „Asset Deals“ oder aber eines „Share Deals“ erreicht wird, ist aus wirtschaftlicher Sicht letztlich nicht von Belang. Entscheidend ist, dass eine Unternehmung oder ein Konzern ein Geschäft resp. eine Division möglichst steuerneutral übertragen können muss. Dass der Gesetzgeber derartige Vorgänge nicht behindern will, wurde jüngst insbesondere durch die Inkraftsetzung des Fusionsgesetzes eindrücklich dokumentiert. Die Wirtschaft muss sich frei und ohne künstlich geschaffene Transaktionshemmnisse bewegen und entwickeln können. Alle an Umstrukturierungen beteiligten Steuerarten haben diesen Punkt erkannt und auch nachvollzogen. So können Umstrukturierungen sowohl unter dem Recht der Direkten Bundessteuer als auch aus Sicht der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben grundsätzlich steuerneutral durchgeführt werden. Diesen über allem stehenden Grundsatz haben auch die Kantone und die Gemeinden in ihre Steuerrechte übernommen.

Es kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, betriebswirtschaftlich motivierte und notwendige Umstrukturierungen mit einer Konsumsteuer zu belasten und so unnötige Hürden für die Wirtschaft zu schaffen, welche einer Tax Occulte gleichkommen, die wie erwähnt abgeschafft werden sollte.

Da der Ausgangszustand und der Endzustand einer Transaktion meist auf zwei oder mehr Wegen erreicht werden kann (Share-Deal vs. Asset-Deal) und es letztlich nur Ausfluss der Verhandlungsstärke der beiden Vertragspartner ist, in welcher Form die Transaktion abgewickelt wird, diese aber keinerlei Einfluss auf das Ziel und den

Zweck des Vorgangs insgesamt hat, ist es nicht sachgerecht und letztlich ein überspitzter Formalismus, wenn die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen einzig an der juristischen Form der Transaktion angeknüpft werden. In diesem Zusammenhang wird auch auf das am 1. Juni 2004 publizierte Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung zum Thema Umstrukturierungen verwiesen, speziell auf Ziff. 2.2.3., Ziff. 4.1.2.1.6., Ziff. 4.2.1.1. und auf Ziff. 4.3.2.13. des Kreisschreibens

Die unter Art. 18 Abs. 19 Bst. e MWSTG erwähnte Steuerausnahme kann sich aufgrund obiger Ausführungen inhaltlich nur auf eigentliche Wertschriftenkäufe resp. Verkäufe (Wertschriftenhandel (Trading) / Vermögensanlage) beziehen. So insbesondere wenn Bargeld in Wertschriften („Streubesitz“) und umgekehrt getauscht wird, um damit durch Kapitalgewinne wiederum Bargeld zu erzielen (Wertschriftenhandel i.e.S.). In diesem Zusammenhang hat die Eidg. Steuerverwaltung im Kreisschreiben Nr. 8 vom 21. Juni 2005 Kriterien entwickelt, um den gewerbsmässigen Wertschriftenhändler zu identifizieren. So sind z.B. insbesondere nachfolgende Kriterien für die Beurteilung ausschlaggebend:

- die Haltedauer der veräusserten Wertschriften
- die betragsmässige Summe aller Käufe und Verkäufe pro Kalenderjahr
- die Anlagen bzw. deren Transaktionen müssen grundsätzlich allen Anlegern zugänglich sein

Operativ resp. betrieblich motivierte Käufe und Verkäufe ganzer Unternehmungen oder Divisionen bzw. von massgeblichen Beteiligungen dürfen nicht mit „normalen“ Aktienverkäufen gleichgesetzt werden. Massgebliche Beteiligungen müssen als Teil- resp. Gesamtvermögen und nicht als Wertschriften i.S.v. Art. 18 Abs. 19 Bst. e MWSTG angesehen werden. Solche Transaktionen sind wie gezeigt nicht mit dem Wertschriftenhandel gleichzusetzen und unseres Erachtens geht es in diesem Zusammenhang auch nicht um jene Transaktionen, welche der Gesetzgeber in Art. 18 Abs. 19 Bst. e MWSTG regeln wollte.

Insbesondere bei konzerninternen Umstrukturierungen ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht angebracht. Holdinggesellschaften erzielen bei konzerninternen Verkäufen mitunter sehr hohe Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen, für die in der Regel keine oder allenfalls nur geringe vorsteuerbelastete Dienstleistungen von externen Beratern bezogen werden. Wird der gesamte Umsatz in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einbezogen, führt dies zu nicht sachgerechten Ergebnissen.

Die Praxis der ESTV, nach der aufgrund der Anzahl von Beteiligungsverkäufen bzw. aufgrund des Geschäftszwecks der Einbezug in die Vorsteuerkürzung unterbleibt, muss aufgegeben werden und durch eine klare gesetzliche Regelung ersetzt werden. Insbesondere ist es inhaltlich nicht korrekt und unseres Erachtens mit den Absichten des Gesetzgebers nicht vereinbar, wenn formaljuristische Spitzfindigkeiten für die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Umstrukturierung bzw. des Kaufs oder Verkaufs einer Beteiligung herangezogen werden und diese dadurch entsprechend erschwert und verteuert würden.

Umsätze im Zusammenhang mit dem Kauf und dem Verkauf von Beteiligungen bzw. im Rahmen von Umstrukturierungen dürfen generell nicht zu einer Kürzung des

Vorsteuerabzugs führen. Auf Kosten - insbesondere auch auf Due-Diligence-Kosten - welche im Rahmen der vorgängigen Prüfung eines Kaufs oder Verkaufs von Beteiligungen resp. im Zusammenhang mit Umstrukturierungen anfallen, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, auch wenn letztendlich der Kauf resp. Verkauf oder die Umstrukturierung nicht zustande kommt.

Diese Auffassung wird auch klar im Bericht von P. Spori, dem Beauftragten in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006 geteilt (vgl. Ziffer 3.4 und insbesondere Ziffer 3.4.3 des Berichtes).

4. Empfängerortsprinzip bei Analyseleistungen

Vorschlag (Art. 14 Abs. 1 MWSTG Ort der Dienstleistung):

Unterstellung unter das Empfängerortsprinzip nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG

Begründung: Für Analyseleistungen gilt heute, dass sie als an dem Ort erbracht werden, an dem der dienstleistende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Die Festlegung des Leistungsortes von Analyseleistungen folgt dem in Art. 14 Abs. 1 MWSTG festgelegten Erbringerortsprinzip. Demzufolge unterliegen auch durch inländische Unternehmen im Auftrag von Kunden mit Sitz im Ausland erbrachte Analyseleistungen der Steuer. Eine steuerliche Freistellung ist deshalb nicht möglich. Eine steuerliche Entlastung mittels Rückerstattungsverfahren wird jedoch nicht allen ausländischen Kunden gewährt. Eine Rückerstattung der Steuer ist nur möglich, sofern die Schweiz eine bilaterale Vereinbarung zur gegenseitigen Rückforderung der Mehrwertsteuer abgeschlossen hat.

Die Belastung des ausländischen Auftraggebers mit der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit Dienstleistungen im Bereich der Analyse erweist sich in der Praxis häufig für das in der Schweiz ansässige Unternehmen nicht als kostenneutral. Im Extremfall werden solche Aufträge in margensensitiven Tätigkeitsbereichen der Analyse gar nicht erst erteilt. Auftraggeber mit Sitz in EU-Ländern haben oft kein Verständnis für eine steuerliche Sonderregelung der Schweiz. Andere ausländische Leistungsempfänger, welche das System der MWST nicht kennen, weigern sich oft, die in Rechnung gestellte Steuer zu begleichen.

Um die Wettbewerbsverzerrung und den Standortnachteil bei Umsätzen aus Analyseleistungen bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zu beseitigen, sollten Dienstleistungen im Bereich der Analyse dem Empfängerortsprinzip gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG unterstellt werden.

5. Direkte und indirekte Stellvertretung

Vorschlag (Art. 11 MWSTG Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung):

„¹ Die Leistungen werden grundsätzlich derjenigen Person zugerechnet, welche nach Aussen als Leistungserbringer auftritt.

² Handelt jemand als Vertreter in fremden Namen wird die Leistung dem Vertretenen zugerechnet, falls der Nachweis der blossen Vermittlung erbracht wird. Dies ist der Fall, wenn der Vertreter

a. vor Abschluss des Vertrags einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffende Leistung im Namen und für Rechnung eines Dritten zu vermitteln; und

b. dem Leistungsempfänger ausdrücklich oder nach den Umständen bekannt gibt, dass er die betreffenden Leistungen in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet.“

Der Vorschlag entspricht inhaltlich der Regelung im Entwurf des Kompetenzzentrums MWST der Treuhand-Kammer für eine neues Bundesgesetz über die MWST.

Begründung: Gemäss heute geltender Regelung ist der Nachweis einer direkten Stellvertretung, der Voraussetzung dafür ist, dass ein vermittelter Umsatz nur beim Vertretenen angenommen und nicht zusätzlich beim Vertreter fingiert wird, komplex und in manchen Fällen kaum zu erbringen. Dies hat in der Vergangenheit immer wieder zu Steuernachforderungen bei Stellvertretern geführt und regelmässig die Steuerjustiz beschäftigt. Im Sinne der Vereinfachung der Steuer und zur Vermeidung von ausschliesslich in Formmängeln begründeten Steuernachforderungen besteht deshalb dringender Bedarf, die gesetzliche Grundlage zu vereinfachen (vgl. auch Ziff. 5.2.2 des Berichtes von P. Spori vom 12. Mai 2005). Der vorgeschlagene Gesetzestext stellt weiterhin sicher, dass Umsätze demjenigen zugerechnet werden, der nach aussen als Leistungserbringer auftritt, reduziert aber die Anforderungen an den Nachweis einer (direkten) Stellvertretung auf das für die korrekte Feststellung des Sachverhaltes notwendige Mass.

6. Marktgerechter Verzugszinssatz

Vorschlag (Art. 47 Abs. 2 MWSTG Entrichtung der Steuer):

Der Zinssatz für Verzugszinsen bei der MWST ist an die Regelung bei der direkten Bundessteuer anzupassen.

Begründung: Gemäss der heutigen Praxis haben MWST-Pflichtige der Eidgenössischen Steuerverwaltung einen Verzugszins von 5% p.a. auf Mehrwertsteuernachforderungen zu entrichten. Dieser fixe Zinssatz erfüllt nicht die Erfordernisse eines marktgerechten Verzugszinses sondern hat zu einem erheblichen Anteil pönalen Charakter.

Für die direkte Bundessteuer legt die Eidgenössische Steuerverwaltung schon seit längerer Zeit die anwendbaren Verzugs- und Rückererstattungszinssätze jeweils jährlich fest (letztmals mit Rundschreiben vom 31. Januar 2006). Dies erlaubt es einen sowohl für die Steuerpflichtigen, wie auch für die Steuerbehörden fairen Zinssatz anzuwenden. Die flexible Festlegung entspricht den realen Gegebenheiten im Kapitalmarkt.

Im Sinne der Steuergerechtigkeit sollte die Verzinsung bei der MWST angepasst werden an die Regelung bei der direkten Bundessteuer.

7. Verkürzung der Verjährungsfrist

Vorschlag (Art. 49 MWSTG Verjährung der Steuerforderung):

¹ Die Steuerforderungen einer Steuerperiode verjähren drei Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in denen sie entstanden sind.

² Die Verjährung kann nur durch eine ausdrückliche Erklärung die steuerpflichtige Person unterbrochen werden.

³ Die Verjährung steht still ab der Ankündigung einer Kontrolle oder dem Begehren der steuerpflichtigen Person um einen Entscheid, wobei der Friststillstand bis zum Entscheid der ESTV maximal zwei Jahre dauern kann. Sie steht weiter still während dem Einspracheverfahren, wobei der Friststillstand hier maximal ein Jahr dauern kann. Sie steht zudem still während der Dauer der Steuerjustizverfahren.

⁴ Der Stillstand wirkt gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen.

⁵ Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

⁶ Bis zum Eintritt der Verjährung kann auch die steuerpflichtige Person die von ihr eingereichten und bezahlten Abrechnungen korrigieren.“

Der Vorschlag entspricht inhaltlich im Wesentlichen der Regelung im Entwurf des Kompetenzzentrums MWST der Treuhand-Kammer für eine neues Bundesgesetz über die MWST.

Begründung: Solange die Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet ist, trägt der Unternehmer als Gehilfe des Fiskus das Risiko, dass die Veranlagung ungewollt nicht den Anforderungen der Praxis der eidgenössischen Steuerverwaltung entspricht. Das Unternehmerrisiko liegt mit anderen Worten bei der Selbstveranlagung darin, dass der Steuerpflichtige jederzeit damit rechnen muss, eine Ergänzungsabrechnung für die vergangenen fünf Jahre zu erhalten, falls die Mehrwertsteuer nicht korrekt abgerechnet wurde. Die Praxis der eidgenössischen Steuerverwaltung ist dermassen komplex, dass die Spezialisten der Verwaltung immer wieder neue Felder öffnen können, in welchen dem Steuerpflichtigen ein Fehler nachzuweisen ist. Selbst wenn schon eine Kontrolle stattgefunden hat, kann die Steuerverwaltung wieder auf die überprüfte Periode zurückkommen und weitere Nachbelastungen anordnen. Die nachzubehaltende Steuer kann das Unternehmen

kaum mehr an seine Abnehmer überwälzen. Die Steuer bleibt bei den Unternehmen hängen, anstatt auf den Konsum überwälzt werden zu können. Vorsichtige Unternehmen bilden deshalb Rückstellungen für dieses Risiko. Damit werden jedoch finanzielle Mittel nicht einer produktiven Verwendung zugeführt, sondern blockiert.

Mit der Verkürzung der Verjährungsdauer kann das Risiko für den Unternehmer, aufgrund ihm nicht bekannter Regelungen nicht überwälzbare Steuern nachzahlen zu müssen, verkleinert werden. Die Rechtssicherheit wird grösser.

8. Erhöhter Rechtsschutz nach MWST - Revisionen

Vorschlag (Art.62 Abs. 2 Überprüfung):

„Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist berechtigt, bei der steuerpflichtigen Person zwecks Klärung des Sachverhaltes Kontrollen durchzuführen. Zu diesem Zweck hat die steuerpflichtige Person der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Zugang zu ihrer Finanzbuchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren.

Eine Kontrolle beginnt mit der schriftlichen Ankündigung unter Angabe des zu prüfenden Zeitraums. Die schriftliche Ankündigung kann ausnahmsweise unterbleiben, wenn Kollusionsgefahr besteht.

Nach Beendigung der Kontrollhandlungen ist dem Steuerpflichtigen ein Kontrollbericht zuzustellen, zu dem er innerhalb von 60 Tagen Stellung nehmen kann. Die Kontrolle ist frühestens nach Ablauf dieser Frist jedoch spätestens innert 2 Jahren seit Ankündigung mit einem Entscheid, der den gesamten geprüften Zeitraum und sämtliche Steuerschulden bzw. Vorsteuerguthaben des Steuerpflichtigen für diesen Zeitraum umfasst, abzuschliessen. Wird dieser Entscheid nicht innert 30 Tagen angefochten, erwächst er in Rechtskraft.“

Begründung: Das heute angewendete System als "Selbstveranlagungssteuer" ist für den Steuerpflichtigen nicht befriedigend.

Der Staat überträgt das Risiko der korrekten Steuererhebung einseitig auf den Steuerpflichtigen. Diese einseitige Risikoüberwälzung, welche sich u.a. in der fehlenden Rechtssicherheit, der "zahnlosen" Verjährungsfrist und langen Verfahrensdauer, den Einschränkungen von nachträglichen Korrekturmöglichkeiten, dem Formalismus u.v.m. äussert, ist einer der Hauptgründe, weshalb sich seitens der Wirtschaft Widerstand gegenüber der heutigen Konzeption der MWST regt.

Der Steuerpflichtige geniesst erst nach Ablauf einer fünfjährigen Verjährungsfrist Rechtssicherheit und zwar auch dann, wenn die ESTV bereits vor Ort für diesen Zeitraum oder einen Teil dieses Zeitraums eine Kontrolle durchgeführt hat. Selbst im Falle einer Kontrolle kann die ESTV jederzeit innerhalb der neu laufenden Verjährungsfrist auf eine vom Pflichtigen nicht bestrittene und bezahlte Ergänzungsabrechnung zurückkommen, sowohl in Belangen, die bereits Gegenstand dieser Ergänzungsabrechnung waren, wie auch in anderen, bislang nicht

geprüften Bereichen. Der Steuerpflichtige hat indessen mit der vorbehaltlosen Zahlung die Ergänzungsabrechnung anerkannt und kann nicht mehr darauf zurückkommen.

Zur Behebung dieses Missstandes sollte für die MWST ein so genanntes gemischtes Veranlagungssystem eingeführt werden wie in Ziffer 6.3 des Berichtes von P. Spori, dem Beauftragten in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006 vorgeschlagen.

Falls das System einer gemischten Veranlagung nicht durchsetzbar ist und das Selbstveranlagungsprinzip beibehalten wird, sind die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Verwaltung im Gesetz klar und umfassend zu regeln und die Verjährungsfristen erheblich zu kürzen.

Solange das Selbstveranlagungsprinzip besteht sollte im Rahmen einer Sofortmassnahme geregelt werden, dass nach einer Steuerkontrolle vor Ort der kontrollierte Zeitraum nicht mehr zu weiteren, bisher nicht geltend gemachten Nachforderungen der ESTV Anlass geben kann. Nach Abschluss einer Steuerkontrolle sollte ein Entscheid und nicht bloss eine Ergänzungsabrechnung erlassen werden. Wird dieser Entscheid nicht innert 30 Tagen angefochten, erwächst er in Rechtskraft und ist folglich für beide Seiten definitiv. Vor Erlass des Entscheides sollte dem Steuerpflichtigen durch Zustellung eines Kontrollberichtes Gelegenheit gegeben werden, innerhalb von 60 Tagen zu den Prüfungsfeststellungen Stellung zu nehmen.

Zur Wahrung der Verfahrensökonomie für beide Seiten und zur Erhöhung der Rechtssicherheit sollte die Steuerkontrolle innerhalb einer angemessenen Frist durchgeführt werden. Durch die Aufnahme einer zeitlichen Limite von 2 Jahren in das Gesetz, innert der der Entscheid zugestellt werden muss, wird dies sichergestellt.

Diese Auffassung wird grundsätzlich auch im Bericht von P. Spori, dem Beauftragten in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006 geteilt (vgl. Ziffer 6 und insbesondere Ziffer 6.6. des Berichtes).

1. Juni 2006