

Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt-Richtlinie der EU

Dissertation

der Universität St. Gallen

Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften
(HSG)

zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Tobias Felix Rohner

von

Wolfhalden (Appenzell Ausserrhoden)

Genehmigt auf Antrag der Herren

Prof. Dr. Klaus A. Vallender

und

Prof. Dr. Wolfram Reiß

Dissertation Nr. 3358

Haupt Verlag

Bern · Stuttgart · Wien 2007

Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt-Richtlinie der EU

Dissertation

der Universität St. Gallen

Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften
(HSG)

zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Tobias Felix Rohner

von

Wolfhalden (Appenzell Ausserrhoden)

Genehmigt auf Antrag der Herren

Prof. Dr. Klaus A. Vallender

und

Prof. Dr. Wolfram Reiß

Dissertation Nr. 3358

Haupt Verlag

Bern · Stuttgart · Wien 2007

Die Universität St. Gallen, Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften (HSG), gestattet hiermit die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

St. Gallen, den 22. Mai 2007

Der Rektor:

Prof. Ernst Mohr, PhD

Diese Arbeit erscheint unter demselben Titel als Band 103
der «Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht»
im Haupt Verlag Bern · Stuttgart · Wien
ISBN 3-258-07281-4

Alle Rechte vorbehalten
Copyright © 2007 by Haupt Berne
Jede Art der Vervielfältigung ohne Genehmigung des Verlages ist unzulässig
Printed in Switzerland

www.haupt.ch

Für Martina

Vorwort

Die zentrale Neuerung im Rahmen der Schaffung des MWSTG bildet die Ausdehnung der Möglichkeit des nachträglichen Vorsteuerabzugs. Der Gesetzgeber spricht hier von der Einlageentsteuerung. Die vorliegende Dissertation setzt sich zum Ziel, den nachträglichen Vorsteuerabzug gemäss Art. 42 MWSTG umfassend zu beleuchten. Dazu gehört auch, dass die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vom 17. Mai 1977 der EU (77/388/EG) im Hinblick auf ihren Beitrag zur Beantwortung der Frage nach dem nachträglichen Vorsteuerabzug ausgelegt wird.

Die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie wurde am 28. November 2006 durch die Richtlinie 2006/112/EG neu gefasst; jedoch führte diese Neufassung zu keinen inhaltlichen Änderungen, weshalb die in der vorliegenden Dissertation diskutierte Rechtsprechung des EuGH zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie weiterhin Gültigkeit hat.

Mein Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Klaus A. Vallender, für seine wertvollen Anregungen und für die mir gewährte Freiheit. Herrn Prof. Dr. Wolfram Reiß danke ich für die Übernahme des Korreferats.

Die Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Substitut bei der Anwaltskanzlei Walder Wyss & Partner, während meiner Tätigkeit als Auditor am Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen und während meiner Anwaltstätigkeit bei Homburger Rechtsanwälte. Meinen Vorgesetzten, Frau Dr. Eveline Saupper und den Herren Peter Riedweg, Dr. Markus Weidmann und Dr. Dieter Grünblatt, möchte ich für das Verständnis und die Unterstützung meines Dissertationsprojekts danken. Besonderer Dank gebührt auch meiner Freundin, Frau lic. iur. Martina Isler, meinem Schwager, Dr. Tobias Müller und meinen Assistentinnen, Frau Irmgard Anscherlik und Frau Dusica Prolovic, für die Durchsicht des Manuskripts. Ein spezieller Dank geht schliesslich an meine Eltern, die das Zustandekommen dieser Arbeit in vielfältiger Weise unterstützt haben.

Zürich, im Juni 2007

Tobias F. Rohner

Übersicht

Inhaltsverzeichnis.....	XI
Literaturverzeichnis.....	XIX
Amtliche Publikationen und Materialien	XXXI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXXIII
Zusammenfassung.....	XXXVII
Summary.....	XXXVIII
§ 1 Einleitung.....	1
§ 2 Zum Begriff Einlageentsteuerung.....	3
§ 3 Steuergut der MWSt.....	11
§ 4 Einlageentsteuerung im Hinblick auf das Ziel der MWSt und deren Prinzipien	19
§ 5 Umfang der Einlageentsteuerung	38
§ 6 Materielle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung.....	44
§ 7 Formelle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung.....	130
§ 8 Berechnung der Entsteuerung	153
§ 9 Verjährung der Einlageentsteuerung.....	168
§ 10 Verstoss gegen die Bestimmungen der Einlageentsteuerung.....	171
§ 11 Einlageentsteuerung gemäss der 6. MWSt-RL.....	180
§ 12 Ergebnis	207

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	XIX
Amtliche Publikationen und Materialien	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
Zusammenfassung	XXXVII
Summary	XXXVIII
§ 1 Einleitung	1
I. Bedeutung des Themas	1
II. Ziele	1
III. Aufbau	2
§ 2 Zum Begriff Einlageentsteuerung	3
I. Entstehungsgeschichte des Begriffs Einlageentsteuerung	3
II. Unzulänglichkeiten des Begriffs "Einlageentsteuerung"	4
III. Funktionaler Begriff "spätere Entsteuerung"	5
IV. Entstehungsgeschichte von Art. 42 MWSTG	7
§ 3 Steuergut der MWSt	11
I. Vorbemerkungen	11
II. Steuergut	11
1. Gesetzgebung.....	11
2. Literatur.....	12
3. Rechtsprechung.....	13
4. Würdigung der Rechtsprechung.....	16
5. Zwischenergebnis.....	17
§ 4 Einlageentsteuerung im Hinblick auf das Ziel der MWSt und deren Prinzipien	19
I. Allgemeines	19
II. Rechtsnatur der Prinzipien	19
III. Erhebungswirtschaftlichkeit	21
1. Inhalt der Erhebungswirtschaftlichkeit.....	21
2. Ausfluss aus der Erhebungswirtschaftlichkeit: Umsatzschwellen.....	22
a) Problematik von Umsatzschwellen.....	22
b) Einlageentsteuerung und Umsatzschwellen.....	24
3. Konsequenz der Erhebungswirtschaftlichkeit auf die Einlageentsteuerung.....	25
IV. Wettbewerbsneutralität	26
1. Inhalt der Wettbewerbsneutralität.....	26
2. Systemwidrigkeiten.....	27
3. Einfluss der Wettbewerbsneutralität auf die Einlageentsteuerung.....	30
V. Überwälzbarkeit	30
1. Inhalt der Überwälzbarkeit.....	30
2. Wirkung der Überwälzbarkeit auf die Einlageentsteuerung.....	31

VI. Allgemeinheit der Besteuerung.....	31
1. Allgemeines	31
2. Inhalt des Allgemeinheitsprinzips	31
3. Zusammenhang zwischen Allgemeinheitsprinzip und Einlageentsteuerung	33
VII. Gleichmässigkeit der Besteuerung	34
1. Inhalt des Gleichmässigkeitsprinzips	34
2. Forderung für die Einlageentsteuerung	34
VIII. Europakompatibilität.....	35
1. Inhalt	35
2. Europakompatibilität und Einlageentsteuerung.....	37
§ 5 Umfang der Einlageentsteuerung	38
I. Vorbemerkungen.....	38
II. Einlageentsteuerung als Pendant zum Eigenverbrauch	38
1. Literatur	38
2. Würdigung	39
III. Unabhängigkeit der Einlageentsteuerung von der vorgängigen Nutzungsart oder Verwendungsabsicht	40
1. Vorbemerkung	40
2. Auslegung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG	41
§ 6 Materielle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung.....	44
I. Vorbemerkungen.....	44
II. Einlageentsteuerungsberechtigte Subjekte.....	44
1. Allgemeines	44
2. Rechtsgrundlage.....	45
3. Wirtschaftliche Subjektdefinition	45
a) Unmassgeblichkeit der Rechtspersönlichkeit und Rechtsform	45
b) Unmassgeblichkeit der Ansässigkeit des Steuersubjekts	46
c) Prinzip der Einheit des Unternehmens.....	46
4. Auf Erzielung von Einnahmen gerichtet	48
5. Der erfolglose Unternehmer.....	49
6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.....	50
7. Selbständige Tätigkeit.....	52
a) Judikatur	53
b) Schrifttum	54
c) Würdigung.....	54
III. Eintritt in die subjektive Steuerpflicht	55
1. Umsatzschwelle	55
a) Allgemeines	55
b) Befreiung von der subjektive Steuerpflicht aufgrund geringer Umsätze.....	55
aa) Mindestumsatz von CHF 75'000	55
bb) Steuerzahllast unter CHF 4'000	57
cc) Sonderregelungen für Sportvereine und Gemeinwesen	58
dd) Dienstleistungsbezug aus dem Ausland.....	59
c) Kritik an Umsatzgrenzen	61
d) Eigenverbrauch	62
2. Freiwillige Unterstellung unter die subjektive/objektive Steuerpflicht	62
a) Rechtsgrundlage	62

b)	Freiwillige Unterstellung eines bestehenden, nicht steuerpflichtigen Unternehmens.....	63
c)	Freiwillige Unterstellung eines neuen nicht steuerpflichtigen Unternehmens.....	64
d)	Freiwillige Unterstellung eines nicht abrechnungspflichtigen Unternehmens.....	66
e)	Optierung aufgrund von unecht befreiten Umsätzen.....	68
aa)	Rechtliche Grundlagen.....	68
bb)	Subjektiver Geltungsbereich.....	68
cc)	Voraussetzung der objektiven Option.....	69
dd)	Umsatzarten.....	71
f)	Verfahren und Beginn der Option.....	72
3.	Durch Beitritt zur Gruppenbesteuerung.....	73
a)	Vorbemerkung.....	73
b)	Voraussetzung der Gruppenbesteuerung.....	74
c)	Beginn der Steuerpflicht.....	76
4.	Keine Steuerpflicht infolge Gesamtrechtsnachfolge.....	77
5.	Nach Austritt aus Gruppenbesteuerung.....	77
IV.	Erbringung von Lieferungen, Dienstleistungen, Eigenverbrauch im Inland (Steuerobjekt)	78
1.	Vorbemerkungen.....	78
2.	Lieferungen.....	80
a)	Gegenstand.....	80
b)	Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt.....	82
3.	Dienstleistung.....	82
4.	Leistung als Oberbegriff von Dienstleistung und Gegenstand.....	83
5.	Gemischte Leistungen.....	84
6.	Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit.....	86
a)	Allgemeines.....	86
b)	Der Begriff Entgelt.....	87
c)	Kein Entgelt.....	89
7.	Umfang der Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt.....	89
a)	Im Allgemeinen.....	89
b)	Verknüpfung bei Einlagen in das Unternehmen.....	92
V.	Eingangsleistung von einem anderen Steuerpflichtigen	94
1.	Steuerpflichtige Eingangsleistung von einem steuerpflichtigen Leistungserbringer.....	94
2.	Nicht: Unecht steuerbefreite Leistungen von einem steuerpflichtigen Leistungserbringer.....	95
3.	Leistung von einem nichtsteuerpflichtigen Leistungserbringer.....	96
a)	Problem der Steerkumulation und der Wettbewerbsverzerrung.....	96
b)	Lösung: Margenbesteuerung.....	97
c)	Verhältnis Einlageentsteuerung zur Margenbesteuerung.....	99
a)	Grundsatz von Treu und Glauben.....	99
b)	Sorgfaltsmassstab.....	101
c)	Konsequenzen des Beweises bzw. der Beweislosigkeit.....	101
4.	Leistung von ausländischen Leistungserbringern.....	102
5.	Zwischenergebnis.....	103

VI.	Rechtsgenügender Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung	104
1.	Vorbemerkungen.....	104
2.	Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG	105
	a) Gesetzliche Grundlage	105
	b) Schrifttum	105
	aa) Meinung RIEDO.....	105
	bb) Deutsches Schrifttum.....	106
	c) Verwaltungspraxis	106
	d) Judikatur	107
3.	Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG	107
4.	Würdigung	108
VII.	Kein Vorsteuerabzugsrecht beim Empfang der Leistung oder bei der Einfuhr.....	109
VIII.	Einlageentsteuerung aufgrund Nutzungsänderung.....	111
1.	Vorbemerkung	111
2.	Verfehlte Bestimmung von Art. 42 Abs. 2 MWSTG	111
3.	Umnutzung oder Optierung für unecht befreite Umsätze.....	112
4.	Spezialfall: Eintritt in die objektive Steuerpflicht aufgrund von Gesetzesänderung.....	113
5.	Nutzungsänderungen und Meldeverfahren.....	114
IX.	Einlageentsteuerung nach Umwandlungen, Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen.....	115
1.	Vorbemerkung	115
2.	Steuernachfolge.....	115
	a) Inhalt.....	115
	b) Voraussetzungen.....	116
	aa) Übernahme eines Unternehmens mit Aktiven und Passiven.....	116
	bb) Wegfall des bisherigen Unternehmens	117
	cc) Nicht: Steuerpflicht des bisherigen Unternehmens.....	118
3.	Umwandlungen	119
	a) Vorbemerkung	119
	b) Vermögensübertragende Umwandlung.....	119
	aa) Schrifttum.....	120
	bb) Verwaltungspraxis	120
	cc) Würdigung.....	121
	c) Rechtsformändernde Umwandlung.....	122
4.	Fusion	123
5.	Aufspaltung und Abspaltung.....	124
X.	Abrechnungsmethode.....	125
1.	Vorbemerkung	125
2.	Regelbesteuerung.....	125
3.	Saldosteuersatzmethode	126
	a) Voraussetzung.....	126
	b) Abgeltung der Vorsteuern.....	126
	c) Abgeltung der Einlageentsteuerungsmöglichkeit?	127

XI. Einlageentsteuerung – Recht oder Ermessen?	128
§ 7 Formelle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung	130
I. Anforderungen an die Belege bei Inlandsleistungen an Steuerpflichtige	130
1. Steuerrechtliche Bedeutung und Begriff der Rechnung	130
2. Auslegung von Art. 37 Abs. 1 MWSTG	132
a) Ausschliessliche grammatikalische Auslegung bis 1. Juli 2006	132
b) Sinn- und zweckorientierte Auslegung ab 1. Juli 2006	133
c) Würdigung	134
3. Inhalt der Rechnung	136
a) MWSt-Nr. des Leistungserbringers	136
b) Name und Adresse des Leistungserbringers	137
aa) Zweiparteienverhältnisse	137
bb) Stellvertretungsverhältnisse	138
cc) Auktionsgeschäfte	140
c) Name und Adresse des Leistungsempfängers	141
d) Datum oder Zeitraum der Leistung	143
e) Art, Gegenstand und Umfang der Leistung	144
f) Entgelt für die Leistung, Steuersatz und Steuerbetrag	144
g) Besonderheiten bei Dauerschuldverhältnissen	145
II. Anforderungen an die Belege bei Inlandslieferungen an Nichtsteuerpflichtige	146
III. Anforderungen an die Belege beim Leistungsbezug aus dem Ausland	147
1. Einfuhren von Gegenständen	147
2. Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland	147
IV. Anforderungen an die Belege im Meldeverfahren	148
V. Ersetzung, Ergänzung und Berichtigung von Belegen	150
1. Vorbemerkung	150
2. Verwaltungspraxis	150
§ 8 Berechnung der Entsteuerung	153
I. Mechanismus der Entsteuerung	153
II. Berechnungsschritte der Einlageentsteuerung	154
1. Vorbemerkungen	154
2. Schritt 1: Ermittlung der Aktiven	154
a) Bei neu in die subjektive Steuerpflicht tretenden Unternehmen	154
b) Bei Nutzungsänderung	155
3. Schritt 2: Zuordnung von Eingangsleistungen Dritter und von deren Rechnungen zu den Aktiven	155
a) Vorbemerkung	155
b) Zuordnung von Eingangsleistungen Dritter zu beweglichen Gegenständen	156
c) Eingangsleistungen Dritter für unbewegliche Gegenstände	157
d) Eingangsleistungen Dritter für Dienstleistungen	157
aa) Verwaltungspraxis	157
bb) Würdigung	158
4. Schritt 3: Aussonderung der steuerunbelasteten Eingangsleistungen	159
5. Schritt 4: Ermittlung der Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts	160
a) Zweck der Reduktion	160
b) Bewegliche und unbewegliche Gegenstände	161

aa)	Abgrenzung zwischen neuen und in Gebrauch genommenen Gegenständen	161
bb)	Lineare Reduktion	162
c)	Dienstleistungen	163
6.	Schritt 5: Ermittlung des Umfangs der Nutzungsänderung	164
III.	Zeitlicher Umfang	165
§ 9	Verjährung der Einlagesteuerung	168
I.	Allgemeines	168
II.	Entstehung des Anspruchs auf Einlagesteuerung	168
III.	Unterbrechung und Stillstand der Verjährung	169
§ 10	Verstoss gegen die Bestimmungen der Einlagesteuerung	171
I.	Selbstveranlagungsprinzip	171
II.	Ermessenseinschätzung	172
III.	Verzugszins	174
IV.	Strafrechtliche Sanktionen	174
1.	Steuerhinterziehung	175
2.	Steuergefährdung	177
3.	Verhältnis zum Verwaltungsstrafrecht	178
4.	Leistungsbetrug nach Art. 14 VStrR	178
5.	Konkurrenzproblematik zwischen Abgabebetrug und Steuerhinterziehung	179
§ 11	Einlagesteuerung gemäss der 6. MWSt-RL	180
I.	Vorbemerkungen	180
II.	Rechtsnatur und Auslegung der 6. MWSt-RL	180
1.	Rechtsnatur von Richtlinien	180
2.	Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts	181
3.	Unmittelbarkeit der 6. MWSt-RL	182
III.	Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL	185
IV.	Rechtsprechung des EuGH zu Art. 20 MWSt-RL	187
1.	Keine Vorsteuerberichtigung nach im Rahmen privater Tätigkeit erworbener Eingangsleistung	187
2.	Keine Vorsteuerberichtigung nach im Rahmen hoheitlicher Tätigkeit erworbenen Eingangsleistungen.....	189
3.	Vorsteuerberichtigung aufgrund von Nutzungsänderung	190
a)	Vorbemerkung	190
b)	Objektive Option	190
c)	Tatsächliche Nutzungsänderung	192
d)	Gesetzesänderung	192
e)	Zwischenergebnis	193
V.	Beginn der subjektiven Steuerpflicht	193
1.	Vorbemerkung	193
2.	Beginn der subjektiven Steuerpflicht	194
a)	Mit den ersten Vorbereitungs-handlungen	194
b)	Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer	196
c)	Nachweis der Verwendungsabsicht	197
d)	Zwischenergebnis	198

VI. Einlageentsteuerung aus der 6. MWSt-RL ableitbar?	199
1. Vorbemerkung	199
2. Auslegung von Art. 20 der 6. MWSt-RL	199
3. Zwischenresultat	202
VII. Einlageentsteuerung in den Mitgliedstaaten	203
1. Vorbemerkungen.....	203
2. Fall: Nationales Gesetz sieht eine ausdrückliche Einlageentsteuerung vor	203
3. Fall: Nationales Gesetz entspricht Art. 17 und Art. 20 der 6. MWSt-RL	205
§ 12 Ergebnis	207

Literaturverzeichnis

- AHLT MICHAEL, Das Verhältnis zwischen nationaler und EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1997/98, Referate und Diskussionsbericht der Darmstädter Hochschultage für das Umsatzsteuerrecht in der Praxis am 9. und 10.10.1997, hrsg. von der Vereinigung zur Wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., S. 33 ff., Köln 1998 (AHLT, Verhältnis)
- ALTFELDER STEFAN, Beitrag oder Leistung, in: FR 2006, S. 6 ff. (ALTFELDER, Beitrag)
- APP MICHAEL, Umsatzsteuer bei Einbringung von Unernehmen in eine GmbH, in: GmbHR 1993, S. 150 ff. (APP, Einbringung)
- BAUMGARTNER PETER/SCHÄUBLE GÜNTER, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, in: FStR 2006, S. 15 ff. (BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Holdinggesellschaften)
- BAUMGARTNER IVO, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, in: StR 1996, S. 255 ff. (BAUMGARTNER, Entgeltlichkeit)
- BAUMGARTNER IVO, Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht, in: FStR 2003, S. 258 ff. (BAUMGARTNER, Kapitaleinlagen)
- BAUMGARTNER IVO, Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, in: FStR 2001, S. 37 ff. (BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen)
- BAUMGARTNER IVO/CLAVADETSCHER DIEGO, Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer, in: FStR 2001, S. 313 ff. (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, Anforderungen)
- BECKMANN ELMAR, Übertriebener Formalismus bei MWSt-Revisionen, in: ST 2003, S. 431 f. (BECKMANN, Formalismus)
- BINDER MARKUS, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Zürich 1985 (BINDER, Verjährung)
- BIRKENFELD WOLFRAM, MWSt der EU, 4. Aufl., Bielefeld 2001 (BIRKENFELD, Mehrwertsteuer)
- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblattsamm-

- lung (Stand November 2006), Köln (BIRKENFELD, Umsatzsteuer-Handbuch)
- BIRKENFELD WOLFRAM, Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt, Berlin 1993 (BIRKENFELD, Umsatzbesteuerung)
- BIRKENFELD WOLFRAM/FORST CHRISTIAN Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Aufl., Bielefeld 1998 (BIRKENFELD/FORST, Umsatzsteuerrecht)
- BLATTER PETER, Die Einlageentsteuerung – das Gegenstück zur Besteuerung des Eigenverbrauchs, in: Die Schweizer Gemeinde (Publikationsorgan des Schweizerischen Gemeindeverbands), S. 7 f. (BLATTER, Einlageentsteuerung)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002 (BLUMENSTEIN/LOCHER, System)
- BODMER THOMAS/GIGER CLAUDIO, Mehrwertsteuerfallen bei Non-Profit-Organisationen (NPO) und beim Gemeinwesen (Service Public), in: TREX 2001, S. 196 ff. (BODMER/GIGER, Mehrwertsteuerfallen)
- BOPP MATHIAS, Einheitlichkeit der Leistung – Ungereimtheiten an der Schnittstelle zwischen wirtschaftlicher Realität und mehrwertsteuerrechtlichen Regeln, in: ST 2004, S. 227 ff. (BOPP, Einheitlichkeit)
- BOPP MATHIAS, MWSt und Internet, Diss., Berlin 2002 (BOPP, Internet)
- BOSCHUNG GERMAN/REDING ROLAND, MWSt und neues Stiftungsrecht, in: ST 2006, S. 783 ff. (BOSCHUNG/REDING, Stiftungsrecht)
- BREITENBACH DOMINIK, Mehrwertsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen, in: ASA 74, S. 428 ff. (BREITENBACH, Umstrukturierungen)
- BÜHLER HANS-PETER/LOOSLI PATRICK/LÜTHI ERNST, Die Mehrwertsteuer, Steuern Band 4, 2. Aufl., Zürich 2001 (BÜHLER/LÜTHI, Mehrwertsteuer)
- BUNJES JOHANN/GEIST REINHOLD (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 8. Aufl., München 2005 (Autor, in: BUNJES/GEIST)

- CAMENZIND ALOIS, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in: FStR 2004, S. 240 ff. (CAMENZIND, Einheitlichkeit)
- CAMENZIND ALOIS, Internationale Aspekte bei der MWSt (insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen), in: ASA 63, S. 367 ff. (CAMENZIND, Internationale Aspekte)
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWSt), Eine Wegleitung für Unternehmer und Steuerberater, Bern/Stuttgart/Wien 1995 (CAMENZIND/HONAUER, Handbuch)
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003 (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch)
- CHASSÉ PHILIPPE/SCAGNET CORINNE, MWSt-Änderungen auf dem Prüfstand der Praxis, in: ST 2006, S. 577 ff. (CHASSÉ/SCAGNET, Prüfstand)
- CLAVADETSCHER DIEGO, Bausteine für eine ideale Mehrwertsteuer, in: ST 2005, S. 839 ff. (CLAVADETSCHER, Bausteine)
- CLAVADETSCHER DIEGO, Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, in: ST 2002, S. 725 ff. (CLAVADETSCHER, Plädoyer)
- CLAVADETSCHER DIEGO/ROBINSON PHILIP, Zehn Jahre MWSt in der Schweiz Stellungnahme des Kompetenzzentrums MWSt der Treuhand-Kammer zum Postulat Raggenbass, in: ST 2004, S. 1145 (CLAVADETSCHER/ROBINSON, 10 Jahre MWST)
- CLAVADETSCHER DIEGO/WASSERFALLEN ANDREAS, Die Übergangsbestimmungen im neuen MWST-Gesetz, in: ST 1999, S. 1095 ff. (CLAVADETSCHER/WASSERFALLEN, Übergangsbestimmungen)
- DI NINO ROBERTO, MWSt und Rechnungswesen, in: Steuern- & Finanznachrichten SteFi Nr. 3/2006 (DI NINO, Rechnungswesen)
- DIETHELM ALEX, Nutzungsänderungen (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung), in: ASA 74, S. 339 ff. (DIETHELM, Nutzungsänderungen)

- DZIADKOWSKI DIETER, Sinn und Widersinn von Steuerbefreiungen im Mehrwertsteuersystem, in: UR 2006, S. 87 ff. (DZIADKOWSKI, Steuerbefreiungen)
- DZIADKOWSKI DIETER, Vorsteuerabzug aus Sacheinlagen? – Plädoyer für eine systemkonforme Normierung einer „Einlageentsteuerung“ in § 15 UStG, in: DStR 2002, S. 486 ff. (DZIADKOWSKI, Sacheinlagen)
- DZIADKOWSKI DIETER, Zur Zuordnung gemischt genutzter Gegenstände im Umsatzsteuerrecht – zugleich kritische Anmerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, in: StuW 2001, S. 316 ff. (DZIADKOWSKI, Zuordnung)
- DZIADKOWSKI DIETER/FORSTER EDUARD/HEMPEL CLAUDIA, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, in: ASA 65, S. 1 ff. (DZIADKOWSKI/FORSTER/HEMPEL, Gemeinwesen)
- DZIADKOWSKI DIETER/FORSTER EDUARD/RÖHNER JÖRG, Zur Verankerung der Überwälzbarkeit einer allgemeinen Verbrauchssteuer im schweizerischen MWSTG-Entwurf (E-MWSTG), in: ASA 66, S. 337 ff. (DZIADKOWSKI/FORSTER/RÖHNER, Verankerung)
- DZIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, Umsatzsteuer, 4. Aufl., München/Wien/Oldenburg 1996 (DZIADKOWSKI/WALDEN, Umsatzsteuer)
- EHRENZELLER BERNHARD/MASTRONARDI PHILIPPE/SCHWEIZER RAINER J./VALLENDER KLAUS A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002 (Autor, in: St. Galler Kommentar).
- FORSTER ERNST/ERTL JUTTA, Umsatzsteuerrecht, München 1995 (FORSTER/ERTL, Umsatzsteuerrecht)
- FREI BENNO, Planungsmaßnahmen für die Anwendung der Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG), in: StR 2000, S. 248 ff. (FREI, Planungsmaßnahmen)
- GEIER ROLF DANIEL, Behandlung von Leasinggeschäften im schweizerischen MWST-Recht, in: ST 2001, S. 865 ff. (GEIER, Leasinggeschäfte)

- GERBER HANS, Grossistenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer, das Postulat der Wettbewerbsneutralität, in: ASA 36, S. 20 ff. (GERBER, Wettbewerbsneutralität)
- GRETER MARCO/SCHÄR DANIEL, Formular 1310 und Verzugszins: Strafen ohne Gesetz bei der Mehrwertsteuer, in: StR 2003, S. 199 ff. (GRETER/SCHÄR, Strafen ohne Gesetz)
- GUT IVO, Die Besteuerung des Eigenverbrauchs im MWST-Gesetz, in: ST 1999, S. 1031 ff. (GUT, Besteuerung des Eigenverbrauchs)
- HAHNE KLAUS D./HAMACHER ROLFJOSEF, Die Leistungskommission im deutschen Umsatzsteuerrecht, in: StuW 2003, S. 66 ff. (HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission)
- HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 91 ff. (HANGARTNER, Grundsatz)
- HATZINGER WOLFGANG, Zu den Formerfordernissen der zum Vorsteuerabzug zugelassenen Rechnungen in der Mehrwertsteuer, StR 2002, S. 650 (HATZINGER, Formerfordernisse)
- HEIDNER, HANS-HERMANN, Richtlinienkonforme Auslegung von Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht, in: UR 2006, S. 74 ff. (HEIDNER, Auslegung)
- HERTEL MARKUS/HEER MICHELLE, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen, in: ST 2006, S. 869 ff. (HERTEL/HEER, Haftung)
- HIDIEN, JÜRGEN W., Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, in: StuW 2005, S. 265 ff. (HIDIEN, Rechtsbegriffe)
- HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Festschrift zum 75. Geburtstag von Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart/Wien 1989, S. 125 ff. (HÖHN, Verfassungsgrundsätze)
- HÖHN ERNST, Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 213 ff. (HÖHN, Auslegung)
- HONAUER NIKLAUS, IFF-Seminar vom 29./30. September 2003 (HONAUER, IFF-Seminar 2003)

- HONAUER NIKLAUS, MWSt als Risikofaktor für die KMU und ihre Berater, in: ST 2003, S. 544 ff. (HONAUER, Risikofaktor)
- HONAUER NIKLAUS/ZOLLINGER PETER, Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss MWSTG, in: ST 2004, S. 683 ff. (HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung)
- HUMMEL DAVID, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung einer Wertminderungsentschädigung, in: UR 2006, S. 614 ff. (HUMMEL, Wertminderungsentschädigung)
- HUNDT-EBWEIN HANS U./SCHUHMANN HELMUT (Hrsg.), UStG: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 2. Aufl., Heidelberg 1998 (Autor, in: HUNDT-EBWEIN/SCHUHMANN)
- KAUFMANN THOMAS JÖRG, Das neue MWSTG – Die wesentlichen Änderungen gegenüber der MWSTV, in: StR 1999, S. 522 ff. (KAUFMANN, Änderungen)
- KELLER HEINZ, Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, in: ASA 73, S. 433 ff. (KELLER, Probleme bei Selbständigerwerbenden)
- KOCHER MARTIN, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 74, S. 609 ff. (KOCHER, Holdinggesellschaft)
- KOCHER MARTIN, Tafelkommentar zum MWSTG, Bern 2005 (KOCHER, Tafelkommentar)
- KORNTNER FRITZ, Leitfaden des österreichischen Umsatzsteuerrechtes, Grundzüge und Grundsätze, Wien 1998 (KORNTNER, Leitfaden)
- KOMPETENZZENTRUM MWST DER TREUHAND-KAMMER, (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, mwst.com, Basel/Genf/München 2000 (Autor, in: mwst.com)
- KUHN STEPHAN/SPINNLER PETER, MehrWertSteuer, Ergänzungsband, Muri/Bern 1994 (KUHN/SPINNLER, Ergänzungsband)
- KUHN STEPHAN/SPINNLER PETER, MehrWertSteuer, Muri/Bern 1994 (KUHN/SPINNLER, Mehrwertsteuer)
- LECHNER, EDUARD, Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich, in: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Hrsg. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., S. 39 ff., Köln 1990 (LECHNER, Unternehmerischer Bereich)

- LENZ CARL OTTO/BORCHARDT KLAUS-DIETER, EU- und EG-Vertrag, Kommentar, 3. Aufl., Basel/Genf/München 2003 (Autor, in: LENZ/BORCHARDT)
- LOHSE, CHRISTIAN W., Neutralitätsgrundsatz im Umsatz / Mehrwertsteuerrecht, in: UR 2004, S. 582 ff. (LOHSE, Neutralitätsgrundsatz)
- LOOSLI PATRICK, Der Vorsteuerabzug bei Investitionen – von der Hoffnung zur Realität, in: StR 2003, S. 526 ff. (LOOSLI, Vorsteuerabzug)
- LUUK JAN OLE, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, in: ST 2005, S. 504 ff. (LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen)
- LÜCK MICHAEL, Die Gemeinschaftstreue als allgemeines Rechtsprinzip im Recht der Europäischen Gemeinschaft, Diss., Baden-Baden 1992 (LÜCK, Gemeinschaftstreue)
- MANSER UELI, Einlageentsteuerung bei der MWST, in: ST 2001, S. 277 ff. (MANSER, Einlageentsteuerung)
- MANSER UELI, Rechnungsstellung und Vorsteuerabzug, in: ST 1999, S. 1063 ff. (MANSER, Rechnungsstellung)
- MANSER UELI/SIEBER OTMAR, Das neue MWST-Gesetz – substantielle Änderungen gegenüber der Verordnung, in: ST 1999, S. 998 ff. (MANSER/SIEBER, Änderungen)
- MERZ MICHAELA/SCHÄR MARTIN, Leerstand von Liegenschaften und MWSt – Massive Steuerfolgen bei Nutzungsänderungen beachten!, in: ST 2003, S. 881 ff. (MERZ/SCHÄR, Liegenschaften)
- MERZ MICHALA/BESMER ROLAND, MWSt im Gemeinwesen – Ausgewählte Problemkreise, in: ST 2003, S. 547 ff. (MERZ/BESMER, Gemeinwesen)
- METZGER DIETER, Die Wirtschaft entlasten – dem Staat Schranken setzen, in: ASA 69, S. 427 ff. (METZGER, Wirtschaft)
- METZGER DIETER, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer – Elemente eines systematischen Vergleichs mit Rückblick, in: ASA 63, S. 339 ff. (METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit)
- METZGER DIETER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000 (METZGER, Kurzkomentar)

- METZGER MARKUS, Das Fusionsgesetz und die Umsetzung bei der MWST, StR 2005, S. 231 ff. (METZGER, Fusionsgesetz)
- METZGER MARKUS, Verjährung bei der Einlageentsteuerung, ST 2005, S. 934 ff. (METZGER, Verjährung)
- MOLLARD PASCAL, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in: ASA 63, S. 443 ff. (MOLLARD, Exonérations)
- PERSKE EVA-MARIA, Gemeinschaftsrechtliche Gestaltungsfragen zum Vorsteuerabzug, in: Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1997/98, Referate und Diskussionsbericht der Darmstädter Hochschultage für das Umsatzsteuerrecht in der Praxis am 9. und 10.10.1997, hrsg. von der Vereinigung zur Wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., S. 51 ff., Köln 1998 (PERSKE, Gestaltungsfragen)
- PESTALOZZI SIMONE R., Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen in Zusammenhang mit der Telekommunikation, Diss., Bamberg 2000 (PESTALOZZI, Telekommunikation)
- PROBST ULRICH, Zur unmittelbaren Wirkung von EG-Richtlinien, in: UR 1990, S. 302 ff. (PROBST, Wirkung)
- RAGGENBASS HANSUELI, 10 Jahre MWST – Politische Beurteilung, in: ST 2005, S. 823 ff. (RAGGENBASS, 10 Jahre MWST)
- RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Köln 1997, Losebl. (Autor, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST)
- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: ST 1990, S. 171 ff. (REICH, Allgemeinheit)
- REICH MARKUS, Umwandlung von Genossenschaften in Aktiengesellschaften ohne Änderung der Rechtsträgerschaft, in: StR 1995, S. 515 ff. (REICH, Umwandlung)
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel und Frankfurt a.M., 1996 (REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen)

- REIß WOLFRAM, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, hrsg. von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 1990, S. 3 ff. (REIß, Belastungsgrund)
- REIß WOLFRAM, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 433 ff. (REIß, Steuerträger)
- REIß WOLFRAM, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer, in: UR 2002, S. 561 ff. (REIß, Vorsteuerabzug)
- RIEDO DANIEL, OPTION – EINE KRITISCHE WÜRDIGUNG, IN: ASA 69, S. 475 FF. (RIEDO, OPTION)
- RIEDO DANIEL, Vom Wesen der MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Diss., Bern 1999 (RIEDO, Wesen)
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée, in: ASA 63, S. 356 ff. (RIVIER, L'interprétation)
- ROBINSON PHILIP, Reform der MWSt – ein neuer Geist, in: ST 2006, S. 971 ff. (ROBINSON, Reform)
- ROBINSON PHILIP, Dienstleistungen im neuen schweizerischen MWST-Gesetz, in: ST 1999, S. 1015 ff. (ROBINSON, Dienstleistungen)
- ROBINSON PHILIP/LEBER SUSANNE, Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen, in: FStR 2005, S. 29 ff. (ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen)
- ROBINSON PHILIP/REHFISCH BRITTA, Übergang von der MWST-Verordnung zum MWST-Gesetz, in: ST 2000, S. 1003 ff. (ROBINSON/REHFISCH, Übergang)
- ROCHAT PAUCHARD ANNIE, La régularisation de la déduction de l'impôt préalable en matière de TVA ou les changements d'affectation, in: Festschrift zum 10. Geburtstag der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, Lausanne 2004 (ROCHAT PAUCHARD, Régularisation)

- ROCHAT PAUCHARD ANNIE, Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA, in: ST 2006, S. 922 ff. (ROCHAT PAUCHARD, Création)
- ROHNER TOBIAS, Steuernachfolge und Haftung für Mehrwertsteuern, in: ST 2007, S. 470 ff. (ROHNER, Haftung)
- RUPPE HANS GEORG, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 457 ff. (RUPPE, Unechte Umsatzsteuerbefreiung)
- RUPPE HANS GEORG, Internationale Sachverhalte im österreichischen und Schweizer MWStR, in: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 327 ff. (RUPPE, Internationale Sachverhalte)
- SCHAFROTH GERHARD, Die Mehrwertsteuer bei Unternehmens-Umstrukturierungen, in: ST 2002, S. 963 ff. (SCHAFROTH, Unternehmensumstrukturierungen)
- SCHAFROTH GERHARD, Einlageentsteuerung und Eigenverbrauch – Die Systematik der Nutzungsänderung in den Grundzügen, in: ST 2000, S. 1015 ff. (SCHAFROTH, Einlageentsteuerung)
- SCHAFROTH GERHARD, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, in: ASA 64, S. 447 ff. (SCHAFROTH, Gemeinwesen)
- SCHÄR DANIEL, Schätzung der Vorsteuer muss möglich werden, in: ST 2005, S. 334 ff. (SCHÄR, Schätzung)
- SCHÄR DANIEL, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in: ASA 67, S. 433 ff. (SCHÄR, Normentheorie)
- SCHÜLE KURT, Das MWST-Gesetz – Resultat eines parlamentarischen Kraftaktes, in: ST 1999, S. 1007 ff. (SCHÜLE, Resultat)
- SCHUMACHER RUDOLF, Die Berücksichtigung der MWST bei der Bewertung von Aktiven, in: ST 2001, S. 1010 ff. (SCHUMACHER, Bewertung)
- SCHUMACHER RUDOLF, Einlageentsteuerung – erste Überlegungen, in: ST 1999, S. 1035 ff. (SCHUMACHER, Einlageentsteuerung)
- SCHUMACHER RUDOLF, MWSt – Option bei Immobilienvermietung als Ziel, in: ST: 2005, S. 419 ff. (SCHUMACHER, Option)
- SCHUMACHER RUDOLF, Option im Würgegriff – Praxisänderung der ESTV

- kann Einlageentsteuerung bei Immobilien verunmöglichen, in: ST 2004, S. 689 ff. (SCHUMACHER, Würgegriff)
- SÖLCH/RINGLEB, Kommentar Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung (Stand: 1. Oktober 2006), München (Autor, in SÖLCH/RINGLEB)
- SPINNLER PETER, Die Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen, in: ASA 69, S. 563 ff. (SPINNLER, Einfuhren)
- SPINNLER PETER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63, S. 393 ff. (SPINNLER, Steuerpflicht)
- STADIE HOLGER, Allgemeines Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss, Köln 2003 (STADIE, Allgemeines Steuerrecht)
- STADIE HOLGER, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Habil., Köln 1989 (STADIE, Vorsteuerabzug)
- STADIE HOLGER, Der Mitunternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: UR 1986, S. 137 ff. (STADIE, Mitunternehmer)
- STADIE HOLGER, Probleme der Vorsteuer, in: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, hrsg. von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 1990, S. 179 ff. (STADIE, Probleme)
- STEIGER WALTER, Meldeverfahren in Zusammenhang mit Liegenschaften, in: StR 2003, S. 535 ff. (STEIGER, Meldeverfahren)
- STEIGER WALTER, Steuerliche Behandlung von Entgeltminderungen/Debitorenverluste; Fragen im Zusammenhang mit der korrekten Rechnungsstellung, in: StR 2002, S. 659 ff. (STEIGER, Rechnungsstellung)
- STORG PETER, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, Diss., Erlangen 2004 (STORG, Leistender)
- THEILE CARSTEN, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer: Theoretischer Anspruch und praktische Umsetzung, Köln 1995 (THEILE, Wettbewerbsneutralität)
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002 (Autor, in: TIPKE/LANG)

- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA,
Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich
2002 (TUOR/SCHNYER/SCHMID/RUMO-JUNGO, ZGB)
- VALLENDER KLAUS A.,
Freiwillige Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit,
in: ASA 69, S. 489 ff. (VALLENDER, Steuerpflicht)
- VALLENDER KLAUS A.,
Prinzipiengesteuerte Änderungen im Mehrwertsteuer-
gesetzentwurf der WAK-N, in: StR 1996, S. 533 ff.
(VALLENDER, Änderungen)
- VOGEL MANUEL R.,
Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Waren-
verkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/
Wien 2003 (VOGEL, Dienstleistungsverkehr)
- WEIMANN RÜDIGER,
(Hrsg.), Umsatzsteuer - national und international,
Stuttgart 2004 (Autor, in: WEIMANN)
- WIDMANN WERNER,
Die EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatz-
steuer und Probleme ihrer Umsetzung, in: DB, 1990,
S. 2491 ff. (WIDMANN, Harmonisierung)
- ZARDIN DORIAN/KELLER ANITA/LAM XUAN DUNG, Optionsmöglichkeiten nach
neuem MWST-Gesetz, in: ST 2000, S. 995 ff. (ZAR-
DIN/KELLER/LAM, Optionsmöglichkeiten)
- ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht,
Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der di-
rekten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2.
Aufl., Basel/Genf/München 2002 (Autor, in: Basler
Kommentar)

Amtliche Publikationen und Materialien

Branchenbroschüren

ESTV, Branchenbroschüre Nr. 12, Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine (Branchenbroschüre Nr. 18)

ESTV, Branchenbroschüre Nr. 18, Gemeinwesen (Branchenbroschüre Nr. 18)

Spezialbroschüren

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 01, Übergang von der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) zum Mehrwertsteuergesetz (Spezialbroschüre Nr. 1)

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der MWSt (Spezialbroschüre Nr. 2)

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 03, Saldosteuersätze (Spezialbroschüre Nr. 3)

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 04, Eigenverbrauch (Spezialbroschüre Nr. 4)

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 05, Nutzungsänderungen (Spezialbroschüre Nr. 5)

ESTV, Spezialbroschüre Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Spezialbroschüre Nr. 6)

ESTV, Spezialbroschüre, "Praxisänderungen ab 1. Juli 2005", vom 31. Mai 2005 (Spezialbroschüre v. 31.5.2005)

ESTV, Spezialbroschüre, "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005", vom 22. November 2004 (Spezialbroschüre v. 22.11.2004)

ESTV, Wegleitung 2001 (Wegleitung)

Praxismitteilungen

ESTV, Praxismitteilung vom 27.10.2006 (Praxismitteilung v. 27.10.2006)

ESTV, Praxismitteilung vom 30.6.2006 (Praxismitteilung v. 30.6.2006)

ESTV, Praxismitteilung vom 8.3.2004 (Praxismitteilung v. 8.3.2004)

Merkblätter

ESTV, Merkblatt Nr. 01, Merkblatt zur Gruppenbesteuerung (Merkblatt Nr. 1)

ESTV, Merkblatt Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren (Merkblatt Nr. 11)

ESTV, Merkblatt Nr. 17, Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG (Merkblatt Nr. 17)

Materialien

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben v. 28.8.1996, BBl 1996 V 713 ff. (Bericht WAK-N)

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, 1997 (Amtl. Bull. NR 1997)

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, 1998, (Amtl. Bull. SR 1998)

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, 1999 (Amtl. Bull. SR 1999)

Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) v. 13. Juni 2000, BBl 2000 4337 ff. (Botschaft FusG)

Bericht des Beauftragten P. SPORI in Sachen Mehrwertsteuerreform, Bern 2006 (Bericht SPORI)

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
aBV	alte Bundesverfassung gültig bis 31. Dezember 1999
Amtl. Bull.	Amtliches Bulletin
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
Aufl.	Auflage
B2C	Business to Customer
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BBl	Bundesblatt
Bd.	Band
BFH	Deutscher Bundesfinanzhof
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Bst.	Buchstabe
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 8. April 1999 (SR 101)
d.h.	das heisst
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer
ders.	derselbe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EGV	EG-Vertrag
Einf.	Einführung
EMRK	Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten
E-MWSTG	Entwurf zum Mehrwertsteuergesetz

En.	Endnote
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU	Europäische Union
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
f., ff.	folgend, fortfolgend
Fn.	Fussnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FusG	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (SR 221.301)
gl.A.	gleicher Ansicht
gl.M.	gleicher Meinung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HRegV	Handelsregisterverordnung
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.S.v.	im Sinne von
IFF	Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht der Universität St. Gallen
m.E.	meines Erachtens
MWSt	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz vom 29. März 2000 (SR 641.201)
MWSTV	Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (SR 641.201)
NR	Nationalrat
Nr.	Nummer
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911/18. Dezember 1936 (SR 220)
RdW	Österreichisches Recht für Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnote

Rs.	Rechtsache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	so genannte
SR	Ständerat oder Systematische Rechtssammlung
SRK	Steuerrekurskommission
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0)
StR	Steuer Revue (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
TREX	Der Treuhandexperte (Zeitschrift)
Übest-aBV	Übergangsbestimmungen in der alten Bundesverfassung
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinie
v.	von, vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung(en)
VPB	Zeitschrift: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
vs.	versus
VStrR	Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR)
VwVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren
WAK-N	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates
WUSt	Warenumsatzsteuer
Ziff.	Ziffer

6. MWSt-RL Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG)

Zusammenfassung

Die vorliegende Dissertation untersucht den nachträglichen Vorsteuerabzug gemäss Art. 42 MWSTG (auch Einlageentsteuerung genannt) und legt die 6. MWSt-RL im Hinblick auf ihren Beitrag zur Beantwortung der Frage nach dem nachträglichen Vorsteuerabzug aus.

Der nachträgliche Vorsteuerabzug ist immer dann zugelassen, wenn Eingangsleistungen für mehrwertsteuerpflichtige Umsätze verwendet werden. Die Einlageentsteuerung stellt nicht auf den Zweck des erstmaligen Erwerbs ab. Es ist auch nicht massgeblich, ob die Eingangsleistung bis anhin für unternehmerische (unecht oder echt steuerbefreite Umsätze) oder für ausserunternehmerische Zwecke genutzt wurde.

Die Einlageentsteuerung entspricht dem Rechtscharakter der MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer, die nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Nach dieser Belastungskonzeption ist der Unternehmer zwar Steuerpflichtiger, aber nicht Steuerträger. Der Unternehmer soll nicht mit MWSt belastet, sondern immer dann durch das Instrument des Vorsteuerabzugs entlastet werden, wenn er seine Eingangsleistungen für einen steuerpflichtigen Umsatz einsetzt.

Die Einlageentsteuerung unterscheidet sich insofern von der Rechtsprechung des EuGH, als es auf die vormalige Nutzung der Eingangsleistung nicht ankommt und daher dem Neutralitätsgrundsatz, nach dem der Unternehmer nicht mit MWSt zu belasten ist, verstärkt Rechnung getragen wird. Es wäre deshalb begrüssenswert, wenn der EuGH seine Rechtsprechung insofern revidieren würde, als dass für die Frage, ob ein Vorsteuerabzugsrecht besteht oder nicht, die erstmalige Verwendung oder Verwendungsabsicht nicht massgeblich ist. Der Wortlaut der 6. MWSt-RL müsste deswegen nicht geändert werden.

Summary

The present dissertation analyzes the subsequent right to deduct the input tax pursuant to Article 42 of the Swiss VAT Act and compares this instrument with the 6th EU VAT Directive.

The subsequent right to deduct the input tax is always given if the acquired goods or services are used for VAT taxable supply of goods or services. The subsequent right does not apply to the purpose of the first acquisition. It is not relevant whether the input of goods and services has been used for business (taxable or non-taxable turnovers) or for non-business purposes before the right to deduct arises.

The subsequent right to deduct the input tax complies with the legal character of the VAT as a general consummation tax based on the system of net-all phase tax with input tax deduction. According to the concept of the VAT, the entrepreneur is the tax subject but not the tax bearer. The entrepreneur should not be burden with VAT. He is to be released from the VAT burden by the instrument of the right to deduct the input tax whenever the input is used for taxable turnovers.

Pursuant to the jurisdiction of the European Court of Justice (ECJ) the subsequent right to deduct the input tax is not given. The right to deduct the input tax arises at the time when a person is acting as a taxable person in the sense of the 6th EU VAT Directive. If the taxable person has acquired the goods and services as a private or non-taxable person a subsequent right to deduct can not arise. This jurisdiction does not fully comply with the neutrality principle. Consequently, it is desirable that the ECJ changes its jurisdiction in a way that the first purpose of the acquisition is not relevant. Therefore, the wording of the 6th EU VAT Directive does not have to be changed.

§ 1 Einleitung

I. Bedeutung des Themas

Die Einlageentsteuerung gemäss Art. 42 MWSTG galt beim Übergang von der MWSTV zum MWSTG als eine der wichtigsten Neuerungen.¹ Dennoch hat sich das bisherige Schrifttum nur am Rande damit auseinandergesetzt. Dieses Defizit dürfte damit zusammenhängen, dass die Einlageentsteuerung als steuerreduzierendes Instrument grundsätzlich im Interesse der Steuerpflichtigen wirkt, die dieses Instrument daher kaum zu kritisieren wagen. Demzufolge wurde es auch nicht einer Analyse unterzogen. Insbesondere wurde die von der ESTV vorgenommene Auslegung von Art. 42 MWSTG, wonach ein Unternehmer ursprünglich privat genutzte Leistungen entsteuern kann, wenn er sie später unternehmerisch nutzt, nie in Frage gestellt.

Dass die Einlageentsteuerung für den Steuerpflichtigen steuerentlastend wirkt, dürfte denn auch der Grund dafür sein, warum deren Anwendung durch die ESTV bis vor kurzem nur sehr restriktiv zugelassen wurde. Die ESTV verneinte das Recht auf Einlageentsteuerung oftmals mit sehr formalistischen Argumenten. So wurde die Einlageentsteuerung u. U. einzig und allein verwehrt, weil die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Belege nicht den Anforderungen gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG genügten.

II. Ziele

Die vorliegende Arbeit verfolgt zwei Ziele: ein wissenschaftliches und ein pragmatisches. Auf wissenschaftlicher Ebene will sie aufzeigen, dass die Einlageentsteuerung ein unverzichtbarer Bestandteil der schweizerischen MWSt ist, die als Verbrauchssteuer konzipiert wurde. Auf pragmatischer Ebene soll rezeptbuchartig dargelegt werden, welches die Voraussetzungen der Einlageentsteuerung sind und wie diese anzuwenden ist. Wo Schwierigkeiten und Probleme der Einlageentsteuerung auftauchen, werden Lösungsvorschläge präsentiert.

¹ Die MWSTV wurde am 1.1.2001 durch das MWSTG ersetzt.

Die Bearbeitung dieses Themas setzt beinahe zwangsläufig eine Auseinandersetzung mit der entsprechenden ausländischen Gesetzgebung voraus. Dabei wird die europäische 6. MWSt-RL, die dem schweizerischen Gesetzgeber als Vorbild für die MWSt diente, rechtsvergleichend herangezogen. Insbesondere werden die Bestimmungen zum Vorsteuerabzug (Art. 17 ff. der 6. MWSt-RL) wie auch die darauf basierende Rechtsprechung des EuGH analysiert, mit der schweizerischen Einlageentsteuerung verglichen und gewertet.

III. Aufbau

Die Arbeit ist in zwei Hauptteile gegliedert. Der erste Hauptteil (§§ 2 bis 10) ist der Einlageentsteuerung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht gewidmet. Der zweite Hauptteil (§ 11) wirft einen Blick über die Grenzen hinaus und beleuchtet die in der 6. MWSt-RL enthaltenen Regelungen, da diese der Bestimmung von Art. 42 MWSTG ähnlich sind.

Im § 2 sollen der Begriff der Einlageentsteuerung und die Entstehungsgeschichte des ihn regelnden Art. 42 MWSTG erläutert werden. § 3 ist dem Steuergut der MWSt gewidmet. Das Steuergut soll (gemäss Zielsetzung der MWSt) stets als Orientierungsmassstab für die Auslegung von Art. 42 MWSTG dienen. Basierend auf dieser Zielsetzung soll im § 4 die Einlageentsteuerung im Licht der mehrwertsteuerlichen Prinzipien dargestellt werden. Daraus leitet sich im § 5 der Umfang der Einlageentsteuerung ab. Deren materielle und formelle Voraussetzungen sowie deren Berechnung werden in den drei folgenden Kapiteln (§§ 6, 7 und 8) erörtert. Im § 9 wird die Verjährung der Einlageentsteuerung behandelt. § 10 thematisiert die Konsequenzen einer Falschanwendung von Art. 42 MWSTG.

Der zweite Hauptteil dieser Arbeit (§ 11) untersucht die Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug und geht der Frage nach, ob die 6. MWSt-RL eine genügende gesetzliche Grundlage darstellt, um daraus den Einlageentsteuerungstatbestand ableiten zu können. § 12 fasst die Ergebnisse abschliessend zusammen.

§ 2 Zum Begriff Einlageentsteuerung

I. Entstehungsgeschichte des Begriffs Einlageentsteuerung

Der Begriff Einlageentsteuerung hat weder in die mittlerweile ausser Kraft gesetzten MWSTV noch in das MWSTG bzw. dessen Ausführungsverordnung (MWSTGV) Eingang gefunden. Was das schweizerische Schrifttum gemeinhin unter Einlageentsteuerung versteht, hielten Art. 33 MWSTV und nunmehr Art. 42 MWSTG unter der Marginalie „Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug“ fest.¹

Der Terminus „Einlageentsteuerung“ findet sich als solcher auch nicht in der 6. MWSt-RL, die dem MWSTG als Vorbild diente. Genauso wenig kennen ihn das deutsche oder österreichische UStG. Dennoch hat die Idee der Einlageentsteuerung ihre Wurzeln in der deutschen Steuerrechtslehre. STADIE bemängelte in seiner Habilitationsschrift aus dem Jahre 1989, dass das deutsche UStG laut § 1 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a wohl die Besteuerung der Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich kenne, dass hingegen deren Spiegelbild, die Entsteuerung der "Einlage", nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich zu sein scheine.² Aus diesem Grund plädierte er für die Einführung des Instrumentes der Einlageentsteuerung, ohne jedoch diesen Begriff expressis verbis zu nennen.

Der Terminus Einlageentsteuerung tauchte im deutschen Schrifttum erst einige Zeit später auf. Die deutsche Literatur bediente sich seiner erstmals im Jahre 2001.³ Damals zählte der Begriff jedoch schon längst zum festen Vokabular der schweizerischen Steuerpraxis⁴ und Steuerrechtsliteratur.⁵ Diese hatten ihrerseits den Begriff dem Entwurf zum MWSTG entlehnt, den die WAK-N in ihrem Bericht vom 28. August 1996 dem Parlament vorstellte. Die Marginalie zum damaligen Art. 40 E-MWSTG, der die Basis des heutigen Art. 42 MWSTG bildete, sollte nämlich ge-

1 GUT, in: mwst.com, Art. 42 MWSTG, Teil A, Rz. 1; SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1035; FREI, Planungsmassnahmen, S. 248.

2 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 8 und S. 243 ff; vgl. auch STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 153 Einf.

3 Vgl. DZIADKOWSKI, Zuordnung, S. 316 ff.

4 Statt vieler: Wegleitung, Ziff. 511, 686, 857, 867, welche im Sommer 2000 und Branchenbrochüre Nr. 12, Ziff. 16.3.2, welche im September 2000 herausgegeben wurde.

5 Im Jahre 1999 verwendeten CLAVADETSCHER/WASSERFALLEN, Übergangsbestimmungen, S. 1097, MANSER/SIEBER, Änderungen, S. 999, den Begriff der Einlageentsteuerung.

mäss diesem Entwurf „Einlageentsteuerung“ heissen.⁶ Weshalb dieser dennoch nicht vom MWSTG übernommen wurde, ist aus den Materialien nicht ersichtlich.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Idee der Einlageentsteuerung zumindest teilweise deutschen Ursprungs ist, dass sie ihre Namen jedoch dem schweizerischen Gesetzgebungsverfahren zu verdanken hat.

II. Unzulänglichkeiten des Begriffs "Einlageentsteuerung"

Unter "Entsteuerung von Einlagen" versteht der deutsche Steuerrechtler etwas anderes als sein schweizerischer Kollege unter dem Begriff "Einlageentsteuerung". Der deutsche Steuerrechtler bezieht sich dabei auf die Einlage von Wirtschaftsgütern aus der privaten Sphäre des Einzelunternehmers in dessen geschäftliche Sphäre.⁷ Im Vergleich dazu erweist sich der Begriff Einlageentsteuerung als bedeutend umfassender, beinhaltet er doch – nach Art. 42 MWSTG – auch die Vorsteuerkorrektur infolge von Nutzungsänderungen, d.h. von Vorgängen, bei denen eine Eingangsleistung nicht mehr für unecht befreite, sondern für steuerpflichtige oder echt steuerbefreite Umsätze verwendet wird.

Vor dem Hintergrund dieser Funktionen der Einlageentsteuerung nach Art. 42 MWSTG zeigt sich, dass der Terminus gleich in mehrfacher Weise verfehlt ist: Erstens bringt er nicht sämtliche Funktionen der Einlageentsteuerung angemessen zum Ausdruck. Insbesondere kann nicht von "Einlagen" gesprochen werden, wenn es sich dabei um Gegenstände oder Dienstleistungen handelt, die nicht mehr – wie bisher – für unecht befreite, sondern für steuerpflichtige oder echt steuerbefreite Zwecke verwendet werden. In solchen Fällen findet lediglich eine Nutzungsänderung statt. In keiner Weise wird jedoch ein Gegenstand oder eine Dienstleistung physisch zugeführt oder mit anderen Worten "ingelegt."

Zweitens erweist sich der Teilbegriff „Einlage“ auch unter dem Aspekt der Systematik der Rechtsordnung als verfehlt, denn er deckt sich nicht mit der Bedeutung, die dem Begriff „Einlage“ im Gewinn- und Einkommenssteuerrecht sonst zukommt.⁸ Im schweizerischen Gewinnsteuerrecht taucht der Begriff „Einlage“ in

6 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 779.

7 HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, UStG § 15a, Rz. 4 und 12; DZIADKOWSKI, Sacheinlage, S. 487.

8 Vgl. nachstehende Ausführungen.

Art. 24 Abs. 2 Bst. a StHG im Kompositum „Kapitaleinlage“ auf. Darunter wird gemäss der herrschenden Lehre jegliche Erhöhung der Eigenkapitalbasis durch die Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Inhaber von Kapitalanteilsrechten verstanden.⁹ Es geht mithin um typische Sacheinlagen oder Barliberierungen, für die im Gegenzug Rechte in Form von Aktien oder Anteilsscheinen eingeräumt werden. Die überwiegende schweizerische Lehrmeinung geht m.E. fälschlicherweise davon aus, dass eine Entsteuerung von Einlagen in das Eigenkapital allein schon mangels Leistungsaustausch nicht möglich sei.¹⁰

Im Einkommenssteuerrecht kommt dem Begriff "Einlage" eine andere Bedeutung zu. Dort werden darunter gemeinhin Einzahlungen von Kundengeldern bei Banken, Versicherungen oder ähnlichen Institutionen zwecks Anlage oder Versicherungsschutz verstanden.¹¹ Solche Geldeinzahlungen auf Banken lassen sich allerdings gar nicht entsteuern, denn nur Leistungen, auf denen Vorsteuern lasten, können entsteuert werden.

Der Teilbegriff "Einlage" des Terminus "Einlageentsteuerung" ist ebenfalls nicht mit dem Begriff der "Einlage" kongruent, wie ihn das MWSTG selbst gebraucht. So taucht das Element "Einlage" im Kompositum "Einlagengeschäft" in Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG auf; darunter ist das Erbringen von Dienstleistungen v.a. im Bereich der Kontoführung einschliesslich des damit zusammenhängenden Schalter- und Automatengeschäfts zu verstehen.¹² Die "Einlage" im Sinne der Einlageentsteuerung beinhaltet jedoch jeden Leistungsbezug eines Steuerpflichtigen gegen Entgelt.

III. Funktionaler Begriff "spätere Entsteuerung"

Wie soeben dargestellt, beschränkt sich die Einlageentsteuerung nicht nur auf den Fall, in dem ein Gegenstand aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen überführt wird. Das Recht auf Einlageentsteuerung ist nach Art. 42 MWSTG umfassender,

9 KUH/BRÜLISAUER, in: Basler Kommentar, Art. 24 StHG, Rz. 137 mit weiteren Hinweisen auf das Schrifttum.

10 M.E. und nach der Auffassung der Verwaltungspraxis liegt bei der Einlage in das Eigenkapital einer Gesellschaft gegen Gewährung von Beteiligungsrechten ein Leistungsaustausch vor (vgl. zum Ganzen: § 6 IV 7. b).

11 Vgl. bspw. die Verwendung des Begriff „Einlage“ in Art. 9 Abs. 2 Bst. d, e und g StHG.

12 ROBINSON/OBERHEID, in: mwst.com, Art. 18 Ziff. 19 MWSTG, Rz. 43; HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 4 Nr. 8 UStG, Rz. 23.

denn eine solche ist auch beim Wechsel der Zuordnung der Vorleistung von einem unecht befreiten zu einem steuerpflichtigen Zweck möglich. Ferner ist die Einlageentsteuerung auf Leistungsbezügen, die ein Unternehmen bereits vor Eintritt in die Steuerpflicht getätigt hat, realisierbar.

Die Marginalie „Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug“ umschreibt die drei verschiedenen Möglichkeiten der Einlageentsteuerung treffender, ist jedoch aufgrund ihrer Länge nicht als Fachbegriff geeignet. Dennoch bringt diese Umschreibung deutlich zum Ausdruck, dass es hierbei um ein späteres Entstehen und nicht um eine Erweiterung des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts geht. Die Bestimmung von Art. 42 MWSTG kann demnach – im Unterschied zur Rechtsprechung des EuGH zu Art. 20 Abs. 2 der 6. MWSt-RL – ein Vorsteuerabzugsrecht entstehen lassen.¹³ Das spätere Entstehen des Vorsteuerabzugsrechts unterscheidet sich vom sofortigen Recht auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 MWSTG somit dadurch, dass der Zeitpunkt der Anspruchsentstehung auf Entsteuerung später entsteht oder wieder auflebt.

Die spätere Entsteuerung wirkt sich gegenüber der sofortigen Entsteuerung nachteilig aus, denn der Steuerpflichtige erleidet wegen des zeitlichen Aufschubs einen Zinsverlust und muss zudem – sofern die Vorleistung in Gebrauch genommen wurde – eine Minderung der Vorsteuerabzugsberechtigung hinnehmen. Demnach versucht ein Steuerpflichtiger, die angefallenen Vorsteuern primär durch das Instrument der Entsteuerung (d.h. des sofortigen Vorsteuerabzugs) mit seiner Mehrwertsteuerschuld zu verrechnen und erst sekundär – sofern die Entsteuerung nicht möglich ist – durch das Instrument der "späteren Entsteuerung".

Damit ein Vorsteuerabzugsrecht "später" entstehen oder wieder aufleben kann, muss dem Unternehmen logischerweise früher eine Vorsteuer in Rechnung gestellt worden sein. Hierzu sind wiederum nur Steuerpflichtige berechtigt. Folglich setzt eine Entsteuerung erstens voraus, dass die zu entsteuernde Leistung von einem Steuerpflichtigen erworben wurde. Zweitens wird davon ausgegangen, dass entweder anfänglich eine Entsteuerung aufgrund mangelnder subjektiver Steuerpflicht nicht möglich war oder die bezogene Leistung ursprünglich für einen steuerausgenommenen Zweck im Sinne von Art. 19 MWSTG verwendet wurde, oder dass ein

13 Zum begleitenden Urteil über die Auslegung von Art. 20 Abs. 2 der 6. MWSt-RL: EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. C-97/90, LENNARTZ, Rn. 12.

Gegenstand, welcher der Eigenverbrauchsbesteuerung i.S.v. Art. 9 Abs. 1 Bst. b MWSTG unterlag, wiederum steuerbaren Zwecken zugeführt wird.

Trotz des sprachlich unkorrekten Begriffs der Einlageentsteuerung wird dieser Ausdruck auch in der vorliegenden Arbeit verwendet, hat er sich doch längst in der schweizerischen Fachliteratur durchgesetzt. Ein neuer Terminus würde mehr Verwirrung stiften als Klärung schaffen.

IV. Entstehungsgeschichte von Art. 42 MWSTG

Die Bestimmung von Art. 42 MWSTG ist das Resultat einer parlamentarischen Debatte über das MWSTG, welche durch die am 17. Dezember 1993 eingereichte parlamentarische Initiative von Nationalrat DETTLING ausgelöst wurde.¹⁴ Die Initiative strebte an, die durch den Bundesrat erlassene und sich direkt auf die Verfassung stützende MWSTV möglichst rasch durch ein vom ordentlichen Gesetzgeber geschaffenes Gesetz zu ersetzen.¹⁵ DETTLINGS Absicht und Bemühungen hatten zum Ziel, die Rechtsunsicherheit, die sich daraus ergab, dass die MWSTV nur so lange Geltung haben sollte, bis ein Gesetz bestünde, zu eliminieren. Auch wollte der Initiant damit der Gewaltentrennung zum Recht verhelfen.¹⁶ Am 15. Dezember 1994 wurde dieser Initiative Folge geleistet.

Die WAK-N arbeitete in Zusammenarbeit mit Experten¹⁷ einen Gesetzesvorschlag aus, welcher am 28. August 1996 verabschiedet und an das Parlament überwiesen wurde.¹⁸ Zentrale Neuerung war dabei der heutige Art. 42 MWSTG, der im Gesetzesvorschlag (Art. 40 E-MWSTG) noch unter der Marginalie „Einlageentsteuerung“ aufgeführt wurde.¹⁹

Nach der Überweisung des Entwurfs konnten verschiedene Gruppierungen im Vernehmlassungsverfahren dazu Stellung nehmen. Auch der Bundesrat äusserte sich, u.a. zur Einlageentsteuerung. Obwohl dieser aufgrund des Instruments der Einlage-

14 BBI 1996 V 716; KAUFMANN, Änderungen, S. 522.

15 Amtl. Bull. NR 1997, S. 175.

16 Amtl. Bull. NR 1997, S. 175. Im NR wurde auch kritisiert, dass die MWSt aufgrund einer bundesrätlichen Verordnung eingeführt wurde (Amtl. Bull. NR 1997, S. 192).

17 Die Experten standen unter der Leitung von Prof. VALLENDER (Amtl. Bull. NR 1997, S. 175; Amtl. Bull. SR 1998, S. 954).

18 VALLENDER, Änderungen, S. 533.

19 BBI 1996 V 867.

entsteuerung mit einem einmaligen Ausfall von CHF 90 Millionen rechnete, unterstützte er dieses Novum.²⁰ Auch das Gros der Vernehmlasser äusserte sich positiv zum Art. 40 E-MWSTG.²¹ Von einigen wurden Änderungsvorschläge eingereicht und teils Kritik geübt.²² Geändert wurde schliesslich, abgesehen von stilistischen Modifikationen in Abs. 2 von Art. 40 E-MWSTG, dessen Abs. 3. Dieser lautete im Gesetzesentwurf folgendermassen:

Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in der Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel. Das Gleiche gilt sinngemäss mit Bezug auf Dienstleistungen.

In der folgenden parlamentarischen Debatte – der Nationalrat nahm sich erstmals im Rahmen der Frühjahrsession 1997 des Gesetzesprojekts an²³ – wurde der Gesetzesvorschlag (d.h. das MWSTG als Ganzes) vorwiegend von linker Seite heftig kritisiert. Allerdings wurde der geänderte Art. 40 E-MWSTG seitens der Nationalräte mit keinem Wort gewürdigt.²⁴ Dies ist erstaunlich, gilt doch diese Bestimmung als eine der wichtigsten Neuerungen gegenüber der MWSTV vom 1. Januar 1995²⁵ – und die damit verbundenen Steuerausfälle wurden als nicht gering bemessen.²⁶

20 Internet Publikation des EFD: „MWSt soll allgemeine Konsumsteuer bleiben“, abrufbar unter www.admin.ch (letztmals abgerufen am 3. Juni 2007). Neben den einmaligen Steuerausfällen von CHF 90 Mio. kommen jährliche Steuerausfälle von CHF 10 Mio. wegen neuen Steuerpflichtigen und weitere CHF 5 Mio. wegen Optierung dazu (SCHÜLE, Resultat, S. 1013).

21 So SHV, Schweizer Tourismus-Verband, SVV, Treuhand-Kammer, ZVSM, GE, SHIV, VIV, IAW, SAV, FRSP, ASP im Bericht der Expertenkommission über das Vernehmlassungsverfahren, BBl 1996 V 833.

22 Bericht der Expertenkommission über das Vernehmlassungsverfahren, BBl 1996 V 867.

23 Amtl. Bull. NR 1997, S. 175 ff.

24 Aus dem Amtl. Bull. NR 1997, S. 270, geht hervor, dass die Art. 37 bis 42 MWSTG ohne irgendwelche Voten angenommen wurden.

25 VALLENDER, Änderungen, S. 536 f.; GUT, in: *mwst.com*, Art. 42 MWSTG, Teil A, Rz. 1.

26 Amtl. Bull. NR 1997, S. 241.

Auch der Ständerat als zweite beratende Kammer stimmte dem Gesetzesvorschlag der WAK-N am 30. September 1998 zu, ohne irgendwelche Voten über die neue Bestimmung zu verlieren.²⁷

Der genannten Bestimmung schenkte lediglich die Steuerrechtswissenschaft Beachtung. Art. 42 MWSTG wurde sowohl von der schweizerischen als auch von der ausländischen Steuerrechtswissenschaft sehr begrüsst.²⁸ Während Art. 33 MWSTV den (nachträglichen) Vorsteuerabzug auf bezogenen Dienstleistungen nicht ermöglichte, war er nun zugelassen. Nach der alten Regelung konnten lediglich die Vorsteuern auf dem Bezug von Gegenständen im Nachhinein abgezogen werden, und auch dies nur, wenn die Gegenstände bis zum Eintritt der Voraussetzungen nicht in Gebrauch genommen worden waren. So durfte bspw. eine per 5. März 1999 gegründete NewCo AG, die aufgrund der erzielten Umsätze erst per 1. Januar 2000 ins MWSt-Register eingetragen werden konnte, die Vorsteuern auf dem im Jahr 1999 angeschafften Maschinenpark nicht abziehen, da sie diesen inzwischen reits in Gebrauch genommen hatte.

Diese massive und sachwidrige Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts, die zu Steuerkumulationen²⁹ führte, zog denn auch die Kritik an der MWSTV nach sich.³⁰

27 Amtl. Bull. SR 1998, S. 1002.

28 Stellvertretend für das schweizerische Schrifttum: SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1035; ders., Bewertung, S. 1010; ferner GUT, Besteuerung des Eigenverbrauchs, S. 1031; MANSER, Einlageentsteuerung, S. 277, spricht von einer grundlegenden Verbesserung; Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, Botschaft FusG, S. 4381; SCHAFROTH, Einlageentsteuerung, S. 1020; KAUFMANN, Änderungen, S. 553; für das internationale Schrifttum: DZIADKOWSKI, Zuordnung, S. 316 ff.; DZIADKOWSKI, Sacheinlage, S. 487.

29 Sie führt deshalb zur Steuerkumulation, weil auf dem Leistungsbezug MWSt lasten und beim letzten getätigten Umsatz die Steuer auf dem gesamten Umsatz erhoben wird.

30 RIEDO, Wesen, S. 273; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1495.

In der Folge liess sich die WAK-N schliesslich dazu bewegen, nach einer fortschrittlicheren Lösung zu suchen, die dem Charakter der MWSt als Verbrauchssteuer gebührend gerecht werden sollte.

§ 3 Steuergut der MWSt

I. Vorbemerkungen

Um den Zweck der Einlageentsteuerung zu erkennen, ist es unerlässlich, vorerst das durch die schweizerische MWSt verfolgte Ziel festzulegen.¹ Nach dieser Zieldefinition wird in einem zweiten Schritt (§ 4) untersucht, ob die Einlageentsteuerung im Einklang mit dem angestrebten Steuerziel sowie mit den systemtragenden und systembildenden Prinzipien des MWSTG steht. Dieser systematische Ansatz ist besonders angebracht, weil bei Nichtberücksichtigung des inneren Systems der MWSt die Verwaltung und die Gerichte zur Begriffsjurisprudenz neigen. Insbesondere bei der MWSt wird häufig rein pragmatisch oder formal argumentiert, während das Ziel und die systemtragenden Prinzipien der Steuer vernachlässigt werden.

II. Steuergut

1. Gesetzgebung

Das Steuergut – nicht zu verwechseln mit dem Steuerobjekt² – ist mit dem Ziel der Steuer oder dem Belastungsgrund gleichzusetzen. Beide Begriffe – sowohl Steuergut als auch Steuerziel³ – sind dem Wortlaut des MWSTG fremd. Allerdings entspricht es dem Willen des Gesetzgebers, die MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer auszugestalten, welche den Aufwendungen der Abnehmer für erworbene Gegenstände und Dienstleistungen angelastet werden soll und nicht beim Unter-

1 Das Ziel ist vom Zweck der Steuer zu unterscheiden. Letzterer besteht bei der fiskalisch motivierten MWSt in der Beschaffung von Einnahmen für den Staat, vgl. HÖHN, Auslegung, S. 225.

2 Zur Unterscheidung: BLUMENSTEIN/LOCHER, System, S. 154. Gemäss RIEDO, Wesen, S. 14, setzt das Steuerobjekt die gesetzgeberische Besteuerungsabsicht lediglich technisch um.

3 In der Folge wird auch vom Ziel der MWSt gesprochen, mit dem Eingeständnis, dass das Ziel der MWSt auch darin gesehen werden kann, die Staatsausgaben zu finanzieren. So gesehen, dient die MWSt in der Schweiz in erster Linie der Mittelbeschaffung der Eidgenossenschaft (SCHAFFROTH, Gemeinwesen, S. 447).

nehmen hängen bleiben darf.⁴ Gemäss dem gesetzgeberischen Willen soll das Unternehmen nie Endverbraucher sein.⁵

Dieses Steuerziel lässt sich auch aus Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG herleiten. Art. 1 MWSTG mit der Marginalie „Gegenstand und Grundsätze“ bezeichnet die MWSt explizit als allgemeine Verbrauchssteuer,⁶ und zwar – nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug. Durch die Bezeichnung „allgemeine Verbrauchssteuer“ wird das Ziel der MWSt festgelegt, und durch die Umschreibung „Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug“ die Belastungskonzeption⁷ – also wie dieses Ziel erreicht werden soll – vorgegeben.⁸

Demnach soll nach dem gesetzgeberischen Willen die Besteuerung des allgemeinen Verbrauchs⁹ oder des allgemeinen Konsums¹⁰ das Ziel der MWSt sein. Was unter allgemeinem Verbrauch zu verstehen ist und wer „verbrauchen“ kann, ist Gegenstand der folgenden Ausführungen.

2. Literatur

Nach der Terminologie der herrschenden schweizerischen Lehre ist die MWSt als Verbrauchssteuer ausgestattet,¹¹ wobei dieser Begriff zu eng gefasst ist. Denn besteuert werden die Aufwendungen der Abnehmer für die erworbenen Gegenstände

4 Amtl. Bull. SR 1998, S. 1007; Amtl. Bull. NR 1997, S. 186.

5 Amtl. Bull. NR 1997, S. 186, 275; vgl. RIEDO, Wesen, S. 12.

6 Im Gegensatz zur schweizerischen Lehre, welche das Wesen der MWSt stets als Verbrauchssteuer qualifizierte, was nun auch explizit im Gesetz verankert ist, war im deutschen Schrifttum die Diskussion um das Ziel der Umsatzsteuer über längere Zeit von der Streitfrage geprägt, ob die Umsatzsteuer den Verkehr oder den Verbrauch besteuere (DZIADKOWSKI, Gemeinwesen, S. 4; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 55 Einf.).

7 Die Belastungskonzeption ist von der Steuererhebungskonzeption zu unterscheiden. Letztere bestimmt, wer für die Steuererhebung zuständig ist.

8 Dass die MWSt eine allgemeine Verbrauchssteuer ist, wird in der schweizerischen Literatur und Judikatur weitestgehend anerkannt. Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 50; KAUFMANN, Änderungen, S. 523.

9 Amtl. Bull. SR 1998, S. 954, 963, 979, 1007.

10 Amtl. Bull. NR 1997, S. 177; Amtl. Bull. SR 1998, S. 979.

11 RIEDO, Wesen, S. 14; SCHUMACHER, Bewertung, S. 1010; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 50; KAUFMANN, Änderungen, S. 523; RIEDO, Option, S. 480. Dies ist mittlerweile auch die herrschende Lehre im deutschen Schrifttum (statt vieler: Zeuner, in: Bunjes/Geist, UStG § 1, Rz. 8 und dessen Hinweise auf die Literatur; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 58 Einf.). Auch der EuGH versteht die MWSt uneingeschränkt als Verbrauchssteuer (vgl. REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 1 und die Hinweise auf die Rechtsprechung des EuGH).

und Dienstleistungen unabhängig von ihrem Nutzen.¹² Daher wäre es treffender, die MWSt als Einkommensverwendungssteuer einzustufen,¹³ da sie gemäss der einschlägigen Literatur einhellig die Endkonsumenten und nicht die Unternehmen belasten soll.¹⁴ Demnach kann gemäss RIEDO unter Endverbrauch nur der nichtunternehmerische Verbrauch gemeint sein.¹⁵ Einen unternehmerischen oder geschäftlichen Endverbrauch – etwa in dem Sinne, dass den Eingangsleistungen unabhängig von ihrer geschäftlichen Verwendung ein Anteil Endverbrauch innewohnen würde – gibt es nicht.¹⁶ Geschäftlich begründeter Verbrauch kann somit nicht zum Steuergut der MWSt gehören.¹⁷

3. Rechtsprechung

Die Rechtsprechung der SRK und des BGer ist hinsichtlich der Frage, wer als Verbraucher anzusehen und zu besteuern ist, nicht immer konsistent. Stets betonte das BGer, die schweizerische MWSt sei nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchssteuer ausgestaltet. Dennoch wurde vereinzelt davon abgewichen.

Im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch war am 14. März 1997 vor BGer die Frage zu klären, ob neben dem ausserunternehmerisch motivierten Endverbrauch auch der geschäftsmässig begründete Verbrauch der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliege.¹⁸ Diese Frage ist insofern von Bedeutung, als bei deren Bejahung auch ein Unternehmen Endverbraucher sein kann. Konkret ging es um die Frage, ob Art. 30 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV mit Art. 41^{ter} und 8 ÜBest aBV vereinbar seien. Bst. a und b des Art. 30 Abs. 2 MWSTV, die bis zum 31. Dezember 1995 in

12 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 87 Einf.

13 So BAUMGARTNER, Kapitaleinlagen, S. 261.

14 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 50 ff.; SCHUMACHER, Bewertung, S. 1010; RIEDO, Option, S. 480; CLAVADETSCHER, in: NZZ am Sonntag, 4.9.2005, S. 23; BOPP, Internet, S. 33; ROCHAT PAUCHARD, Création, S. 922.

15 RIEDO, Wesen, S. 14.

16 RIEDO, Wesen, S. 255.

17 RIEDO, Wesen, S. 14; VALLENDER, Änderungen, S. 536.

18 BGE 123 II 295 ff.

Kraft waren,¹⁹ beschränkten das Vorsteuerabzugsrecht auf 50 % der Ausgaben für Unterkunft, Verpflegung und Getränke sowie für die Beförderung bei Geschäftsreisen. Die besagte Frage der Vereinbarkeit mit Art. 41^{ter} und 8 ÜBest aBV beantwortet die ESTV im Einspracheentscheid dahingehend, dass Art. 30 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV in keinerlei Widerspruch zur aBV stünden. Das Ziel der MWSt bestehe darin, den Endverbrauch zu belasten, und ein solcher könne auch bei geschäftlichen Ausgaben vorliegen. Nur so könne der Endkonsum systemgerecht mit der MWSt belastet werden.²⁰

Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wurde von der SRK gutgeheissen. In ihrer Begründung führte die SRK aus, für Ausgaben, die keinen geschäftlichen Charakter hätten, bestünde kein Vorsteuerabzugsrecht. Sie verwies dabei auf die Bestimmung von Art. 8 Abs. 2 Bst. h in fine ÜBest aBV und deren geschichtlichen Hintergrund. Im ursprünglichen Entwurf der ÜBest aBV sei noch vorgesehen gewesen, dass allein auf Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter hätten, kein Recht auf Vorsteuerabzug bestünde.²¹ Neben dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges bei bezogenen Leistungen, die für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet werden, bestünde kein Platz für weitere Einschränkungen des Vorsteuerabzugsrechts. Die MWSt orientiere sich am Modell einer allgemeinen Verbrauchssteuer. Mit ihr solle die Einkommensverwendung belastet werden.²² Dementsprechend bildeten die Aufwendungen oder Einkommensverwendungen der privaten Verbraucher das Steuergut der Umsatzsteuer. Sodann führte die SRK aus: „Wenn somit von einer Besteuerung des Endverbrauchs gesprochen wird, so ist damit ausschliesslich der private und nicht der geschäftlich bedingte Eigenverbrauch gemeint. Soweit man im Zusammenhang mit geschäftlichen Ausgaben überhaupt von Endverbrauch sprechen will – was allerdings der Klarheit zweifellos abträglich ist – gehört er jedenfalls nicht zum Steuer-

19 Art. 30 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV wurden aufgrund des bundesrätlichen Beschlusses per 1. Januar 1996 wie folgt geändert: Die bisher vorgesehene Kürzung des Vorsteuerabzuges um 50 % für Kosten für geschäftlich begründete Unterkunfts- und Reisespesen sowie für geschäftlich genutzte Personenwagen wurde gestrichen. Demgegenüber wurde der teilweise Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in bisherigem Umfange beibehalten, soweit Auslagen für Verpflegung und Getränke in Frage standen. Vgl. hierzu Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 722. Bei der Frage, ob diese Bestimmung auch Eingang ins neue MWSTG finden sollte, erhitzen sich die Köpfe im Parlament. Die Debatte darüber wurde äusserst angeregt geführt, bis schliesslich mit Art. 38 Abs. 5 MWSTG ein Kompromiss gefunden wurde.

20 Zitiert im Entscheid SRK v. 30.4.1996, 10/95, in der Sachverhaltsdarstellung unter Bst. b.

21 Entscheid SRK v. 30.4.1996, 10/95, E. 7a.

22 Entscheid SRK v. 30.4.1996, 10/95, E. 8a.

gut der Mehrwertsteuer.²³ Das systemtragende Prinzip der MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer sehe vor, nicht den Unternehmer mit Vorsteuern zu belasten, sondern ausschliesslich den privaten Endverbraucher. Werde für einzelne geschäftliche Ausgaben das Vorsteuerabzugsrecht beschränkt oder ausgeschlossen, so liege darin eine Verletzung des Verbrauchssteuerprinzips. Ferner würden die Grundsätze der Steuerneutralität und der Wettbewerbsneutralität verletzt, da Produktions- und Vertriebswege bei denjenigen Unternehmen, deren Anteil an Ausgaben für Verpflegung und Getränke höher sei als bei anderen, verteuert würden. Nicht zuletzt verstiesse die Bestimmungen a und b von Art. 30 Abs. 2 MWSTV gegen das Bestimmungslandprinzip, sei es doch nicht möglich, die Ausfuhrumsätze vollständig von der Umsatzsteuer zu entlasten.

Das BGer hiess die gegen den SRK-Entscheid von der ESTV erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde gut. Es erwog, dass nur Ausgaben mit geschäftlichem Charakter zum Vorsteuerabzug berechtigten. Auf Ausgaben für ausserunternehmerische Zwecke – vor allem für den Privatverbrauch bzw. -gebrauch oder für eine der Steuer nicht unterliegende Unternehmenstätigkeit sowie für eindeutige Konsumausgaben – könne der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden. Dies gehe aus dem letzten Satz von Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜbBest aBV hervor, wonach für Ausgaben, die keinen geschäftlichen Charakter hätten, kein Vorsteuerabzugsrecht bestünde. Umgekehrt würden Ausgaben mit geschäftlichem Charakter nicht ohne weiteres zum Vorsteuerabzug berechtigen. Aus Art. 8 Abs. 2 Bst. H, letzter Satz ÜbBest. aBV, sei der Umkehrschluss nicht zulässig, in dem Sinne, dass für alle Ausgaben mit „geschäftlichem Charakter“ ein Vorsteuerabzugsrecht geltend gemacht werden könne. Nur jene Subjekte, die der MWSt unterständen und als solche registriert seien, hätten Anspruch auf Vorsteuerabzug. Ferner würden diejenigen geschäftlich begründeten Ausgaben, die in Verbindung mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen stünden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Somit nehme der Verfassungsgeber eine Steuerbelastung im Sinne einer „taxe occulte“ in gewissen Fällen gewollt in Kauf. Am Rande führte das Gericht zudem ins Feld, dass das Augenmerk auf den Begriff „Endverbrauch“ zu richten sei. Der Einwand der geschäftsmässigen Begründung von Ausgaben entspringe einem am Einkommenssteuerrecht orientierten Denken und verdiene folglich keine Beachtung.²⁴

23 Entscheid SRK v. 30.4.1996, 10/95, E. 8a.

24 BGE 123 II 308.

4. Würdigung der Rechtsprechung

Art. 30 Abs. 1 und 2 MWSTV wurden bereits von der WAK-N als verfassungswidrig qualifiziert.²⁵ Auch das Schrifttum liess kein gutes Haar an dieser Bestimmung.²⁶ Nichtsdestotrotz fand die Regelung, lediglich 50 % der Vorsteuern auf Verpflegung und Getränke zum Abzug zuzulassen, Eingang in Art. 38 Abs. 5 MWSTG. Diese Rechtsnorm war denn auch in den Parlamentsdebatten entsprechend heftig umstritten.²⁷ Die einen Parlamentarier hatten die „Spesenritter“ im Visier und wollten den Vorsteuerabzug auf Getränke und Verpflegung in keiner Weise zulassen.²⁸ Wirtschaftsvertreter hingegen wehrten sich unter Aufführung von steuersystematischen Gründen gegen, eine Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts, sofern die Ausgaben auf Verpflegung und die Getränke geschäftsmässig begründet seien.²⁹

Mit der Aufnahme von Art. 38 Abs. 5 MWSTG sind die Diskussionen über die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung weitgehend verklungen, was damit zu tun haben dürfte, dass Bundesgesetze gemäss Art. 191 BV für das BGer verbindlich sind. Demzufolge ist das BGer selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit der Bestimmung nicht befugt, deren Anwendung zu versagen.³⁰ Dennoch darf die Auseinandersetzung um Art. 38 Abs. 5 MWSTG nicht zu einer rein akademischen Diskussion verkümmern. Die höchst beklagenswerte Norm birgt die Gefahr in sich, dass sie von der ESTV und den Gerichten herangezogen wird, um Analogieschlüsse zu ziehen, mit dem Resultat, dass anderweitig das Vorsteuerabzugsrecht eng ausgelegt wird und selbst für geschäftsmässig begründete Auslagen, wie z.B.

25 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 720; Amtl. Bull. NR 1997, S. 180.

26 VALLENDER, Änderungen, S. 536.

27 MANSER, Rechnungsstellung, S. 1065 f.; Vgl. die parlamentarischen Voten im Amtl. Bull. NR 1997, S. 182, 188, 190, 192, 252.

28 So MARTY, Amtl. Bull. NR 1997, S. 178, spricht von einer Begünstigung der Spesenbezüger; STRAHM, Amtl. Bull. NR 1997, S. 179, tadelt die volle Entlastung der Geschäftsspesen und spricht von Spesenrittern; so auch BERBERAT, Amtl. Bull. NR 1997, S. 185.

29 DETTLING, Amtl. Bull. NR 1997, S. 186; BLOCHER, Amtl. Bull. NR 1997, S. 188; CAVADINI, Amtl. Bull. NR 1997, S. 190; MANSER, Rechnungsstellung, S. 1066.

30 Statt vieler BGE 126 V 156.

Firmenanlässe, der Vorsteuerabzug verweigert wird. Insbesondere darf die Auslegung des BGer von Art. 38 Abs. 5 MWSTG nicht wegweisend für die künftige Rechtsprechung sein.

Nicht haltbar ist v.a. die Bemerkung des BGer, nicht für alle Ausgaben mit geschäftlichem Charakter bestehe das Vorsteuerabzugsrecht,³¹ mit der fast ironisch anmutenden Begründung, nur jenen Steuersubjekten stehe der Anspruch auf Vorsteuerabzug zu, die der MWSt unterstünden und als solche registriert seien.³² Es trifft zwar zu, dass nur als steuerpflichtige Registrierte den Vorsteuerabzug vornehmen können. Dies liegt jedoch im System der Erhebungstechnik und nicht im Belastungsziel. Auch verkennt das BGer, dass das Instrument der Einlageentsteuerung auch retrospektive Funktionen hat. Damit wird das Vorsteuerabzugsrecht auch Nichtsteuerpflichtigen gewährt, allerdings nur nachträglich.

5. Zwischenergebnis

Wie ausgeführt wurde, ist die MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer konzipiert, mit dem Ziel, den – ausschliesslich privaten – Endverbrauch zu besteuern. Der geschäftliche Verbrauch hingegen soll nicht besteuert werden, denn die MWSt ist nicht als Unternehmenssteuer ausgestaltet.³³ Dieses Ziel wird jedoch mehrfach verfehlt. Eine Inkonsequenz ist darin zu sehen, dass der Unternehmer im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht nicht qua steuerbarer Tätigkeit steuerpflichtig wird, sondern grundsätzlich erst ab Überschreitung von vorbestimmten Umsatzschwellen, und auch nur dann, wenn er im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist. Da die Vorsteuerabzugsberechtigung von der subjektiven Steuerpflicht abhängig gemacht wird, lasten auf den Eingangsleistungen des (noch) nicht steuerpflichtigen Unternehmers Steuern, die er auch durch das Instrument der Einlageentsteuerung nicht vollumfänglich absetzen kann.

31 BGE 123 II 300.

32 BGE 123 II 303.

33 Dieses Ziel kann auf verschiedene Wege erreicht werden. Einerseits wäre es bspw. möglich, nur den Umsatz an den privaten Endverbraucher der Steuer zu unterstellen. Das schweizerische Mehrwertsteuersystem hat aber den Weg der sog. Netto-Allphasen-Besteuerung mit Vorsteuerabzug gewählt. Demnach wird die Steuer auf allen Stufen der Produktion und Verteilung sowie bei der Einfuhr von Verbrauchsgütern auf dem Nettoumsatz erhoben. Damit der Unternehmer von der Steuer entlastet wird, steht ihm das Recht des Vorsteuerabzugs zu, d.h. jener Steuer, die auf der Vorleistung lastet.

Sodann wird das Besteuerungsziel durch die ausgenommenen Umsätze verfehlt. Auf diesen wird nämlich dem Unternehmer der Vorsteuerabzug verwehrt, weshalb er praktisch wie ein Endverbraucher behandelt wird.³⁴ Ungeachtet ihrer weiten Verbreitung wird die Verweigerung des Vorsteuerabzugs im Schrifttum für sachfremd empfunden.³⁵

Diese zwei Systemwidrigkeiten sind jedoch als Ausnahmen der MWSt zu verstehen und dürfen daher das Ziel, ausschliesslich die Aufwendungen für den nichtunternehmerischen Verbrauch von Leistungen zu belasten, nicht in Frage stellen. Der Ausnahmecharakter der Bestimmungen über die Mindestumsatzschwellen und über die ausgenommenen Umsätze zeigt sich auch darin, dass die Einlageentsteuerung ein Gegengewicht zu den Ausnahmen legt, indem dem Steuerpflichtigen in gewissem Umfang ein nachträgliches Entsteuerungsrecht gewährt wird.

Das erklärte Ziel (Steuergut) ist bei der Untersuchung der Einlageentsteuerung stets im Auge zu behalten,³⁶ ist es doch der Kern der gesetzgeberischen Verbrauchssteuerkonzeption,³⁷ und damit auch in materiellrechtlicher Hinsicht richtungsweisend.

34 REIB, Vorsteuerabzug, S. 562.

35 Statt vieler: DZIADKOWSKI, Steuerbefreiung, S. 91; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, vor § 1, Rz. 10; MOLLARD, Exonérations, S. 457 ff.; BGE 124 II 202 stimmt dem zu, weshalb unecht steuerbefreite Umsätze restriktiv zu interpretieren sind.

36 Vgl. RIEDO, Wesen, S. 13; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14 Rz. 1.

37 So expressis verbis in Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Im deutschen Schrifttum war das Wesen der MWSt über längere Zeit Gegenstand kontroverser Diskussionen.

§ 4 Einlageentsteuerung im Hinblick auf das Ziel der MWSt und deren Prinzipien

I. Allgemeines

Im vorhergehenden § 3 wurde herausgeschält, dass das mehrwertsteuerliche Ziel die Besteuerung des Endverbrauchs ist. Dieses Ziel zu verwirklichen ist Aufgabe oberster Prinzipien (*principes directeurs*), die teilweise durch Art. 1 Abs. 2 MWSTG verankert werden.¹ Die *principes directeurs* typisieren die MWSt und sind richtungweisend für die Auslegung des MWSTG durch die Verwaltung und Gerichte.

Nach einem kurzen Abriss über die Rechtsnatur dieser Prinzipien wird im Folgenden deren Inhalt dargestellt. Anschliessend werden aus jedem Prinzip die Konsequenzen für die Einlageentsteuerung abgeleitet.

II. Rechtsnatur der Prinzipien

Die Prinzipien gemäss Art. 1 Abs. 2 MWSTG sind nicht rechtsverbindlich in dem Sinne, dass aus ihnen subjektive Rechte abgeleitet werden könnten.² Dennoch dürfen sie nicht als blosse Makulatur abgetan werden, waren sie doch für den

1 Es gibt noch weitere oberste Prinzipien, wie der Ausdruck "namentlich" signalisiert (OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 19).

2 OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 35; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 81; METZGER, Kurzkommentar, Art. 1 MWSTG, Rn. 3.

Gesetzgeber bei der Ausarbeitung des MWSTG wegweisend.³ Dem Bundesrat obliegt daher die Pflicht, bei der Ausarbeitung der Verordnungen zum MWSTG diese Prinzipien als Wegweiser zu berücksichtigen und darum besorgt zu sein, einen gerechten Ausgleich zur Schaffung von praktischer Konkordanz zwischen den Grundsätzen zu erzielen, die in einem antinomischen Verhältnis zueinander stehen können.⁴

Ebenso haben die rechtsanwendenden Behörden und Gerichte die Aufgabe, die Prinzipien bei der Gesetzesanwendung heranzuziehen.⁵ Da es sich dabei jedoch um Prinzipien des MWSTG – und nicht der einzelnen steuergesetzlichen Normen handelt, muss sich die Auslegung des Gesetzes als Ganzes unmittelbar an diesen Prinzipien orientieren.⁶ Auf der Ebene der einzelnen Normen sind diese Prinzipien nur mittelbar, d.h. nach der unmittelbaren Auslegung, heranzuziehen.⁷ Denn bei isolierter Betrachtung können bestimmte Vorschriften in einem Spannungs-

3 Die WAK-N hat sich bei der Ausarbeitung des E-MWSTG sichtlich bemüht, das MWSTG nicht als Sammlung von lose und konzeptionslos aneinandergereihten Normen zu gestalten, sondern sich vom Ziel der MWSt und den Prinzipien leiten zu lassen (Amtl. Bull. NR 1997, S. 177). Gemäss Bericht WAK-N setzte sich die WAK-N die Prinzipien der Wettbewerbsneutralität, der Erhebungswirtschaftlichkeit, der Rechtsgleichheit, der Europaverträglichkeit und das Bestimmungslandprinzip als eigene Leitplanken und wollte die vier Grundsätze Wettbewerbsneutralität, Überwälzbarkeit, Erhebungswirtschaftlichkeit sowie volle Anrechenbarkeit der Vorsteuer im E-MWSTG verankert wissen (Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 719; Amtl. Bull. NR 1997, S. 177, 192; Amtl. Bull. SR 1998, S. 959). Der Bundesrat wollte hingegen die Grundsätze auf die Wettbewerbsneutralität und Erhebungswirtschaftlichkeit beschränken, weil die Prinzipien Überwälzbarkeit und volle Anrechenbarkeit der Vorsteuern nicht voll durchsetzbar seien (Amtl. Bull. NR 1997, S. 195). Schliesslich folgte der Nationalrat dem Vorschlag der WAK-N und lehnte den bundesrätlichen Antrag ab (Amtl. Bull. NR 1997, S. 195).

In den ständerätlichen Gesetzesberatungen im Folgejahr wurde von Seiten des Berichterstatters der ständerätlichen Kommission votiert, dass die Grundsätze im Gesetzestext gestrichen werden sollten, da sie nicht voll durchsetzbar seien und zum Teil Erwartungen weckten, die nicht erfüllbar seien (Amtl. Bull. SR 1998, S. 959 f.). Eine Gegenmeinung wollte jedoch diese Grundsätze erwähnt haben, denn sie sollen nicht nur für den Gesetzgeber, sondern auch für die Gesetzesanwendung gelten. Mit diesen Prinzipien könne den negativen Erfahrungen mit dem Bundesrat im Bereich MWSt ein Riegel geschoben werden (Amtl. Bull. SR 1998, S. 959). Eine Streichung dieser Prinzipien dürfte auch dazu führen, dass bei einer späteren Gesetzesauslegung auf die Materialien zurückgegriffen werde und gesagt werden könnte, das Parlament habe verlangt, die Grundsätze zu streichen, weshalb man sich bei der Auslegung auch nicht an diese Grundsätze halten müsse (Amtl. Bull. SR 1998, S. 959). Schliesslich folgte der Ständerat mit Stichentscheid des Präsidenten dem Vorschlag der WAK-SR und strich die Grundsätze zur Erhebung der MWSt.

4 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 82, OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 35.

5 OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 18 und 35. A.M. METZGER, Kurzkommentar, Art. 1 MWSTG, Rn. 3.

6 Vgl. VALLENDER, Änderungen, S. 534. Eine solche Untersuchung des Gesetzes als Ganzes auf die Konformität der Prinzipien wurde von RIEDO in seiner Diss. dargestellt.

verhältnis zu einzelnen Prinzipien stehen, sich aber gesamthaft betrachtet als relativ prinzipiengerecht erweisen.⁸

III. Erhebungswirtschaftlichkeit

1. Inhalt der Erhebungswirtschaftlichkeit

Art. 1 Abs. 2 MWSTG stipuliert, dass die Erhebung der Steuern wirtschaftlich zu erfolgen hat. Der Grundsatz richtet sich sowohl an die Adresse der Steuerbehörden als auch an jene des Steuerpflichtigen.⁹ Wirtschaftlich ist die Steuererhebung dann, wenn sie das Gebot der Rationalität und Effizienz beachtet.¹⁰ Bei dieser Forderung geht es nicht um einen spezifisch mehrwertsteuerlichen Grundsatz, sondern er gilt überall im Verwaltungsrecht.¹¹ Gleichwohl muss dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz, besonders im System der MWSt, ein hoher Stellenwert beigemessen werden.

Die MWSt ist eine Verbrauchssteuer und zielt daher auf die Belastung des Verbrauchers und nicht des Unternehmers ab. Dennoch wird der Unternehmer belastet, denn die MWSt wird – im Unterschied zum Grossteil der übrigen Steuern – nach dem Selbstveranlagungsverfahren und zwar als Allphasensteuer auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben.¹² Nach diesem Verfahren ist der Steuerpflichtige einerseits Abrechnungsbeauftragter der ESTV, andererseits Steuereintreiber, indem er auf den steuerbaren Ausgangsumsätzen die MWSt einzieht.¹³ So betrachtet, kann der Steuerpflichtige auch als Gehilfe oder Steuereintreiber der Steuerverwaltung betitelt werden.¹⁴ Diese Aufwendungen für die Administration sind für Unternehmen

7 Vgl. HÖHN, Auslegung, S. 222.

8 VALLENDER, Änderungen, S. 534 f.

9 OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 32; METZGER, Kurzkomentar, Art. 1 MWSTG Rn 3; DZIADKOWSKI/FORSTER/RÖHNER, Verankerung, S. 432.

10 Effizient ist die Erhebung dann, wenn sie nicht zu unverhältnismässigen Kosten im Vergleich zum Ertrag führt (vgl. OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 32; VOGEL, Dienstleistungsverkehr, S. 11).

11 OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 33; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 74; VALLENDER, in: St. Galler Kommentar, Art. 130 BV, Rz. 16.

12 Auch andere vom Bund erhobene Steuern werden als Selbstveranlagungssteuer definiert, so die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben (BLUMENSTEIN/LOCHER, System, S. 384).

13 Vgl. Entscheid SRK v. 6.4.2000, in: VPB 64.11, E. 2b.

14 CLAVADETSCHER, Plädoyer, S. 725; REICH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 1 MWSTG, Rz. 15; HONAUER, Risikofaktor, S. 544.

beträchtlich, komplex und mit Risiken von nicht unerheblichem Umfang verbunden.¹⁵ Ihnen stehen aber keine Einnahmen gegenüber.¹⁶

All diese Kosten sind zwar keine Steuern im Rechtssinne, aber belasten das Betriebsergebnis gleichermassen, was eigentlich dem Ziel der Mehrwertsteuer, den Endkonsum zu belasten, zuwiderläuft. Dem Verbrauchssteuercharakter vollständig gerecht zu werden, würde bedingen, dass die steuerpflichtige Unternehmung gar keinen Aufwand im Zusammenhang mit der Berechnung und Ablieferung der MWSt hätte oder ihr die damit verbundenen Kosten vom Staat vergütet würden. Eine Bezugsprovision, wie sie in Art. 37 Abs. 3 StHG als Abgeltung für die mit dem Bezug von Einkommenssteuern anfallenden Kosten vorgesehen ist, kennt das MWSTG jedoch nicht.¹⁷

2. Ausfluss aus der Erhebungswirtschaftlichkeit: Umsatzschwellen

a) Problematik von Umsatzschwellen

Ausfluss des Prinzips der Erhebungswirtschaftlichkeit ist u.a., dass die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 und 2 und Art. 25 MWSTG vom Erreichen bestimmter Mindestumsatzschwellen abhängig gemacht wird.¹⁸ Damit müssen sich Kleinbetriebe, bei denen das Wissen um die richtige Mehrwertsteuerabrechnung kaum vorhanden sein dürfte, nicht mit der korrekten mehrwertsteuerlichen Dekla-

15 CLAVADETSCHER, Plädoyer, S. 725; Amtl. Bull. NR 1997, S. 194 f. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass das Prinzip der Selbstveranlagung zur Pervetierung einer Verbrauchssteuer in eine Unternehmenssteuer führe und es deshalb zu beseitigen sei (CLAVADETSCHER, in: NZZ am Sonntag v. 4.9.2005, S. 23).

16 Deshalb können gemäss VALLENDER, Steuerpflicht, S. 501, Steuerpflichtige auch als "unpaid tax officials" angeschaut werden.

17 Die Einführung einer Bezugsprovision wird von einem Teil der Lehre aufgrund der gestiegenen Aufwendungen für Beratung und Kosten der Abrechnung befürwortet (CLAVADETSCHER, Plädoyer, S. 728). M.E. liesse sich die Einführung einer Bezugsprovision auch verfassungsrechtlich begründen. Die MWSt soll den privaten Verbrauch besteuern. Belastet die MWSt auch den Unternehmer, so stellt sie einen Eingriff in dessen Wirtschaftsfreiheit und Eigentumsgarantie dar, der nur durch eine gesetzliche Grundlage, durch öffentliches Interesse und durch das Verhältnismässigkeitsprinzip legitimiert werden kann. Wohl besteht eine gesetzliche Grundlage und ein öffentliches Interesse, dass der Unternehmer für den Steuerbezug herangezogen wird. Der Eingriff in dessen Grundrechte könnte aber auch milder sein, indem sein Aufwand durch eine Bezugsprovision entschädigt würde.

18 Vgl. OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 32; STADIE, Vorsteuerabzug, S. 53; METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit, S. 349, RIEDO, Wesen, S. 180 ff.; PESTALOZZI, Telekommunikation, S. 47.

rations- und Abrechnungspflicht beschäftigen und können sich daher diesen Administrationsaufwand sparen. Der Administrationsaufwand dürfte denn auch regelmässig in keinem angemessenen Verhältnis zur Vorsteuerentlastung stehen.

Auch aus der Sicht der Steuerverwaltung lassen sich Mindestumsatzschwellen durch die Erhebungswirtschaftlichkeit begründen. Der Verwaltungsaufwand zur Erfassung von Kleinbetrieben und deren Umsätzen dürften im Vergleich zum zusätzlichen Steueraufkommen unverhältnismässig sein, zumal davon auszugehen ist, dass Kleinbetriebe keine schlüssigen Betriebsbücher führen, was der Verwaltung einen zusätzlichen Mehraufwand verursachen würde.¹⁹

Dennoch dürfte dieses befürchtete Missverhältnis zwischen Steueraufkommen und administrativem Aufwand nicht der Hauptgrund gewesen sein, weshalb der Gesetzgeber dazu kam Umsatzschwellen vorzusehen. Vielmehr bestand bei der Ablösung der WUSt durch die MWSt die Befürchtung, dass sich die Zahl der abrechnungspflichtigen Unternehmen infolge der Unterstellung von Dienstleistungen unter die Steuer enorm erhöhen würde und damit die ESTV den Arbeitsanfall nicht mehr meistern könnte.²⁰ Deshalb wollte man die Anzahl der Steuerpflichtigen einschränken.

Die überwiegende Lehrmeinung ist sich darin einig, dass es gleich mehrfach dem Wesen der MWSt widerspricht, die subjektive Steuerpflicht vom Erreichen bestimmter Schwellenwerte abhängig zu machen.²¹ Erstens steht die Festsetzung einer Umsatzlimite im Konflikt zum Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer.²² Denn der Konsum von Leistungen, die von lediglich potenziell Steuerpflichtigen bezogen werden, unterliegt nicht der Mehrwertsteuer.

Die subjektive Steuerpflicht vom Erreichen bestimmter Umsatzschwellen abhängig zu machen, verstösst auch gegen das Prinzip der Wettbewerbsneutralität.²³ Denn die steuerbefreiten Kleinbetriebe haben für dieselbe Art von Leistung, die auch von steuerpflichtigen Unternehmen angeboten wird, keine MWSt in Rechnung zu stel-

19 RIEDO, Wesen, S.63.

20 Vgl. METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit, S. 349 f.

21 RIEDO, Wesen, S. 136; RUPPE, Unechte Umsatzsteuerbefreiungen, S. 467; STADIE, Vorsteuer, S. 53.

22 RIEDO, Wesen, S. 63; STADIE, Vorsteuer, S. 53.

23 RIEDO, Wesen, S. 63.

len.²⁴ Dafür finden in diesen Fällen die Vorschriften über den Vorsteuerabzug keine Anwendung, d.h., dem Kleinunternehmer wird die Vorsteuer nicht vergütet.²⁵ Dennoch kann damit eine wirtschaftliche Besserstellung der Kleinbetriebe verbunden sein. Dies dürfte insbesondere bei Branchen mit hoher eigener Wertschöpfung ins Gewicht fallen. Mit steigendem Steuersatz nimmt diese Wettbewerbsverzerrung gar noch zu.²⁶

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Forderung, die Problematik der Umsatzschwellen mit ihren Systemwidrigkeiten zu entschärfen. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als den Gründen der Erhebungswirtschaftlichkeit ein geringeres ethisches Gewicht als anderen steuerlichen Prinzipien beizumessen ist.²⁷

b) Einlageentsteuerung und Umsatzschwellen

Die Problematik, dass Umsatzschwellen zwar Ausfluss der Erhebungswirtschaftlichkeit sind, aber mit dem Prinzip der Allgemeinheit und Wettbewerbsneutralität nicht vereinbar sind, wird durch die Möglichkeit einer freiwilligen Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht entschärft. Folge davon ist einerseits, dass zusätzliche Leistungen mit MWSt auf den Markt kommen. Andererseits kann der steuerpflichtige Kleinunternehmer die ihm vor dem Eintritt in die subjektive Steuerpflicht in Rechnung gestellten Vorsteuern in Abzug bringen. Der neue Steuerpflichtige wird demnach hinsichtlich der Vorsteuern so gestellt, als wäre er schon immer steuerpflichtig gewesen. Hingegen hat er auf den bis zum Beginn der Steuerpflicht getätigten Umsätzen keine nachträglichen Mehrwertsteuern zu belasten. Es wird also keine rückwirkende Steuerpflicht, sondern nur ein rückwirkendes Vorsteuerabzugsrecht statuiert.

Da jedoch eine nachträgliche Entsteuerung nur in beschränktem Umfang möglich ist – nämlich lediglich auf Eingangsleistungen, die im Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht noch nicht als verbraucht gelten – und der Umfang des Vorsteuerabzugs durch die Nutzungsdauer vor Eintritt in die Steuerpflicht reduziert wird, ist eine zusätzliche Wettbewerbsverzerrung nicht zu befürchten. Der mögliche Wettbewerbsvorteil aufgrund der Tatsache, dass ein bisher nicht steuerpflichtiger Un-

24 RIEDO, Wesen, S. 63.

25 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 53.

26 RIEDO, Wesen, S. 64.

27 RIEDO, Wesen, S. 182.

ternehmer steuerfreie Umsätze und dadurch bei gleichem Endverkaufspreis eine höhere Bruttogewinnmarge als der steuerpflichtige Unternehmer erzielen kann,²⁸ wird durch die Einlageentsteuerung sogar entschärft. Denn der neu in die Steuerpflicht tretende Unternehmer kann auf den Eingangsleistungen, die nicht mehr vorhanden sind, keine Entsteuerung vornehmen. Zudem hat er auf seinen in Gebrauch genommenen Investitionsgütern eine Reduktion des Vorsteuerabzugs hinzunehmen. Bei beweglichen Gegenständen beträgt diese Reduktion 20 % und bei unbeweglichen 5 % pro Nutzungsjahr.²⁹ Bei Dienstleistungen berechnet sich die abziehbare Vorsteuer vom Wert des noch nicht genutzten Teils.³⁰ Wäre also der Unternehmer bereits seit Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit steuerpflichtig gewesen, hätte er diese Vorsteuerreduktion nicht zu gewärtigen. Damit wird der Nichtsteuerpflichtige gegenüber dem Steuerpflichtigen massiv benachteiligt, was den vorher aufgezeigten Wettbewerbsvorteil in der Regel mehr als kompensiert. Die eingeschränkte Vorsteuerabzugsberechtigung im Rahmen der Einlageentsteuerung ist vor diesem Hintergrund sachgerecht.

3. Konsequenz der Erhebungswirtschaftlichkeit auf die Einlageentsteuerung

Damit das Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit nicht einseitig dem Fiskus zugute kommt, sollte die Einlageentsteuerung mit einem möglichst geringen administrativen Aufwand verbunden sein, indem der Tatbestand der Einlageentsteuerung einfach und verständlich, die Entsteuerung transparent und die Kosten der Entsteuerung für den Steuerpflichtigen gering sind. In diesem Sinne bemüht sich die Praxis der ESTV um die Herausgabe von verständlich verfassten Merkblättern und Spezialbroschüren und ergänzt diese ständig mit Praxisänderungen.³¹

28 Bsp.: Der Nichtsteuerpflichtige kauft eine Handelsware zum Preis von CHF 1'076 (inkl. MWSt) ein und verkauft dieselbe Ware zum Preis von CHF 2'000 (keine MWSt). Seine Bruttogewinnmarge beträgt demnach CHF 924. Der Steuerpflichtige kauft dieselbe Handelsware zum Preis von CHF 1'076 (inkl. MWSt) ein. Unter der Prämisse, dass der Markt völlig transparent ist und die Handelsware von Endverbrauchern nachgefragt wird, lässt sich nur ein Marktpreis von CHF 2'000 (inkl. MWSt) erzielen. Der Steuerpflichtige kann also seine MWSt nicht überwälzen. Seine Bruttogewinnmarge beträgt demnach CHF 858.75. Der Steuerpflichtige hat CHF 65.25 MWSt (CHF 141.25 ./ Vorsteuern CHF 65.25) an den Fiskus abzuliefern.

29 Art. 42 Abs. 3 Satz 1 MWSTG.

30 Art. 42 Abs. 3 Satz 2 MWSTG.

31 Leider werden Praxisänderungen nicht in der Begleitung ergänzt, sondern in sog. Praxismitteilungen publiziert.

An dieser Stelle stellt sich die Frage, ob die in der Schweiz bestehende Möglichkeit, privat genutzte Wirtschaftsgüter zu entsteuern, wenn der Einzelunternehmer sie nachträglich für unternehmerische Zwecke nutzt, als Ausfluss der Erhebungswirtschaftlichkeit zu betrachten ist. Nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit ist dies zu bejahen, wobei zu erwähnen bleibt, dass die Entsteuerung zuvor privat genutzter Leistungen auch Ausfluss der anderen mehrwertsteuerlichen Prinzipien ist. Mit der Erstreckung des Vorsteuerabzugsrechts auf sämtliche Eingangsleistungen – unbeachtlich der vorgängigen Nutzung – wird dem Steuerpflichtigen wie auch dem Fiskus die mit Beweisproblemen behaftete Abgrenzungsfrage zwischen unternehmerischer und privater Nutzung erspart. Mithin wird eine praktikable Lösung getroffen und der Erhebungswirtschaftlichkeit Geltung verschafft.

IV. Wettbewerbsneutralität

1. Inhalt der Wettbewerbsneutralität

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist von dem im MWSTG nicht explizit erwähnten Grundsatz der Neutralität zu unterscheiden. Letzterer fordert, dass der Unternehmer nicht mit MWSt belastet werden soll.³² Die Wettbewerbsneutralität steht dem übergeordneten Grundsatz der Neutralität zwar sehr nahe,³³ verlangt aber nicht, dass der Unternehmer vollends von der MWSt entlastet werden soll. Wettbewerbsneutralität kann vielmehr auch gegeben sein, wenn die Preise der konkurrenzierenden Unternehmen relativ gleich mit MWSt belastet werden.³⁴

Die Wettbewerbsneutralität ist ein zentraler Grundsatz des MWSTG,³⁵ wenn nicht sogar der Kern des Mehrwertsteuersystems. Das Prinzip ergibt sich bereits aus Art. 130 BV und soll garantieren,³⁶ dass die MWSt in ihren Wirkungen auf die Wettbewerbssituation nicht nur zwischen Konkurrenten neutral sein muss – wie

32 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, Anforderungen, S. 317.

33 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, Anforderungen, S. 317; Anderer Meinung zufolge ist der Neutralitätsbegriff stets relativ aufzufassen und Wortverbindungen wie Wettbewerbs-, Belastungs- oder Wertneutralität gleichzusetzen (LOHSE, Neutralitätsgrundsatz, S. 583).

34 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, Anforderungen, S. 317; Stadie, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, Anm. 195 Einf.

35 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 495; PERSKE, Gestaltungsfragen, S. 53. BOPP, Internet, S. 48, versteht die Wettbewerbsneutralität nicht als Prinzip, sondern als Zielsetzung, da die Wettbewerbsneutralität Nebeneffekt der anderen besonderen Prinzipien sei.

36 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 64; VALLENDER, Steuerpflicht, S. 495.

dies aus Art. 27 BV ableitbar ist –, sondern auch bezüglich der Endverbraucher.³⁷ Wettbewerbsneutralität bedeutet zweierlei: Erstens verlangen vergleichbare Leistungen nach gleichen Steuersätzen; zweitens sollen vergleichbare Leistungen, unabhängig von der Zahl und der Art der Umsatzstufen, zu gleicher steuerlicher Belastung des Endkonsumenten führen.³⁸

Wettbewerbsneutralität kann auf verschiedene Weisen erzielt werden, bspw. indem die Umsätze lediglich auf der Endstufe zwischen Steuerpflichtigen und Endverbrauchern besteuert werden, wie dies die Einphasensteuer vorsieht.³⁹ Dieses Ziel lässt sich bei der Allphasensteuer, bei welcher auf jeder Wirtschaftsstufe eine Besteuerung erfolgt, durch das Instrumentarium des Vorsteuerabzugs verwirklichen. Dadurch kann jeder Steuerpflichtige die auf seinen Leistungsbezügen lastende MWSt von seinen Steuerschulden abziehen. Damit verliert einerseits die MWSt beim Steuerpflichtigen die Eigenschaft als Kostenfaktor,⁴⁰ andererseits ist die Anzahl der Wirtschaftsstufen hinsichtlich der Belastung des Endpreises nicht massgeblich. Dadurch werden Unternehmer, die mehrere Wirtschaftsstufen in sich vereinigt haben, gegenüber anderen nicht bessergestellt.⁴¹

2. Systemwidrigkeiten

Die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen und damit von Verletzungen der Wettbewerbsneutralität besteht immer dann, wenn die auf den Vorleistungen lastende Steuer für den Unternehmer zum Kostenfaktor wird. Das ist insbesondere bei Unternehmern, die nicht oder noch nicht steuerpflichtig sind, und bei unecht befreiten Umsätzen der Fall, denn der Vorsteuerabzug bleibt ihnen verwehrt.⁴² Der Steuer-

37 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 495; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 63; KAUFMANN, Änderungen, S. 538. Gemäss BOPP, Internet, S. 46, ist das Prinzip der Wettbewerbsneutralität enger zu verstehen, in dem Sinne, dass es nur unter steuerpflichtigen Unternehmen gilt. Entsprechend rechnet BOPP, Internet, S. 48, der Wettbewerbsneutralität keinen weiteren Gehalt zu, der nicht schon in Art. 27 BV enthalten wäre.

38 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 65. VALLENDER, Änderungen, S. 534; VALLENDER, Steuerpflicht, S. 495; RIEDO, Wesen, S. 51.

39 Dieses System kannte die Schweiz unter dem Recht der WUST.

40 REIB, Steuerträger, S. 440; KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 622 f.

41 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 195 Einf.

42 Das MWSTG bezeichnet die unechten Steuerbefreiungen missverständlich als Steuerausnahmen. Diese Begriffsbestimmung könnte zur Annahme verleiten, die Leistungen gemäss Art. 18 MWSTG seien nicht steuerbar. Richtigerweise sind sie jedoch steuerbar, aber nicht steuerpflichtig. Wären sie nicht steuerbar, könnten sie nicht unecht befreit werden (vgl. RIEDO, Wesen, S. 144).

pflichtige wird mithin versuchen, die nicht abziehbaren Vorsteuern als Kostenelement in seine Preise mit einzukalkulieren, will er die Vorsteuern nicht selber tragen.⁴³ Dieser Umstand führt immer dann zu Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Konkurrenten mit unterschiedlich hoher Vorsteuer belastet werden, und widerspricht der allgemeinen Verbrauchssteuer, weil sie die allgemeine Verbrauchsbelastung unterläuft und zu einer Schattensteuer führt.⁴⁴

Der schweizerische Gesetzgeber war sich dieser Systemwidrigkeit⁴⁵ schon immer bewusst.⁴⁶ Da aber die 6. MWSt-RL einen Katalog von unecht steuerbefreiten Umsätzen kennt und man Wettbewerbsverzerrungen zwischen der Schweiz und der EU fürchtete,⁴⁷ hat man dem Prinzip der Europakonformität zu Lasten des Verbrauchssteuerprinzips den Vorzug gegeben.⁴⁸

Der schweizerische Gesetzgeber hat diese Systemwidrigkeit allerdings in mehrfacher Hinsicht entschärft: einerseits durch die Möglichkeit, unecht steuerbefreite Umsätze freiwillig zu besteuern (Art. 26 MWSTG), und andererseits durch die Möglichkeit, sich freiwillig der subjektiven Steuerpflicht zu unterstellen (Art. 27 MWSTG).

Neben der bisher behandelten Wettbewerbsneutralität im Inland ist auch die internationale Wettbewerbsneutralität zu beachten. Letztere ist in engem Zusammenhang mit dem Bestimmungslandprinzip zu sehen;⁴⁹ die internationale Wettbewerbsneutralität wird nämlich durch das Bestimmungslandprinzip umgesetzt.⁵⁰ Demnach soll sich die Besteuerung bei grenzüberschreitendem Waren- und Dienstleistungsverkehr nach den Verhältnissen des Destinatärstaats richten.⁵¹ Somit werden importierte Leistungen – unabhängig von welchem ausländischen Staat sie

43 RIEDO, Option, S. 476; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 753 § 15.

44 RIEDO, Option, S. 476; VALLENDER, Änderungen, S. 539; METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit, S. 351; DZIADKOWSKI/FORSTER/HEMPEL, Gemeinwesen, S. 4; SCHUMACHER, Würgegriff, S. 689 f.

45 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 755 § 15, kritisiert die Bezeichnung Systembruch für unecht befreite Umsätze. Die Bezeichnung sei ohne rechtlichen Aussagewert, denn dem Gesetzgeber bleibe es grundsätzlich überlassen, inwieweit er das von ihm selbst aufgestellte System durchbreche.

46 Amtl. Bull. NR 1997, S. 177, 194, 206.

47 Vgl. die parlamentarische Diskussion im Amtl. Bull. NR 1997, S. 202, 204.

48 Bericht WAK-N, in: BBI 1996 V 724.

49 Vgl. Bericht WAK-N, in: BBI 1996 V 725.

50 REIB, Steuerträger, S. 440; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, Anforderungen, S. 317.

51 RUPPE, in: Kommentar, Einf. UStG., Rz. 53; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 68; ferner KUHN/SPINLER, Mehrwertsteuer, S. 130.

stammen – in gleichem Masse von der Steuer erfasst wie Inlandleistungen.⁵² Umgekehrt werden die exportierten Leistungen von der schweizerischen MWSt echt befreit. Es wird dem ausländischen Staat überlassen, ob und mit welchem Steuersatz er diese Leistungen besteuern will. Durch Elimination unterschiedlicher Steuersätze der Herkunfts- und Bestimmungsländer werden Wettbewerbsverzerrungen verhindert.⁵³

Das Bestimmungslandprinzip kann rechtstechnisch auf verschiedene Arten umgesetzt werden. In Bezug auf Lieferungen hat sich der sog. Grenzausgleich durchgesetzt. Demnach werden Exporte an der Grenze von der MWSt befreit, Importe dagegen belastet.⁵⁴ Das Prinzip liesse sich auch durchsetzen, indem die auslandgerichteten Transaktionen von vornherein der Jurisdiktion des Ausfuhrlands entzogen und der Jurisdiktion des Einfuhrlands unterstellt würden.⁵⁵ Anwendungsbereich dieser Methode ist v. a. bei Dienstleistungen gegeben.⁵⁶

Funktionieren kann das Bestimmungslandprinzip nur, wenn auch andere Staaten diesen Grundsatz befolgen.⁵⁷ Ansonsten käme es zu Steuerekumulationen oder gänzlichen Steuerbefreiungen, was mit Wettbewerbsverzerrungen verbunden wäre. Besteuert bspw. ein ausländischer Staat seine Leistungen am Ort des Ursprungs und befreit die Exporte nicht von der Steuer, kommt es zur Steuerekumulation im Importstaat, wenn dieser das Bestimmungslandprinzip anwendet. Der Markt des Importstaats wird dadurch vor ausländischer Konkurrenz geschützt, und das Nachsehen haben die ausländischen Exporteure. Werden hingegen Güter aus einem Staat, der dem Bestimmungslandprinzip folgt, in einen Staat mit Ursprungslandprinzip exportiert, erfährt das Produkt eine gänzliche Steuerbefreiung.

52 Statt vieler REIB, Steuerträger, S. 440; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 69; KORNTNER, Leitfaden, S. 84; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 12; CAMENZIND, Internationale Aspekte, S. 368; RIEDO, Wesen, S. 49.

53 RIEDO, Wesen, S. 49.

54 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 70.

55 RUPPE, Internationale Sachverhalte, S. 330.

56 RUPPE, Internationale Sachverhalte, S. 330 f.

57 Durchgesetzt hat sich international das Bestimmungslandprinzip, und dieses ist auch von einem breiten Konsens getragen (REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 12; RIEDO, Wesen, S. 49). Doch eine Selbstverständlichkeit war dieser Konsens nicht, da es nicht nur um die Festlegung eines Standards geht, sondern auch um die Frage, welcher Staat vom Steueraufkommen profitiert.

3. Einfluss der Wettbewerbsneutralität auf die Einlageentsteuerung

Der Korrelation zwischen der Wettbewerbsneutralität und der Einlageentsteuerung wird ein separates Kapitel gewidmet (§ 5).

V. Überwälzbarkeit

1. Inhalt der Überwälzbarkeit

Mit dem Art. 1 Abs. 2 MWSTG fand das Prinzip⁵⁸ der Überwälzbarkeit Eingang ins MWSTG. Dieses Prinzip, welches verlangt, dass die Endverbraucher die effektiven Steuerträger sein sollen, ist eigentlich schon im Charakter der MWSt als Verbrauchssteuer enthalten.⁵⁹ Daher scheint es auf den ersten Blick überflüssig zu sein.⁶⁰

Dem Prinzip kommt jedoch dann eine eigenständige Bedeutung zu, wenn man es als explizite Aufforderung an die Adresse der Verwaltung auffasst, die Überwälzung der MWSt nicht zu erschweren, sondern zu erleichtern.⁶¹ Eine solche Aufforderung geht aus dem Ziel der MWSt, den Endverbrauch umfassend zu besteuern – bspw. bei den unecht steuerbefreiten Umsätzen – nicht hervor.

Die unecht steuerbefreiten Umsätze nach Art. 18 MWSTG stehen in klarem Widerspruch zum Ziel der MWSt. Während diese auf die ausschliessliche Belastung des Konsumenten abzielt, belasten die unechten Steuerbefreiungen gemäss Art. 18 MWSTG auch den Steuerpflichtigen. Daher ist es nicht ohne weiteres zulässig, bei der Auslegung von Art. 18 MWSTG das Ziel der MWSt als Orientierungspunkt heranzuziehen. In diesem Konflikt kann das Prinzip der Überwälzbarkeit jedoch eine Orientierungshilfe oder ein programmatisches Leitbild für den Gesetzesan-

58 Die Verankerung des Prinzips der Überwälzbarkeit der MWSt im MWSTG war Gegenstand heftiger Debatten im Parlament. Vgl. zum Ganzen: DZIADKOWSKI/FORSTER/RÖHNER, Überwälzbarkeit, S. 337 ff.

59 In der ständerätlichen Beratungen wurde deshalb auch votiert, auf die Enumeration der Prinzipien zu verzichten (Amtl. Bull. SR 1998, S. 959).

60 Amtl. Bull. SR 1998, S. 959; ders., Amtl. Bull. SR 1999, S. 355; KAUFMANN, Änderungen, S. 524.

61 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 77 f.; KAUFMANN, Änderungen, S. 524; PESTALOZZI, Telekommunikation, S. 40.

wender sein.⁶² Das hat zur Folge, dass die Bestimmungen über die unecht steuerbefreiten Umsätze einschränkend auszulegen sind, wie dies auch von der Rechtsprechung gefordert wird.⁶³

2. Wirkung der Überwälzbarkeit auf die Einlageentsteuerung

Das Prinzip der Überwälzbarkeit, verstanden als Aufforderung an die Verwaltung, die Überwälzung der MWSt zu erleichtern, darf bei der Einlageentsteuerung nicht Halt machen. Die Praxis hat dafür zu sorgen, dass ein mit Vorsteuern belastetes, steuerpflichtiges Unternehmen auch entsteuern kann. Formelle Kriterien, wie sie in Art. 37 MWSTG festgelegt sind, sind pragmatisch auszulegen. Demnach darf der Vorsteuerabzug einem Unternehmer nicht einzig und allein deshalb verweigert werden, weil er formelle Anforderungen nicht erfüllt, denn nach materiellem Recht ist ihm der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu gewähren. Diese Forderung wurde mittlerweile in Art. 45a MWSTGV umgesetzt.

VI. Allgemeinheit der Besteuerung

1. Allgemeines

In Art. 127 Abs. 2 BV sind die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung, der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verankert. Diese Grundsätze sind verfassungsmässige Rechte und somit von den oben genannten Prinzipien in Art. 1 Abs. 2 MWSTG abzugrenzen; die einen können als selbständige Rechte eingeklagt werden, die anderen dienen dem Gesetzgeber und der Verwaltung als Leitlinien.

2. Inhalt des Allgemeinheitsprinzips

Der Grundsatz der Allgemeinheit hat seinen Ursprung in der französischen Revolution und resultierte aus dem Kampf gegen die Steuerprivilegien bestimmter Per-

62 BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 9.1 mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur.

63 BGE 124 II 202; BGE 124 II 377; BGE v. 31.3.2006, 2A.269/2005, E. 3.3; BGE v. 25.4.2002, 2A.80/2002, E. 3.2; BGE v. 18.9.2002, 2A.127/2002, E. 4.6; BGE v. 6.1.2003, 2A.280/2002, E. 3.2; BGE v. 6.1.2003, 2A.305/2002, E. 3.2.

sonengruppen, namentlich des Adels.⁶⁴ Dieser Grundsatz soll sicherstellen, dass möglichst alle Bürger bzw. Einwohner für den Finanzaufwand des Staats aufkommen.⁶⁵ Das Prinzip der Allgemeinheit richtet sich grundsätzlich gegen jede Art von Privilegierung und Diskriminierung,⁶⁶ insofern steht es im Widerspruch zu diesem Prinzip, einzelne Personen oder Personengruppen von der Besteuerung auszunehmen, ohne dass dies sachlich begründet wäre.⁶⁷ Mithin konzentriert sich der Grundsatz auf die Steuersubjekte.⁶⁸ Die Rechtsprechung und Lehre wenden denn auch den Allgemeingehrsgrundsatz vorwiegend im Zusammenhang mit den direkten Steuern an, bei denen zwischen Steuersubjekt und Steuerträger Identität herrscht.⁶⁹

Da der Steuerpflichtige im System der Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug die Steuerlasten auf den Konsumenten überwälzen soll, driften Steuersubjekt und Steuerträger auseinander.⁷⁰ Im System der MWSt kann daher das Prinzip der Allgemeinheit einen anderen Stellenwert bzw. eine andere Bedeutung erhalten. Vor diesem Hintergrund ist die Auffassung sachgerecht, dass der Begriff „allgemein“ in Art. 1 Abs. 1 MWSTG nicht nur das verfassungsrechtliche Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung wiederhole – welches sich ganz auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses richtet –,⁷¹ sondern auch gleichzeitig bedeute, dass alle relevanten Umsätze zu besteuern sind.⁷² Ansonsten hätten einzelne Personen letztlich keine Steuern zu tragen.⁷³ Zusammenfassend verlangt also das Allgemeingehrsprinzip bei den Mehrwertsteuern, dass sämtliche von Steuerpflichtigen

64 VALLENDER/WIEDERKEHR, in: St. Galler Kommentar, Art. 127 BV, Rz. 8. Die systematische Einordnung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung in die verfassungsmässigen Rechte und Prinzipien ist in der Lehre umstritten. Der überwiegende Teil der Lehre wie auch das BGER versteht das Allgemeingehrsprinzip als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes von Art. 4 aBV (neu: Art. 8 BV) (vgl. HANGARTNER, Grundsatz, S. 93; ebenso VALLENDER/WIEDERKEHR, in: St. Galler Kommentar, Art. 127 BV, Rz. 8; REICH, Allgemeinheit, S. 171. A.M. HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 127, wonach das Allgemeingehrsprinzip nur teilweise im Gebot der Gleichbehandlung aufgehe). Alle Personen sollen unabhängig ihres Standes, ihrer Religion, ihrer Klasse oder Abstammung zum Steueraufkommen beitragen (Vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, in: St. Galler Kommentar, Art. 127 BV, Rz. 8) Ebenso versteht das BGER den Allgemeingehrsgrundsatz in Art. 127 Abs. 2 BV als Konkretisierung von Art. 8 BV (BGE 128 I 160; BGE 126 I 78).

65 VALLENDER/WIEDERKEHR, in: St. Galler Kommentar, Art. 127 BV, Rz. 8; RIEDO, Wesen, S. 26.

66 REICH, Allgemeinheit, S. 173.

67 BGE 114 Ia 222; BGE 112 Ia 244; RIEDO, Wesen, S. 28.

68 OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 39; RIEDO, Wesen, S. 29.

69 BGE 128 I 160. Vgl. zur Diskussion: RIEDO, Wesen, S. 27.

70 RIEDO, Wesen, S. 28 f.

71 HANGARTNER, Grundsatz, S. 91.

72 RIEDO, Wesen, S. 28.

73 RIEDO, Wesen, S. 28.

erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen, die zu einem Endverbrauch führen, zu besteuern sind.⁷⁴ Folglich verletzt grundsätzlich jede Nichtbelastung eines konsumfähigen Umsatzes durch die MWSt den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.⁷⁵ Damit bezieht sich der Grundsatz der Allgemeinheit bei der MWSt auf das Steuerobjekt.⁷⁶ Es ist somit prinzipiell mit dem Grundsatz der Allgemeinheit nicht zu vereinbaren, die Besteuerung von Leistungen von bestimmten Mindestumsatzgrenzen abhängig zu machen.⁷⁷ Ebenso wenig verträgt es sich mit dem Grundsatz der Allgemeinheit, nichtunternehmerische Leistungen vom Anwendungsbereich der MWSt auszuschliessen.⁷⁸

3. Zusammenhang zwischen Allgemeinheitsprinzip und Einlagesteuerung

Das Allgemeinheitsprinzip steht in keinem direkten Zusammenhang mit der Einlagesteuerung, denn diese steht gerade im Gegenteil zur Besteuerung. Sehr wohl besteht aber ein indirekter Zusammenhang zwischen dem Allgemeinheitsprinzip und der Einlagesteuerung. Ausgehend von der Forderung des Allgemeinheitsprinzips, dass grundsätzlich alle konsumfähigen Umsätze der Besteuerung zugeführt werden sollen, kann ein Wirtschaftsobjekt erst dann aus der Kette der steuerbaren Umsätze ausscheiden, wenn es nicht mehr unternehmerisch genutzt wird. Ein Wirtschaftsobjekt, das vorübergehend nichtunternehmerisch genutzt wird, soll folglich vorübergehend aus dem System der MWSt ausscheiden, mit der Konsequenz, dass künftige Umsätze nicht besteuert werden. Wie gesagt ist aber das Ausscheiden nie definitiver Art. Das Allgemeinheitsprinzip verlangt, dass jedes noch nutzbare Wirtschaftsgut⁷⁹ wieder in den steuerbaren Bereich eintreten kann, sofern es erneut unternehmerisch genutzt wird.

Das Allgemeinheitsprinzip fordert demnach auch, dass ein Einzelunternehmer, der eine Dienstleistung oder einen Gegenstand früher privat nutzte, nunmehr aber für

74 RIEDO, Wesen, S. 29.

75 RIEDO, Wesen, S. 29 f.

76 Dies scheint auch die herrschende Lehre in der Schweiz zu sein. Vgl. OBERSON, in: mwst.com, Art. 1 MWSTG, Rz. 39; RIEDO, Wesen, S. 28; BOPP, Internet, S. 11.

77 RIEDO, Wesen, S. 30.

78 RIEDO, Wesen, S. 30.

79 Den Begriff „Wirtschaftsgut“ verwendet das MWSTG nicht. Unter Wirtschaftsgut sind Gegenstände und Dienstleistungen zu verstehen. Der Begriff "Wirtschaftsgut" ist insofern den Begriffen Dienstleistungen und Gegenstände vorzuziehen, als er sich konsequenter nach dem Zweck des MWSTG, wirtschaftliche Vorgänge zu besteuern, ausrichtet (Vgl. STADIE, Vorsteuerabzug, S. 224).

steuerbare Zwecke nutzt, die Einlageentsteuerung geltend machen kann. Dafür werden die Umsätze, die mit diesem Leistungsbezug erzielt werden, von der MWSt erfasst.

VII. Gleichmässigkeit der Besteuerung

1. Inhalt des Gleichmässigkeitsprinzips

Nach der Rechtsprechung des BGer gebietet der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, dass Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten sind, während wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen müssen.⁸⁰

Das Gebot der Gleichmässigkeit der Besteuerung verlangt im Unterschied zur Allgemeinheit der Besteuerung nicht bloss irgendeine Belastung, sondern eine gleichmässige Belastung aller Steuerpflichtigen, weshalb dem Grundsatz im Verhältnis zum Allgemeinheitsgrundsatz eine eigenständige Berechtigung zukommt.⁸¹

Im Spannungsfeld des Gleichmässigkeitsprinzips stehen die subjektiven und objektiven Steuerausnahmen. Konsumenten, deren Leistungsbezüge von der MWSt unecht befreit sind, werden dann mit der MWSt indirekt belastet, wenn zur Erstellung dieser Leistungen steuerbare Vorleistungen verwendet wurden. Dagegen werden die Konsumenten derselben Leistungen überhaupt nicht mit MWSt belastet, wenn zu deren Erstellung keine steuerbaren Vorleistungen verwendet worden sind.⁸²

2. Forderung für die Einlageentsteuerung

Das Gebot der Gleichmässigkeit der Besteuerung hat auch zur Konsequenz, dass alle Steuerpflichtigen gleichmässig entlastet werden. Steuerpflichtige in gleichen

80 BGE 120 Ia 332 f.; BGE 114 Ia 224 f.

81 RIEDO, Wesen, S. 32, welcher sich mit den im Schrifttum unterschiedlichen Meinungen auseinandersetzt, ob dem Gebot der Gleichmässigkeit der Besteuerung eigenständige Bedeutung beizumessen ist, oder ob dieser Grundsatz nicht im Leistungsfähigkeitsgrundsatz aufgeht.

82 BOPP, Internet, S. 15.

Verhältnissen sollen demnach in gleichem Umfang von der Einlageentsteuerung profitieren können.

Zu klären ist, ob der Gleichheitsgrundsatz bei der Einlageentsteuerung konsequent umgesetzt wird. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes könnte bei Sacheinlagen vorhanden sein: Beispielsweise kann ein Einzelunternehmer seinen privat genutzten Pkw dem Geschäftsvermögen zuführen und ihn damit entsteuern. Bringt er jedoch den privat genutzten Pkw in seine selbst beherrschte Aktiengesellschaft ein, so kann er diesen nicht entsteuern, obwohl der Pkw fortan auch unternehmerisch genutzt wird.

Wird das Augenmerk lediglich auf die Nutzung des Pkws gelegt – er wird in beiden Fällen zuerst privat, anschliessend unternehmerisch genutzt –, liesse sich in einem Fall eine Bejahung der Entsteuerungsmöglichkeit, im anderen Fall dagegen deren Verweigerung nicht rechtfertigen. Die unterschiedliche Behandlung ist aber dem System der MWSt, wonach nur der Steuerpflichtige MWSt in Rechnung stellen und dafür Vorsteuern zum Abzug bringen kann, inhärent. Dem Nichtsteuerpflichtigen bleibt dies verwehrt. Daher kann die Aktiengesellschaft den Pkw, den sie von ihrem nicht steuerpflichtigen Aktionär erwirbt, nicht entsteuern. Auf dem Pkw im Vermögen der Aktiengesellschaft lasten somit Vorsteuern; der Einzelunternehmer dagegen hätte diese im analogen Fall in Abzug bringen können.

VIII. Europakompatibilität

1. Inhalt

Der Grundsatz der Europakompatibilität der schweizerischen MWSt hat nicht Eingang ins MWSTG gefunden. Dennoch besteht er und ist für das schweizerische Mehrwertsteuersystem von besonderer Bedeutung. Als Binnenland inmitten von Mitgliedstaaten der EU ist die Schweiz besonders stark betroffen von der wirtschaftlichen Entwicklung der EU und dem damit verbundenen Wettbewerb der nationalen Rechtssysteme. Die damit verbundenen Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds und der wachsende Konkurrenzdruck machen es geradezu erforderlich, dass den schweizerischen Wettbewerbsteilnehmern auf Export- und Inlandmärkten hinsichtlich der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen gleich lange

Spiesse verschafft werden wie ihrer Konkurrenz aus der EU.⁸³ So entschied sich der Verfassungsgeber, das alte Warenumsatzsteuersystem – in Anlehnung an das europäische Verbrauchssteuersystem – durch ein Mehrwertsteuersystem abzulösen.⁸⁴ Dieser europäische Harmonisierungsprozess spiegelte sich schliesslich auch in der Ablösung der MWSTV durch das MWSTG. Die WAK-N stellte sich bei der Ausarbeitung des Entwurfs zum MWSTG die Auflage, mit der schweizerischen MWSt möglichst nah an die 6. MWSt-RL heranzukommen.⁸⁵ Die Patenstellung der europäischen MWSt für die schweizerische Mehrwertsteuerordnung hat auch in der Folge angehalten.⁸⁶

Eine möglichst grosse Annäherung der schweizerischen MWSt an das europäische Umsatzsteuersystem ist denn auch aus Gründen der Kompatibilität angezeigt, wenn nicht sogar unerlässlich.⁸⁷ Vor diesem Hintergrund drängt es sich bei der Anwendung und Auslegung des MWSTG geradezu auf, auch die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten sowie die Rechtsprechung des EuGH als Erkenntnisquelle heranzuziehen.⁸⁸ In diesem Sinne hat sich auch das BGer geäussert, indem es erwog, dass das Umsatzsteuerrecht der EU und deren Mitgliedstaaten exemplarische Bedeutung habe und eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle bei der Interpretation des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts darstelle, wenn es darum gehe, die Zielsetzungen der Harmonisierung zu erreichen.⁸⁹ Soweit jedoch der schweizerische Gesetzgeber in erkennbarer Weise vom EU-Recht abweichen wollte, sind die rechtsanwendenden Organe nicht gebunden, das EU-Recht als Erkenntnisquelle heranzuziehen.⁹⁰

83 REICH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 1 MWSTG, Rz. 23 mit Verweis auf die Materialien.

84 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 79; VALLENDER, Änderungen, S. 534 f.; METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit, S. 346; BGE 124 II 203.

85 STUCKY, Amtl. Bull. NR 1997, S. 176; MAITRE, Amtl. Bull. NR 1997, S. 190.

86 REICH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 1 MWSTG, Rz. 25; vgl. BGE 124 II 203.

87 Die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit war schliesslich auch das wesentliche Motiv für die Annäherung an das europäische Mehrwertsteuersystem (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 79); DZIADKOWSKI/FORSTER/HEMPEL, Gemeinwesen, S. 2; BGE 124 II 203.

88 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 497.

89 BGE 124 II 203; 124 II 380; BGE v. 4.3.2004, 2A.452/2003, E. 3.3.

90 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann schon dann vom Gemeinschaftsrecht abgewichen werden, wenn hierfür sachliche Gründe anführen lassen (BGE 124 II 203). Einschränkender sind CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 80, wonach sich die Auslegung und Anwendung des MWSTG nur insofern nach dem EU-Recht richten soll, als der Gesetzgeber sich erkennbar an das EU-Recht anlehnen wollte.

2. Europakompatibilität und Einlageentsteuerung

Soweit ersichtlich hat sich der Gesetzgeber nicht mit der Frage auseinandergesetzt, inwiefern die Einlageentsteuerung mit dem EU-Recht harmonisiert, oder anders gesagt, ob die 6. MWSt-RL eine Einlageentsteuerung zulässt. Diese Frage wird in § 11 behandelt.

§ 5 Umfang der Einlageentsteuerung

I. Vorbemerkungen

Bis anhin wurde angenommen, die Einlageentsteuerung sei möglich, wenn eine Eingangsleistung für steuerbare Zwecke verwendet wird. Dies soll auch gelten, wenn eine Eingangsleistung zuvor für ausserunternehmerische Zwecke verwendet worden ist. In diesem Kapitel wird diese Annahme hinterfragt.

II. Einlageentsteuerung als Pendant zum Eigenverbrauch

1. Literatur

Im Schrifttum wird seit Einführung des MWSTG einhellig die Ansicht vertreten, die Einlageentsteuerung sei als Pendant der Eigenverbrauchsbesteuerung aufzufassen.¹ Die Korrelation zwischen Eigenverbrauchsbesteuerung und Einlageentsteuerung bringen ROBINSON/REHFISCH wie folgt auf den Punkt:² „Die vollumfängliche/partielle neue Verwendung zu nicht steuerbaren oder nicht unternehmerischen Zwecken führt zum bekannten Tatbestand der Eigenverbrauchsteuer. Führt die Nutzungsänderung im Gegenzug neu zu einer Verwendung für unternehmerische bzw. steuerbare Zwecke, ist der [...] Tatbestand der Einlageentsteuerung anwendbar.“ Durch diese Wechselwirkung zwischen Eigenverbrauchsbesteuerung und Einlageentsteuerung wird vermieden, dass einzig der Verwendungszweck beim

1 VALLENDER, Änderungen, S. 536 f.; GUT, in: mwst.com, Art. 42 MWSTG, Teil A, Rz. 3; SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1035; SCHAFROTH, Einlageentsteuerung, S. 1018; Treuhand-Kammer, BBl 1996 V 867; nicht publizierte Unterlagen von BAUMGARTNER/PIETROPAOLO, zum Seminar MWSt 17./18.2.2003 des IFF, S. 7; BÜHLER/LOOSLI/LÜTHI, Mehrwertsteuer, S. 272; ferner: CLAVADETSCHER/Wasserfallen, Übergangsbestimmungen, S. 1097; RIEDO, Wesen, S. 273; RIEDO, in: mwst.com, Art. 9 MWSTG, Teil A, Rz. 9; KAUFMANN, Änderungen, S. 545; Di NINO, Rechnungswesen, S. 43; METZGER, Kurzkommentar, Art. 42 MWSTG, Rn. 1; so wohl auch BEHNISCH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 38 ff. MWSTG, Rz. 36.

Vor Einführung des MWSTG wurde der Gedanke, die Einlageentsteuerung als Pendant zum Eigenverbrauch aufzufassen, nicht vertreten: Vgl. CAMENZIND/HONAUER, Handbuch, Rz. 963.

2 ROBINSON/REHFISCH, Übergang, S. 1010.

erstmaligen Leistungserwerb entscheidend ist, ob besteuert wird oder nicht.³ Diese Auffassung lässt sich an einem Beispiel verdeutlichen:

Ein Unternehmer erstellt im Jahr 2001 Büroräumlichkeiten und verwendet diese wie folgt:

im Jahre 2001: 30 % für unecht steuerbefreite Zwecke 70 % für steuerpflichtige Zwecke

im Jahre 2002: 40 % für unecht steuerbefreite Zwecke 60 % für steuerpflichtige Zwecke

im Jahre 2003: 20 % für unecht steuerbefreite Zwecke 80 % für steuerpflichtige Zwecke

Da der Unternehmer im Zeitpunkt der Investitionen (Jahr 2001) diese nur im Umfang von 70 % für steuerbare Zwecke nutzte, kann er auch nur 70 % der Vorsteuern in Abzug bringen. Im Jahre 2002 findet eine Eigenverbrauchsbesteuerung statt, da er nur noch 60 % der Büroräumlichkeiten für steuerbare Zwecke verwendet. Im Jahr 2003 werden die Büroräumlichkeiten im Vergleich zum Vorjahr vermehrt für steuerpflichtige Zwecke genutzt. Es kann daher entsteuert werden.⁴ Allerdings hat der Vermieter eine Reduktion des ursprünglichen Vorsteuerabzugs hinzunehmen.

2. Würdigung

Das obige Beispiel bringt die Korrelation zwischen Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung gut zum Ausdruck. Auch Art. 9 Abs. 5 MWSTG – eine Bestimmung zum Eigenverbrauch, die auf die Einlageentsteuerung verweist – unterstreicht die enge Beziehung zwischen Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung. Sodann sprechen die identischen Prozentsätze der Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts und der Eigenverbrauchssteuer für eine enge Verwandtschaft. Dennoch greift die Aussage, die Einlageentsteuerung sei als Pendant zum Eigenverbrauch zu verstehen, zu kurz. Sie bringt nur – aber immerhin – das Wechselspiel zwischen Art. 9 Abs. 1 Bst. b und Art. 42 Abs. 1 MWSTG zum Ausdruck.

Die Einlageentsteuerung als Pendant zum Eigenverbrauch zu verstehen, impliziert, dass diese nur auf Leistungen möglich ist, die in einer früheren Phase für unecht

3 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 779; VALLENDER, Änderungen, S. 537.

4 Beispiel in Anlehnung an Branchenbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.1.

steuerbefreite Zwecke und mithin stets unternehmerisch genutzt wurden. Der Bundesrat sprach sich aber für einen erweiterten Anwendungsbereich der Einlageentsteuerung aus: Bei der "Einlage-Entsteuerung, wo ein bisher nicht steuerpflichtiges Unternehmen in die Steuerpflicht eintritt, sollen die eingebrachten Gegenstände nachträglich versteuert werden."⁵ Der historische Gesetzgeber lässt demnach die Einlageentsteuerung auch dann zu, wenn ein Unternehmer neu in die subjektive Steuerpflicht eintritt und seine Eingangsleistung vorher nie für unecht steuerbefreite Zwecke verwenden konnte.

Sodann spricht gegen die Auffassung, Art. 42 MWSTG als Pendant zur Eigenverbrauchsbesteuerung zu bezeichnen, dass ein wesentlicher Unterschied bei der Steuerberechnung besteht. Bei der Eigenverbrauchsbesteuerung bildet nach Art. 34 MWSTG der jeweils massgebende Wert die Bemessungsgrundlage. Bei der Steuerberechnung gelangt der zum Zeitpunkt der Realisierung des Eigenverbrauchsstatbestands massgebende Steuersatz zur Anwendung. Demgegenüber wird bei der Einlageentsteuerung nur der bisher nicht mögliche Vorsteuerabzug – nach Abzug der inzwischen eingetretenen Abschreibung – nachträglich zugelassen. Bei der Steuerberechnung kommt daher immer der Steuersatz gemäss der früher bezahlten Vorsteuer zur Anwendung.

Beim Eigenverbrauch von Dienstleistungen spiegelt sich die Einlageentsteuerung ebenfalls nicht, denn Eigenverbrauch ist grundsätzlich nicht zu besteuern, während prinzipiell jeder Dienstleistungsbezug versteuert werden kann.⁶

III. Unabhängigkeit der Einlageentsteuerung von der vorgängigen Nutzungsart oder Verwendungsabsicht

1. Vorbemerkung

Wie oben dargestellt, lässt sich durch die im Schrifttum vorherrschende These, die Einlageentsteuerung sei als Pendant des Eigenverbrauchs aufzufassen, nicht begründen, weshalb – im Unterschied zur Rechtsprechung der EuGH – auch Ein

5 Amtl. Bull. NR 1997, S. 244.

6 Vgl. Art. 9 Abs. 4 MWSTG; Kritik an der Nichtbelastung mit Eigenverbrauchssteuer von RIEDO, in: mwst.com, Art. 9 MWSTG, Teil A, Rz. 9.

gangsleistungen entsteuert werden können, die zuvor der ausserunternehmerischen Sphäre zugeordnet waren. Deshalb ist die Gegenüberstellung von Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung ungeeignet, um die Frage nach dem Umfang des Entsteuerungsrechts zu klären. Dass dennoch eine Einlageentsteuerung von solchen zuvor der ausserunternehmerischen Sphäre zugeordneten Leistungen möglich ist, ergibt sich durch Auslegung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG, wie nachfolgend gezeigt wird.

2. Auslegung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG

Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erst später eintreten. Diese Formulierung ist auf den Fall des späteren Eintritts in die subjektive Steuerpflicht zugeschnitten.⁷ Dies war auch die Intention des Gesetzgebers; die Einlageentsteuerung soll demnach auch möglich sein, wenn ein bisher noch nie steuerpflichtig gewesenes Unternehmen in die Steuerpflicht eintritt.⁸ In diesem Fall sollen die eingebrachten Gegenstände nachträglich entsteuert werden.⁹ Über die Frage, ob alle Gegenstände zu versteuern seien, oder nur solche, die im Zeitpunkt des Bezugs unternehmerisch genutzt wurden, debattierte der Gesetzgeber hingegen nicht.

Dieser Rückblick auf die Historie des Gesetzes lässt die Frage, wie weit die Entsteuerung bei neu in die subjektive Steuerpflicht tretenden Steuerpflichtigen geht, weiterhin offen. Ist Art. 42 Abs. 1 MWSTG restriktiv auszulegen, dergestalt dass nur solche Leistungen entsteuert werden können, die bis anhin unternehmerisch genutzt wurden? Kann z.B. ein Kunsthändler, der einzelne seiner privat erworbenen Sammlungsgegenstände in seiner Kunsthandlung veräussert, die Einlageentsteuerung geltend machen? Kann ein Wirtschaftsgut, welches für hoheitliche Tätigkeiten genutzt wurde und nunmehr für unternehmerische Zwecke verwendet wird, entsteuert werden? Oder allgemein formuliert: Kann ein Wirtschaftsgut beim Wechsel von der ausserunternehmerischen in die unternehmerische Sphäre grundsätzlich entsteuert werden?

7 GUT, in: mwst.com, Art. 42 MWSTG, Rz. 5.

8 Amtl. Bull. NR 1997, S. 244; Amtl. Bull. SR 1998, S. 978.

9 Amtl. Bull. NR 1997, S. 244.

Die Verwaltungsverordnungen der ESTV äussern sich nicht darüber, ob ein solcher Wechsel der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes die Möglichkeit der Einlageentsteuerung nach sich ziehe. Auch das schweizerische Schrifttum hat sich bis anhin nicht ausdrücklich mit dieser Frage auseinandergesetzt. Sofern weder die Lehre noch der Gesetzgeber noch die Judikatur die Frage aufwerfen,¹⁰ ob die Einlageentsteuerung einschränkend auf zuvor unternehmerisch genutzte Eingangsleistungen anzuwenden sei, darf davon ausgegangen werden, dass alle die umfassende Einlageentsteuermöglichkeit für selbstverständlich halten. Diese Lehrmeinung kommt auch darin zum Ausdruck, dass das Schrifttum den Zweck des erstmaligen Erwerbs nicht für massgebend hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechts hält.¹¹ Zu dieser Auffassung gelangt auch das ausländische Schrifttum, wenn es die schweizerische Einlageentsteuerung beschreibt.¹² Nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit führt auch die grammatikalische, systematische und teleologische Auslegung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG nicht zu einem anderen Schluss.

Nach dem Wortlaut von Art. 42 Abs. 1 MWSTG wird das Einlageentsteuerungsrecht nicht eingeschränkt. Es wird lediglich vorausgesetzt, dass das Vorsteuerabzugsrecht vorher nicht bestand. Da ausserunternehmerisch verwendete Eingangsleistungen nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, fallen sie unter das Einlageentsteuerungsrecht, wenn sie später für unternehmerische und steuerbare Zwecke verwendet werden.

Bei der Überführung einer bisher nicht unternehmerisch genutzten Leistung in das Unternehmen muss gemäss der m.E. richtigen Meinung von STADIE auch unter systematischer Auslegung ein Vorsteuerabzug möglich sein:¹³ Die Steuerbelastung einer ursprünglich für ausserunternehmerische Zwecke erworbenen Leistung darf keinen endgültigen Charakter haben, da sich ansonsten auch der Eigenverbrauch nicht rechtfertigen liesse.¹⁴ Würde nämlich die These, ein ursprünglich privat genutztes Wirtschaftsgut sei definitiv zu belasten, umgekehrt, wären ursprünglich unternehmerisch erworbene Wirtschaftsgüter endgültig von der MWSt zu entlasten, und eine Korrektur wäre gar nicht mehr möglich.¹⁵ Aber das ist nicht der Fall,

10 Statt vieler: MERZ, *Gemeinwesen*, S. 548; SCHUMACHER, *Einlageentsteuerung*, S. 1035; MANSER/SIEBER, *Änderungen*, S. 999 f.

11 VALLENDER, *Änderungen*, S. 537; LOOSLI, *Vorsteuerabzug*, S. 528 f.

12 DZIADKOWSKI, *Sacheinlagen*, S. 487.

13 STADIE, *Vorsteuerabzug*, S. 244.

14 STADIE, *Vorsteuerabzug*, S. 245 f.

15 STADIE, *Vorsteuerabzug*, S. 246.

denn der Eigenverbrauch sieht eine Korrektur vor. Mit der Regelung über die Besteuerung des Eigenverbrauchs kommt der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck, in dem Umfang, wie die Eingangsleistung unternehmerisch verwendet wird, den Endverbrauch, d.h. den nichtunternehmerischen Wertverzehr zu besteuern. Es ist kein sachlicher Grund dafür erkennbar, dass die Umkehrung dieses Prinzips nicht gelten soll.

Schliesslich ist eine Entsteuerung durch den Zweck des MWSTG geboten, weil der Unternehmer durch den Vorsteuerabzug von der Steuer entlastet werden soll. Jede Steuerträgerschaft des Unternehmers ist ein Bruch im System des MWSTG. Im Hinblick auf dieses Ziel darf es nicht darauf ankommen, zu welchem Zweck ein unternehmerisch verwendetes Wirtschaftsgut ursprünglich erworben worden ist, sondern nur darauf, dass ein mit MWSt belastetes Wirtschaftsgut im Unternehmen eingesetzt wird.¹⁶

Ein solches Auslegungsergebnis wird auch vom neueren europäischen Schrifttum befürwortet.¹⁷ In den Begründungen wird darauf hingewiesen, dass der Sinn und Zweck der MWSt grundsätzlich die völlige Entlastung von Vorsteuern im unternehmerischen Bereich sei.¹⁸ Massgebend für das Recht auf Vorsteuerabzug könne nur sein, ob die Leistungseingänge für steuerpflichtige Zwecke genutzt würden. Ob dies sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt geschehe, sei nicht relevant.¹⁹

16 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 247.

17 DZIADKOWSKI, Sacheinlagen, S. 487; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 137; STADIE, Probleme, S. 193; LECHNER, Unternehmerischer Bereich, S. 53.

18 DZIADKOWSKI, Sacheinlagen, S. 487; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 137.

19 DZIADKOWSKI, Sacheinlagen, S. 488.

§ 6 Materielle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung

I. Vorbemerkungen

Art. 42 Abs. 1 MWSTG enthält keine Regel, wer zur Einlageentsteuerung berechtigt ist, sondern knüpft an die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs an, welche u.a. das Vorliegen der subjektiven Steuerpflicht voraussetzen. Die subjektive Steuerpflicht ist wiederum von der objektiven Steuerpflicht abhängig, denn nach schweizerischer Rechtsauffassung wird grundsätzlich nur jemand steuerpflichtig, der auch steuerpflichtige Umsätze erzielt.¹

Ist der Unternehmer steuerpflichtig, kann er die MWSt, die ihm von Dritten in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer in Abzug bringen.² Folglich muss sowohl der Leistungserbringer als auch der Leistungsempfänger steuerpflichtig sein, damit ein einlageentsteuerungsfähiger Sachverhalt vorliegt.

Nachfolgend werden die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht dargestellt. Da diese Voraussetzungen hinsichtlich Leistungserbringer und Leistungsempfänger identisch sind, gelten die folgenden Ausführungen für beide Parteien.

II. Einlageentsteuerungsberechtigte Subjekte

1. Allgemeines

Wie der Vorsteuerabzug allgemein von der subjektiven Steuerpflicht abhängig gemacht wird,³ so gilt dies auch für das nachträgliche Vorsteuerabzugsrecht. Die Beschränkung des nachträglichen Vorsteuerabzugsrechts auf Steuerpflichtige erfolgt deshalb, weil diesen die Eigenschaft als Endverbraucher grundsätzlich abgeht und sie deshalb nicht mit MWSt belastet werden sollen.

1 KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 629; SPINNLER, Steuerpflicht, S. 394; vgl. zum ganzen Abschnitt § 6 IV.

2 Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass das Vorsteuerabzugsrecht auch dann besteht, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die MWSt sich selbst in Rechnung stellt. So beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 38 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

3 Bestätigt im BGE v.11.11.2003, 2A.534/2003, E. 3.

2. Rechtsgrundlage

Art. 21 Abs. 1, erster Satz MWSTG hält als Grundsatz fest, dass derjenige steuerpflichtig ist, der eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75'000 übersteigen. Demnach tritt die subjektive Steuerpflicht ein, wenn folgende vier Bedingungen kumulativ erfüllt werden:

Als erste Bedingung sind Einnahmen zu erzielen. Als zweite Bedingung müssen diese Einnahmen aus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit herrühren. Drittens muss diese Tätigkeit selbständig ausgeübt werden, und viertens haben die Lieferungen, die Dienstleistungen und der Eigenverbrauch im Inland jährlich mehr als CHF 75'000 zu betragen. Die ersten drei Bedingungen beziehen sich ausschliesslich auf die subjektive Steuerpflicht, während die vierte die subjektive und die objektive Steuerpflicht betrifft.

In der Folge werden die ersten drei Bedingungen einer Analyse unterzogen. Die vierte Bedingung wird im Abschnitt § 6 IV separat behandelt.

3. Wirtschaftliche Subjektdefinition

a) Unmassgeblichkeit der Rechtspersönlichkeit und Rechtsform

Gemäss Art. 21 Abs. 1 und 2 MWSTG kann jedermann steuerpflichtig werden. Die sonst im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht vorausgesetzte Rechtspersönlichkeit für die subjektive Steuerpflicht wird im MWSTG aufgegeben.⁴ Das BGE bezeichnet selbst Personengemeinschaften, die keinen „animus societatis“ aufweisen und deshalb nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden können,⁵ für subjektiv steuerpflichtig.⁶ Mit anderen Worten, jeder am Wirtschaftsverkehr Teilnehmende kann steuerpflichtig werden, sofern er selbständig und nachhaltig der

4 Art. 21 Abs. 2 MWSTG; SPINLER, Steuerpflicht, S. 401; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 996; SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 13; BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen, S. 39.

5 BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 3.1.

6 BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 4.1.

Steuer unterliegende Leistungen erbringt und dabei unter eigenem Namen nach aussen auftritt.⁷ Folglich können "stille" Gesellschaften, welche ihrem Wesen nach nicht nach aussen hin auftreten, nicht subjektiv steuerpflichtig werden.⁸

Ob nun das Steuersubjekt durch das Privat- oder durch das öffentliche Recht geregelt wird, ist für die subjektive Steuerpflicht ebenfalls unmassgeblich. Entsprechend können auch autonome Dienststellen und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts steuerpflichtig werden.⁹

Dieser sehr weit gefasste Begriff des Steuersubjekts ist zu begrüssen, denn die Anknüpfung an die unternehmerische Tätigkeit und nicht an die Rechtsform des Unternehmens entspricht dem System der MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer; demnach soll jede Vermögensverwendung für verbrauchbare Leistungen der Steuer unterworfen werden.¹⁰

b) Unmassgeblichkeit der Ansässigkeit des Steuersubjekts

Die Ansässigkeit des potenziell Steuerpflichtigen ist ebenso unmassgeblich.¹¹ Daher unterliegen auch im Ausland ansässige Unternehmen der schweizerischen Steuerpflicht, sofern sie im Inland nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht steuerbare Umsätze tätigen. Ausgenommen sind Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland ausschliesslich Dienstleistungen der in Art. 14 Abs. 3 MWSTG aufgezählten Art erbringen (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

c) Prinzip der Einheit des Unternehmens

Das BGER hat für das Warenumsatzsteuerrecht den Grundsatz der Einheit des Unternehmens entwickelt und mehrfach bestätigt.¹² Dieser Grundsatz gilt auch im

7 BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 4.1; KELLER, Probleme bei Selbständigerwerbenden, S. 438; BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen, S. 39.

8 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1027; SCHAFFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 18; diese Ansicht vertritt auch die Judikatur: Entscheid SRK v. 12.10.2001, in: VPB 66.42, E. 5b; BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 2.2.

9 BGE v. 28.12.2005, 2A.197/2005, E. 2.

10 KOCHER, Tafelkommentar, S. 141.

11 Art. 21 und 75 MWSTG setzen nicht voraus, dass das Steuersubjekt Sitz oder Wohnort im Inland haben muss. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 38 MWSTG, Rz. 8.

12 BGE 110 IB 232; BGE v. 5.6.1992, in: ASA 62, S. 694; BGE v. 29.4.1992, in: ASA 62, S. 700.

Mehrwertsteuerrecht.¹³ Er besagt, dass jedes Steuersubjekt nur ein einziges Unternehmen hat.¹⁴ Dieses umfasst somit die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit des Steuersubjekts.¹⁵ Mithin bestehen keine Teilunternehmungen.¹⁶ Folglich lösen inländische Zweigniederlassungen¹⁷ einer inländischen Unternehmung keine eigene subjektive Mehrwertsteuerpflicht aus.¹⁸ Entsprechend können grundsätzlich auch keine Umsätze zwischen den Betriebsstätten und dem Hauptsitz getätigt werden.

Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens wird von der Praxis der ESTV teilweise durchbrochen. So werden etwa im grenzüberschreitenden Verkehr schweizerische Betriebsstätten einer ausländischen natürlichen Person, Personengesellschaft oder juristischen Person nicht als Bestandteil des Unternehmens aufgefasst, sondern je als selbständige Steuersubjekte behandelt.¹⁹ Die mehrwertsteuerliche Verselbständigung einer im MWSt-Register eingetragenen Betriebsstätte hat u.a. zur Folge, dass grenzüberschreitende Leistungen zwischen Hauptniederlassung und Betriebsstätte sowie solche zwischen inländischen Betriebsstätten desselben ausländischen Unternehmens so behandelt werden, als würde ein Aussenumsatz unter unabhängigen Dritten vorliegen.²⁰

Ebenso wird der Grundsatz der Einheit bei der Besteuerung des Gemeinwesens durchbrochen. Aufgrund der speziellen Regelung in Art. 23 Abs. 1 MWSTG

13 Entscheid SRK v. 31.3.2004, in: VPB 68, S. 1642; Entscheid SRK v. 23.4.2003, in: VPB 67.123 mit vielen Hinweisen.

14 SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 36; BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen, S. 39; REIß, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 132.

15 ROHNER, Haftung, S. 472; KELLER, Probleme bei Selbständigerwerbenden, S. 452.

16 ROHNER, Haftung, S. 472.

17 Unter den Begriff Zweigniederlassung fallen auch blosse Betriebsstätten (KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 627).

18 Der Grundsatz Einheit des Unternehmens gilt aber nicht nur in räumlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht. So hat bspw. ein steuerpflichtiger Anwalt, der neben seiner Kanzlei eine Weinhandlung führt, steuerlich nur ein Unternehmen.

19 ESTV, Merkblatt Nr. 6, Ziff. 1.5 b; LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen, S. 504; KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 627 f.; BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierung, S. 39.

20 KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 628; LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen, S. 504.

können selbst autonome Dienststellen²¹ von Bund, Kantonen und Gemeinden, mithin Abteilungen eines "Gesamtunternehmens", steuerpflichtig werden.²² Hingegen ist eine freiwillige Unterstellung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften – wie Bund, Kantone und Gemeinden –, die den Dienststellen übergeordnet sind, unter die subjektive Steuerpflicht nicht möglich.²³

4. Auf Erzielung von Einnahmen gerichtet

Gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG muss die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht ist, dass die Tätigkeit auf die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt hinzielt.²⁴ Die von Beiträgen abhängigen, wohltätigen oder gemeinnützigen Organisationen sind daher grundsätzlich von der subjektiven Steuerpflicht ausgeschlossen. Dies bringt die Gefahr mit sich, dass es hierbei zu einem un versteuerten Endverbrauch kommt.

Für Mehrwertsteuerzwecke ist es irrelevant, ob eine gewisse Tätigkeit tatsächlich zu einem Gewinn führt.²⁵ Selbst bei regelmässigen Verlusten kann die subjektive Steuerpflicht eintreten, sofern die Tätigkeiten wenigstens teilweise gegen Entgelt ausgeführt werden.²⁶ Nicht anders ist zu entscheiden, wenn der Leistungserbringer nur unter der Bedingung ein Entgelt verlangen würde, dass der Leistungsempfänger mit den erhaltenen Wirtschaftsobjekten einen Gewinn erzielt, dieser aber in der Folge ausbleibt.

21 Eine Legaldefinition der autonomen Dienststelle gibt es nicht. Doch dies ist im Hinblick darauf, dass es bei der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung auf die subjektiven Eigenschaften des Steuerpflichtigen weniger ankommt, nicht problematisch (vgl. RIEDO, Wesen, S. 190). Hinzu kommt, dass die übergeordneten Körperschaften selbst alles Interesse daran haben, ihre eigene Organisation und Strukturen klar zu regeln, weshalb in der Praxis die Abgrenzung, ob eine Verwaltungsabteilung den Charakter einer autonomen Dienststelle hat, keine Schwierigkeiten bereiten sollte (SCHAFROTH, Gemeinwesen, S. 451).

22 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen, S. 150, Fn. 12.

23 SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 23 MWSTG, Rz. 8. Durch die steuerliche Trennung von Dienststellen und übergeordneten öffentlich-rechtlichen Körperschaften wird das Prinzip der Einheit von Unternehmen im öffentlichen Bereich durchbrochen.

24 RIEDO, Wesen, S. 178; SPINNLER, Steuerpflicht, S. 399.

25 So selbst in Art. 21 Abs. 1 MWSTG statuiert; SPINNLER, Steuerpflicht, S. 399.

26 Vgl. SPINNLER, Steuerpflicht, S. 399.

Mit anderen Worten: Jede wirtschaftliche Tätigkeit²⁷ – selbst in Form von Liebhaberei – kann die Steuerpflicht begründen, sofern die Absicht besteht, diese Tätigkeit gegen Entgelt auszuführen.²⁸ Die Abgrenzung zwischen Liebhaberei und einer auf Erwerb ausgerichteten Tätigkeit ist daher aus der Sicht der MWSt – im Unterschied zu der Einkommenssteuer – von untergeordneter Bedeutung.²⁹

5. Der erfolglose Unternehmer

Die Thematik des erfolglosen Unternehmers, also jenes Unternehmers der als Steuerpflichtiger einen Vorsteuerabzug geltend macht, in der Folge jedoch keinen oder nur einen sehr geringen Umsatz generiert, hat in der Schweiz bisher kaum zu Diskussionen Anlass gegeben, wohl aber in den Nachbarländern. Der Grund liegt darin, dass der schweizerische Unternehmer grundsätzlich erst ab Überschreiten einer Mindestumsatzschwelle und nach Eintragung im MWSt-Register steuerpflichtig wird. Dennoch ist die Thematik auch für die Schweiz von praktischer Bedeutung. Wenn ein neu gegründetes Unternehmen sich freiwillig unter die subjektive Steuerpflicht stellen lässt und in der Folge keine Umsätze erzielt, aber Vorsteuern in Abzug brachte, ist die Frage zu klären, ob das Vorsteuerabzugsrecht nachträglich zu verweigern ist.

Die Verwaltungspraxis äussert sich nicht ausdrücklich zur Frage, wie der erfolglose Unternehmer zu behandeln sei, insbesondere nicht dazu, ob ihm nachträglich die Steuerpflicht und damit der Vorsteuerabzug abzusprechen sei. Nach der Rechtsprechung der SRK ist – in Abweichung der Rechtsprechung des EuGH und etwa des deutschen Rechts zum "erfolglosen Unternehmer" – zwingend vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen – mithin für eine der Steuer unterliegende Ausgangsleistung – letztlich verwendet, damit er die auf der Eingangsleistung lastende MWSt als Vorsteuer abziehen kann.³⁰

27 BGE 2A.125/2003 v. 10.12.2003, E. 2.1.

28 SPINLER, Steuerpflicht, S. 399.

29 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1016. Demgemäss schenkt auch die bundesgerichtliche Praxis diesem Tatbestandsmerkmal nur insofern Bedeutung, als es erwähnt wird, ohne es aber weiter auszuführen (BGE 2A.125/2003 v. 10.12.2003, E. 2.1).

30 Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 2006, S. 1294.

Diese Rechtsprechung ist abzulehnen. Der Gesetzgeber war sich beim Erlass der Bestimmung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG durchaus bewusst, dass es Unternehmen geben würde, die nie Erfolg haben und den Umsatz nicht innerhalb der Frist oder gar nie erreichen würden, oder die sogar in Konkurs gehen.³¹ Mithin wird zu Recht plädiert, dass der Vorsteuerabzug beim Scheitern des Unternehmens nicht ex tunc zu verwehren sei.³² Da die Leistungsbezüge des Unternehmers unternehmerischen Zwecken dienen, sind sie von der Vorsteuer zu entlasten.³³ Dies gilt auch, wenn die Leistungsbezüge nicht zu einem steuerbaren Umsatz führten und damit das Ziel der MWSt, den Endverbrauch zu besteuern, nicht erreicht wird. Das Mehrwertsteuerrecht will den un versteuerten Endverbrauch zwar grundsätzlich vermeiden, doch nicht um jeden Preis. Kommt ein Letztverbrauch nicht zustande, ist deswegen nicht etwa der Unternehmer als Letztverbraucher zu betrachten, mit dem Resultat, dass ihm der Vorsteuerabzug nachträglich verweigert würde. Ein solches Ergebnis würde verkennen, dass die MWSt eine Verbrauchs- und keine Verkehrssteuer ist. Der Unternehmer wird im System der Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug nur aus Praktikabilitätsgründen in die Pflicht genommen. Bleibt der Umsatz aus, darf ihm nicht das Risiko des Verlusts des Vorsteuerabzugsrechts aufgebürdet werden. Entsprechend ist de lege ferenda zu statuieren, dass der Vorsteuerabzug immer dann zu gewähren ist, wenn der Leistungsbezug auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist.

6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Die Einnahmen müssen gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG mit einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit verbunden sein.³⁴ Was allerdings unter dem Tatbe-

31 SCHAFFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 27 MWSTG, Rz. 9, mit Hinweis auf die Materialien.
32 Eine solche Ansicht würde das Ziel der MWSt und den Zweck des Vorsteuerabzugs verkennen. Da die Leistungsbezüge nicht dem privaten Verbrauch dienen, sind sie von der MWSt zu entlasten (STADIE, Vorsteuerabzug, S. 55, ders., Probleme, S. 186; HUNDT-EBWEIN, in: HUNDT-EBWEIN/SCHUHMAN, § 15 Rz 5 zustimmend, doch unter einschränkenden Bedingungen). Demnach dürfen Unternehmensgründungen nicht mit dem Risiko behaftet werden, im Falle eines Scheiterns die Vorsteuern zurückzahlen zu müssen. So entschied auch der EuGH, Urteil v. 29.2.1996, Rs. C-110/94, Inzo, Rn. 20 f. Der EuGH kam demgemäss zum Ergebnis, dass eine andere Auslegung der 6. MWSt-RL den Grundsatz der Neutralität der MWSt hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens verletzen und zu willkürlichen Unterscheidungen führen würde.

33 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 55.

34 Die Tätigkeit muss gewerblich oder beruflich sein und nicht zwingend die Erzielung von Einnahmen bezwecken.

standsmerkmal der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit verstanden wird, ist im Unterschied zum deutschen UStG nicht definiert. Die fehlende Definition führte denn auch zu unterschiedlichen Interpretationen im Schrifttum und in der Judikatur, insbesondere was die Abgrenzung zwischen hoheitlichen und gewerblichen Tätigkeiten angeht.

Dem BGER widerstrebt es, eine mehrwertsteuerliche Definition des Begriffs "gewerbliche und berufliche Tätigkeit" aufzustellen. Stattdessen verweist es auf den Begriff Gewerbe, wie er in Art. 52 Abs. 3 HRegV definiert wird.³⁵ Andernorts bezeichnet es eine Tätigkeit als gewerblich, mit der Begründung, diese Tätigkeit könne nicht nur von öffentlichen, sondern auch von privaten Organisationen geleistet werden.³⁶ In weiteren Entscheidungen setzt das höchste Gericht bezüglich der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit eine gewisse Nachhaltigkeit des Handelns voraus.³⁷

Auch das schweizerische Schrifttum will die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit verstanden haben als Aktivität, die Dritten gegenüber *nachhaltig* zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.³⁸ Es stützt sich dabei auf die Definition der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gemäss § 2 Abs. 1 des deutschen UStG. Dieser Schluss ist vertretbar, zumal die schweizerische Formulierung „gewerblich oder beruflich“ dem deutschen Recht entlehnt wurde.³⁹

Durch das Kriterium der Nachhaltigkeit soll vermieden werden, dass jemand, der nur gelegentlich oder einmalig am Markt auftritt, dadurch mehrwertsteuerpflichtig wird.⁴⁰ Selbst wiederholte Verkäufe privater Gegenstände dürfen nicht zu einer Steuerpflicht führen.⁴¹ Andererseits kann nach Meinung des Autors der vorliegenden Arbeit auch eine einmalige Handlung nachhaltig sein und damit die subjektive Steuerpflicht begründen. In diesem Fall ist nach objektiven Merkmalen abzugrenzen, ob nach einmaliger Tätigkeit eine Wiederholungsabsicht besteht, weiterhin als

35 BGE v. 10.12.2003, 2A.125/2003, E. 2.1 mit Hinweis auf das Schrifttum.

36 BGE v. 28.12.2005, 2A.197/2005, E. 3.2.

37 BGE v. 27.5.2005, 2A.501/2001, E. 2.1; BGE v. 10.9.2003, 2A.125/2003, E. 2.1.

38 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1001 und 1018; SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 24.

39 SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 24; RIEDO, Wesen, S. 173; SPINNLER, Steuerpflicht, S. 396.

40 BGE v. 27.5.2002, 2A.501/2001, E. 2.1.

41 Vgl. STADIE, Vorsteuerabzug, S. 44.

Unternehmer tätig zu sein.⁴² Somit erfüllt eine einmalige Tätigkeit, die den Beginn einer länger andauernden Tätigkeit darstellt oder einen Dauerzustand hervorruft, die Voraussetzung der Nachhaltigkeit.

7. Selbständige Tätigkeit

Die subjektive Steuerpflicht wird insofern eingeschränkt, als nur jemand Steuersubjekt sein kann, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit *selbständig* ausübt.⁴³ Diese Einschränkung widerstrebt grundsätzlich dem Allgemeinheits- wie auch dem Verbrauchssteuerprinzip und damit dem Ziel der MWSt, jeden Endverbrauch zu belasten.⁴⁴ Aus Praktikabilitätsgründen grenzt der Gesetzgeber die steuerbaren Leistungen über das Subjekt ein und besteuert nur die von Selbständigen im Rahmen einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit erbrachten Leistungen.

Das MWSTG enthält keine Definition der Selbständigkeit. Immerhin stellt der Gesetzgeber im letzten Satz von Art. 21 Abs. 1 MWSTG klar, dass die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern als unselbständige Erwerbstätigkeit aufzufassen ist.⁴⁵ Mit diesem Satz wird nicht nur ein Negativkatalog aufgestellt, sondern die fast trivial anmutende Einschränkung gemacht, dass die unselbständige Tätigkeit von der MWSt nicht zu erfassen sei.

Das abgrenzende Kriterium der selbständigen Tätigkeit ist ausschliesslich bei natürlichen Personen von Relevanz.⁴⁶ Juristische Personen gelten nach schweizerischem Recht selbst dann als selbständig, wenn sie zu hundert Prozent von einer anderen Person kontrolliert werden.⁴⁷

42 Anders CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1019, die auf die Absicht der weitem Umsatzerzielung abstellen.

43 Art. 21 Abs. 1 Satz 1 MWSTG; SPINLER, Steuerpflicht, S. 398. Mit der mehrwertsteuerlichen Abrechnungspflicht hat aber die Selbständigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 MWSTG keinen Zusammenhang. Die Selbständigkeit bezieht sich lediglich auf die Tätigkeit. Ein der Gruppenbesteuerung beitretendes Unternehmen verliert demnach die Selbständigkeit nicht. A.M. offenbar RIEDO, Wesen, S. 176.

44 RIEDO, Wesen, S. 174.

45 Diese Klarstellung beruht auf einem noch unter dem Recht der MWSTV ergangenen BGE, wonach Verwaltungsratsmandate als selbständige Tätigkeit aufzufassen seien (BBl 1996 V 757 f.; KAUFMANN, Änderungen, S. 535 f.).

46 KELLER, Probleme bei Selbständigerwerbenden, S. 436 f.; SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 28; BAUMGARTNER, Kapitaleinlagen, S. 267.

47 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1006; SCHAFROTH/ROMANG, in:

a) Judikatur

Im Einkommenssteuerrecht umschreibt das BGER die selbständige Tätigkeit als solche, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko unter Einsatz von Arbeit und Kapital in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt.⁴⁸ Ob jedoch eine selbständige Erwerbstätigkeit im konkreten Fall tatsächlich vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des BGER stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.⁴⁹

Im Mehrwertsteuerrecht tendiert das BGER dazu, den Begriff der Selbständigkeit weit auszulegen. Es begründet dies damit, dass jegliche Beschränkung des Steuersubjekts tendenziell im Widerspruch zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und der Allgemeinheit der Steuer stehe.⁵⁰ Ob der Leistungserbringer im mehrwertsteuerlichen Sinn selbständig handelt oder nicht, sei aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Merkmale einer selbständigen Tätigkeit seien v.a. die Haftung für den Arbeitserfolg, das Auftreten im eigenem Namen, die Gewinnbeteiligung bzw. das Verlustrisiko, die Freiheit, eine Arbeit zu übernehmen oder abzulehnen, sowie die arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit.⁵¹ Ebenfalls bilde die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge ein zwar nicht unbedeutendes, aber auch nicht ausschlaggebendes Indiz. Für die Konkretisierung des Begriffs Selbständigkeit könnten auch die zur direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze herangezogen werden.⁵²

In der neusten Rechtsprechung hat das BGER seine Praxis insofern präzisiert, als das Tragen des unternehmerischen Risikos, der Auftritt gegenüber Dritten, die Beschäftigung von eigenem Personal sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit nicht als Tatbestandsvoraussetzungen, sondern lediglich als Indizien für die Selbständigkeit aufzufassen seien.⁵³

mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 28. Anders z.B. im deutschen UStG § 2 Abs. 2 Satz 1.

48 BGE 125 II 120; BGE 121 I 259 mit vielen Hinweisen auf das Schrifttum.

49 BGE 125 II 121 mit weiteren Hinweisen auf die Praxis; vgl. auch BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 5.

50 BGE v. 14.11.2003, 2A.304/2003, E. 3.3.

51 BGE v. 14.11.2003, 2A.304/2003, E. 3.3.2.

52 BGE v. 14.11.2003, 2A.304/2003, E. 3.3.2.

53 BGE v. 29.6.2004, 2A.520/2003, E. 5 mit Hinweisen auf das Schrifttum.

b) Schrifttum

Zur Klärung, ob Selbständigkeit vorliegt oder nicht, sind nach einem Teil des Schrifttums folgende Indizien heranzuziehen: Tätigkeit im eigenen Namen, Tragen eines unternehmerischen Risikos, Bestehen einer betriebswirtschaftlichen oder organisatorischen Unabhängigkeit.⁵⁴ Ein anderer Teil der Lehrmeinung postuliert dagegen, dass hierzu grundsätzlich die gleichen Kriterien wie im Einkommenssteuer- und Sozialversicherungsrecht heranzuziehen seien.⁵⁵

Insofern sollten das Schrifttum und die Judikatur nicht divergieren. Demnach ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob der Leistungserbringer im mehrwertsteuerlichen Sinn selbständig handelt.⁵⁶

c) Würdigung

Die spärliche Auseinandersetzung in der Literatur und der Judikatur mit der Frage, was im Mehrwertsteuerrecht unter Selbständigkeit zu verstehen ist, lässt vermuten, dass bislang keine echten Knacknüsse zu lösen waren. Das wird wohl damit zusammenhängen, dass die unter dem Gesichtspunkt der Einkommenssteuer im Schrifttum kritisierten Fälle – wie die Problematik des selbständigen Wertschriftenhändlers oder des Quasi-Liegenschaftenhändlers – von der subjektiven mehrwertsteuerlichen Steuerpflicht kaum betroffen sind, weil deren Umsätze grundsätzlich von der Steuer unecht befreit sind. Erst wenn bspw. ein Wertschriftenhändler noch andere (steuerbare) Umsätze tätigen würde, müsste die Frage gestellt werden, ob die Umsätze aus dem Wertschriftenhandel seiner selbständigen Tätigkeit zuzurechnen seien und folglich zu einer entsprechenden Vorsteuerkürzung führen würden.

Die vom BGR eingeschlagene Rechtsprechung, nach der der Selbständigkeitsbegriff weit auszulegen ist, ist zu begrüßen. Sie steht im Einklang mit dem Ziel der Mehrwertsteuer, jeden Endverbrauch zu besteuern.⁵⁷

54 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 113.

55 SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 29; wohl auch METZGER, Kurzkomentar, Art. 21 MWSTG, Rn. 3, der eine einheitlichen Auslegung des Begriffs "Selbständigkeit" im Sozialversicherungs- und Steuerrecht begrüsst.

56 RIEDO, Wesen, S. 175 mit Hinweisen; STADIE, Vorsteuerabzug, S. 31 mit Hinweisen; THEILE, Wettbewerbsneutralität, S. 234.

III. Eintritt in die subjektive Steuerpflicht

1. Umsatzschwelle

a) Allgemeines

Art. 21 Abs. 1 MWSTG hält als Grundsatz fest, dass jemand dann steuerpflichtig wird, wenn seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75'000 übersteigen. Voraussetzung der Steuerpflicht ist damit einerseits ein Generieren von Umsätzen, andererseits das Überschreiten einer Umsatzschwelle. In der Folge werden vorerst die Umsatzschwellen beleuchtet; anschliessend wird in einem weiteren Abschnitt⁵⁸ erläutert, was unter einem mehrwertsteuerlich relevanten Umsatz (Steuerobjekt) zu verstehen ist.

b) Befreiung von der subjektive Steuerpflicht aufgrund geringer Umsätze

aa) Mindestumsatz von CHF 75'000

Art. 21 Abs. 1 MWSTG ist nach RIEDO nicht – wie es der Wortlaut eigentlich nahe legen würde – dahin auszulegen, dass nur derjenige subjektiv steuerpflichtig werde, der den Mindestumsatz von CHF 75'000 überschreite. Vielmehr sei die Umsatzschwelle als Massstab für die Frage, ob das Unternehmen von der subjektiven Steuerpflicht zu befreien sei, aufzufassen.⁵⁹ Denn Unternehmer, die selbständig beruflich oder gewerblich tätig würden, seien vom Geltungsbereich der MWSt erfasst, da ihre Leistungen subjektiv und objektiv die Voraussetzungen der Steuerbarkeit erfüllten. Die Unternehmer würden aber von der subjektiven Steuerpflicht befreit, weil ihre Umsätze in quantitativer – aber nicht in qualitativer – Hinsicht ungenügend seien.⁶⁰

Nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit ist die Auslegung von RIEDO vertretbar. Allerdings ist sie für das Vorsteuerabzugsrecht und damit für die Einla-

57 RIEDO, Wesen, S. 174.

58 Vgl. Abschnitt § 6 IV.

59 RIEDO, Wesen, S. 180.

60 RIEDO, Wesen, S. 181.

geentsteuerung nur von akademischem Wert, denn der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nur möglich, wenn jemand steuerpflichtig und nicht von der subjektiven Steuerpflicht befreit ist. Folglich wird vorliegend – entsprechend dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 MWSTG – davon ausgegangen, dass die subjektive Steuerpflicht erst ab Überschreiten eines Mindestumsatzes eintritt; demnach kann der Unternehmer zuvor gar nicht von der MWSt befreit werden.

Beim Beginn der subjektiven Steuerpflicht ist zu unterscheiden, ob der Unternehmer bereits Umsätze tätigte oder nicht. Werden steuerbare Umsätze bereits getätigt, tritt der Unternehmer *nach* Ablauf des Kalenderjahres (am 1. Januar), in welchem die Umsatzgrenze von CHF 75'000 bzw. von 250'000 und/oder die Steuerzahllast von CHF 4'000 überschritten wurde, in die subjektive Steuerpflicht.⁶¹ Der zwecks Feststellung der subjektiven Steuerpflicht massgebende Umsatz beinhaltet gemäss der Verwaltungspraxis die von der Steuer unecht befreiten Umsätze nicht.⁶² Genauso wenig sind die sog. Ausland-Ausland-Umsätze, d.h. die Dienstleistungen, die im Ausland erbracht werden (Art. 14 Abs. 2 und 3 MWSTG), sowie die Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit (Art. 23 Abs. 1 MWSTG) zu berücksichtigen.

Nach der hier vertretenen Ansicht ist die Einschränkung auf steuerbare Inlandumsätze nicht zulässig, hält sie doch vor dem Gesetzeswortlaut nicht stand. Nach dem Wortlaut von Art. 21 MWSTG wird bezüglich der subjektiven Steuerpflicht lediglich verlangt, dass die Lieferungen, die Dienstleistungen und der Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75'000 überschreiten müssten. Es wird nicht gefordert, dass der potenziell Steuerpflichtige auch Tätigkeiten auszuüben habe, die vorsteuerabzugsberechtigt sind. Diese Praxis führt dazu, dass viele Unternehmer, z.B. Ärzte, von der subjektiven Steuerpflicht gar nicht erfasst werden.

Diese Verwaltungspraxis steht zwar mit dem Prinzip der Veranlagungseffizienz in Einklang; doch widerstrebt sie der Wettbewerbsneutralität, dem Allgemeinheits-

61 Art. 28 Abs. 1 und 3 Satz 1 MWSTG; Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 3.3. Umsatzschwellen für sog. Kleinunternehmer werden auch in ausländischen Mehrwertsteuergesetzen definiert. So in § 19 Abs. 1 des deutschen UStG, nach dem die Umsatzsteuer von Unternehmen nicht erhoben wird, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr EUR 17'500 nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr EUR 50'000 voraussichtlich nicht übersteigen wird. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG finden in diesem Fall die Vorschriften über den Vorsteuerabzug keine Anwendung, d.h. für den Kleinunternehmer besteht wie in der Schweiz keine Möglichkeit, den Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen (HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 19 UStG, Rz. 3; STADIE, Vorsteuerabzug, S. 53).

62 Wegleitung, Rz. 10.

prinzip und schliesslich auch dem Ziel der MWSt, jeden Endverbrauch zu besteuern. Deshalb ist zu fordern, dass bei der Ermittlung der Mindestumsatzschwellen die unecht steuerbefreiten Umsätze mit berücksichtigt werden.

bb) Steuerzahllast unter CHF 4'000

Unter der Marginalie „Ausnahme“ hält Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG fest, dass derjenige, der die Umsatzgrenze von CHF 75'000 überschreitet, nicht aber jene von CHF 250'000, nicht steuerpflichtig sei, falls seine nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sog. Steuerzahllast) regelmässig weniger als CHF 4'000 jährlich betrage.

Werden die zwei Schwellenwerte von CHF 250'000 oder CHF 4'000 nicht überschritten, dann ist der Unternehmer von Gesetzes wegen von der subjektiven Steuerpflicht befreit.⁶³ Mit anderen Worten, jemand wird immer dann steuerpflichtig, wenn er einen Umsatz von mehr als CHF 250'000 im Kalenderjahr erzielt. Soweit die Steuerzahllast CHF 4'000 übersteigt, wird aber eine Steuerpflicht bereits beim Überschreiten der Umsatzgrenze von CHF 75'000 ausgelöst.⁶⁴

Dadurch soll der Kreis der von der Steuerpflicht ausgenommenen Unternehmen im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit erweitert, aber auch ein Ausgleich geschaffen werden zwischen dem Steuernachteil, den ein Unternehmen erleidet, das die Mindestumsatzgrenze knapp unterschreitet und damit nicht steuerpflichtig wird, gegenüber einem Unternehmen, dessen Jahresumsatz über dieser Limite liegt, und das damit unter die Steuerpflicht fällt. Als Unternehmen, die beide Bedingungen für die Steuerbefreiung erfüllen, kommen insbesondere Geschäfte in Betracht, die zum reduzierten Steuersatz steuerbare Gegenstände umsetzen, wie namentlich Metzgereien, Bäckereien, Molkereien, Käsereien, Blumen- und Lebensmittelgeschäfte.

Die Steuerzahllast darf regelmässig nicht mehr als CHF 4'000 betragen.⁶⁵ Regelmässig bedeutet nach der Praxis über mehrere Jahre hinweg.⁶⁶ Ein einmaliges Überschreiten dieser Grenze sollte demnach gemäss der Praxis der ESTV die Steu-

63 Vgl. SCHAFFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 30.

64 BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 18 MWSTG, Teil W, Rz. 4.

65 Wegleitung, Rz. 9.

66 Spezialbroschüre Nr. 2, S. 14.

erpflicht nicht auslösen. Hingegen tritt die subjektive Steuerpflicht ein, wenn die Schwelle von CHF 4'000 bloss gelegentlich überschritten wird.

Zur Ermittlung der Steuerzahllast lässt die Praxis der ESTV zwei Verfahren zu: die vereinfachte Ermittlung und die genaue Ermittlung.⁶⁷ Beim vereinfachten Verfahren ist die MWSt auf dem massgebenden Umsatz des geprüften Jahresabschlusses zu den entsprechenden MWSt-Sätzen zu berechnen.⁶⁸ Von dem ermittelten Betrag sind die Vorsteuern auf dem Waren- und Materialaufwand anhand der konkreten Zahlen sowie eine Pauschale von 0,7 % (0,6 % bis 31. Dezember 1998) des Umsatzes abzuziehen.⁶⁹ Die vereinfachte Methode nimmt somit nur hinsichtlich des übrigen Aufwandes (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) eine Pauschalisierung vor.⁷⁰ Beim genauen Verfahren ist die Steuerzahllast aufgrund der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Eingangsfakturen exakt zu ermitteln.⁷¹ Damit die Steuerzahllast aufgrund der getätigten Investitionen nicht unter die CHF 4'000-Schwelle sinkt, steht es dem Unternehmen nach der Praxis der ESTV frei, die auf den Investitionen oder Betriebsmitteln lastende Vorsteuer nur anteilmässig zu berücksichtigen.⁷² Dies unter der Voraussetzung, dass die Gegenstände für einen steuerbaren Unternehmenszweck verwendet werden. In Anlehnung an die Regelung von Art. 42 Abs. 3 MWSTG ist die anteilmässige Vorsteueranrechnung wie folgt zu berechnen: ein Fünftel der auf beweglichen Gegenständen lastenden Vorsteuer; ein Zwanzigstel der auf unbeweglichen Gegenständen lastenden Vorsteuer.

cc) Sonderregelungen für Sportvereine und Gemeinwesen

Besondere Behandlung erfahren nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen. Sie unterliegen gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. d MWSTG erst der Steuerpflicht, wenn sie einen Jahresumsatz von über CHF 150'000 erzielen.

67 ESTV-Praxis wurde bestätigt durch Entscheid der SRK v. 10.2.2004 (2003-081).

68 Von 1995 bis 1998 galt ein Normalsatz von 6,5 %, ein reduzierter Satz von 2,0 % und ein Sondersatz von 3,0 % (ab 01.10.1996). Von 1990 bis 2000 galt ein Normalsatz von 7,5 %, ein reduzierter Satz von 2,3 % und ein Sondersatz von 3,5 %. Ab 2001 gilt ein Normalsatz von 7,6 %, ein reduzierter Satz von 2,4 % und ein Sondersatz von 3,6 %.

69 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 2.4.1.

70 Entscheid der SRK v. 10. 2. 2004 (2003-081).

71 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 2.4.2.

72 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 2.4.2.

Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind gemäss Art. 23 Abs. 1 MWSTG bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenzen für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen für Nichtgemeinwesen CHF 25'000 im Jahr übersteigen.⁷³ Dadurch knüpft das MWSTG bezüglich der subjektiven und objektiven Steuerbarkeit an die subjektive Eigenschaft des Leistungsempfängers an, was im Mehrwertsteuerrecht unüblich ist.⁷⁴

dd) Dienstleistungsbezug aus dem Ausland

Die subjektive Steuerpflicht kann überdies durch einen Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland eintreten, sofern er über CHF 10'000 pro Kalenderjahr beträgt. D.h., im Unterschied zu den Umsätzen nach Art. 5 Bst. a und b MWSTG wird nicht der Leistungserbringer Steuersubjekt, sondern der Leistungsempfänger, auch wenn dieser Nichtunternehmer ist (sog. Reverse-Charge-Verfahren).⁷⁵ Damit soll verhindert werden, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Nachfrager von Dienstleistungen, die an sich in der Schweiz steuerbar sind, der Steuerlast ausweichen kann.⁷⁶ Gleichzeitig wird damit verhindert, dass inländische Dienstleistungserbringer gegenüber ausländischen schlechter gestellt werden.

Soweit der Bezüger nicht bereits nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge.⁷⁷ Der Leistungsbezüger wird für seine Aussenumsätze deswegen nicht steuerpflichtig.⁷⁸ Für die nach Art. 21

73 Keine Rolle spielt die Umsatzschwelle hinsichtlich der hoheitlichen Tätigkeiten, weil diese nicht unternehmerisch erbracht und deshalb vom Mehrwertsteuersystem nicht erfasst werden.

74 RIEDO, Wesen, S. 190, kritisiert zu Recht, dass der Ausschluss der subjektiven und objektiven Steuerpflicht hinsichtlich der Leistungen von Gemeinwesen zu Gemeinwesen unter dem Aspekt der konsequenten Verbrauchsbesteuerung systemwidrig sei. Ein solcher Ausschluss wirkt wettbewerbsverzerrend, wie folgendes Beispiel verdeutlicht: Wenn eine ausschliesslich an andere Gemeinwesen leistende Gemeinde mit eigenem Werkhof für die Nachbargemeinde die öffentlichen Strassen unterhält, wird der private Leistungserbringer, welcher subjektiv steuerpflichtig ist, schlechter gestellt, da dieser seine Leistung zu versteuern hat.

75 Ein solches Reverse-Charge-Verfahren können gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a UnterAbs. 2 der 6. MWSt-RL auch die EU-Mitgliedstaaten vorsehen.

76 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen, S. 156.

77 Art. 24 MWSTG.

78 Vgl. SCHAFFROTH, Gemeinwesen, S. 458.

Abs. 1 MWSTG steuerpflichtige Person gilt die Mindestgrenze von CHF 10'000 im Kalenderjahr ebenfalls, doch hat sie jeden Bezug zu deklarieren.⁷⁹

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bzw. der Einlageentsteuerung sind drei Fälle zu unterscheiden: erstens der Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland, der weniger als CHF 10'000 beträgt; zweitens der Dienstleistungsbezug, der diese Grenze überschreitet und für steuerpflichtige Zwecke verwendet wird; drittens der Fall, in dem für mehr als CHF 10'000 bezogene Dienstleistungen für von der Steuer unecht befreite oder ausserunternehmerische Zwecke verwendet werden.

Im ersten Fall wird der Leistungsbezüger nicht steuerpflichtig. Somit kann sein Dienstleistungsbezug weder der MWSt unterliegen noch entsteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn der Leistungsbezüger bereits nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtig ist, womit eine Gleichstellung zu den Nichtsteuerpflichtigen bewirkt werden soll. Im zweiten Fall wird der Bezüger steuerpflichtig und muss demnach die MWSt dem Fiskus abliefern. Er hat aber ein Anrecht auf einen entsprechenden Vorsteuerabzug bzw. auf Einlageentsteuerung. Sind die von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogenen Dienstleistungen für ausserunternehmerische oder unecht steuerbefreite Zwecke bestimmt – wie dies auf den dritten Fall zutrifft –, so kann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, sofern der jährliche Bezug über CHF 10'000 beträgt.

Die Grenze von CHF 10'000 stellt keine Freigrenze dar: Wird also der Betrag überschritten, so ist die Steuer auf allen Bezügen von steuerbaren Dienstleistungen aus dem Ausland zu entrichten, und nicht bloss auf dem CHF 10'000 übersteigenden Betrag.⁸⁰

Unter Art. 24 MWSTG fallen sämtliche Dienstleistungen, die gemäss Art. 10 MWSTG als steuerbar definiert worden sind. Kein steuerbarer Umsatz liegt jedoch vor, wenn Dienstleistungen aus dem Ausland bezogen werden, die gemäss Art. 18 MWSTG von der Steuer unecht befreit sind.⁸¹

79 Art. 38 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

80 SPINLER, Steuerpflicht, S. 414, BUCHEL, in: mwst.com, Art. 24 MWSTG, Rz. 3.

81 Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch, Rz. 1100.

Am Reverse-Charge-Verfahren wird im schweizerischen Schrifttum hinsichtlich des Imports von Dienstleistungen durch Nichtsteuerpflichtige scharfe Kritik geübt.⁸² Die Umsatzschwelle von CHF 10'000 sei viel zu tief und aus Gründen der Erhebungswirtschaftlichkeit heraufzusetzen. Der Aufwand für die Steuererhebung stehe in keinem Verhältnis zum Steuerertrag, den der Dienstleistungsimport durch Nichtunternehmer generieren könne. Private seien überdies schlechthin keine idealen Steuerpflichtigen.⁸³

c) Kritik an Umsatzgrenzen

Umsatzgrenzen widerstreiten dem Grundgedanken einer allgemeinen Verbrauchssteuer, da der Letztverbrauch nicht umfassend besteuert wird.⁸⁴ Sie knüpfen an persönliche Eigenschaften des Unternehmers an,⁸⁵ statt an Leistungen, und sind daher ein Fremdkörper.⁸⁶ Soweit es sich um Leistungen an Letztverbraucher handelt, bewirkt die Steuerbefreiung der Kleinunternehmer deren Subventionierung.⁸⁷ Die Kleinunternehmer können ihre Leistungen bei entsprechender Nachfrageelastizität billiger anbieten als die nicht befreiten Unternehmer und erreichen damit einen Wettbewerbsvorteil.⁸⁸

Können jedoch die Unternehmer die MWSt vollständig dem Leistungsbezüger überwälzen, bleibt sie für den Unternehmer kostenneutral, und der steuerpflichtige Unternehmer fährt gegenüber dem nichtsteuerpflichtigen günstiger, da letzterer die Vorsteuern nicht in Abzug bringen kann. Dieser mögliche Nachteil wird durch die Einlageentsteuerung insofern abgeschwächt, als der Steuerpflichtige nach Überschreiten der Umsatzschwelle den Vorsteuerabzug nachträglich geltend machen kann. Allerdings ist dies nicht vollumfänglich möglich, weshalb der Unternehmer definitiv durch die MWSt belastet wird. Folglich vermag die Einlageentsteuerung die Problematik der Mindestumsatzschwellen nicht vollends zu lösen.

82 BOPP, Internet, S. 103, der das Reverse-Charge-Verfahren als veritablen Flop bezeichnet.

83 BOPP, Internet, S. 104.

84 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 53; CLAVADETSCHER, Bausteine, S. 839.

85 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 137 Einf.

86 RUPPE, Unechte Umsatzsteuerbefreiungen, S. 467; vgl. auch Kritik in Bericht SPORI, S. 27 f.

87 RUPPE, Unechte Umsatzsteuerbefreiungen, S. 467; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 137 Einf.

88 RUPPE, Unechte Umsatzsteuerbefreiungen, S. 467; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 107 und 198 Einf.

Mindestumsatzschwellen lassen sich einzig durch das Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit rechtfertigen. Kleinunternehmer, die im Schnittbereich zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern stehen, werden letztlich wie Nichtunternehmer behandelt, womit der ESTV auch ein Registrierungs- und Prüfungsaufwand erspart bleibt. Da jedoch dem Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit ein geringeres ethisches Gewicht zukommt⁸⁹ als den anderen principes directeurs, sollten die Regelungen zur Mindestumsatzschwelle überdacht werden. Ein möglicher Lösungsansatz wäre, dass die subjektive Steuerpflicht unabhängig von der Erzielung eines Mindestumsatzes einträte,⁹⁰ dass dem Steuerpflichtigen jedoch bei tiefen Umsätzen die Möglichkeit offen stünde, sich freiwillig von der subjektiven Steuerpflicht befreien zu lassen.

d) Eigenverbrauch

Nach dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 MWSTG könnte prinzipiell auch der alleinige Eigenverbrauch die subjektive Steuerpflicht begründen. Indes kann der Eigenverbrauch nach der Konzeption des MWSTG grundsätzlich erst in Erscheinung treten, wenn zuvor ein Vorsteuerabzug gemacht wurde, besteht doch der Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung gerade darin, diesen Vorsteuerabzug teilweise rückgängig zu machen. Deshalb kann der Eigenverbrauch keine subjektive Steuerpflicht auslösen.⁹¹

2. Freiwillige Unterstellung unter die subjektive/objektive Steuerpflicht

a) Rechtsgrundlage

Gemäss Art. 27 Abs. 1 MWSTG können sich Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG nicht erfüllen oder nach Art. 25 Abs. 1 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen freiwillig der Steuerpflicht unterstellen. Bei dieser sog. Optierung für die subjektive Steuerpflicht sind somit zwei Fallgruppen zu

89 RIEDO, Wesen, S. 182.

90 So gefordert vom Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer, in: ST 2005, S. 837.

91 A.M. offenbar SCHAFFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 21 MWSTG, Rz. 35, nach denen der Herstellungseigenverbrauch gemäss Art. 9 Abs. 2 MWSTG die subjektive Steuerpflicht begründen kann.

unterscheiden: die freiwillige Steuerpflicht nicht obligatorischer Steuerpflichtiger (Fallgruppe A) und die freiwillige Steuerpflicht (noch) nicht obligatorischer Steuerpflichtiger (Fallgruppe B).⁹²

Art. 27 Abs. 2 MWSTG befasst sich mit den Unternehmen der Fallgruppe B. Darunter fallen namentlich Unternehmen, die noch keine Umsätze tätigen, aber deren unternehmerische Tätigkeit sich durch Vorbereitungshandlungen bereits manifestiert.⁹³ Gemäss dieser Bestimmung haben solche Unternehmen einen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht, sofern sie ihre Tätigkeit aufgenommen haben und diese darauf gerichtet ist, spätestens innerhalb von fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als CHF 250'000 zu erzielen. Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der Tätigkeit.

Gemäss Art. 27 Abs. 1 MWSTG werden die Bedingungen zur Festsetzung der freiwilligen Steuerpflicht vom Gesetzgeber direkt an die ESTV delegiert; somit wird der Bundesrat, der nach Art. 90 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich für den Erlass von Vollzugsvorschriften zuständig wäre, als Instanz übersprungen. Die Kompetenz zum Erlass von Vollzugsvorschriften ist jedoch insofern eingeschränkt, als die ESTV die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht lediglich von der Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder von der Vereinfachung der Steuererhebung abhängig machen darf. Somit gelten fiskalische Überlegungen oder Gründe administrativer Art keinesfalls als Rechtfertigung für eine Einschränkung.⁹⁴

b) Freiwillige Unterstellung eines bestehenden, nicht steuerpflichtigen Unternehmens

Für bestehende Kleinunternehmen (Fallgruppe B) gelangt Art. 27 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung. Diese Unternehmen haben somit keinen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG.

92 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 489.

93 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 490; ROBINSON/REHFISCH, Übergang, S. 1004.

94 RIVIER, L'interprétation, S. 361.

Die ESTV macht die freiwillige Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht vom Erreichen eines jährlichen Umsatzes von mehr als CHF 40'000 abhängig.⁹⁵ Dabei sind zur Berechnung dieses Mindestumsatzes die Umsätze gemäss Art. 5 Bst. a und b MWSTG, die Exporte oder Dienstleistungen im Ausland sowie sämtliche Umsätze, für die gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTG eine Option zulässig ist, zusammenzuzählen.⁹⁶ Eine Option ist gemäss ESTV auch möglich, wenn das Total der optierbaren Umsätze gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTG zwar weniger als CHF 40'000, zusammen mit den obligatorisch steuerbaren Umsätzen jedoch insgesamt mehr als CHF 40'000 beträgt.⁹⁷

Die Optierung für die subjektive Steuerpflicht von einer weiteren Mindestumsatzgrenze abhängig zu machen, liegt zwar im Kompetenzbereich der ESTV, ist aber dennoch problematisch und wird auch zu Recht im Schrifttum kritisiert.⁹⁸ Mindestumsatzgrenzen widerstreben dem Grundsatz der Allgemeinheit der MWSt, führen zu einer Ungleichbehandlung zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Unternehmern und damit unweigerlich zu Wettbewerbsverzerrungen, was gerade Art. 27 Abs. 1 MWSTG vermeiden möchte.

Schliesslich ist nicht einzusehen, weshalb einem Unternehmen, das sich um die Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht bemüht und deshalb einen Antrag stellt, weitere Steine in den Weg gelegt werden sollen. Dem Prinzip der Allgemeinheit der MWSt ist ein höherer Stellenwert beizumessen als dem Kriterium der Erhebungswirtschaftlichkeit. Dem nachzuleben fordert, dass möglichst alle Unternehmen der subjektiven Steuerpflicht unterstellt werden, denn nur so gelingt es, den Verbrauch allgemein zu besteuern. Aus diesem Grund ist die Praxis, wonach die Option vom Erreichen bestimmter Mindestumsätze abhängig gemacht wird, nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit aufzugeben.

c) Freiwillige Unterstellung eines neuen nicht steuerpflichtigen Unternehmens

Wie oben in Abschnitt § 6 III 2. a) dargelegt, zielt Art. 27 Abs. 2 MWSTG auf Unternehmen, die ihre Tätigkeit neu aufgenommen haben (Fallgruppe B). Für

95 Wegleitung, Rz. 688. Diese Praxis verfolgte die ESTV auch unter der Geltung der MWSTV (VALLENDER, Steuerpflicht, S. 490).

96 Wegleitung, Rz. 688; Spezialbroschüre Nr. 2, S. 22.

97 Wegleitung, Rz. 689.

98 Vgl. VALLENDER, Steuerpflicht, S. 490 mit Hinweisen auf die Literatur.

diese ist eine freiwillige Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht möglich, wenn ihre Tätigkeit darauf ausgerichtet ist, spätestens innerhalb von fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als CHF 250'000 zu erzielen. Für solche im Aufbau begriffenen Unternehmen besteht nach dem Wortlaut von Art. 27 Abs. 2 MWSTG ein Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht. Art. 28 Abs. 2 MWSTG beschäftigt sich schliesslich mit dem Beginn der Steuerpflicht für diese neuen Unternehmen.

Nach dem Wortlaut von Art. 27 Abs. 2 MWSTG wird nicht verlangt, dass die Aufnahme der Tätigkeit mit der tatsächlichen Erzielung von Umsätzen gleichzusetzen sei. Vielmehr muss die neu aufgenommene Tätigkeit darauf ausgerichtet sein, in der Zukunft Umsätze zu erzielen. Damit wird den Unternehmen das Recht eingeräumt, die Vorsteuern schon mit der Aufnahme der Tätigkeit – und nicht erst mit der Erzielung von Umsätzen – von den zu entrichtenden Mehrwertsteuern abzuziehen.⁹⁹ Das war bereits im Vorfeld der Arbeiten an der Gesetzgebung vom Schrifttum unbestritten gefordert worden und auch erklärtes Ziel des Vorschlags der WAK-N.¹⁰⁰ Die Option für die subjektive Steuerpflicht ist für Unternehmen insofern vorteilhaft, als sie damit von Beginn an in den Genuss des vollen Vorsteuerabzugsrechts kommen und sich nicht mit dem eingeschränkten Vorsteuerabzugsrecht der Einlageensteuerung zufrieden geben müssen.

Was unter Aufnahme der Tätigkeit gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG zu verstehen ist, definiert das Gesetz nicht. Die ESTV versteht darunter die Aufbau- und Investitionsphase einer Unternehmung.¹⁰¹ Folglich müssen in der Geschäftstätigkeit bereits erste konkrete Schritte unternommen worden sein, welche die ernste Absicht des Unternehmens belegen, die Zielumsätze zeitgerecht zu erreichen.¹⁰² Hierzu gehören alle Vorbereitungstätigkeiten zur Erzielung von Umsätzen. Zur Glaubhaftmachung der voraussichtlichen Umsatzzahlen hat das Unternehmen – zusammen mit dem Gesuch um freiwillige Eintragung – weitere Unterlagen der ESTV einzureichen. Dazu zählen etwa ein Businessplan, ein Investitionsbudget, Werkverträge, Vereinbarungen, Mandatsnachweise und dergleichen.¹⁰³ Mittels des Vorwei-

99 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 123.

100 VALLENDER, Steuerpflicht, S. 493.

101 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 3.2.

102 SCHAFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Art. 27 MWSTG, Rz. 8.

103 Wegleitung, Rz. 692; Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 4.2.3.

sens dieser Unterlagen soll die Gefahr eines Missbrauchs verhindert bzw. gemildert werden.¹⁰⁴

Die ESTV behält sich aber vor, Überschüsse abziehbarer Vorsteuern zu sistieren und mit den zu erwartenden Steuerschulden für nachfolgende Perioden zu verrechnen.¹⁰⁵ Diese beabsichtigte Praxis entbehrt einer gesetzlichen Grundlage, ist doch der Sicherungsgedanke – im Unterschied zu Art. 26 Abs. 2 – in Art. 27 MWSTG nicht enthalten. Zudem verstösst eine solche Praxis gegen den Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Bst. b MWSTG, der für diese Vorgehensweise "einen regelmässigen Rückstand in der Steuerentrichtung oder andere Gründe, welche eine akute Gefährdung der Steuerforderung wahrscheinlich erscheinen lassen", verlangt.¹⁰⁶ Schliesslich ist die Praxis nicht mit dem Grundgedanken von Art. 27 Abs. 2 MWSTG vereinbar, da dadurch das bekanntermassen bestehende Liquiditätsproblem bei Unternehmen in der Gründungsphase noch verschärft würde.¹⁰⁷

Die Option für die subjektive Steuerpflicht ist grundsätzlich begrüssenswert. Allerdings haftet ihr der Makel an, dass kein Rechtsanspruch auf Optierung bei Grossprojekten wie z.B. Tunnelbau, Kraftwerksbau bestehe, da deren Realisierung regelmässig mehr als fünf Jahre in Anspruch nimmt. Nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit lässt sich dieser Makel beseitigen, indem Art. 27 Abs. 2 MWSTG so ausgelegt wird, dass bei Grossprojekten gänzlich auf das Erfordernis eines Mindestumsatzes in einer gewissen Zeitperiode verzichtet wird, aber dennoch ein Rechtsanspruch auf Unterstellung unter die Steuerpflicht besteht. Grossprojekte auf die Möglichkeit der Einlageentsteuerung zu verweisen, wäre nicht sachgerecht. Denn damit könnten auf sämtlichen nicht wertvermehrenden Aufwendungen – wie z.B. Strom oder Hilfsmittel – nachträglich kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Eine solche Lösung würde das Ziel der MWSt, nur den privaten Endverbrauch zu belasten, eindeutig verkennen.

d) Freiwillige Unterstellung eines nicht abrechnungspflichtigen Unternehmens

Unabhängig vom erzielten Umsatz sind gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG Land- und Forstwirte sowie Gärtner für die Lieferungen der im eigenen Betrieb

104 ZARDIN/KELLER/LAM, Optionsmöglichkeiten, S. 998.

105 Wegleitung, Rz. 692.

106 ZARDIN/KELLER/LAM, Optionsmöglichkeiten, S. 998.

107 ZARDIN/KELLER/LAM, Optionsmöglichkeiten, S. 998.

gewonnenen Erzeugnisse der Land-, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei von der Steuerpflicht ausgenommen.¹⁰⁸ Gleiches gilt für Viehhändler für die Umsätze mit Vieh und für Milchsammelstellen für solche mit Milch.¹⁰⁹ Diese Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht gelten auch dann, wenn der Unternehmer neben der Tätigkeit, die von der Steuerpflicht befreit ist, noch eine andere steuerbare Tätigkeit ausübt. D.h., ein Landwirt, der daneben noch mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen handelt, eine Metzgerei betreibt oder einen Gastwirtschaftsbetrieb führt, wird in Bezug auf seinen landwirtschaftlichen Unternehmensteil gleichwohl von der Steuerpflicht befreit sein.¹¹⁰ Darin ist ein Verstoß gegen das Prinzip der Einheit des Unternehmens zu erblicken.

Für diese Unternehmer besteht nach Art. 27 Abs. 1 MWSTG ebenso die Möglichkeit, sich freiwillig der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht zu unterstellen.¹¹¹ Die Option hat zur Folge, dass nicht nur die Umsätze aus den im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen, sondern auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen und allfälligen weiteren steuerbaren Tätigkeiten zu versteuern sind.¹¹² Damit wird das Prinzip der Einheit des Unternehmens wieder gewahrt.

Die Option hat auch zur Folge, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug auf den nach Eintritt der subjektiven Steuerpflicht bezogenen Eintrittsleistungen vollumfänglich vornehmen kann. Auf den Eintrittsleistungen, die vor der subjektiven Steuerpflicht bezogen wurden, darf die Einlagebesteuerung geltend gemacht werden.

108 Darunter fallen gemäss Praxis der ESTV auch Blumengärtnereien, Bienenzüchter, Berufsfischer und Rebbaudern für die im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben oder die daraus hergestellten, unvergorenen Traubenmoste. Dagegen werden die sog. selbstkelternden Weinbauern und Spirituosenbrenner, d.h. diejenigen Weinbauern und Spirituosenbrenner, die aus den in ihrem Betrieb gewonnenen Trauben (oder anderen Erzeugnissen der Landwirtschaft, Forstwirtschaft oder Gärtnerei) selber Wein oder gebranntes Wasser herstellen und liefern, der subjektiven Steuerpflicht unterstellt, sofern sie die Mindestumsatzgrenze erreichen.

109 Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

110 Vgl. Beispiel in Wegleitung, Rz. 693.

111 CAMENZIND/HONAUER/VALENDER, Handbuch, Rz. 1115.

112 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 4.2.2.

e) Optierung aufgrund von unecht befreiten Umsätzen

aa) Rechtliche Grundlagen

Neben der subjektiven Option sieht das Gesetz auch die Möglichkeit der objektiven Option vor. Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität, d.h. zur Vermeidung von Steuerkumulationen oder zur Vereinfachung der Steuererhebung, die Option für die Versteuerung der in Art. 18 MWSTG genannten Umsätze bewilligen.

bb) Subjektiver Geltungsbereich

Diese Ausgangslage führt zu folgender Fragestellung: Kann auch ein nichtsteuerpflichtiger Unternehmer unecht steuerbefreite Umsätze freiwillig unter die objektive Steuerpflicht stellen? Muss der Nichtsteuerpflichtige durch die objektive Option gewisse Mindestumsatzschwellen erreichen, um subjektiv steuerpflichtig zu werden? Wie hoch sind diese Mindestumsatzschwellen?

Im Schrifttum sind die Meinungen darüber geteilt. SCHUMACHER vertritt die Auffassung, dass die objektive Option auch Nichtsteuerpflichtigen zustehe und sie sich als Steuerpflichtige registrieren lassen können, sofern sie dadurch die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht (Umsatzgrenze) erfüllen.¹¹³ RIEDO vertritt demgegenüber die unhaltbare Auffassung, dass nur ein Steuerpflichtiger objektiv optieren könne.¹¹⁴ Er begründet seine Auffassung damit, dass sich der persönliche Geltungsbereich von Art. 26 Abs. 1 MWSTG ausschliesslich über das Steuersubjekt definiere und durch das Instrumentarium der Option nicht ausgeweitet werden dürfe.¹¹⁵

Gemäss unpublizierter Verwaltungspraxis kann die objektive Option auch durch Nichtsteuerpflichtige beantragt werden.¹¹⁶ Mit der Bewilligung der objektiven Option wird die subjektive Steuerpflicht begründet.¹¹⁷ In der Praxis liegt die Um-

113 SCHUMACHER, in: mwst.com, Art. 18 MWSTG, Teil T, Rz. 26; G.L.A. KUHN/SPINLER, Mehrwertsteuer, S. 78.

114 RIEDO, Option, S. 479.

115 RIEDO, Option, S. 479.

116 SCHUMACHER, Option, S. 420.

117 SCHUMACHER, Option, S. 420; LOOSLI, Vorsteuerabzug, S. 528.

satzgrenze für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht aufgrund objektiver Option bei CHF 40'000.¹¹⁸

In der vorliegenden Arbeit wird die Auffassung vertreten, dass die objektive Option nicht vom Vorliegen der subjektiven Steuerpflicht abhängig gemacht werden darf. Letztere setzt grundsätzlich die Erzielung von steuerbaren Umsätzen voraus. Mithin ist das Steuerobjekt Voraussetzung der subjektiven Steuerpflicht. Konsequenterweise können auch unecht steuerbefreite Umsätze, für die optiert wird und die damit zum steuerpflichtigen Objekt werden, die subjektive Steuerpflicht konstituieren. Diese Auffassung steht auch im Einklang mit dem Prinzip der Allgemeinheit der Steuer. Durch die objektive Option werden zusätzliche Umsätze der MWSt unterstellt, was dem Zweck der Steuer, sämtliche Leistungsbezüge von Endkonsumenten zu belasten, entspricht.

cc) Voraussetzung der objektiven Option

Gemäss dem Gesetzeswortlaut von Art. 25 Abs. 1 MWSTG wird vorausgesetzt, dass die Optierung zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität geschieht. Es fragt sich, ob dieser Voraussetzung eine eigenständige Bedeutung beizumessen ist, oder ob es sich nicht so verhält, dass die Optierung stets im Einklang mit der Wettbewerbsneutralität steht.

Nach der überwiegenden Meinung im schweizerischen Schrifttum werden dank der objektiven Option die mit den unechten Befreiungen einhergehenden Wettbe-

118 SCHUMACHER, Option, S. 420; LOOSLI, Vorsteuerabzug, S. 527 Diese Praxis wurde dem Autor der vorliegenden Arbeit auch von der ESTV schriftlich bestätigt.

werbsverzerrungen und Steuerkumulationen beseitigt.¹¹⁹ Mit der Option erhält der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug bzw. auf Einlagebesteuerung. Damit kann er die Steuerlast auf seinen Vorbezügen rückgängig machen.¹²⁰ Die von ihm dem Fiskus abgelieferte Steuer überwälzt er dem Abnehmer, der sie wiederum in Abzug bringen kann, sofern er steuerpflichtig ist. Die MWSt wirkt infolgedessen für den Unternehmer kostenneutral, d.h. Steuerkumulationen und Wettbewerbsverzerrungen sind damit ausgeschlossen. Demzufolge kann dem Kriterium der Wahrung der Wettbewerbsneutralität keine eigenständige Bedeutung beigemessen werden.

Die Bewilligung des Optionsgesuches wird ferner von Gesetzes wegen davon abhängig gemacht, ob der Steuerpflichtige seine Obliegenheiten als steuerpflichtige Person erfüllt oder nicht.¹²¹ Die Praxis der ESTV verlangt insbesondere das regelmässige Einsenden der Steuerabrechnungen, die pünktliche Bezahlung der geschuldeten Steuer und die Führung der verlangten Geschäftsbücher.¹²² Sodann wird dem Optionsgesuch nur dann entsprochen, wenn der Gesuchsteller diesbezüglich ein offensichtliches und dauerndes Interesse bekundigt.¹²³

Auch die Statuierung dieser Voraussetzungen ist gesetzgeberisch missglückt.¹²⁴ Die Option vom Erfüllen der steuerlichen Obliegenheiten abhängig zu machen, kann keine Voraussetzung mit eigenständigem Gehalt sein, da jedes Steuersubjekt seine steuerlichen Obliegenheiten zu erfüllen hat. Die steuerlichen Obliegenheiten und Pflichten sind Folgen der subjektiven Steuerpflicht – und nicht Voraussetzung dafür.

119 KUHN/SPINLER, Mehrwertsteuer, S. 79; TENNER, in: mwst.com, Art. 26 MWSTG, Rz. 5; VALLENDER, Änderungen, S. 539. Nach M. von RIEDO, Option, S. 481, ist die objektive Option systemwidrig. Die in Art. 18 MWSTG genannten Umsätze hätten zum Ziel, den Endverbrauch zu entlasten. Die Option stehe dem entgegen und sei deshalb ein Fremdkörper. Auch METZGER, Wirtschaft, S. 433 f., kritisiert die Ausdehnung der Option auf fast sämtliche Umsatzarten. Besonders attraktiv sei die Optierung v.a. dort, wo reduzierte Steuersätze nach Art. 36 Abs. 1 und 2 MWSTG zur Anwendung gelangen. Eine freiwillige Optierung bedeute in diesem Bereich eine versteckte Subventionierung. Auch würden damit einzelne Wirtschaftszweige willkürlich Privilegien erhalten, die mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht zu vereinbaren seien.

120 RIEDO, Option, S. 476.

121 Art. 26 Abs. 2 MWSTG.

122 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 4.

123 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 4.

124 A.M. wohl METZGER, Wirtschaft, S. 431.

dd) Umsatzarten

Der Gesetzgeber teilte die Optionsmöglichkeiten in zwei Kategorien ein: einerseits in Optionen für Umsätze aus Leistungen an steuerpflichtige oder *nicht steuerpflichtige* Empfänger (Art. 26 Abs. 1 Bst. a MWSTG), andererseits in Umsätze aus Leistungen *an nachweislich inländische steuerpflichtige* Empfänger (Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Im ersten Fall ist die Option vom Abnehmerkreis unabhängig, während im zweiten Fall die Option insofern eingeschränkt ist, als sie nur dann gewährt wird, wenn die Leistungen an inländische steuerpflichtige Empfänger erfolgen.

Da Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG die Option von der Bedingung abhängig macht, dass die Umsätze gegenüber inländischen steuerpflichtigen Personen erbracht werden, stellt sich im Umkehrschluss die Frage, ob die Option gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a MWSTG auch für Umsätze möglich ist, die gegenüber ausländischen steuer- und nicht steuerpflichtigen Personen erbracht werden. Bevor auf die Diskussion dieser Frage eingegangen wird, ist festzuhalten, dass diejenigen Steuersubjekte als ausländische Steuerpflichtige gelten, die nicht im schweizerischen Register für Steuerpflichtige eingetragen sind.¹²⁵ Demnach spielt es gemäss Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG keine Rolle, ob die Leistung im Ausland oder im Inland erbracht wird. Dennoch schränkt die Praxis die Optionsmöglichkeit lediglich auf Umsätze ein, die im Inland erbracht werden.¹²⁶ Für im Ausland erwirtschaftete, unecht steuerbefreite Umsätze wird demnach der Vorsteuerabzug auf inländischen Vorleistungen verweigert. Diese Praxis vermag dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 Bst. a MWSTG nicht standzuhalten.

Ferner ist die Praxis der ESTV aus folgendem Grund zu kritisieren: Gemäss Art. 17 MWSTG können die Vorsteuern, die auf den Lieferungen und Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks eines von der Steuer unecht befreiten Umsatzes im In- und Ausland erzielt werden, nicht abgezogen werden. Art. 17 MWSTG lässt demnach den Umkehrschluss zu, dass bei Optierung dieser Umsätze die Vorsteuern abgezogen werden können.

125 Wegleitung, Rz. 696.

126 Wegleitung, Rz. 694.

Sodann ist die Praxis der ESTV deshalb nicht haltbar, weil unecht steuerbefreite Umsätze nach der Rechtsprechung des BGer nur restriktiv anzunehmen sind.¹²⁷ Lässt die ESTV die Optierung für unecht steuerbefreite Umsätze im Ausland nicht zu, so werden diese nicht eingeschränkt. Hinzu kommt, dass durch die Option Wettbewerbsverzerrungen verhindert werden sollen. Das Verbot von Optionen für unecht steuerbefreite Auslandumsätze führt zu einer Benachteiligung von Unternehmungen, die im Ausland von der Steuer ausgenommene Umsätze erbringen, da diese Unternehmen die Vorsteuern nicht abziehen können – im Gegensatz zu ausländischen Unternehmungen, die in ihrem Inland optierte Leistungen erbringen. Schliesslich finden sich in den Materialien keine Hinweise darauf, dass die Möglichkeit der Option lediglich auf unecht steuerbefreite Inlandumsätze beschränkt sein sollte. Vielmehr bezweckte der Gesetzgeber, mit der Option die *tax occulte* möglichst umfassend zu beseitigen.

Gemäss Art. 26 Abs. 4 MWSTG gilt die Option für sämtliche Umsätze nach einer Ziffer des Art. 18 MWSTG, wobei hinsichtlich der Ziffern 20 und 21 für jedes Objekt einzeln optiert werden kann.¹²⁸ Dabei besteht ein Rechtsanspruch auf freiwillige Versteuerung unecht steuerbefreiter Umsätze.¹²⁹ Hingegen besteht für Umsätze in den Bereichen Versicherungen und Rückversicherungen (Art. 18 Ziff. 18 MWSTG) sowie Geld- und Kapitalverkehr (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG) kein Optionsrecht.

f) Verfahren und Beginn der Option

Voraussetzung für die Optierung ist grundsätzlich die Einreichung eines schriftlichen Optionsgesuchs bei der ESTV.¹³⁰ Wurde hingegen kein Optionsgesuch eingereicht, obwohl die Voraussetzungen der Optionsgewährung gegeben sind und der Steuerpflichtige auch ordnungsgemäss abgerechnet hat, liegt eine "stille Option" vor. Diese sollte von der Praxis der ESTV wie eine bewilligte Option behandelt werden, wobei der Leistungserbringer aufzufordern ist, ein nachträgliches Op-

127 BGE 124 II 202.

128 Art. 26 Abs. 4 MWSTG.

129 TENNER, in: mwst.com, Art. 26 MWSTG, Rz. 8.

130 Für die Optierung können bei der ESTV spezielle Formulare bezogen werden. So ist für die Optierung der grundsätzlich von der Steuer ausgenommenen Immobilienverkäufe das Formular 760 zu verwenden.

tionsgesuch zu stellen. Die ESTV teilt dem Steuerpflichtigen nach Eingang des Optionsgesuchs schriftlich mit, ob seinem Gesuch Folge geleistet wird oder nicht.

Bei Anwendung des Meldeverfahrens ist es nicht erforderlich, für diejenigen Gebäudeteile, die als Betriebsliegenschaften selbst genutzt werden, ein Optionsgesuch i.S.v. Art. 26 Abs. 2 Bst. b MWSTG zu stellen.¹³¹ Damit wird die Übertragung einer Betriebsliegenschaft wie ein steuerpflichtiger Umsatz qualifiziert, obwohl ein solcher Umsatz gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG grundsätzlich von der Steuer unecht befreit ist. Ebenso wenig ist ein Optionsgesuch notwendig, wenn im Meldeverfahren Liegenschaften übertragen werden, für deren Vermietung optiert wurde.¹³² Damit wird die Vermutung aufgestellt, der Übertragende und der Vermieter wollten auch für die Versteuerung der Übertragung optieren. Entgegen dem Gedanken, dass die Versteuerung von Immobilienübertragungen zu beantragen ist, muss sich der Übertragende wehren und anhand des Formulars 764 den Wunsch äussern, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen habe.

Die Steuerpflicht beginnt frühestens zu Beginn des Quartals, in welchem die Optierung beantragt wurde.¹³³ Damit wird ausnahmsweise eine beschränkte zeitlich rückwirkende Steuerpflicht zugelassen, was auch der Wettbewerbsneutralität zuträglich ist. Die Mindestdauer der Option beträgt fünf Jahre.¹³⁴

3. Durch Beitritt zur Gruppenbesteuerung

a) Vorbemerkung

Die subjektive Steuerpflicht kann auch eintreten, indem ein Unternehmen gemäss Art. 22 MWSTG der Gruppenbesteuerung beitritt.¹³⁵ Bei dieser Form der Besteuerung ist von den eng miteinander verbundenen Unternehmen nur eines – stellvertretend für die Gruppe – gegenüber der ESTV als Gruppenträger abrechnungspflichtig. Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze beschränkt, d.h. Leistungen gegen Entgelt innerhalb der Unternehmensgruppe stellen

131 Merkblatt Nr. 11, Ziff. 4.3.

132 Merkblatt Nr. 11, Ziff. 4.3.

133 Spezialbroschüre Nr. 2, Ziff. 4.1.; Wegleitung, Rz. 684.

134 Wegleitung, Rz. 705.

135 SCHAFFROTH, Einlagebesteuerung, S. 1020.

keine steuerbaren Umsätze dar. Diese Innenumsätze sind jedoch buchmässig zu erfassen.¹³⁶

b) Voraussetzung der Gruppenbesteuerung

Als Gruppengesellschaft kommen gemäss Art. 22 MWSTG nicht alle Unternehmer in Betracht, die an sich nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtig werden könnten, sondern nur juristische Personen, Personengesellschaften und natürliche Personen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die eintretende Gesellschaft die Umsatzschwellen der Steuerpflicht erreicht oder nicht, solange die ganze Gruppe die nötigen Aussenumsätze erzielt.¹³⁷

Sodann muss die Gruppengesellschaft nach dem Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 MWSTG den Sitz oder die Betriebsstätte in der Schweiz haben. Hingegen verlangt das Gesetz nicht, dass sämtliche mit dem Gruppenträger eng verbundenen Gesellschaften ebenfalls Sitz in der Schweiz haben müssen. Demnach ist die Gruppenbesteuerung auch dann zulässig, wenn die übergeordnete Unternehmung (z.B. die beherrschende Holdinggesellschaft) im Ausland ansässig ist. Dennoch können nur die in der Schweiz ansässigen Gruppengesellschaften Mitglieder der Gruppe sein.¹³⁸

Als weiteres entscheidendes Kriterium für die Begründung einer Mehrwertsteuergruppe ist eine enge Verbindung der Gruppengesellschaften untereinander.¹³⁹ Nach dem Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ist dies dann der Fall, wenn – nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse – eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische oder natürliche Personen bzw. Personengesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfasst.

136 Neben der administrativen Vereinfachung, nach der nur eine Gesellschaft abrechnungspflichtig ist, bietet die Gruppenbesteuerung auch materielle Vorteile. Solche ergeben sich dann, wenn Gruppengesellschaften untereinander Leistungen erbringen, welche ohne die Gruppenbesteuerung durch die leistende Gesellschaft zu versteuern wären und bei der empfangenden Gesellschaft nur zu einem gekürzten Vorsteuerabzug berechtigen würden (SPINLER, Steuerpflicht, S. 403).

137 Grund hierfür ist, dass die Gruppe als solche als Steuerpflichtige angesehen wird (LEUTENEGGER, in: mwst.com, Art. 22 MWSTG, Rz. 5).

138 LEUTENEGGER, in: mwst.com, Art. 22 MWSTG, Rz. 4.

139 LEUTENEGGER, in: mwst.com, Art. 22 MWSTG, Rz. 7.

Eine enge Verbindung zwischen Gruppengesellschaften kann demnach durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise erreicht werden, z.B. durch vertragliche oder statutarische Verbindungen.¹⁴⁰ Da die Formulierung „durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise ... unter einheitlicher Leitung“ wörtlich der aktienrechtlichen Definition des Konzerns in Art. 663e Abs. 2 OR entspricht, ist in systematischer Hinsicht zu fordern, dass die ESTV die zu dieser Bestimmung bestehende Praxis heranzieht. Die ESTV hat sich denn auch in einem Rechtsstreit dahingehend geäußert, dass sich der Begriff „unter einheitlicher Leitung“ an Art. 663e OR orientiere.¹⁴¹ Die ESTV stellt dabei – ausgehend von einer Gesamtbetrachtung – auf die tatsächlichen Verhältnisse ab und geht vom Vorliegen einer einheitlichen Leitung aus, wenn die Unternehmenspolitik von einem übergeordneten Unternehmen bestimmt wird, wenn also Weisungen zu befolgen sind, die das Gruppen- vor das Einzelinteresse stellen, was faktisch zum Verlust der wirtschaftlichen Selbständigkeit führt.¹⁴²

Um zu beurteilen, ob die Unternehmenspolitik fremdbestimmt ist, untersucht die ESTV Unternehmenskernbereiche wie das Informationswesen (Unternehmenspolitik, Unternehmensplanung, Forschung und Entwicklung, Controlling und interne Revision der gesamten Gruppe, Unternehmenspublizität), das Personalwesen (Personalplanung und Personalkontrolle), das Finanzwesen (Finanzplanung und Finanzkontrolle) sowie das Organisationswesen.¹⁴³

Dieser Kriterienkatalog zur Beurteilung der einheitlichen Leitung entspricht weitestgehend demjenigen im mittlerweile revidierten Merkblatt Nr. 1 vom 30. November 1994, das vom BGer als zutreffend anerkannt wurde.¹⁴⁴ Das BGer hat dabei ausdrücklich die Frage, ob die erwähnten Kriterien denjenigen des Art. 663e OR entsprechen müssen oder ob sie sich nur an diesen zu orientieren haben, offen gelassen.¹⁴⁵

Liegt eine enge Verbindung zwischen dem beitriftswilligen Unternehmen und der bestehenden Mehrwertsteuergruppe vor, besteht nach der Praxis der ESTV grund-

140 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1035 mit Hinweisen.

141 BGE 125 II 340.

142 Merkblatt Nr. 1, S. 2 f. Damit kommt die ESTV den Forderungen der Lehre (LEUTENEGGER, in: mwst.com, Art. 22 MWSTG, Rz. 12), die Gruppenbesteuerung grosszügig zuzulassen, nach.

143 Merkblatt Nr. 1, S. 3.

144 BGE 125 II 341.

145 BGE 125 II 341.

sätzlich kein Wahlrecht für den Beitritt.¹⁴⁶ Die ESTV fordert, dass alle Unternehmen, die durch das Prinzip der einheitlichen Leitung zusammengefasst werden, zwingend Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe sein müssen.¹⁴⁷ Davon weicht die ESTV nur in begründeten Fällen ab. Ausnahmen werden nur aus wirtschaftlichen oder organisatorischen Gründen bewilligt, um den tatsächlichen unternehmenswirtschaftlichen Umständen sowie den organisatorischen Strukturen und Abläufen Rechnung zu tragen, jedoch nicht aus Gründen, die der Steueroptimierung dienen.¹⁴⁸

Aus dem MWSTG lässt sich die von der ESTV aufgestellte Praxis, nach der alle unter gemeinsamer Leitung stehenden Gesellschaften zwingend einer Mehrwertsteuergruppe angehören müssen, nicht ableiten.¹⁴⁹ Die zu dieser Verwaltungspraxis geführten Befürchtungen vor Missbrauch sind m.E. nicht gerechtfertigt. Der Praxis ist nur insofern Recht zu geben, als die organisatorische Struktur und die Abläufe keinen Einfluss auf die Besteuerung des Endverbrauchs haben sollten. Das bedeutet aber auch, dass grundsätzlich kein steuerliches Optimierungspotential bestehen sollte. Ist dennoch eines vorhanden – was aufgrund unecht steuerbefreiter Umsätze innerhalb der Gruppe möglich ist –, so sollte es der Unternehmensgruppe nicht verwehrt sein, dieses Potential auszuschöpfen. Das sollte auch dann legitim sein, wenn die Steuergruppe nur deshalb gegründet werden soll, um Steueroptimierung zu betreiben, denn dadurch wird die durch die unecht steuerbefreiten Umsätze verursachte, systemwidrige *taxe occulte* zumindest teilweise reduziert.

c) Beginn der Steuerpflicht

Nach Art. 22 Abs. 4 MWSTG ist der Beginn der Gruppenbesteuerung auf das Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers festzulegen. Der Wortlaut von Art. 22 Abs. 4 MWSTG lässt keinen Zweifel darüber zu, dass eine Gruppenbesteuerung frühestens ab Beginn des folgenden Geschäftsjahres des Gruppenträgers erfolgen

146 Merkblatt Nr. 1, S. 4.

147 Merkblatt Nr. 1, S. 4.

148 Merkblatt Nr. 1, S. 4 f.

149 So auch HONAUER, IFF-Seminar 2003.

kann.¹⁵⁰ Eine rückwirkende Eintragung einer Mehrwertsteuergruppe ist somit ausgeschlossen.¹⁵¹

Es fragt sich, wann die Steuerpflicht für die zu einer bestehenden Gruppe beitretende Unternehmung beginnt. Da die Mehrwertsteuergruppe als ein einziges Steuersubjekt behandelt wird, muss das neu eintretende Unternehmen – nach der hier vertretenen Meinung – beim Beitritt automatisch steuerpflichtig werden.

Die Frage, wann die Unternehmung der Gruppe beitrifft, bleibt allerdings weiterhin offen. Hierzu äussert sich das Merkblatt Nr. 1 nicht. In Frage käme das Datum der Inkraftsetzung des zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäftes, das Datum des Erfüllungsgeschäftes oder auch ein gewillkürtes Datum, bspw. wenn der Veräusserungsvertrag bestimmt, dass die Gesellschaft rückwirkend – z.B. auf einen Bilanzstichtag hin – in den Konzern eingegliedert werden soll. M.E. sollte die Verwaltungspraxis diese Frage nach der Devise beantworten, den Unternehmer – wenn überhaupt – mit möglichst wenig MWSt zu belasten.

4. Keine Steuerpflicht infolge Gesamtrechtsnachfolge

Wechseln sich die Eigentumsverhältnisse an einer juristischen Person mittels Aktien- bzw. Anteilsübertragung, hat dies keinen Einfluss auf die Steuerpflicht, denn es kommt nicht auf die Eigentumsverhältnisse an. Nicht anders zu entscheiden ist bei Personengesellschaften und den übrigen Rechtsgebilden, die in Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgezählt werden. Fällt nämlich ein Personengesellschafter oder ein Mitglied einer einfachen Gesellschaft weg, ohne dass deswegen ein Umsatz ausgelöst wird, so ändert sich lediglich die Zusammensetzung des Unternehmensträgers, was für die subjektive Steuerpflicht ohne Belang ist.

5. Nach Austritt aus Gruppenbesteuerung

Unter gegebenen Umständen können einzelne Gruppengesellschaften aus der Gruppenbesteuerung austreten. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ab

150 So auch im Merkblatt Nr. 1, Ziff. 5.

151 Die Praxis der ESTV lässt eine rückwirkende Eintragung einer Mehrwertsteuergruppe auch nicht zu. Siehe Merkblatt Nr. 1, Ziff. 5.

welchem Zeitpunkt die austretende Gesellschaft wieder steuerpflichtig wird. Da diese ihre Tätigkeit nicht neu aufnimmt, müsste grundsätzlich Art. 28 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung kommen. Dies hätte unter Vorbehalt der Ausübung der Option gemäss Art. 27 MWSTG zur Folge, dass die Steuerpflicht erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist, einsetzen würde.¹⁵²

Diese Lösung wäre nicht sachgerecht, denn sie würde zu einer Besteuerungslücke für die Zeit zwischen dem Austritt aus der Gruppenbesteuerung und dem folgenden 1. Januar führen. Bei solchen Fällen ist daher zu fordern, Art. 28 Abs. 2 MWSTG analog heranzuziehen.¹⁵³

IV. Erbringung von Lieferungen, Dienstleistungen, Eigenverbrauch im Inland (Steuerobjekt)

1. Vorbemerkungen

Die Umschreibung des Steuersubjekts verweist auf das Steuerobjekt, und mithin auf die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt.¹⁵⁴ Diese Verbindung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen einerseits und Entgelt andererseits stellt einen Umsatz dar.

Art. 5 MWSTG zählt die verschiedenen Umsatzarten auf. Es sind dies:

- im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen,
- im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen,

152 Nicht publizierte Unterlagen von BAUMGARTNER/PIETROPAOLO, zum Seminar MWSt 17./18.2.2003 des IFF, S. 26.

153 Gl. A. BAUMGARTNER/PIETROPAOLO in den nicht publizierten Unterlagen zum Seminar MWSt 17./18.2.2003 des IFF, S. 26.

154 Art. 21 MWSTG, welcher auf einen Mindestumsatz aus steuerbarer Tätigkeit abstellt. Vgl. Kritik an der Verbindung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt in: CLAVADETSCHER, Bausteine, S. 840 und Fn. 3 und 4.

- Eigenverbrauch¹⁵⁵ im Inland und

- Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

Gemäss dieser Bestimmung ist der Begriff Umsatz im Sinne einer Tätigkeit von steuerpflichtigen Personen zu verstehen, und nicht im Sinne einer Umsatzzahl.¹⁵⁶

Die französische und italienische Fassung der Bestimmung enthalten in dieser Hinsicht keinerlei Zweideutigkeit („Sont soumises à l’impôt, [...], les opérations suivantes [...]“; „Soggiacciono all’imposta le seguenti operazioni eseguite da contribuenti, [...]“).

Gemäss Art. 5 Bst. a und b MWSTG hat ein Umsatz drei Tatbestandselemente zu erfüllen, damit die Erhebung der MWSt rechtmässig ist. Erstens ist eine Lieferung von Gegenständen bzw. eine Dienstleistung zu erbringen, zweitens ein Entgelt zu leisten, und drittens muss die Leistung mit dem Entgelt verknüpft sein. Durch den alleinigen Fluss von Dienstleistungen oder Gegenständen entsteht noch kein steuerbarer Sachverhalt.¹⁵⁷ Ebenso wenig kann das alleinige Verschieben von Geld ohne Gegenleistung Steuerobjekt sein.¹⁵⁸

In der Folge gilt es, den Umsatz dementsprechend in seine Teile – Lieferungen bzw. Dienstleistungen, Entgelt und die Verbindung untereinander – zu zerlegen. Dieser Schritt ist nicht nur von akademischem Wert, sondern auch praxisrelevant. Insbesondere ist die Unterscheidung zwischen Dienstleistungen und Lieferungen im grenzüberschreitenden Verkehr, bei der Eigenverbrauchsbesteuerung und bei

155 Der Eigenverbrauch ist kein Umsatz im betriebswirtschaftlichen Sinn und figuriert somit auch nicht als Erlösposten auf der Ertragsseite der Erfolgsrechnung. Deshalb kann auch der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland nicht als eigentlicher Umsatz aufgefasst werden, denn er wird als Aufwandsposten beim Bezüger verbucht. Der Umsatz ist in dieser Arbeit demnach im rechtstechnischen Sinne aufzufassen, der neben den eigentlichen Umsätzen im betriebswirtschaftlichen Sinne auch den Eigenverbrauch sowie den Dienstleistungs- und Güterimport beinhaltet.

156 GUILLAUME, in: mwst.com, Art. 5 MWSTG, Rz. 11.

157 Entscheid SRK v. 6.4.2000, in: VPB 64.11, E. 3d. Anders ist es im zwischenstaatlichen Handel, denn für den Steuertatbestand der Einfuhr bedarf es keines Leistungsaustausches, ist er doch bereits durch das Verbringen des Gegenstandes über die Grenze ins Inland erfüllt, weshalb auch unentgeltliche „Umsatzgeschäfte“ wie Schenkungen die Einfuhrsteuer auslösen können (VOGEL, Dienstleistungsverkehr, S. 348).

158 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 57.

der Einlageentsteuerung von Bedeutung.¹⁵⁹ So gibt es grundsätzlich keinen Dienstleistungseigenverbrauch. Von Relevanz ist die Unterscheidung auch deswegen, weil die Berechnungsgrundlage für Dienstleistungen und Lieferungen unterschiedlich definiert wird.

2. Lieferungen

Gemäss Art. 6 MWSTG liegt eine Lieferung dann vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Der Begriff Lieferung ist demnach von zwei Komponenten geprägt: dem Gegenstand und der Verschaffung der Verfügungsmacht.¹⁶⁰

a) Gegenstand

Als Gegenstände gelten bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Güter, die wie Waren gehandelt werden, wie z.B. Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte.¹⁶¹ Ob eine Lieferung oder eine Dienstleistung vorliegt, ist in der Regel ohne Schwierigkeiten zu bestimmen, denn sobald ein Gegenstand vorhanden ist, kann es sich dabei grundsätzlich nicht um eine Dienstleistung handeln. So gilt der Verkauf einer Software als Lieferung eines Gegenstandes, sofern die Software auf einem Datenträger übergeben wird.¹⁶² Dass dabei der Wert der eigentlichen Software den Warenwert des Datenträgers in der Regel um ein Mehrfaches übersteigt, spielt hinsichtlich der Qualifikation des Vorgangs als Lieferung eines Gegenstands keine Rolle. Entsprechend sind bspw. auch die Fahrzeugvermietung, das Reinigen und Bügeln von Hemden, das Reinigen von Strassen, die Bewirtschaftung des Bodens als Lieferungen anzusehen. Hingegen liegt bei der Beförderung von Gegenständen

159 In Bezug auf den grenzüberschreitenden Verkehr ist die Unterscheidung in Lieferung und Dienstleistung insofern relevant, als beim Dienstleistungsexport lediglich die Rechnung an eine Adresse im Ausland geschickt wird, während beim Export von Lieferungen der Nachweis durch gestempelte Zolldokumente zu erbringen ist. Hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung ist die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung insofern notwendig, als lediglich der Eigenverbrauch von Lieferungen der MWSt unterliegt. Entsprechend ist die Abgrenzung auch bei der Einlageentsteuerung relevant; diese kommt nämlich nur dann zum Zug, wenn ein steuerbarer Umsatz dem Vorumsatz folgt. Vgl. zu den wesentlichen Unterschieden zwischen Lieferung und Leistung: ROBINSON, Dienstleistungen, S. 1016.

160 LEONARD, in: BUNJES/GEIST, § 3 UStG, Rz. 3.

161 Vgl. Art. 6 Abs. 3 MWSTG.

162 Wegleitung, Rz. 173.

eine Dienstleistung vor, da an den Gegenständen keine Arbeiten besorgt werden.¹⁶³ Indes ist eine Software, die via Datentransfer auf den Rechner eines Dritten übertragen wird, keine Lieferung.

In diesem Zusammenhang ist auf folgende Ausnahme zu verweisen: Ist das wirtschaftliche Interesse am Materialwert nicht oder kaum vorhanden, liegt keine Lieferung, sondern eine Dienstleistung vor.¹⁶⁴ Ansonsten wäre ein zugestellter Bankkontoauszug nicht als Bankdienstleistung oder ein Rechtsgutachten nicht als anwaltliche Dienstleistung, sondern als Lieferung zu qualifizieren.

Umgekehrt werden von Gesetzes wegen eigentliche Dienstleistungen den Lieferungen von Gegenständen zugeordnet. So liegen nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a MWSTG Lieferungen vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern nur geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist.¹⁶⁵ Sodann ist auch die Überlassung eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung – d.h. die Vermietung, das Leasing und die Verpachtung von Gegenständen – als Lieferung definiert.¹⁶⁶ Damit wird der Lieferungs-begriff im Vergleich zu Art. 5 der 6. MWSt-RL bewusst weiter gefasst.¹⁶⁷ Der schweizerische Gesetzgeber begründet diesen Alleingang damit, dass die Dienstleistungen gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. a MWSTG bloss im Zusammenhang mit einem Gegenstand ausgeführt werden könnten, weshalb sie als Lieferungen aufzufassen seien.¹⁶⁸

163 Umkehrschluss aus Art. 6 Abs. 2 MWSTG.

164 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 51.

165 Die Prüfung ist von der reinen Begutachtung eines Gegenstandes abzugrenzen; letztere ist als Dienstleistung zu qualifizieren. Steht die Nutzung, Prüfung oder der Erhalt der Funktionsfähigkeit eines Gegenstandes im Vordergrund, handelt es sich um eine Lieferung. Steht hingegen die Begutachtung hinsichtlich Qualität, Wert oder Echtheit eines Gegenstandes im Mittelpunkt eines Auftrages, so handelt es sich um eine Dienstleistung (BÜHLER/LOOSLI/LÜTHI, Mehrwertsteuer, S. 31).

166 Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG.

167 REICH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 1 MWSTG, Rz. 29 mit Hinweis; ROBINSON, Dienstleistung, S. 1016.

168 BOPP, Einheitlichkeit, S. 228 f.

b) Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt

Damit eine Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinn als solche gilt, muss der Lieferant den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfolgt in der Regel durch Übergabe des Besitzes oder Eigentums am Gegenstand. Allerdings ist diese Übertragung nicht von rechtlicher Relevanz.¹⁶⁹ So gilt etwa die Übertragung eines Gegenstands im Zusammenhang mit einem Kommissionsgeschäft als Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinn, während zivilrechtlich der Kommittent das Eigentum am Gegenstand nicht überträgt.¹⁷⁰ Auch eine Lieferung unter Eigentumsvorbehalt oder die Vermietung gilt als Lieferung. Als weiteres Beispiel sei der Fall zu nennen, in dem der steuerpflichtige Mieter mit Einverständnis des Vermieters Umbauten in den gemieteten Räumen vornehmen lässt. Obwohl der Vermieter aufgrund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips automatisch Eigentümer der Einbauten wird,¹⁷¹ erfolgt die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nicht an den Vermieter, sondern an den Mieter. Allein Letzterer ist berechtigt, den Vorsteuerabzug vorzunehmen.

Mit anderen Worten, die Verfügungsmacht über einen Gegenstand kommt dann dem Abnehmer zu, wenn er wie ein Eigentümer darüber verfügen kann, ihn also entweder selber verbrauchen oder gebrauchen, in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen oder im eigenen Namen veräußern kann.¹⁷²

3. Dienstleistung

Der Dienstleistungsbegriff ist genauso vage definiert wie der Lieferungs-begriff. Art. 7 Abs. 1 MWSTG ist lediglich eine negative Umschreibung zu entnehmen. Demnach gilt jede Leistung, bei der es sich nicht um die Lieferung eines Gegen-

169 Statt aller: VOGEL, Dienstleistungsverkehr, S. 47; BGE v. 31.3.2003, 2A.399/2002, E. 3.2; Wegleitung, Rz. 36.

170 VOGEL, Dienstleistungsverkehr, S. 47.

171 Der Vermieter erwirbt originär Eigentum. Anders wäre zu entscheiden, wenn das Eigentum derivativ, d.h., aus dem Recht eines andern erworben würde.

172 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 209 mit Verweis auf das Schrifttum zur WUST.

stands handelt, als Dienstleistung.¹⁷³ Durch diese negative Umschreibung des Dienstleistungsbegriffes umgeht das MWSTG die Problematik, diesen Begriff definieren und von Nicht-Dienstleistungen abgrenzen zu müssen. Indem die WAK-N die Dienstleistungen als Auffangtatbestand verstanden wissen wollte, versuchte sie unbeabsichtigte Besteuerungslücken zu vermeiden.¹⁷⁴

4. Leistung als Oberbegriff von Dienstleistung und Gegenstand

Der Begriff Leistung kommt im MWSTG an zwei Stellen vor: in Art. 7 Abs. 1 MWSTG – wonach jede Leistung als Dienstleistung gilt, die keine Lieferung eines Gegenstands ist – und in der Marginalie von Art. 8 MWSTG. Dienstleistungen als Auffangbecken aufzufassen, löst die Frage, ob unter dem Begriff Leistungen, verstanden als Oberbegriff für Dienstleistungen und Gegenstände,¹⁷⁵ nicht auch noch „weitere Leistungen“ fallen können, allerdings nicht.¹⁷⁶ In diesem Sinne äussert sich auch ROBINSON: „Es ist also nicht alles eine Dienstleistung, was keine Lieferung ist, sondern es muss sich auch um eine Leistung handeln.“¹⁷⁷

M.E. hat diese Frage rein akademischen Wert. Die These von ROBINSON, nach der unter Leistungen im Sinne von Art. 7 Abs. 1 MWSTG auch "weitere Leistungen" fallen, die jedoch nicht steuerbar sind, weil sie nicht unternehmerisch erbracht werden, führt zum selben Resultat wie die Antithese, unter Art. 7 Abs. 1 MWSTG würden nur Dienstleistungen und Gegenstände fallen, die in der unternehmerischen Sphäre des Unternehmers erbracht werden.

173 Führt die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung zu Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen, so kann der Bundesrat von Art. 6 und 7 MWSTG abweichende Regeln aufstellen (vgl. Art. 12 MWSTG).

174 Bericht WAK-N, S. 20.

175 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 94.

176 BÜHLER/LOOSLI/LÜTHI, Mehrwertsteuer, S. 41, führen jedenfalls unter den Leistungen auch „sonstige Leistungen“ auf.

177 ROBINSON, Dienstleistung, S. 1016. Im deutschen Schrifttum wurde verschiedentlich der Versuch gewagt, den Leistungsbegriff zu definieren. Die Leistung wird z.B. umschrieben als, „jedes vom Willen eines Rechtssubjekts beherrschte Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen), das zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht wird, insbesondere Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann“ (REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 40)

Eine weitere Meinung geht dahin, dass die Leistung als Spiegelbild des Verbrauchs zu interpretieren ist. Eine Leistung ist demnach „eine auf einen Tauschvorgang ausgerichtete Tätigkeit (wirtschaftliche Handlung), die die Übertragung eines konkreten marktfähigen Verbrauchsgutes zum Gegenstand hat“ (DZIADKOWSKI/WALDEN, Umsatzsteuer, S. 82 f.).

In der vorliegenden Arbeit wird die Auffassung vertreten, dass nur Dienstleistungen i.S.v. Art. 7 MWSTG und Gegenstände i.S.v. Art. 6 MWSTG unter den Leistungsbegriff fallen.¹⁷⁸ Es gibt keine "weiteren Leistungen". Diese Auffassung steht unter der Prämisse, dass der Leistungsbegriff nur solche Dienstleistungen und Gegenstände beinhaltet, die in der unternehmerischen Sphäre erbracht werden. Der Verkauf von Gegenständen in der privaten Sphäre – indem z.B. ein Privatmann ein Kunstbild verkauft – fällt nicht unter den Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff gemäss Art. 5 ff. MWSTG.

5. Gemischte Leistungen

Nebst den reinen Lieferungen und Dienstleistungen gibt es Mischvorgänge, die sowohl Lieferungs- als auch Dienstleistungselemente enthalten.¹⁷⁹ Hier stellt sich einerseits die Frage, was zu diesem Leistungskomplex gehört, und andererseits, ob der Leistungskomplex einheitlich besteuert wird oder ob dessen einzelne Komponenten ein eigenständiges mehrwertsteuerliches Schicksal erfahren. Die Antwort auf diese Frage hat einen Einfluss auf die steuerliche Behandlung, insbesondere was den Ort der Leistung angeht.

Der Gesetzgeber hat hierzu eine Regelung aufgestellt.¹⁸⁰ Art. 36 Abs. 4 Satz 1 MWSTG bestimmt, dass Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und derart ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang gelten. Soweit das Gesetz nichts anderes be-

178 Auch die Bestimmungen der 6. MWSt-RL enthalten keine Definition des Oberbegriffs Leistung. In Art. 2 Nr. 1 der 6. MWSt-RL wird nur davon gesprochen, dass Lieferungen und Dienstleistungen der MWSt unterliegen.

179 CAMENZIND, Einheitlichkeit, S. 241; BOPP, Einheitlichkeit, S. 227.

180 Doch selbst ohne irgendwelche Regelung liesse sich der Grundsatz der Einheitlichkeit sowohl aus dem in Art. 1 Abs. 2 MWSTG enthaltenen Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit als auch aus dem verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzip ableiten.

stimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar.¹⁸¹ Nach Art. 36 Abs. 4 Satz 2 MWSTG teilen Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Nach der herrschenden Lehre und Praxis ist zu unterscheiden, ob es sich bei einem Leistungskomplex um eine Gesamtleistung als unteilbares Ganzes oder um eine Kombination von Haupt- und Nebenleistungen handelt.¹⁸² Eine Gesamtleistung stellt eine einheitliche Leistung dar, die sich aus unterschiedlichen einzelnen Leistungselementen zusammensetzt (dauernde innere oder physische Verbindung), von denen keines überwiegt.¹⁸³ Auf diese Gesamtleistung ist Art. 36 Abs. 4 Satz 1 MWSTG anwendbar. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Gesamtleistung erfolgt nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht.¹⁸⁴

Die Kombination von Haupt- und Nebenleistung zeichnet sich durch ein Über- und Unterordnungsverhältnis aus, die durch die Nähe des Leistungsortes oder des Leistungszeitpunkts bestimmt sind.¹⁸⁵ Auf diese Kombination ist grundsätzlich Art. 36 Abs. 4 Satz 2 MWSTG anwendbar, wobei Nebenleistungen stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung zu beurteilen sind.¹⁸⁶ Davon gibt es Ausnahmen: So werden eigentliche Nebenleistungen als eigenständige Leistung erfasst, wie z.B. die Paketpost (Art. 18 Ziff. 1 MWSTG) oder gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen, die im Zusammenhang mit Umsätzen im Bereich der Erziehung,

181 Ob es sich bei der in Art. 36 Abs. 4 MWSTG enthaltenen Bestimmung um einen Grundsatz handelt oder eher um eine pragmatische Regel, die sich aus dem verfassungsmässigen Besteuerungsregeln oder dem System der MWSt ableiten liesse, ist in der Lehre umstritten (als Grundsatz: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 187; als pragmatische Regel: BOPP, Internet, S. 257). Das BGER versteht die Regelung als Grundsatz (BGE v. 4.3.2004, 2A.452.2003, E. 3.1; MERZ, in: mwst.com, Art. 36 MWSTG, Teil K, Rz. 1). Ohne vertieft auf dieses Thema einzugehen, ist m.E. Art. 36 Abs. 4 MWSTG nicht als eigenständiger Grundsatz; vielmehr als Ausfluss aus dem Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit zu verstehen. Im Sinne einer Vereinfachung sollen die einzelnen Leistungselemente hinter dem Ganzen zurücktreten, wenn sie ein selbständiges Drittes bilden.

182 CAMENZIND, Einheitlichkeit, S. 242; GUILLAUME, in: mwst.com, Art. 5 MWSTG; Rz. 24 f; HUSMANN, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 143 f. zu § 1 UStG; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, § 1, Rz. 21; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 53; BOPP, Internet, S. 253; BGE v. 4.3.2004, 2A.452/2003, E. 3.1.

183 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 53; CAMENZIND, Einheitlichkeit, S. 244.

184 BGE v. 4.3.2004, 2A.452/2003, E. 3.1.

185 CAMENZIND, Einheitlichkeit, S. 244; Bsp.: Hauptleistung im Vergleich zur Beförderung, Verpackung und Montage (REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 53).

186 BGE v. 4.3.2004, 2A.452/2003, E. 3.1.

der Aus- und Fortbildung oder bei der beruflichen Umschulung erbracht werden (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

Massgebend für die Beurteilung, ob (i) eine Gesamtleistung – d.h. eine einheitliche, unteilbare Leistung – oder (ii) eine Hauptleistung mit untergeordneten Nebenleistungen besteht, bzw. ob (iii) mehrere selbständig zu beurteilende Leistungen vorliegen, ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers.¹⁸⁷ Es gibt dafür keine allgemein gültigen Kriterien.¹⁸⁸

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung erfährt bei Leistungen, die gemischt genutzt werden, eine gewisse Einschränkung. Hier wird also eine einheitliche oder selbständige Leistung (z.B. ein Gebäude als Objekt) aufgeteilt in einzelne steuerbare und nichtsteuerbare Teile und der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 MWSTG gekürzt.¹⁸⁹

6. Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit

a) Allgemeines

Eine weitere unverzichtbare Bedingung für die Steuerbarkeit der Ausgangsleistung ist die Entgeltlichkeit.¹⁹⁰ Erfolgt die Leistung unentgeltlich, d.h. ohne einen der Leistung entgegengerichteten Werttransfer, kann ein Eigenverbrauchstatbestand vorliegen.¹⁹¹ Die Unterscheidung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Leistungen ist also von entscheidender Bedeutung.

187 LEONARD, in: BUNJES/GEIST, § 3 UStG, Rz. 5; EuGH Urteil v. 2.5.1996, Rs. C-231/94, Faaborg, Rn. 12.

188 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 53.

189 Kommt man hingegen wie SCHAFROTH, Einlagebesteuerung, S. 1016, zur Auffassung, dass mit der Option für die Vermietung einer Liegenschaft nicht das Objekt als solches der MWSt unterstellt wird, sondern nur die Leistung des Vermieters aufgrund des Mietvertrages, ist der Grundsatz der Einheit der Leistung nicht verletzt.

190 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 112; BAUMGARTNER, Entgeltlichkeit, S. 260.

191 Wegleitung, Rz. 429.

b) Der Begriff Entgelt

Das schweizerische steuerrechtliche Schrifttum geht einhellig davon aus, dass es sich beim Entgelt um einen Werttransfer handeln müsse. Der Werttransfer indiziert dabei, dass dem Leistungsempfänger auch ein verbrauchbarer Vorteil zukommt, ansonsten würde in einer uneigennütigen Gesellschaftsordnung grundsätzlich niemand Geld ausgeben.¹⁹² Umstritten ist jedoch die Frage, ob es sich beim Entgelt um einen Werttransfer ohne Leistungscharakter handelt oder ob das Entgelt selbst den Leistungsbegriff erfüllt.¹⁹³ Im ersten Fall liegen bei einem Tauschgeschäft (Gegenstand gegen Gegenstand) oder bei tauschähnlichen Geschäft (Gegenstand gegen Dienstleistung) zwei Umsätze vor,¹⁹⁴ wobei die Steuer auf der Leistung am Wert der Gegenleistung und die Steuer auf der Gegenleistung am Wert der Leistung bemessen wird.¹⁹⁵ Erfüllt der Begriff Entgelt selbst den Leistungsbegriff, liegt bei einem Tauschgeschäft nur ein Umsatz vor, da eine der zwei Leistungen als Entgelt aufzufassen ist.

In der Literatur und in der Praxis wird diese Abgrenzung oftmals nicht präzise vorgenommen.¹⁹⁶ Meist wird die Gegenüberstellung von Leistung und Entgelt dem Leistungsaustausch gleichgestellt,¹⁹⁷ womit zum Ausdruck gebracht wird, dass der Entgeltsbegriff auch den Leistungsbegriff beinhaltet. Eine andere Lehrmeinung verlangt die strikte Trennung zwischen Leistung und Entgeltlichkeit mit der Begründung, nur im Ausnahmefall des Tauschgeschäfts stehe einer Leistung eine andere Leistung – im Sinne des oben definierten Begriffs – gegenüber.¹⁹⁸ Sodann dränge sich eine Trennung des Begriffs Entgeltlichkeit von den Begriffen Leistung bzw. Gegenleistung auf, weil unentgeltliche Leistungen (z.B. Geschenke) anders

192 HUMMEL, Wertminderungsentschädigung, S. 616.

193 BOPP, Internet, S. 140.

194 REIB, in TIPKE/LANG, § 14, Rz. 60.

195 BOPP, Internet, S. 141.

196 Vgl. Wegleitung, Rz. 211, wo unter Entgelt die Hingabe von Gegenständen subsumiert wird. Umgekehrt verlangt die ESTV, dass bei Tauschgeschäften die Werte der getauschten Gegenstände in den Belegen zu erwähnen sind (Wegleitung, Rz. 218). Damit bringt die ESTV zum Ausdruck, dass beim Tauschgeschäft unterschiedliche Werte bestehen können.

197 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 112, soweit sie das Entgelt der Gegenleistung gleichsetzen.

198 BAUMGARTNER, Entgeltlichkeit, S. 270.

zu würdigen seien als Sachverhalte, bei denen gar keine Leistung erbracht werden (z.B. Schadenersatz¹⁹⁹).²⁰⁰

Die Frage ist von praktischer Relevanz, wie das folgende Beispiel verdeutlichen soll:

F besitzt einen Ferrari mit einem Verkehrswert von CHF 200'000. M besitzt einen Maserati mit einem Verkehrswert von CHF 150'000. F und M tauschen, ohne dass M einen Aufpreis zu zahlen hätte. F erbringt eine Leistung im Wert von CHF 200'000 an M. Dieser Wert gilt als Entgelt für die andere Leistung (d.h. für den Maserati). Für die Lieferung des Maserati wird also ein Entgelt von CHF 200'000 seitens des F geleistet. Für die Lieferung des Ferraris wird ein Entgelt von CHF 150'000 von M geleistet.

Gemäss Art. 33 Abs. 4 Satz 1 MWSTG gilt beim Tausch von Gegenständen und bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jeder Lieferung oder Dienstleistung als Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung des andern. Für das aufgezeichnete Beispiel heisst dies, dass aus der Sicht des F sein Entgelt durch den Wert des Maserati und aus der Sicht des M sein Entgelt durch den Wert des Ferraris ausgedrückt wird. Folglich ist der Wert des Ferraris von CHF 200'000 das Entgelt für den Maserati und der Wert des Maserati von CHF 150'000 das Entgelt für den Ferrari. Somit hat F ein Entgelt von CHF 150'000 zu versteuern und M ein Entgelt von CHF 200'000. Da M an F kein zusätzliches Entgelt schuldet, macht F an M eine Schenkung von CHF 50'000. M muss daher bei diesem Sachverhalt eine Vorsteuerkürzung in Kauf nehmen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

Nach der hier vertretenen Auffassung drängt sich die strikte Trennung zwischen Leistung und Entgelt auf. Entsprechend ist bei jeder Leistung zu untersuchen, ob dafür ein Entgelt entrichtet wurde. Wird diese Trennung nicht gemacht, kann es zu unsystematischen Resultaten führen. So wird bspw. im Schrifttum die Frage aufgeworfen, ob Dividenden als Entgelt anzusehen seien.²⁰¹ M.E. stellt sich diese Frage nur, wenn die Dividenden als Geldleistung ausgeschüttet werden. Denn Geldzahlungen können nur als Entgeltsentrichtungen aufgefasst werden, weil sich

199 An einem unmittelbaren Zusammenhang fehlt es bspw. bei Schadenersatzleistungen. Der Schadenersatz Zahlende leistet nicht, weil er eine mit dem Schadensereignis im Zusammenhang stehende Lieferung oder Dienstleistung erhalten hat, sondern weil er als Schädiger nach Gesetz oder Vertrag für den von ihm verursachten Schaden einzustehen hat.

200 BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 33 MWSTG, Teil A, Rz. 6.

201 BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen, S. 40 mit Hinweis auf die Praxis der ESTV.

Geld nicht verbrauchen lässt und demnach keine Leistung sein kann.²⁰² Handelt es sich hingegen um Sachdividenden, können diese nur Leistungen sein, und es ist danach zu fragen, ob diesen Leistungen ein Entgelt gegenübersteht, um zu beurteilen, ob ein Umsatz vorliegt.²⁰³

c) Kein Entgelt

Wird kein Entgelt geleistet, kann kein Umsatz i.S.v. Art. 5 Bst. a, b, oder d MWSTG vorliegen.²⁰⁴ Es besteht in diesem Fall auch keine wirtschaftliche Tätigkeit, die eine Steuerpflichtigeneigenschaft begründen könnte.²⁰⁵ Als Nächstes stellt sich die Frage, ob ein Eigenverbrauchstatbestand vorliegt. Wie eingangs dieses Kapitels erwähnt, setzt die Eigenverbrauchsbesteuerung die subjektive Steuerpflicht voraus, weshalb an dieser Stelle nicht näher auf den Eigenverbrauch einzugehen ist.

7. Umfang der Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt

a) Im Allgemeinen

Wie konstatiert, hat eine Leistung, soll sie auch steuerbar sein, grundsätzlich "gegen Entgelt" zu erfolgen.²⁰⁶ Fehlt es an einem Entgelt für die Leistung bzw. einer Leistung für das Entgelt, dann besteht unter dem Vorbehalt des Eigenverbrauchs auch kein steuerbarer Umsatz. Indes darf nicht der Schluss gezogen werden, dass

202 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 61. Ist die Dividende als Entgelt aufzufassen, ist danach zu fragen, ob sie für eine Leistung entrichtet wird. Der Zusammenhang ist in der Praxis und Literatur umstritten (vgl. BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Holdinggesellschaften, S. 18)

203 Gemäss BAUMGARTNER, Kapitaleinlagen, S. 261, sind Dividendenausschüttungen keine Umsätze.

204 A.A. die Praxis der ESTV, die bei Entnahmen durch den Inhaber von juristischen Personen keinen Eigenverbrauch, sondern eine entgeltliche Lieferung annimmt und dabei auf Art. 33 Abs. 2 MWSTG verweist (Wegleitung, Rz. 435). Art. 33 Abs. 2 in fine MWSTG bestimmt, dass im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person der unter unabhängigen Dritten vereinbarte Wert als Entgelt betrachtet werde. Diese Bestimmung kommt m.E. nur zur Anwendung, wenn ein Entgelt geleistet wird. In diesem Fall ist die Steuer mindestens auf jenem Wert zu bemessen, der von unabhängigen Dritten verlangt worden wäre.

205 STADIE, Mitunternehmer, S. 138

206 Das Entgelt ist damit nicht nur Anhaltspunkt für die Bemessung der Steuer (BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 33 MWSTG, Teil A, Rz. 5).

beim Fehlen eines Entgelts auch keine Leistung (Nichtleistung) bzw. beim Fehlen einer Leistung auch kein Entgelt vorliege.

Gemäss der herrschenden Lehre²⁰⁷ und gefestigter Rechtsprechung²⁰⁸ ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt Grundlage für den Umsatz. Unklar ist indes der Umfang der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung.²⁰⁹ Gemäss der deutschen Rechtsprechung, welche bis zum Grundsatzurteil (Strassenmusikant) des EuGH²¹⁰ im Februar 1994 uneingeschränkt galt,²¹¹ und einem Teil der deutschen Lehre²¹² ist für die Annahme einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung ausschliesslich auf die Sicht des Leistenden abzustellen. Der BFH verlangte zur Annahme eines Leistungsaustausches auf der Seite des leistenden Steuerpflichtigen ein Verhalten, das auf den Erhalt einer Gegenleistung abzielt und geeignet ist, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen.²¹³ Die Lehre spricht dabei vom Aspekt der Finalität.²¹⁴ Der Tatbestand des Leistungsaustauschs setze eine Leistung voraus, nicht hingegen die tatsächliche Erbringung eines Entgelts. Bleibe das Entgelt (ganz oder teilweise) aus, werde nicht die Entgeltlichkeit der Leistung, sondern allein die Bemessungsgrundlage berührt.

Anderer Meinung zufolge ist aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, ob dieser mit der Gegenleistung eine innere Verknüpfung zur entsprechenden Leistung herzustellen versuche.²¹⁵ Nach dieser auch vom Autor der vorliegenden Arbeit vertretenen Meinung ist die Leistung des Steuerpflichtigen unabdingbar, doch dafür muss der Leistungsempfänger einen Aufwand betreiben.²¹⁶

Diese Überlegungen sind i.d.R. von rein akademischer Bedeutung, weil der rechtsgenügende Umsatz zumeist – so bei zweiseitigen Verträgen – offensichtlich zu

207 BAUMGARTNER, Entgeltlichkeit, S. 272; ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 1 UStG, Rz. 14; BOSCHUNG/REDING, Stiftungsrecht, S. 783.

208 BGE 126 II 451; BGE v. 23.12.2002, 2A.175/2002, E. 3.2; BGE v. 30.4.2004, 2A.334/2003, E. 2.1; BGE v. 23.3.2002, 2A.175/2002, E. 3.2; Entscheid SRK v. 14.5.2003, in: VPB 67.122, E. 2c. aa; Entscheid SRK v. 14.6.2005, in: VPB 69.126, E. 2.a.aa.; Entscheid SRK v. 3.6.2005, in: VPB 69.127, E. 2a.; Entscheid SRK v. 4.3.2002, in: VPB 66.58, E. 4b.bb.

209 STORG, Leistender, S. 37.

210 EuGH Urteil v. 3.3.1994, Rs. C-16/93, Tolsma; vgl. hierzu unten.

211 Vgl. zitierte Rechtsprechung bei ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 1 UStG, Rz. 15 und bei REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 59.

212 ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 1 UStG, Rz. 15.

213 BFH BStBl 1981 II 495.

214 RIEDO, Wesen, S. 231.

215 RIEDO, Wesen, S. 230 f.

216 RIEDO, Wesen, S. 230.

Tage tritt.²¹⁷ Dennoch ist für die Beurteilung des inneren Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt ein klares Abgrenzungskriterium erforderlich, weil im Einzelfall die Entscheidung, ob zwischen zwei Leistungen eine innere Verknüpfung besteht, sehr schwierig sein kann.²¹⁸ Bspw. beschenkt der Steuerpflichtige den Empfänger mit einem Gegenstand.²¹⁹ Der Beschenkte nimmt das Geschenk zum Anlass eines Gegengeschenkes oder einer anderen geldwerten Zuwendung an den Steuerpflichtigen. Wird auf Finalität bzw. Kausalität des Handelns aus der Sicht des Beschenkten abgestellt, liegt ein rechtsgenügender Umsatz vor. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn die Finalität des Handelns des Steuerpflichtigen als ausschlaggebend erachtet wird. Wird ausschliesslich auf die Sicht des Leistungsempfängers abgestellt, stellt dieser die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung her. Demnach ist die Absicht des Leistungserbringers unmassgebend, mit dem Geschenk keine entgeltliche Tätigkeit vorzunehmen, selbst wenn sein Verhalten von vornherein nicht entgeltorientiert war.²²⁰ Das Abstellen auf subjektive Momente des Leistenden erschwert denn auch nur unnötig die Feststellung eines Umsatzes und ist für eine als Verbrauchssteuer konzipierte MWSt inkonsequent.²²¹ Denn ein Konsumgütertransfer entfällt dadurch, dass die Beteiligten ihn gar nicht oder ihn zumindest nicht entschädigen wollten, nicht.²²²

Auch der EuGH erteilt der Rechtsprechung des BFH zur Finalität des Umsatzbegriffs eine deutliche Absage.²²³ Der EuGH hatte darüber zu entscheiden, ob die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion gegen eine Vergütung des Staates als Dienstleistung zu qualifizieren sei.²²⁴ Der EuGH stützte sich bei der Frage, ob eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht wird, auf die Ziele und Merkmale der MWSt, insbesondere auf das Neutralitätsprinzip. Da die vom Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion weder bei den Behörden noch bei anderen Personen zu einem Verbrauch führe, liege keine Dienstleistung vor, und somit sei die erhaltene Vergütung nicht mehrwertsteuerpflichtig. Mithin nahm der EuGH für die Beurteilung, ob ein

217 RIEDO, Wesen, S. 231.

218 ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 1 UStG, Rz. 15.

219 Beispiel von RIEDO, Wesen, S. 231.

220 Riedo, Wesen, S. 231.

221 HUMMEL, Wertminderungsentschädigung, S. 616.

222 HUMMEL, Wertminderungsentschädigung, S. 616.

223 REIB, in TIPKE/LANG, § 14, Rz. 59; STORG, Leistender, S. 39.

224 EuGH Urteil v. 25.2.1996, Rs. C-215/94, Mohr.

Umsatz vorliegt oder nicht, ausschliesslich die Sicht des (potenziellen) Verbrauchers ein.

Die Sicht des Leistungsempfängers hat der EuGH auch im Fall des Strassenmusikanten eingenommen und festgehalten, dass es hier am unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle, weil die Passanten nicht darum gebeten hätten, dass ihnen Musik zu Gehör gebracht werde; ausserdem würden sie die Beträge nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven bezahlen.²²⁵ Dieses Urteil stiess auf breiter Front auf Kritik, weil der Gerichtshof eine zu enge Interpretation des Entgeltlichkeitsbegriffes praktizierte, indem er ein schuldrechtliches Gegenseitigkeitsverhältnis voraussetzte.²²⁶ Das Entgelt muss zwar um der Leistung willen erbracht werden, doch eine schuldrechtliche Verknüpfung ist nicht erforderlich. Auch eine freiwillige Zahlung des Passanten kann den Tatbestand der Entgeltlichkeit erfüllen. Da das Geld der Leistung wegen bezahlt wurde, ist der innere Zusammenhang gegeben.

Liegt nach diesen Grundsätzen eine Leistung gegen Entgelt vor und ist diese steuerpflichtig, so ist nach Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG grundsätzlich ein Recht auf Vorsteuerabzug gegeben. Diese Rechtsfolge bedingt aber, dass der die Entschädigung Zahlende vom Leistenden die Rückgewähr des offen ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrages zivilrechtlich durchsetzen kann.²²⁷

b) Verknüpfung bei Einlagen in das Unternehmen

Die Frage, ob ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt vorliegt, stellt sich u.a. auch bei Einlagen in das Unternehmen gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten.

Nach der wohl überwiegenden Meinungen im schweizerischen Schrifttum wird die das Vermögen der Gesellschaft erhöhende Einlage eines Gesellschafters gegen Gewährung von Beteiligungsrechten nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbracht. Allerdings wird nicht begründet, ob es an der Entgeltlichkeit, an der Lei-

225 EuGH Urteil v. 3.3.1994, Rs. C-16/93, Tolsma, Rn. 19.

226 REIB, in TIPKE/LANG, § 14, Rz. 59; RIEDO, Wesen, S. 234.

227 Vgl. Art. 37 Abs. 1 MWSTG.

stung oder am Zusammenhang zwischen Entgeltlichkeit und Leistung mangelt.²²⁸ Nach der gegenteiligen Auffassung der Verwaltungspraxis liegt hier ein Umsatz vor, wobei auch dies nicht begründet wird.²²⁹ Noch ungeklärt ist die Situation bei Einlagevorgängen, bei welchen keine Beteiligungsrechte ausgegeben werden.

Nach der einen Umsatz verneinenden deutschen Lehrmeinung verpflichten sich die Gründungsgesellschafter bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages gegenseitig zur Leistung von Kapitaleinlagen, um den beabsichtigten gemeinsamen Zweck zu erreichen.²³⁰ Die Gründungsgesellschafter würden ihre Rechtsposition als Gesellschafter durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrages erhalten, nicht aber durch eine Leistung der Gesellschaft im Gründungsstadium. Deshalb sei die Hergabe einer Kapitaleinlage nicht als Entgelt für die eingeräumte Rechtsposition des Gesellschafters aufzufassen und ein Leistungsaustausch zu verneinen.²³¹

M.E. ist die Meinung, bei einer Einlage des Gesellschafters gegen Beteiligungsrechte liege kein Umsatz vor, abzulehnen.²³² Sie orientiert sich zu sehr am Zivilrecht. Das Mehrwertsteuerrecht ist aber keineswegs gezwungen, zur Abgrenzung des Umsatzbegriffs an die Analysen des Zivilrechts anzuknüpfen.²³³ Dies geht schon aus der internationalen Wettbewerbsneutralität hervor, nach deren Sinn und Zweck nicht spezifisch auf ein nationales Privatrecht abgestellt werden darf, wenn grenzüberschreitende Leistungen zu beurteilen sind.²³⁴

Massgebend ist, ob der Gesellschafter eine Gegenleistung (bei einer Bareinlage ein Entgelt²³⁵ und bei der Sacheinlage eine Leistung) für eine im individuellen Interesse liegende Leistung aufwendet.²³⁶ Es genügt, dass die eine Leistung ohne die

228 Einen Umsatz verneinend: KOCHER, Holdinggesellschaft, S. 638; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 555; BAUMGARTNER, Unternehmensumstrukturierungen, S. 40; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 71.

229 Spezialbroschüre Nr. 6, Ziff. 1.2.2.2. Dieser Ansicht folgt auch der deutsche BFH (siehe hierzu zitierte Entscheide bei KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, § 1, Rz. 195.

230 Husmann, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, § 1, Anm. 241.

231 Husmann, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, § 1, Anm. 241.

232 Gl.A. REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 67.

233 Hingegen hat das BGR in einem anderen Fall schon entschieden, dass die Basis für die Beurteilung der Steuerbarkeit von Umsätzen in erster Linie die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Geschäfts sei, wie sie bei bspw. in einem Vertrag zum Ausdruck komme (BGE v. 31.3.2003, 2A.399/2002, E. 3.2).

234 ALTFELDER, Beitrag, S. 9.

235 REIB, in TIPKE/LANG, § 14, Rz. 70.

236 RIEDO, Vorsteuerabzug, S. 230.

andere nicht erfolgen würde.²³⁷ Dies ist bei einer Liberierung von Beteiligungsrechten zu bejahen.

Für einen Umsatz spricht auch der Wortlaut der Bestimmung von Art. 18 Ziff. 19 Bst. e MWSTG, nach der Umsätze – einschliesslich Vermittlung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten – von der Steuer unecht befreit ist. Darunter fällt unbestritten der Handel im Sekundärmarkt. Weshalb eine unterschiedliche Auffassung für den Primärmarkt gelten soll, ist nicht einzusehen. Das Mehrwertsteuerrecht stellt auf den Vermögensaufwand für Leistungsbezüge und nicht auf die Art des Marktes ab.

V. Eingangsleistung von einem anderen Steuerpflichtigen

1. Steuerpflichtige Eingangsleistung von einem steuerpflichtigen Leistungserbringer

Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG kann die steuerpflichtige Person, welche Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Zwecke verwendet, die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte MWSt als Vorsteuer abziehen. In der Folge wird die Analyse der genannten Norm auf das Tatbestandsmerkmal der vorleistenden Person und deren Beziehung zum Leistungsempfänger eingeschränkt. Dabei wird vorderhand vorausgesetzt, dass der Leistungsempfänger die bezogene Leistung für geschäftliche Zwecke nutzt.

Nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung von Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG können nur die von einer „anderen steuerpflichtige Person“ erbrachten Leistungen entsteuert werden. Es muss mithin eine direkte Beziehung zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger bestehen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die direkte Beziehung zwischen Leistungserbringer und -empfänger unterbrochen wird, wenn ersterer seine Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen erbringt und dieser erst in einem späteren

237 So auch BGE v. 23.12.2002, 2A.175/2002, E. 3.3.

Zeitpunkt steuerpflichtig wird. Nach der hier vertretenen Meinung hat der Eintritt in die subjektive Steuerpflicht nicht zur Folge, dass zwischen dem Vorleistenden und dem Leistungsempfänger ein weiterer Leistender eintritt. Der nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger leistet durch den Eintritt in die subjektive Steuerpflicht nicht an sich selbst, weshalb kein weiterer Umsatz zu erblicken ist, der die Umsatzkette unterbrechen könnte. Deshalb steht grundsätzlich dem Unternehmen, welches neu subjektiv steuerpflichtig wird, eine Einlagesteuerung auf den zuvor bezogenen Leistungen zu.

2. Nicht: Unecht steuerbefreite Leistungen von einem steuerpflichtigen Leistungserbringer

Für unecht steuerbefreite Leistungen, vom Gesetz missverständlich als steuerausgenommene Leistungen bezeichnet, dürfen in den Rechnungen keine MWSt ausgewiesen werden. Dafür darf der Leistende keinen Vorsteuerabzug auf den damit verbundenen Eingangsleistungen geltend machen.²³⁸ Entsprechend ist auch eine Einlagesteuerung ausgeschlossen.

Ein unecht steuerbefreiter Umsatz ändert seine Qualifikation selbst dann nicht, wenn der steuerpflichtige Leistungserbringer fälschlicherweise MWSt in Rechnung stellt und diese letztlich dem Fiskus entrichtet. In diesem Fall steht dem Leistungserbringer jedoch ein Rückforderungsrecht aus ungerechtfertigter Bereicherung gegenüber dem Fiskus zu.²³⁹ Selbst bei einer etwaigen späteren Gesetzesänderung, bei der unecht steuerbefreite Umsätze für steuerpflichtig erklärt werden, kann keine Einlagesteuerung vorgenommen werden, denn die bezogene Leistung wurde ohne MWSt-Ausweis in Rechnung gestellt.

238 Die Unmöglichkeit der Einlagesteuerung ist im materiellen Recht begründet und nicht, wie SCHUMACHER, Einlagesteuerung, S. 1039, in einem Beispiel darstellt, im Ungenügen der formellen Voraussetzungen.

239 Die ESTV erstattet jedoch die fälschlicherweise bezahlte MWSt nicht zurück und stellt sich auf den Standpunkt, dass eine in Rechnung gestellte Steuer immer geschuldet sei (vgl. BODMER/GIGER, Mehrwertsteuerfallen, S. 202).

3. Leistung von einem nichtsteuerpflichtigen Leistungserbringer

a) Problem der Steuerkumulation und der Wettbewerbsverzerrung

Würden Nichtsteuerpflichtige ihre Leistungen ausschliesslich selbst verbrauchen, wäre die Frage, ob auch Leistungen von Nichtsteuerpflichtigen entsteuert werden können, obsolet. Die Trennung der Welt in Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige wäre perfekt. Diese Idealvorstellung entspricht aber nicht der Wirklichkeit.²⁴⁰ Tatsächlich finden Leistungstransaktionen sowohl unter Nichtsteuerpflichtigen als auch von Nichtsteuerpflichtigen an Steuerpflichtige statt, wenn auch nicht so häufig, wie umgekehrt.

Die Regelung von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG, nach der eine Leistung nur dann entsteuerbar ist, wenn sie (direkt) von einem Steuerpflichtigen bezogen wird, führt immer dann zu einer Mehrfachbesteuerung, wenn eine Leistung die Umsatzkette von Steuerpflichtigen verlassen hat und in der Folge über einen Nichtsteuerpflichtigen an einen Steuerpflichtigen veräussert wird und Letzterem der Vorsteuerabzug untersagt bleibt.²⁴¹ Sobald nämlich der Steuerpflichtige den vom Privaten bezogenen Gegenstand erneut in die Umsatzkette bringt, wird dieselbe Leistung wiederum voll besteuert, ohne dass der Steuerpflichtige einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Folge davon ist eine Steuerkumulation, denn derselbe Gegenstand unterlag mehrmals der Besteuerung.²⁴²

Solche Mehrfachbesteuerungen sind vom Prinzip her verbrauchssteuerkonform.²⁴³ Es entspricht dem Belastungsziel des MWSTG, die Aufwendungen des Nachfragers für ein Verbrauchsgut zu besteuern. Wird ein gebrauchter Gegenstand erneut umgesetzt, so erfolgt ein weiterer Verbrauchsvorgang, dergestalt dass erneut für diesen Gegenstand Vermögen aufgewendet wird. Besteuerungsziel ist also nicht

240 THEILE, Wettbewerbsneutralität, S. 262.

241 RIEDO, Wesen, S. 252; STADIE, Vorsteuerabzug, S. 59; BEHNISCH, in: mwst.com, Vorbem. zu Art. 38 ff. MWSTG, Rz. 16.

242 THEILE, Wettbewerbsneutralität, S. 263; RUPPE, in: Kommentar, § 12, Rz. 28; THEILE, Wettbewerbsneutralität, S. 55.

243 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 100 Einf.

der Gegenstand als solcher bzw. dessen Verbrauch, so dass eine mehrmalige Besteuerung gerechtfertigt ist.²⁴⁴

Die Mehrfachbelastung kann jedoch beim Handel mit Gebrauchtgegenständen zu Wettbewerbsnachteilen für Steuerpflichtige führen, wenn diese in Konkurrenz mit Nichtsteuerpflichtigen stehen.²⁴⁵ Während der Verkauf aufgrund fehlender Steuerpflicht des privaten Verkäufers nicht mit MWSt zu belasten ist, muss der Steuerpflichtige die ohne Vorsteuerabzugsrecht erworbenen Gebrauchtgegenstände voll besteuern.

b) Lösung: Margenbesteuerung

Augenfällig wurde das Problem der Wettbewerbsnachteile der Steuerpflichtigen gegenüber den Nichtsteuerpflichtigen v.a. im Gebrauchtwagenhandel. Der Gesetzgeber hat dieses Problem früh erkannt und mit der Sonderregelung²⁴⁶ der Margenbesteuerung – auch als Differenzbesteuerung bezeichnet – versucht, Gegensteuer zu geben.²⁴⁷ Mittlerweile ist die Margenbesteuerung nach Art. 35 MWSTG auf alle gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstände, die für den Wiederverkauf bezogen wurden, ausgedehnt worden.²⁴⁸

Die Margenbesteuerung stellt nicht darauf ab, ob der zum Wiederverkauf bezogene Gegenstand von einem Steuerpflichtigen bezogen wurde oder nicht, sondern setzt lediglich voraus, dass der Steuerpflichtige beim Bezug des Gegenstandes die Vorsteuer nicht abziehen konnte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend machte. Der Grund, weshalb der Vorsteuerabzug nicht möglich war bzw. nicht

244 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 100 Einf.

245 LEONARD, in: BUNJES/GEIST, § 25a UStG, Rz. 2; STEIGER, in: mwst.com, Art. 39 MWSTG, Rz. 15.

246 BGE v. 1.9.2003, 2A.156/2003, E. 2.3.

247 Unter der Geltung der Bestimmung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV wurde die Margenbesteuerung als Differenzbesteuerung betitelt (vgl. BGE v. 1.9.2003, 2A.156/2003, E. 2.2; BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 643). Die heutige Margenbesteuerung geht bedeutend weiter; diese ist numehr auf sämtlichen gebrauchten Gegenständen zugelassen, während die MWSTV sie lediglich auf dem Wiederverkauf von gebrauchten Motorfahrzeugen zuliess (Art. 26 Abs. 7 MWSTV).

248 Der Begriff "Gebrauchsgegenstand" wird in Art. 10 MWSTGV umschrieben. Es muss sich demnach um einen individualisierbaren, beweglichen Gegenstand (Gebrauchtgegenstand) handeln, der nicht in Einzelteile zerlegt wird und in seinem derzeitigen Zustand oder nach seiner Instandsetzung erneut verwendbar ist. Gegenstände, die nur der Gattung nach bestimmt sind, gelten deshalb nicht als Gebrauchtgegenstände (LEUTENEGGER, in: mwst.com, Art. 35 MWSTG, Rz. 3).

geltend gemacht wurde, ist demnach nicht entscheidend. Folglich kann die Margenbesteuerung namentlich auch dann zur Anwendung gelangen, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand von einem Nichtsteuerpflichtigen bezogen hat.²⁴⁹

Bei der Margenbesteuerung berechnet sich die Steuerschuld, indem vom Verkaufserlös der Ankaufspreis in Abzug gebracht wird. Die Steuer ist entsprechend nur auf dem Betrag zu entrichten, um den der Verkaufspreis den Ankaufspreis übersteigt.²⁵⁰ Die Margenbesteuerung kann somit auch als Nettoallphasensteuer mit Vorumsatzabzug bezeichnet werden.²⁵¹ Der Abzug des Ankaufspreises, d.h. der sog. Vorumsatz tritt an die Stelle des Vorsteuerabzuges.²⁵² Zur Illustration folgendes Beispiel:

Ein steuerpflichtiger Gebrauchtwagenhändler kauft einen gebrauchten Porsche zum Preis von CHF 50'000 (ohne MWSt) und verkauft diesen zum Preis von CHF 60'000. Damit realisiert er einen Nettoerlös von CHF 10'000. Auf diesem Nettoerlös hat der Händler CHF 760 MWSt an den Fiskus zu bezahlen. Damit verbleibt dem Gebrauchtwagenhändler ein Gewinn von CHF 9'240.

Müsste der Gebrauchtwagenhändler nach der Regelbesteuerung abrechnen, hätte er seinen Umsatz von CHF 60'000 vollumfänglich zu versteuern, wobei ihm dabei kein Vorsteuerabzugsrecht zustünde. Damit würde sich seine Nettosteuerschuld auf CHF 4'237.90 ($60'000 / 107,6 \times 7,6$) belaufen.

Das soeben aufgezeichnete Rechenbeispiel veranschaulicht, dass die Regelung der Margenbesteuerung den Steuerpflichtigen im Allgemeinen von der MWSt entlastet und aufgrund des Neutralitätsprinzips eingeführt wurde.²⁵³ Sodann vermeidet die Margenbesteuerung, dass die Privaten, die ihr Gebrauchtfahrzeug steuerfrei veräußern können, nicht ungebührlich besser als die steuerpflichtigen Händler gestellt werden.

249 BGE v. 31.5.2002, in: StR 2003, S. 210; BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 643.

250 Vgl. BGE v. 31.5.2002, in: StR 2003, S. 210.

251 Zu den Arten der Umsatzbesteuerung: RUPPE, in: Kommentar, Einf., Rz. 13.

252 BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 643; RIEDO, Wesen, S. 277.

253 BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 643.

c) Verhältnis Einlageentsteuerung zur Margenbesteuerung

Da die MWSt nur auf der Differenz zwischen Verkaufs- und Ankaufspreis berechnet wird und gar keine Steuer anfällt, wenn der Verkaufs- den Ankaufspreis nicht übersteigt, könnte vom steuerpflichtigen Käufer nur die auf der Marge bezahlte MWSt als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.²⁵⁴ Das Gesetz schliesst indes bei einem nach der Margenbesteuerung abgewickelten Geschäft jeglichen späteren Vorsteuerabzug aus.²⁵⁵ Margenbesteuerung und Vorsteuerabzug schliessen sich demnach gegenseitig aus, und zwar sowohl beim Leistungserbringer wie auch beim Leistungsempfänger.²⁵⁶ Da bei der Margenbesteuerung der Vorumsatzabzug an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt, ist es nur logisch und konsequent, den Vorsteuerabzug und somit auch die Einlageentsteuerung zu verwehren.²⁵⁷

Unberührt bleibt jedoch das Recht zum Vorsteuerabzug auf anderen bezogenen Vorleistungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem gebrauchten Gegenstand stehen, wie z.B. Reparaturkosten, Transportkosten usw.²⁵⁸ Ebenso darf auf wertvermehrenden Investitionen, die vor Eintritt der subjektiven Steuerpflicht getätigt bzw. für unecht steuerbefreite Zwecke verwendet wurden und anschliessend zur Erzielung margenbesteueter Umsätze verwendet werden, die Einlageentsteuerung vorgenommen werden. Leistung von vermeintlich Steuerpflichtigen

a) Grundsatz von Treu und Glauben

Der Verbrauchssteuercharakter der MWSt gebietet es, den guten Glauben des Leistungsempfängers an die vermeintliche Steuerpflicht des Leistenden zu schützen.²⁵⁹ Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass grundsätzlich jede Vermögensverwendung für den Bezug von Leistungen besteuert werden soll, wobei aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen ist, ob die Vermögensverwendung in kausaler Beziehung mit dem Leistungsbezug steht.

254 BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 644.

255 Art. 39 Abs. 2 MWSTG; vgl. auch BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 644.

256 Vgl. LEONARD, in: BUNJES/GEIST, § 25a UStG, Rz. 13; STEIGER, in: mwst.com, Art. 39 MWSTG, Rz. 17; BGE v. 31.5.2002, in: StR 2003, S. 211.

257 Vgl. STEIGER, in: mwst.com, Art. 39 MWSTG, Rz. 16.

258 LEONARD, in: BUNJES/GEIST, § 25a UStG, Rz. 13.

259 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 109 Einf. 109.

Diese verbrauchssteuerorientierte Sichtweise wird auch in Art. 39 Abs. 1 MWSTG vertreten. Nach dieser Bestimmung ist die steuerpflichtige Person nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen, wenn sie weiss oder bei sorgfältiger Prüfung hätte wissen müssen, dass derjenige, der ihr eine Rechnung nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG ausgestellt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist. Mit dieser Formulierung übernimmt der Gesetzgeber die Idee bzw. Rechtsfigur des guten Glaubens. Demnach braucht der Leistungsempfänger weder seinen guten Glauben (das Fehlen des Unrechtsbewusstseins) noch irgendeine Vortatsache zu beweisen, weil sein guter Glaube vermutet wird.²⁶⁰ Folglich trägt die ESTV die Beweislast dafür, dass es der Steuerpflichtige an der gehörigen Sorgfalt mangeln liess.²⁶¹

Gemäss Rechtsprechung des BGE hat Art. 39 Abs. 1 MWSTG nur jene Fälle im Visier, bei welchen ein Nichtsteuerpflichtiger eine Rechnung mit allen in Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthaltenen Angaben ausgestellt hat.²⁶² Der Spruchkörper nimmt damit eine eng am Wortlaut orientierte Auslegung vor. Demnach könnte sich ein Leistungsempfänger, dem eine falsche Rechnung von einem Nichtsteuerpflichtigen ausgestellt wurde, nicht mit Erfolg auf den Gutgläubensschutz berufen.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die einseitig am Wortlaut von Art. 39 Abs. 1 i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG orientierte Rechtsprechung aufzugeben. Das Ziel der MWSt ist die Besteuerung der Vermögensverwendung des Privaten für den Bezug von Leistungen. Werden dem Unternehmer für seine Leistungsbezüge Rechnungen mit offenem MWSt-Ausweis gestellt, darf er grundsätzlich davon ausgehen, dass es sich beim Lieferanten um einen Steuerpflichtigen handelt. Er muss hierfür nicht alle Einzelheiten der Rechnung prüfen, denn das würde zu einem zu grossen administrativen Aufwand führen mit der Konsequenz, dass nicht Private, sondern Unternehmer in unverhältnismässiger Weise belastet würden. Inwieweit aber der Unternehmer seine Eingangsrechnungen zu prüfen hat, bestimmt der Sorgfaltsmassstab.

260 Vgl. Art. 3 Abs. 1 ZGB; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, ZGB, § 7, S 69.

261 Anstelle vieler MERZ, Berner Kommentar, Art. 3 ZGB, N 1 ff., STEIGER, in: mwst.com, Art. 39 MWSTG, Rz. 5.

262 BGE v. 13.1.2005, 2A.490/2003, E. 3.4.

b) Sorgfaltsmassstab

Wer einen Rechtsmangel aufgrund der gebotenen Sorgfalt hätte erkennen sollen, darf sich nicht auf den guten Glauben berufen. Allerdings fragt sich, was die gebotene Sorgfalt beinhaltet. Soweit ersichtlich, sind bisher keine Fälle bekannt geworden, in denen die ESTV einen getätigten Vorsteuerabzug mangels guten Glaubens verweigert hätte.²⁶³ Folglich liegt auch keine Gerichtspraxis vor, welche den Umfang der Sorgfalt konkretisieren würde.

Jedenfalls wird nach Auffassung des Schrifttums nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige bei der ESTV nachfragen muss, ob der Leistungserbringer tatsächlich im MWSt-Register eingetragen sei.²⁶⁴ M.E. kann auch keine solche Nachfragepflicht aus Art. 55 Abs. 2 Bst. d MWSTG abgeleitet werden.

Nach der hier vertretenen Auffassung sollte der Sorgfaltsmassstab noch tiefer angesetzt werden. Die Verweisung in Art. 39 Abs. 1 auf Art. 37 Abs. 1 MWSTG ist dahingehend zu deuten, dass damit nur präzisiert wird, was eine Rechnung ist und beinhaltet. Art. 39 Abs. 1 MWSTG darf aber nicht in diesem Sinne ausgelegt werden, dass die Rechnung auch alle Angaben gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthalten müsse.

Die MWSt ist eine Massensteuer. Folglich dürfen an die Prüfung der Eingangrechnungen nicht allzu hohe Anforderungen gestellt werden. Dies lässt sich auch aus dem Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit ableiten. Das Übersehen von Mängeln in Rechnungen, die nicht gerade ins Auge stechen, sollte deshalb noch nicht eine unentschuld bare Sorgfaltspflichtverletzung bedeuten. Eine gedruckte, nicht handgeschriebene Rechnung muss demnach nicht näher geprüft werden.²⁶⁵

c) Konsequenzen des Beweises bzw. der Beweislosigkeit

Gelingt der Beweis des Gegenteils (des bösen Glaubens) der ESTV nicht, so ist der Steuerpflichtige zum sofortigen oder nachträglichen Vorsteuerabzug zuzulassen, selbst dann, wenn der Vorleistende gar nicht steuerpflichtig ist. Demnach hat der Staat das Risiko zu tragen, den entsprechenden Steuerbetrag beim Rechnungsaus-

263 KOCHER, Tafelkommentar, S. 226.

264 STEIGER, in: mwst.com, Art. 39 MWSTG, Rz. 5; KOCHER, Tafelkommentar, S. 226.

265 Allerdings ist die Verwaltungspraxis sehr streng, wie im § 7 zu zeigen sein wird.

steller einzutreiben.²⁶⁶ Diese Risikoverteilung ist sachgerecht, denn die Besteuerung des Umsatzes zwischen Unternehmern beruht allein auf erhebungstechnischen Gründen.²⁶⁷ Da der Unternehmer nur als Steuereinsammler fungiert, darf das Risiko der richtigen mehrwertsteuerlichen Beurteilung nicht in unverhältnismässiger Weise auf den Steuerpflichtigen abgeschoben werden.²⁶⁸

Ein Vorsteuerabzugsrecht bei Gutgläubigkeit trotz fehlender Steuerpflicht des Leistenden soll aber nicht dazu führen, dass der Staat den Rechnungssteller unbescholten lässt. Der Rechnungssteller hat für den Mangel der fehlerhaften Rechnung einzustehen mit dem Resultat, dass er hinsichtlich der fakturierten Leistung steuerpflichtig wird und die dem gutgläubigen Leistungsempfänger fakturierte MWST nach dem vom BGer entwickelten Prinzip "TVA facturée = TVA due" dem Fiskus abzuliefern hat.²⁶⁹ Dieses Resultat harmoniert auch mit dem Allgemeinheitsprinzip, nach dem jede Verwendung von Vermögen für Leistungen jedweder Art zu besteuern ist.²⁷⁰

4. Leistung von ausländischen Leistungserbringern

Das Gesetz verlangt beim "Dienstleistungsimport" nicht ausdrücklich, dass das leistende Unternehmen steuerpflichtig sein muss (Art. 5 Bst. d MWSTG).²⁷¹ Dass es auf die Steuerpflicht des Leistenden nicht ankommt, ist auf die unterschiedliche Erhebungstechnik zwischen dem Dienstleistungsimport und der Dienstleistungserbringung im Inland zurückzuführen. Während im rein innerstaatlichen Bereich der Endverbraucher als Steuerträger belastet wird, indem ihm der Vorsteuerabzug versagt wird – und zwar indirekt über den an den steuerpflichtigen Unternehmer zu entrichtenden Preis –, wird im Verhältnis zu Drittstaaten die Belastung direkt beim Empfänger hergestellt. Demnach spielt es für die Einlagesteuerung keine Rolle,

266 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 109 Einf.

267 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 107 Einf.

268 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 107 Einf.; LOHSE, Neutralitätsgrundsatz, S. 588 mit Hinweis auf REIB, Gutachten zur Gesetzgebung zum Umsatzsteuerbetrug, Stbg 2004, S. 113.

269 BGE 131 II 193.

270 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 87 Einf.

271 Was dabei unter Unternehmen zu verstehen ist, wird vom Gesetz nicht geregelt. Entsprechend ist die Frage ungeklärt, ob unter den Unternehmensbegriff auch ausländische Behörden fallen, und ob der Bezug von Dienstleistungen von diesen zu deklarieren ist. Zu denken ist etwa an Leistungen von ausländischen Patentämtern.

ob der Leistungserbringer steuerpflichtig ist oder nicht. Vielmehr wird ausschliesslich der Dienstleistungsempfänger ins Auge gefasst. Untersteht dieser der Mehrwertsteuerpflicht, ist er zum Vorsteuerabzug und damit auch zur Einlageentsteuerung befugt.

Gleich wie beim Dienstleistungsimport kommt es auch beim Import von Gegenständen nicht auf die Steuerpflicht des Leistungserbringers an. Vielmehr ist massgebend, ob der Importeur der Mehrwertsteuerpflicht untersteht. Wenn ja, ist er zum Vorsteuerabzug befugt. Bleibt ihm dieses Recht aus irgendeinem Grund verwehrt, trifft es hingegen später ein, so kann die Entsteuerung in der Abrechnung über jene Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.²⁷²

5. Zwischenergebnis

Die Einlageentsteuerung auf Leistungsbezügen von Nichtsteuerpflichtigen ist ausgeschlossen. Auch die Margenbesteuerung, welche auf Leistungen von Nichtsteuerpflichtigen Anwendung finden kann, schliesst in logischer Weise einen Vorsteuerabzug und damit eine Einlageentsteuerung aus. Dieses Resultat ist konsequent, denn die Entsteuerung kann nur stattfinden, wenn dem Steuerpflichtigen MWSt in Rechnung gestellt wurden. Dies steht nur einem Steuerpflichtigen zu, denn er tritt als Steuereinsammler des Staates auf.

Dass auf Leistungsbezügen von Nichtsteuerpflichtigen MWSt lasten können und diese unter Umständen den Einkaufspreis des Steuerpflichtigen verteuern, ist keine systemwidrige Durchbrechung des Systems der MWSt, sondern systemimmanent. Die MWSt belastet nicht – wie dies eigentlich zu wünschen wäre –, jeden konsumfähigen Verbrauch. Der Besteuerung unterliegen (nur) die von Steuerpflichtigen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen, welche zu einem Endverbrauch führen.²⁷³ Diese Unterscheidung zwischen steuer- und nichtsteuerpflichtigen Leistungserbringern führt dazu, dass letztere immer als Endverbraucher aufzufassen sind. Sie haben auch die MWSt voll zu tragen und können sie nicht einem Steuerpflichtigen überwälzen. Es ist somit von der Fiktion auszugehen, dass die Leistung,

272 Wegleitung, Rz. 857.

273 RIEDO, Wesen, S. 29.

welche der Steuerpflichtige von einem Nichtsteuerpflichtigen bezieht, keine Restmehrwertsteuer enthält.

Jede andere Lösung würde auf unüberwindbare praktische Hindernisse stossen. Es ist nicht ermittelbar, in welchem Umfang auf der vom Nichtsteuerpflichtigen bezogenen Leistung noch Restmehrwertsteuern lasten. Hinzu kommt, dass in einer arbeitsteiligen Gesellschaft die Unternehmungen im Wesentlichen ihre Einkäufe und Bezüge aus dem steuerpflichtigen Sektor tätigen.²⁷⁴ Deshalb ist eine Sonderlösung für Leistungsbezüge von Nichtsteuerpflichtigen weder notwendig noch wünschenswert.

VI. Rechtsgenügender Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung

1. Vorbemerkungen

Gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG müssen die Eingangsleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck *verwendet* werden, damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Art. 38 Abs. 2 MWSTG präzisiert sodann, was unter geschäftlich begründeten Zwecken zu verstehen ist: steuerbare Lieferungen, steuerbare Dienstleistungen, Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde, und unentgeltliche Zuwendungen von Geschenken bis CHF 300 pro Empfänger und Jahr sowie von Warenmustern zu Zwecken des Unternehmens, ferner Arbeiten an Gegenständen, die im Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG verwendet werden.

Im Unterschied zu Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG macht Art. 42 Abs. 2 MWSTG den Vorsteuerabzug nicht davon abhängig, ob die Eingangsleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden oder nicht. Lediglich wird verlangt, dass die Eingangsleistungen mit einem künftigen steuerbaren Zweck im Zusammenhang stehen.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG und diejenigen im Rahmen der Einlagebesteuerung sind also unterschiedlich for-

274 REIB, Belastungsgrund, S. 23.

muliert. Der Wortlaut von Art. 42 Abs. 2 MWSTG lässt vermuten, dass der Konnex zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung nicht so eng sein muss, wie jener gemäss der Bestimmung von Art. 38 Abs. 2 MWSTG. In der Folge wird dieser Konnex untersucht.

2. Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG

a) Gesetzliche Grundlage

Der Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung wird in Art. 38 Abs. 2 MWSTG offen dargelegt und indirekt umschrieben. Der Steuerpflichtige kann in seiner Steuerabrechnung die Vorsteuern abziehen, sofern er die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck verwendet.

Wird diese Mittel-Zweck-Relation eng interpretiert, kann Art. 38 Abs. 2 MWSTG grundsätzlich dahingehend ausgelegt werden, dass der Vorsteuerabzug lediglich dann zulässig ist, wenn die Eingangsleistung unmittelbar in einen steuerpflichtigen Umsatz mündet. Das wäre etwa der Fall, wenn Eingangsleistungen unverändert weiterverkauft würden, so z.B. beim Wiederverkauf von Gegenständen. Dass eine solche Gesetzesauslegung dem Ziel der MWSt, lediglich den Endkonsum zu besteuern, diametral zuwiderläuft, ist offensichtlich.

b) Schrifttum

aa) Meinung RIEDO

Gemäss RIEDO muss die Eingangsleistung objektiv wirtschaftlich mit der Ausgangsleistung verknüpft sein.²⁷⁵ D.h. die alleinige Verwendungsabsicht, Eingangsleistungen für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwenden zu wollen, genügt seiner Meinung nach nicht.²⁷⁶ Nach seiner Auffassung liesse sich dies – im Unterschied zum deutschen Recht – nicht aus Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG lesen. Das

275 RIEDO, Wesen, S. 246, 256.

276 RIEDO, Wesen, S. 257 f.

schweizerische Recht knüpfe den Vorsteuerabzug nicht an das Unternehmen, sondern an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze.²⁷⁷

bb) Deutsches Schrifttum

Die herrschende Meinung in Deutschland lässt nicht nur die objektiv-wirtschaftliche, sondern auch die subjektiv-wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung, genügen.²⁷⁸ Letztere stellt nicht darauf ab, ob der steuerpflichtige Unternehmer den Input tatsächlich für einen steuerbaren Output verwendet, sondern ob er die Intention hat, die vorsteuerbelastete Leistung für einen steuerbaren Umsatz zu verwenden.

STADIE nuanciert diese Meinung. Die subjektive Vorstellung des Steuerpflichtigen, er habe die Leistung für steuerpflichtige Umsätze bezogen, reiche allein nicht aus – selbst dann nicht, wenn der Steuerpflichtige seine Intention belegen könne, indem er diese buchmässig nachweise.²⁷⁹ Massgebend bleibe der wahre, der innere Zusammenhang, nicht die äussere Gestaltung, wie z.B. die buchmässige Behandlung.²⁸⁰ Die subjektiv-wirtschaftliche Verknüpfung könne auch deshalb nicht allein massgebend sein, weil sonst der Steuerpflichtige, der ursprünglich beabsichtigte, Leistungsbezüge für sich privat zu verwenden, diese jedoch später für das Unternehmen verwendet, nicht vorsteuerabzugsberechtigt wäre.²⁸¹

c) Verwaltungspraxis

Die Praxis der ESTV ist hinsichtlich der Frage nach dem Konnex zwischen Eingangs- und steuerbaren Ausgangsleistungen diffus. Einerseits schreibt die ESTV, dass ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig sei, wenn der Steuerpflichtige die bezogenen Gegenstände bzw. Dienstleistungen für steuerbare Zwecke *verwende*.²⁸² Andererseits lehrt die ESTV, dass es nicht auf den Zeitpunkt der Verwendung

277 RIEDO, Wesen, S. 258. Man spricht in diesem Zusammenhang von objektiv-wirtschaftlicher Verknüpfung.

278 Statt vieler: HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 15 UStG, Rz. 176.

279 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 74.

280 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 74.

281 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 76.

282 Wegleitung, Rz. 821. Diese Praxis wird im Bericht SPORI, S. 13, kritisiert und eine grosszügigere Interpretation der Verknüpfung gefordert.

ankomme.²⁸³ Voraussetzung sei nur, dass der Steuerpflichtige eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung beabsichtige.²⁸⁴

d) Judikatur

Gemäss konstanter schweizerischer Rechtsprechung bedarf es für den Vorsteuerabzug eines objektiv-wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung. Mithin ist erforderlich, dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet.²⁸⁵ Die Verbindung kann dabei direkt – so beim Wiederverkauf – aber auch indirekt sein, wenn nämlich die Eingangsleistungen nicht in die Zusammensetzung der Ausgangsleistung einfliesst, was bei Produktions- oder Investitionsgütern zutrifft.²⁸⁶ Demnach genügt die Absicht allein nicht, die Eingangsleistungen für steuerbare Zwecke zu verwenden, da diese womöglich – z.B. wegen Fehlmassnahmen – ausbleiben.²⁸⁷

Das BGer begründet seine Ansicht damit, dass die obligatorische Steuerpflicht – im Unterschied zur Rechtsprechung des EuGH – grundsätzlich nicht mit der Geschäftstätigkeit beginne, sondern mit der Erzielung von Umsätzen.²⁸⁸ Hinsichtlich der freiwilligen Optierung für die Steuerpflicht erkennt aber das BGer, dass die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit beginnt,²⁸⁹ lässt aber offen, wie hier zu entscheiden ist.

3. Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG

Auf die unterschiedliche Formulierung zwischen Art. 38 Abs. 1 und 2 und Art. 42 Abs. 2 MWSTG hinsichtlich des Konnexes zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung geht die ESTV nicht ein.

283 Wegleitung, Rz. 838.

284 Wegleitung, Rz. 838.

285 BGE 132 II 365; Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 2006, S. 1294; Entscheid SRK v. 12.5.2004, E. 4b bb; Entscheid SRK v. 30.4.2002, E. 3c; Entscheid SRK v. 28.2.2002, E. 3c in fine, E. 3d bb, E. 3d cc in initio.

286 BGE 132 II 365; Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 2006, S. 1294

287 BGE 132 II 365.

288 BGE 132 II 366.

289 BGE 132 II 366.

Art. 42 Abs. 2 MWSTG wird von der ESTV unterschiedlich interpretiert. An einer Stelle lässt die ESTV die Einlagesteuerung selbst dann zu, wenn die zu entsteuernden Gegenstände für einen künftigen steuerbaren Zweck bestimmt sind.²⁹⁰ An anderer Stelle verlangt die ESTV, dass die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare Zwecke zu verwenden seien.²⁹¹

Im Zusammenhang mit leer stehenden Immobilien bestimmt die ESTV, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen werden müsse, wenn sich ein Immobilienanteil nach Beendigung der Option während mehr als 12 Monaten Leerstand nicht vermieten lässt.²⁹² Die ESTV unterstellt damit dem Steuerpflichtigen, dass er nach 12 Monaten Leerstand nicht mehr die Absicht vertrete, die Immobilien steueroptiert zu vermieten.²⁹³ Würde die ESTV auf die tatsächliche Verwendung der Immobilie abstellen, dann müsste sie schon bei einem Leerbestand unter 12 Monaten die Eigenverbrauchsbesteuerung vorschreiben.²⁹⁴ Denn sobald die Immobilie nicht mehr vermietet wird, generiert der Unternehmer auch keinen Umsatz mehr.

Diese Praxis der ESTV, nämlich auf die Absicht des Vermieters abzustellen, hätte konsequent fortgeführt zur Folge, dass für eine leerstehende Immobilie optiert werden kann, sofern der Vermieter die Absicht hat, die Immobilie steuerpflichtig zu vermieten. Die Praxis der ESTV äussert sich nicht explizit dazu. Da jedoch gemäss Optionsgesuch, Formular 760, anzugeben ist, wer Mieter der Immobilie ist, kann davon ausgegangen werden, dass die ESTV die Option auf einer Immobilie, die ursprünglich für steuerbare Zwecke vorgesehen war, dann aber doch nicht dazu verwendet wird, nicht zulassen würde.

4. Würdigung

Aus dem Wortlaut von Art. 38 Abs. 1 MWSTG lässt sich ableiten, dass die Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen objektiv-wirtschaftlich sein muss. Eine solche Gesetzesinterpretation missachtet aber den Zweck der MWSt,

290 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 1 a).

291 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 3.1.

292 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 5.4.2.2. b) 1).

293 MERZ/SCHÄR, Liegenschaften, S. 882.

294 Diese Praxis wird vom Schrifttum kritisiert. Solange der Leerstand einer Liegenschaft durch exogene Faktoren bedingt sei, könne nicht von einer Änderung der ursprünglichen Zwecksetzung gesprochen werden. Eine Nichtvermietbarkeit aufgrund mangelnder Nachfrage dürfe beim Steuerpflichtigen nicht zu Steuerfolgen führen (MERZ/SCHÄR, Liegenschaften, S. 882).

dass nur der konsumfähige Endverbrauch zu besteuern ist.²⁹⁵ Der Steuerpflichtige ist nur Gehilfe des Fiskus. Wenn er aufgrund mangelnder Umsätze keine Steuern vereinnahmt, darf ihm deswegen nicht die Neutralisierung der Vorsteuerbelastung verwehrt werden. Deshalb wird in der vorliegenden Arbeit die Ansicht vertreten, dass eine subjektiv-wirtschaftliche Verknüpfung genügend sein muss, damit der Vorsteuerabzug gewährt werden kann. Dies gilt umso mehr bei der Einlagesteuerung, denn eine Verwendung der Eingangsleistungen für steuerpflichtige Umsätze wird gemäss der Formulierung von Art. 42 Abs. 2 MWSTG nicht verlangt. Demnach ist das Einlagesteuerungsrecht schon dann zu gewähren, wenn die wirtschaftliche Substanz der Vorleistung dem intendierten Umsatz zugeordnet werden kann. Dabei darf das Kriterium „wirtschaftlich“ nicht im Sinne von kaufmännisch oder ökonomisch sinnvoll, rentabel, betriebswirtschaftlich zweckmässig, sachgerecht, zweckdienlich o.ä. verstanden werden.²⁹⁶ Auch Fehlmassnahmen und ungeeignete Leistungsbezüge, die objektiv dem Unternehmen nicht dienlich sind, aber diesem subjektiv zu dienen bestimmt waren, sind entsteuerbar. Folglich sollte m.E. ein Wirtschaftsgut, das vor Eintritt der Steuerpflicht unterging, nachträglich entsteuert werden können.

VII. Kein Vorsteuerabzugsrecht beim Empfang der Leistung oder bei der Einfuhr

Das Einlagesteuerungsrecht gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG bedingt, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung bzw. der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben waren.

Sind hingegen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung bzw. der Dienstleistung oder bei der Einfuhr gegeben, kommt nicht die Einlagesteuerung zur Anwendung, wohl aber der Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 MWSTG. D.h., der steuerpflichtige Leistungsbezüger muss in diesem Fall – im Unterschied zur Einlagesteuerung – keine Kürzung seines Vorsteuerabzugsrechts hinnehmen.

Die Formulierung, der Zeitpunkt des Empfangs oder der Einfuhr sei massgebend, ob der Vorsteuerabzug nach Art. 38 MWSTG oder jener nach Art. 42 MWSTG zur

295 Vgl. die Problematik des erfolglosen Unternehmers in Abschnitt § 6 II 5.

296 So auch STADIE, Vorsteuerabzug, S. 78.

Anwendung kommt, ist nicht geglückt. Der Begriff "Empfang" ist zu eng gefasst. Das folgende Beispiel soll dies verdeutlichen:

Der steuerpflichtige Kaufmann kaufte im Jahre 2001 einen Geschäftswagen für CHF 107'600 (inkl. MWSt) und machte den vollen Vorsteuerabzug von CHF 7'600 geltend. Im Jahre 2003 nahm er diesen aus dem Unternehmen, weil er ihn privat nutzte. Er schuldet Eigenverbrauchssteuer auf dem Zeitwert von CHF 4'560 ([100'000 ./ Abschreibungen von 20 % pro abgelaufenes Jahr] * Steuersatz von 7.6 %). Im Jahre 2004 bringt der Kaufmann den Geschäftswagen wieder ins Unternehmen ein. Er kann die Einlagebesteuerung geltend machen. Ursprüngliche bezahlte Vorsteuer 7'600 ./ Abschreibungen von 20 % für jedes abgelaufene Jahr, d.h. 3 Jahre = CHF 3'040. Somit trägt der Kaufmann CHF 1'520 Nettosteuern, weil er den Wagen für 1 Jahr privat nutzte.

Der Empfang des Geschäftswagens erfolgte im Jahre 2001. Weil zu jenem Zeitpunkt die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben waren, konnte ein Vorsteuerabzug nach Art. 38 MWSTG vorgenommen werden. Die spätere Einlage eines Wirtschaftsguts in die unternehmerische Sphäre des Einzelunternehmers bzw. die Nutzungsänderung von unecht steuerbefreiten zu steuerpflichtigen Umsätzen kann auch bei einer sehr weiten Fassung des Begriffs "Empfang" nicht als solcher bezeichnet werden. Es findet lediglich eine wirtschaftliche Neuordnung eines Wirtschaftsguts und keine physische Verschiebung statt. Daher ist zu überlegen, ob die Formulierung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG de lege ferenda nicht anzupassen ist. Eine mögliche Formulierung könnte wie folgt lauten: "Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei Einfuhr nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, oder wurde eine Lieferung oder Dienstleistung im Eigenverbrauch besteuert, so kann der Vorsteuerabzug unter Vorbehalt der Absätze 2 und 3 in der Abrechnung für diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind."

Solange eine solche Gesetzesanpassung nicht umgesetzt wird, rechtfertigt sich eine extensive Auslegung von Art. 42 Abs. 1 MWSTG. Trotz ihres Wortlauts stellt die Bestimmung nicht nur auf den Empfang ab, sondern auf jede Nutzungsänderung von unecht steuerbefreiten zu steuerpflichtigen Umsätzen und zusätzlich – beim Einzelunternehmer – auf jede Einlage vom privaten in den unternehmerischen Bereich.

VIII. Einlageentsteuerung aufgrund Nutzungsänderung

1. Vorbemerkung

Bis anhin wurde untersucht, welches die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht sind. Dabei wurde festgestellt, dass die subjektive Steuerpflicht die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze bedingt und dass nach Eintritt der subjektiven Steuerpflicht ein Recht auf Vorsteuerabzug und damit auf Einlageentsteuerung entstehen kann. Bisher nur fragmentarisch untersucht wurde jedoch die Einlageentsteuerung infolge Nutzungsänderung. D.h. solche Sachverhalte, bei denen Eingangsleistungen nicht mehr für unecht steuerbefreite, sondern künftig im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Zwecken verwendet werden. Darunter fallen gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG folgende Zwecke: a) im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Gegenstände; b) im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen; c) Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland; d) Einfuhr von Gegenständen; und e) der Eigenverbrauch im Inland.

2. Verfehlt Bestimmung von Art. 42 Abs. 2 MWSTG

Hinsichtlich der Enumeration der steuerbaren Zwecke weicht Art. 42 Abs. 2 MWSTG von Art. 38 Abs. 2 MWSTG ab. Gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG berechtigt auch eine Eingangsleistung, die im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch steht, zu einer Einlageentsteuerung, während Art. 38 Abs. 2 MWSTG beim Eigenverbrauch keinen Vorsteuerabzug gewährt. Art. 42 Abs. 2 MWSTG unterscheidet sich bezüglich der Enumeration auch insofern von Art. 38 Abs. 2 MWSTG, als erstere Bestimmung gemäss dem Wortlaut lediglich eine Einlageentsteuerung bei Inlandleistungen zulässt.

Nach Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit ist die Enumeration in Art. 42 Abs. 2 MWSTG verfehlt und überflüssig.²⁹⁷ Es ist zu vermuten, dass die Bestimmung von Art. 42 Abs. 2 MWSTG aus Art. 5 MWSTG übernommen wurde, stimmen doch beide Regelungen bis auf das Element Einfuhr von Gegenständen, wörtlich überein. Die Regelung von Art. 42 Abs. 2 MWSTG wiederholt mithin die

297 Unkritisch hierzu: SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1036.

Aufzählung der steuerbaren Umsätze und geht somit davon aus, dass alle steuerbaren Umsätze auch entsteuerbar sind.

Diese Korrelation zwischen steuerbaren Umsätzen und Einlageentsteuerung ist aber nicht immer gegeben, denn der Tatbestand des Eigenverbrauchs knüpft nicht an die von einem Leistungserbringer in Rechnung gestellte MWSt an, sondern dient als Korrekturtatbestand, um einen Vorsteuerabzug zu korrigieren. Demnach gibt es keinen Sachverhalt, der unter Art. 42 Abs. 2 Bst. b MWSTG zu subsumieren wäre. Eine Leistung, die im Zusammenhang mit einem Eigenverbrauch steht, kann nicht entsteuert, sondern nur besteuert werden. Folglich ist Art. 42 Abs. 2 Bst. b MWSTG sinnlos.

Dass in Art. 42 Abs. 2 MWSTG schlichtweg die falsche Bestimmung von Art. 5 MWSTG übernommen wurde, zeigt sich auch an anderer Stelle. Es ist nämlich nicht einzusehen, weshalb auf Leistungsbezügen, die für Umsätze mit Ort der Lieferung oder Dienstleistung im Ausland verwendet werden, die Einlageentsteuerung verweigert werden soll. Damit würden die Möglichkeiten der Einlageentsteuerung im Vergleich zum Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTG massiv eingeschränkt und in der Folge zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Ein Teil des Schrifttums votiert daher, Art. 42 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG extensiv in dem Sinne auszulegen, dass eine Einlageentsteuerung auch auf Leistungen möglich sei, die im Ausland erbracht wurden.²⁹⁸ M.E. sprengt aber eine solche Auslegung die Grenzen des Zulässigen. Eine gesetzeskonforme Lösung kann nur gefunden werden, indem die in Art. 38 Abs. 2 MWSTG genannten Zwecke als für den Vorsteuerabzug massgebend betrachtet werden. Dies ist auch die Praxis der ESTV.²⁹⁹

3. Umnutzung oder Optierung für unecht befreite Umsätze

Eine eigentliche Umnutzung ist gegeben, wenn mit MWSt belastete Eingangsleistungen, welche ursprünglich einem steuerpflichtigen Zweck dienten, später einem unecht steuerbefreiten Zweck zugeordnet werden oder vice versa. Im zweiten Fall kann eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.

298 DIETHELM, Nutzungsänderungen, S. 342.

299 DIETHELM, Nutzungsänderungen, S. 342.

Das Recht auf Einlagebesteuerung kann auch durch Unterstellung eines Umsatzes unter die freiwillige objektive Steuerpflicht entstehen. In diesem Fall findet keine eigentliche Umnutzung statt, weshalb der vertraute Begriff der Nutzungsänderung unpräzise ist, denn die Nutzung bleibt dieselbe. Lediglich ändert sich die Steuerbarkeit.

4. Spezialfall: Eintritt in die objektive Steuerpflicht aufgrund von Gesetzesänderung

Hier stellt sich die Frage, ob eine Vorleistung entsteuert werden kann, wenn ein von der MWSt unecht befreiter Umsatz durch eine künftige Gesetzesänderung für steuerpflichtig erklärt wird und entsprechende Übergangsbestimmungen fehlen.

Diese Frage ist m.E. zu bejahen.³⁰⁰ Vom Standpunkt der Rechtssicherheit aus findet damit keine problematische Rückwirkung statt, denn der Vorsteuerabzug wird nicht in dem Sinne rückwirkend gewährt, dass die bereits erbrachten Ausgangsleistungen rückwirkend als steuerbar betrachtet würden. Vielmehr werden nur jene Ausgangsleistungen für steuerpflichtig erklärt, die nach Inkraftsetzung der Gesetzesänderung erbracht werden. Entsprechend können Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit bereits getätigten, von der Steuer unecht befreiten Umsätzen stehen, nicht entsteuert werden. Eingangsleistungen, die noch nicht als verbraucht gelten, müssen hingegen entsteuerbar sein. Die Einlagebesteuerung bei einer Gesetzesrevision sollte denn auch nicht von erweiterten formellen Kriterien abhängig gemacht werden. Gerade bei Unternehmen, bei denen bisher unecht steuerbefreite Umsätze durch eine Gesetzesrevision neu der MWSt unterstellt werden, ist die Ausgangslage eine besondere: Diese Unternehmen mussten bisher die formellen Voraussetzungen bei Eingangsrechnungen nicht beachten und im Zeitpunkt der Investitionsbeschaffung auch nicht damit rechnen, dass eine (objektive) Steuerpflicht entsteht.³⁰¹ Ihnen formale Mängel der Belege bei der Einlagenbesteuerung entgegenzuhalten, wäre besonders unbefriedigend.

300 So auch Bericht SPORI, S. 2 und 26.

301 Bericht SPORI, S. 36.

5. Nutzungsänderungen und Meldeverfahren

Gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG hat die steuerpflichtige Person bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung zu erfüllen.

Die Meldung tritt an die Stelle der Zahlung der MWSt, weshalb die Bestimmung systemrichtig bei der Steuerentrichtung platziert ist. Der steuerpflichtige Übernehmer hat daher keinen Liquiditätsverlust zu gewärtigen. Auch der Fiskus profitiert vom Instrument des Meldeverfahrens, denn er wird gegen Steuerverluste abgesichert, die entstehen, wenn die Steuer vom Übertragenden mit korrektem Beleg überwälzt, aber doch nicht entrichtet wird.³⁰²

Weil im Meldeverfahren keine MWSt in Rechnung gestellt wird, kann auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Entsprechend ist grundsätzlich auch keine Einlagebesteuerung möglich. Die ESTV hält denn auch fest, dass der Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen im Meldeverfahren einem Bezug mit Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug gleichgestellt werden kann und die vormalige Nutzung durch den Übertragenden unbeachtlich sei.³⁰³

Dennoch lässt die ESTV eine Entsteuerung zu, wenn eine Nutzungsänderung beim Übernehmer stattfindet.³⁰⁴ D.h., der leistungsempfangende Steuerpflichtige kann sich bei einer etwaigen Nutzungsänderung auf die Nutzungsverhältnisse beim Übertragenden oder bei Immobilien auf dessen Aufwendungen berufen.³⁰⁵ Damit tritt der Übernehmer in die vorsteuerlichen Fussstapfen des Übertragenden. Konnte der Übertragende keinen Vorsteuerabzug geltend machen, aus welchen Gründen auch immer, kann dieser Abzug vom Übernehmer mittels der Einlagebesteuerung geltend gemacht werden, sofern die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind.

302 ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 30.

303 Merkblatt Nr. 11, Ziff. 4.1.

304 Merkblatt Nr. 11, Ziff. 4.1.

305 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 9.1.

Eine solche Konsequenz lässt sich zwar nicht dem MWSTG entnehmen, doch entspricht diese Praxis dem Geist von Art. 5 Abs. 8 der 6. MWSt-RL, welche es den Mitgliedstaaten erlaubt, den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden anzusehen.³⁰⁶

IX. Einlageentsteuerung nach Umwandlungen, Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen

1. Vorbemerkung

Die subjektive Steuerpflicht ist Voraussetzung, damit das Recht auf Vorsteuerabzug und somit auch das Recht auf Einlageentsteuerung entstehen kann. In diesem Zusammenhang stellt sich zudem die Frage, ob ein neu in die Steuerpflicht tretendes Steuersubjekt die MWSt, die ihm vor der Umstrukturierung in Rechnung gestellt wurden, durch das Instrument der Einlageentsteuerung als Vorsteuer abziehen kann.

Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen ist stets die Steuersukzession gemäss Art. 30 Abs. 2 Satz 1 MWSTG zu beachten. Sie ist eng mit der Einlageentsteuerung verknüpft. Die Voraussetzungen und die Folgen der Steuernachfolge werden im nächsten Abschnitt erläutert.

2. Steuernachfolge

a) Inhalt

Unter Steuernachfolge (auch als Steuersukzession bezeichnet) ist die Übernahme der steuerrechtlichen sowie der steuerrechtlich relevanten faktischen Stellung des übertragenden Unternehmensträgers zu verstehen.³⁰⁷ Somit gehen folgende Elemente auf den Nachfolger über: (i) vom Übertragenden ausgeübte Gestaltungsrechte, wie z.B. Wahl der Abrechnungsart oder Methode, (ii) die vormalige Nutzung von Gegenständen und Dienstleistungen, (iii) Steuerschulden und -guthaben

306 BREITENBACH, Umstrukturierungen, S. 429 f.

307 Vgl. BREITENBACH, Umstrukturierungen, S. 433.

und (iv) die mit Steuerschulden und -guthaben verknüpften Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten.

b) Voraussetzungen

aa) Übernahme eines Unternehmens mit Aktiven und Passiven

Die Steuersukzession setzt die Übertragung von Aktiven und Passiven des Unternehmens voraus. Die Konjunktion "und" bringt zum Ausdruck, dass es für die Steuernachfolge nicht genügt, wenn lediglich Aktiven des Unternehmens übertragen werden.³⁰⁸ Wäre dies der Fall, so würde es keiner Steuersukzession bedürfen, denn diese besagt ja, dass der neue Schuldner von Gesetzes wegen ohne Zustimmung des Gläubigers in die Pflichten des bisherigen Schuldners eintritt.³⁰⁹ Der Erwerber übernimmt einzig ein steuerliches Risiko, wenn er neben Aktiven auch Passiven übernimmt.³¹⁰ Dabei sind unter Passiven lediglich solche zu verstehen, die gegenüber dem Fiskus bestehen; Schulden gegenüber Dritten fallen hingegen nicht darunter.³¹¹

Die Frage, in welchem Umfang Aktiven und Passiven zu übertragen sind, ist danach zu entscheiden, ob ein Unternehmen übertragen wird.³¹² Demnach ist der Unternehmensbegriff von zentraler Bedeutung. Das Unternehmen ist eine durch die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers gekennzeichnete, wirtschaftliche Einheit.³¹³ Diese Definition deckt sich mit dem in der Praxis und Literatur anerkannten Prinzip der Einheit des Unternehmens.³¹⁴ Wird folglich nur ein Betrieb oder Teilbetrieb im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Bst. b und d DBG übertragen und bleibt dabei ein Betrieb oder Teilbetrieb bei der übertragenden Unternehmung, greift die Steuersukzession nicht.³¹⁵ Vielmehr setzt die Steuernach-

308 ROHNER, Haftung, S. 472.

309 ROHNER, Haftung, S. 472.

310 HERTEL/HEER, Haftung, S. 869; ROHNER, Haftung, S. 472.

311 ROHNER, Haftung, S. 472.

312 ROHNER, Haftung, S. 472.

313 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 132; ROHNER, Haftung, S. 472.

314 Siehe hierzu Abschnitt § 6 II 3. c).

315 ROHNER, Haftung, S. 472.

folge gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG die Übernahme der gesamten Unternehmung mit allen Aktiven und Passiven voraus.³¹⁶

bb) Wegfall des bisherigen Unternehmens

Gemäss Rechtsprechung der SRK setzt die Steuerzukzession voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird und das bisherige Unternehmen wegfällt.³¹⁷ Diese Rechtsprechung hält auch vor der historischen Auslegung stand. Gemäss Bericht WAK-N bewirkt die Übernahme einer Unternehmung mit Aktiven und Passiven "in allen Fällen eine Steuernachfolge".³¹⁸ Der Bericht hält sodann fest: "Der Anwendungsbereich der Steuernachfolge ist nicht auf die Übertragung der Aktiven und Passiven einer juristischen Person beschränkt, sondern erstreckt sich auf Fälle, wo z.B. der Sohn das Geschäft des Vaters übernimmt, wo eine Kollektivgesellschaft die bisher von einem ihrer Teilhaber als Einzelfirma geführte Unternehmung weiter betreibt oder wo das Geschäft einer Einzelperson in eine Aktiengesellschaft übergeht."³¹⁹ Die Steuersukzession bezweckt, dass der Fiskus nicht ins Leere schaut, wenn ein Unternehmen durch Unternehmensübertragung oder Umstrukturierung auf einen neuen Träger übergeht.³²⁰ Fällt das bisherige Steuersubjekt nicht weg, hat der Fiskus weiterhin die Möglichkeit, dieses zu belangen, weshalb es der Steuersukzession nicht bedarf.³²¹

Was unter "Wegfall des bisherigen Unternehmens" zu verstehen ist, ist in der Lehre strittig.³²² Der Autor der vorliegenden Arbeit hat die Meinung vertreten, dass der Wegfall des Unternehmens gleichzusetzen sei mit dem Wegfall des Unternehmensträgers, was beim Einzelunternehmer sein Ableben bedeute.³²³ Diese Ansicht ist insoweit zu präzisieren, als unter Wegfall des Unternehmens der Wegfall der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmensträgers zu verstehen ist – und nicht etwa der Wegfall des Unternehmensträgers selber. Diese Meinung deckt sich auch mit den im Bericht WAK-N beispielhaft aufgezählten Erscheinungen der Steuersukzession. Demnach greife die Steuersukzession auch dann, wenn der Sohn das

316 HERTEL/HEER, Haftung, S. 869; ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 34.

317 Entscheidung SRK v. 1.6.2004, in: VPB 66.158, E. 3a.bb.

318 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 765.

319 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 765.

320 ROHNER, Haftung, S. 471.

321 ROHNER, Haftung, S. 471.

322 ROHNER, Haftung, S. 471; HERTEL/HEER, Haftung, S. 870.

323 ROHNER, Haftung, S. 472.

Geschäft des Vaters übernimmt, oder wo eine Kollektivgesellschaft eine Unternehmung, die bisher von einem ihrer Teilhaber als Einzelfirma geführt wurde, weiter betreibt. Hätte die WAK-N den Tod des Unternehmers vorausgesetzt, hätte sie dies entsprechend zum Ausdruck gebracht. Soweit das Schrifttum die Beispiele der WAK-N wiedergibt, ist auch davon auszugehen, dass der Wegfall des Unternehmens nicht in jedem Fall den Tod des Einzelunternehmers voraussetzt.³²⁴ Folglich ist vom Wegfall des Unternehmens auszugehen, wenn sämtliche Aktiven und Passiven übertragen sind.³²⁵

cc) Nicht: Steuerpflicht des bisherigen Unternehmens

Soweit ersichtlich, wurde die Frage, ob eine Steuersukzession Anwendung finden kann, wenn ein Unternehmer noch gar nie steuerpflichtig geworden ist, im Schrifttum bis anhin noch nicht eingehend diskutiert. Bei den Einkommens- und Gewinnsteuern kann sich diese Frage nicht stellen, da mit der Geburt bzw. mit dem Entstehen der juristischen Person automatisch auch die Steuerpflicht beginnt und es keine Freigrenzen der subjektiven Steuerpflicht gibt. Bei den MWSt ist dies anders: Es werden Mindestumsatzschwellen definiert und solange diese unterschritten sind, tritt das Unternehmen nicht in die subjektive Steuerpflicht.

Art. 30 Abs. 2 MWSTG nennt als Voraussetzung für die Steuernachfolge die Übertragung eines Unternehmens mit Aktiven und Passiven, wobei nicht vorausgesetzt wird, dass es sich hier um ein steuerpflichtiges Unternehmen handeln muss.³²⁶ Der Wortlaut macht somit die Steuersukzession nicht vom Vorliegen einer subjektiven Steuerpflicht abhängig.

Auch die Praxis der ESTV hält fest, dass Art. 30 Abs. 2 MWSTG die Übernahme eines Unternehmens – und nicht eines Steuerpflichtigen – mit Aktiven und Passiven regelt.³²⁷ Die übernehmende Gesellschaft tritt nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG in

324 Vgl. die Beispiele in: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 906. Gemäss BREITENBACH, Umstrukturierungen, S. 435 kann der letzte Satz gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG nur den Einzelunternehmer im Visier haben, weshalb die Steuersukzession nicht dessen Ableben erfordere.

325 HERTEL/HEER, Haftung, S. 870.

326 BREITENBACH, Umstrukturierungen, S. 434.

327 Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

die Rechte und Pflichten der übernommenen Gesellschaft ein, auch wenn diese vor der Übertragung nicht steuerpflichtig war.³²⁸

Eine Steuerpflicht für die Steuersukzession vorauszusetzen kann auch nicht im Sinne des Gesetzes sein. Ansonsten könnte theoretisch ein Unternehmen jedes Mal kurz bevor es die Umsatzschwellen überschreitet, mit allen Aktiven und Passiven verkauft werden. Beim Übernehmer würde der Zähler für den Umsatz wieder auf "Null" gesetzt, womit eine Steuerpflicht für immer vermieden werden könnte.

3. Umwandlungen

a) Vorbemerkung

Grundsätzlich wird zwischen vermögensübertragenden und nichtvermögensübertragenden Umwandlungen unterschieden.³²⁹ Wird kein Vermögen übertragen, liegt ein blosser Wechsel des Rechtskleids der Unternehmung vor.³³⁰ Man spricht dabei von rechtsformändernden Umwandlungen. Sodann können Umwandlungen nach FusG oder nach OR erfolgen.

Anschliessend wird die vermögensübertragende Umwandlung nach OR diskutiert, und zwar am Beispiel der wohl am häufigsten anzutreffenden Umwandlung einer Einzelfirma in eine Gesellschaftsform.

b) Vermögensübertragende Umwandlung

Ausgangspunkt ist der folgende Sachverhalt:

Herr X war bis 31.12.2001 unselbständig erwerbstätig, nebenbei aber auch als selbständiger Kundenmaurer tätig. Da er als Selbständiger immer erfolgreicher wurde, kaufte er sich im Jahre 2000 – um seine Arbeiten effizienter verrichten zu können – einen Kleinlastwagen. Per 31.12.2001 gab er seine unselbständige Tätigkeit auf und gründete eine Aktiengesellschaft. In diese brachte er auch den Kleinlastwagen ein. Gleichzeitig mit der Gründung der

328 Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

329 ROHNER, Haftung, S. 473.

330 ROHNER, Haftung, S. 473.

Aktiengesellschaft erfolgte der Eintrag ins MWSt-Register aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG.

Das FusG kennt für diese Umwandlung keine eigenen Normen. Die Umwandlung vollzieht sich meist durch Vermögensübertragung im Sinne von Art. 69 FusG zwecks Sacheinlagegründung gegen Ausgabe von Beteiligungspapieren.³³¹ Die Aktiven und Passiven gehen gemäss Art. 73 FusG mit der Eintragung der Vermögensübertragung ins Handelsregister auf die Kapitalgesellschaft über.

aa) Schrifttum

Die Frage der Einlageentsteuerungsmöglichkeit bei Steuerpflichtigen nach einer vermögensübertragenden Umwandlung ist umstritten. Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, dass die Einlageentsteuerung in einem solchen Fall nicht möglich sei, denn es liege nach der Umwandlung ein neues Steuersubjekt vor. Dieses Steuersubjekt habe das Vermögen von einem Nichtsteuerpflichtigen erhalten, weshalb es an einer Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mangle.

Ein anderer Teil der Lehre vertritt die Auffassung, eine Einlageentsteuerung sei möglich, sofern eine Steuersukzession stattfindet.³³²

bb) Verwaltungspraxis

Vertreter der ESTV lehnten früher bei vermögensübertragenden Umwandlungen die Einlageentsteuerungsmöglichkeit ab. Sie stützten ihre Auffassung mit dem formellen Argument, die Belege für die Leistungsbezüge würden auf die Einzel-firma lauten und nicht auf die Gesellschaft, weshalb letzterer die Einlageentsteuerung nicht zustehe.³³³

Die ESTV hat diese Praxis mittlerweile aufgegeben.³³⁴ Gemäss der neuen Praxis kann bei jeder vermögensübertragenden Umwandlung eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden, sofern die Voraussetzungen der Steuersukzession gegeben sind. Denn mit der Steuersukzession gehe auch das potenzielle Recht der Einlage-

331 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen, S. 202.

332 HERTEL/HEER, Haftung, S. 869 und 870.

333 Nicht publizierte Unterlagen von DIETHELM, Nachdiplomkurs MWSt an der AKAD, August 2000.

334 Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

entsteuerung auf den neuen Unternehmensträger über. Demzufolge könne eine allfällige Einlageentsteuerung, welche ursprünglich der übernommenen Gesellschaft im Falle einer Nutzungsänderung zugestanden habe, beim Eintritt der Voraussetzungen gemäss Art. 42 MWSTG von der übernehmenden Gesellschaft beansprucht werden.³³⁵

cc) Würdigung

Die Bestimmung von Art. 42 MWSTG schliesst gemäss ihrem Wortlaut den nachträglichen Vorsteuerabzug bei vermögensübertragenden Umwandlungen nicht aus. Insbesondere wird nicht ausgeschlossen, dass ein suspensiv bedingtes Recht wie die Einlageentsteuerung von einem neuen Steuersubjekt übernommen werden kann. Der nicht explizite Ausschluss des Entstuerungsrechts und das Ziel der MWSt, ausschliesslich den privaten Endkonsum zu belasten, sprechen für eine Einlageentsteuerungsmöglichkeit.

Gegen die Möglichkeit der Einlageentsteuerung spricht allerdings die Tatsache, dass das Vermögen von einem Nichtsteuerpflichtigen eingelegt wird und dass grundsätzlich nur Leistungen, die von Steuerpflichtigen bezogen wurden, entsteuert werden können.³³⁶ Ferner spricht gegen die Einlageentsteuerung, dass sie nur in Frage kommt, wenn die bezogene Leistung gegen Entgelt (inkl. MWSt) erfolgte. Liegt kein solcher Umsatz vor, kann kein Vorsteuerabzug und damit auch keine Einlageentsteuerung geltend gemacht werden. Bei einer Sacheinlage in ein neu gegründetes Unternehmen findet nach der herrschenden Lehrmeinung kein Umsatz statt, weil es an der Gegenleistung mangle.³³⁷

Dennoch ist die Einlageentsteuerungsmöglichkeit bei vermögensübertragenden Umwandlungen zu bejahen. Dafür spricht nicht nur der Wortlaut von Art. 42 MWSTG, sondern auch die Bestimmung von Art. 30 Abs. 2 Satz 1 MWSTG. Die Steuersukzession, nach der der Rechtsnachfolger in sämtliche Rechten und Pflichten des bisherigen Unternehmers tritt, kommt bei vermögensübertragenden Um-

335 Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

336 Vgl. Abschnitt § 6 V.

337 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 239; Für einen Umsatz plädiert: APP, Einbringung, S. 150. Nach der Verwaltungspraxis und der hier vertretenen Meinung liegt aber ein Umsatz vor (vgl. hierzu Abschnitt § 6 IV 7. b).

wandlungen gemäss einhelliger Lehre, Praxis und Rechtsprechung zur Anwendung.³³⁸

c) Rechtsformändernde Umwandlung

Eine rechtsformändernde Umwandlung nach FusG liegt bei der Umwandlung von juristischen Personen in eine beliebige andere Körperschaft vor.³³⁹ Während vor Inkrafttreten des FusG hierzu die Neugründung einer Gesellschaft und die Übertragung der Rechtsverhältnisse durch Singular- oder Universalsukzession nötig war, geschieht der Rechtsformwechsel nach dem FusG mittels schriftlichem Umwandlungsplans des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans.³⁴⁰ Die Generalversammlung bzw. die Gesellschafterversammlung muss diesem Umwandlungsplan zustimmen.³⁴¹ Schliesslich sind die Statuten zu ändern. Damit die Umwandlung auch Dritten gegenüber Gültigkeit erlangt, bedarf sie der Anmeldung zur Eintragung beim Handelsregister.

Da das Rechts- und Steuersubjekt dasselbe bleibt, kommt es auch nicht zu einer Übertragung von Vermögenswerten.³⁴² Somit fehlt ein Umsatz.³⁴³ Dennoch hat die ESTV unter dem Recht der MWSTV fälschlicherweise verlangt, dass auch in diesen Verfahren das Meldeverfahren anzuwenden sei. Diese Praxis wurde mittlerweile zu Recht aufgegeben.³⁴⁴

Wird das Unternehmen nach der rechtsformändernden Umwandlung steuerpflichtig, kann sich die Frage stellen, ob die der Unternehmung vor der Umwandlung in Rechnung gestellte MWSt, im Rahmen der Einlagesteuerung als Vorsteuern in Abzug gebracht werden kann.

338 ROHNER, Haftung, S. 472; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 906; Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

339 Siehe Art. 53 FusG; ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 36.

340 Art. 59 Abs. 1 FusG.

341 Art. 59 Abs. 2 FusG.

342 REICH, Umwandlung, S. 531; Merkblatt Nr. 11, Ziff. 2.5; SCHAFFROTH, Unternehmensumstrukturierungen, S. 964; REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 41; ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 36.

343 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen, S. 161 und 238; ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 37.

344 Merkblatt Nr. 11, Ziff. 2.5.

Nach Ansicht des Verfassers der vorliegenden Arbeit kann die Einlagesteuerung nicht gestützt auf Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG verwehrt werden mit der Begründung, die Vorsteuerbelege würden auf die Firma der Gesellschaft vor der Umwandlung lauten statt auf die Firma nach der Umwandlung. Diese Argumentation würde gegen Art. 45a MWSTGV und wohl auch gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstossen.

Die Einlagesteuermöglichkeit ist gegeben, weil der Leistungsfluss zwischen dem Leistungserbringer und der empfangenden umgewandelten Unternehmung nicht unterbrochen wird. Sodann dürfen Kriterien, die in der Person des Steuerpflichtigen liegen – wie eben die Rechtsform –, bezüglich der Frage, ob ein Vorsteuerabzugsrecht gegeben sei oder nicht, keine Rolle spielen. Die MWSt knüpft an Umsätze an, und nicht an die Rechtsform von Steuersubjekten.³⁴⁵

4. Fusion

Unabhängig davon, ob eine Fusion nach FusG oder nach Art. 181 OR (unechte Fusion mit Singularsukzession) abgewickelt wird, werden dabei zwei oder mehrere Unternehmen miteinander verschmolzen, wobei mindestens eine Unternehmung durch oder infolge der Fusion wegfällt.³⁴⁶ Da bei der Fusion stets ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übertragen wird und dabei das übertragende Unternehmen wegfällt, sind die Voraussetzungen der Steuersukzession erfüllt.³⁴⁷ Folge davon ist, dass die übernehmende Unternehmung in sämtliche Rechten und Pflichten des Rechtsvorgängers eintritt, mithin auch in das Recht auf Einlagesteuerung. Wird also ein Unternehmen, welchem das Recht auf Einlagesteuerung bereits zustand, durch ein anderes Unternehmen absorbiert, steht letzterem grundsätzlich das Recht auf Einlagesteuerung im selben Umfang zu, wie es dem absorbierten Unternehmen zustand.

Sofern das Recht auf Einlagesteuerung beim übernommenen Unternehmen aufgrund fehlender subjektiver Steuerpflicht nicht bestand, stellt sich die Frage, ob das übernehmende Unternehmen die vom übernommenen Unternehmen bezogenen Eingangsleistungen entsteuern darf.

345 Vgl. Abschnitt § 6 II 3. b).

346 Entscheid SRK v. 1.6.2004, in: StR 2004, S. 793; ROHNER, Haftung, S. 470.

347 ROHNER, Haftung, S. 472.

M.E. ist diese Frage zu bejahen. Das übernommene Unternehmen hatte vor der Fusion zwar noch kein unbedingtes Recht auf Einlageentsteuerung, wohl aber ein bedingtes Recht in der Weise, dass die Einlageentsteuerung vom Eintritt der subjektiven Steuerpflicht abhängig gemacht wird. Die Steuersukzession bewirkt, dass das übernehmende Unternehmen in die Position des Rechtsvorgängers eintritt und damit auch das bedingte Recht übernimmt. Wird das übernehmende Unternehmen nach der Fusion steuerpflichtig, tritt die Suspensivbedingung ein, und damit entsteht das Recht auf Einlageentsteuerung. Diese Auffassung wird im Resultat auch von der ESTV geteilt.³⁴⁸

5. Aufspaltung und Abspaltung

Die Voraussetzungen der Steuersukzession sind auch bei der Aufspaltung erfüllt, also bei dem Vorgang, bei dem ein Unternehmen in zwei oder mehrere Unternehmen aufgespalten wird und dabei das bisherige Unternehmen untergeht.³⁴⁹ Über die Konsequenzen der Steuersukzession sei auf die obigen Ausführungen in Abschnitt § 6 IX 2. verwiesen.

Bei der Aufspaltung kommt jedoch verkomplizierend dazu, dass unklar ist, welche der übernehmenden Gesellschaften in die steuerliche Position der bisherigen Unternehmung eintritt, und in welchem Umfang dies geschieht. Das MWSTG regelt diesen Fall nicht. Sachgerecht wäre m.E., dass jede übernehmende Gesellschaft nur entsprechend dem Umfang der an sie übertragenen Leistungen in die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten der aufgelösten Gesellschaft einträte.³⁵⁰ Zu diesem Zweck ist für jede übernehmende Gesellschaft ein Übernahmeinventar zu erstellen, aus dem hervorgeht, auf welchen übernommenen Leistungen noch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden durfte. Bei diesen Leistungen ist grundsätzlich ein Einlageentsteuerungsrecht möglich.

Bei der Unternehmensabspaltung wird lediglich ein Teil eines Unternehmens abgespalten. Das abspaltende Unternehmen existiert weiter, weshalb es nicht zu einer

348 Praxismitteilung v. 8.3.2004, S. 1.

349 ROHNER, Haftung, S. 472.

350 ROHNER, Haftung, S. 472 f.

Steuersukzession kommt.³⁵¹ Demzufolge steht die Einlagebesteuerung lediglich dem abspaltenden Unternehmen zu.

X. Abrechnungsmethode

1. Vorbemerkung

Das schweizerische MWSt-Recht ist rechtsformunabhängig ausgestaltet.³⁵² Dennoch hält es gewisse Spezialbestimmungen für kleine Betriebe einerseits und für umsatzstarke Unternehmen andererseits bereit. So etwa bei den Abrechnungsmethoden, d.h. bei der Art und Weise, wie der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerschuld und sein Guthaben aus Vorsteuern zu ermitteln hat. Die Wahl der Abrechnungsart hat auch Auswirkungen auf die Einlagebesteuerung, wie in der Folge gezeigt wird.

2. Regelbesteuerung

Unter Regelbesteuerung – von der Verwaltungspraxis auch als effektive Methode bezeichnet³⁵³ – ist diejenige Abrechnungsmethode zu verstehen, bei der keine speziellen Abrechnungsmethoden wie die Saldosteuersatzmethode nach Art. 59 MWSTG bzw. die Pauschalsteuersatz-Methode zur Anwendung gelangen. D.h., die Regelbesteuerung ist die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des MWSTG.

Bei der Regelbesteuerung wird die Steuer (MWSt abzüglich Vorsteuer) grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten berechnet.³⁵⁴ Nur auf Antrag des steuerpflichtigen Unternehmens kann die Steuer auch nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet werden, sofern dies für die steuerpflichtige Person aus Gründen ihres Rechnungswesens einfacher ist.³⁵⁵ Dabei ist insbesondere an Steuerpflichtige zu

351 ROHNER, Haftung, S. 473; HERTEL/HEER, Haftung, S. 873.

352 Vgl. Abschnitt § 6 II 3. b.

353 Wegleitung, Rz. 737 und 976.

354 Art. 44 Abs. 1 MWSTG.

355 Art. 44 Abs. 4 MWSTG.

denken, welche nach dem Zahlungsverkehr buchen, d.h., auf die Führung einer Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung verzichten.³⁵⁶

Da für die Einlageentsteuerung keine speziellen Abrechnungsformulare bestehen, wird sie dergestalt geltend gemacht, dass der zu entsteuernde Betrag zu den übrigen Vorsteuerabzügen addiert und auf dem ordentlichen Abrechnungsformular deklariert wird.³⁵⁷

3. Saldosteuersatzmethode

a) Voraussetzung

Gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person, die jährlich nicht mehr als CHF 3 Mio. steuerbare Umsätze tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 60'000 Steuern – berechnet nach dem für sie massgebenden Saldosteuersatz – zu zahlen hat, nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Die Saldosteuersatzmethode ist somit auf kleinere und mittlere Unternehmen zugeschnitten, um diese von administrativen Aufwendungen zu entlasten.³⁵⁸ Ob die Saldosteuersatzmethode angewendet und damit der Regelbesteuerung vorgezogen wird, liegt im Ermessen jedes Unternehmers.

Bei der Saldosteuersatzmethode geht es nicht um ein Abweichen vom System der Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug – wie es z.B. die Margenbesteuerung statuiert –, sondern lediglich um eine vereinfachte Ermittlungsmethode der geschuldeten MWSt. Dabei wird die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) zu einem Saldosteuersatz (Multiplikator) ermittelt.³⁵⁹

b) Abgeltung der Vorsteuern

Art. 59 Abs. 2 in fine MWSTG statuiert, dass mit dem Saldosteuersatz die Vorsteuern im Sinne einer Pauschale als abgegolten zu betrachten sind. Arithmetisch

356 RUSSE, in: mwst.com, Art. 44 MWSTG, Rz. 24.

357 MANSER, Einlageentsteuerung, S. 279.

358 JENNI, in: mwst.com, Art. 59 MWSTG, Rz. 1.

359 Art. 59 Abs. 2 Satz 1 MWSTG.

gesehen, spiegelt der Saldosteuersatz die Differenz zwischen dem Steuersatz und dem vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen wider.³⁶⁰ Es handelt sich somit nicht – wie es das MWSTG unpräzise formuliert – um Anrechnung eines pauschalen Vorsteuernbetrages, sondern um die annäherungsweise vollständige Entlastung des Unternehmens von Vorsteuern.³⁶¹

Da es sich aber bei den Saldosteuersätzen um Branchenwerte handelt, die auf Erfahrungswerte abstellen, sind Abweichungen in der Nettosteuerzahllast gegenüber der Abrechnung nach der effektiven Abrechnungsmethode in Kauf zu nehmen.³⁶² Dass es damit zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann, liegt in der Natur dieser Abrechnungsmethode.³⁶³ Dieser Nachteil wird aber durch das Prinzip der Veranlagungseffizienz v.a. auf Seiten der Steuerpflichtigen gemildert: Die auf den Eingangsleistungen bezahlte MWSt ist nicht separat als Vorsteuer zu erfassen. Entsprechend fällt auch der Aufwand für die Prüfung, ob die Eingangsbelege alle Voraussetzungen gemäss Art. 37 MWSTG erfüllen, weg. Hinzu kommt, dass bei der Saldosteuersatzmethode nur halbjährlich statt vierteljährlich abgerechnet werden muss, was den Abrechnungsaufwand entsprechend verkleinert.³⁶⁴

c) Abgeltung der Einlageentsteuerungsmöglichkeit?

Nach Art. 59 Abs. 2 in fine MWSTG ist die Vorsteuer bei der Saldosteuersatzmethode abgegolten. Es drängt sich die Frage auf, ob damit auch die Einlageentsteuerungsmöglichkeit abgegolten ist.

Nach der publizierten Praxis der ESTV wird die Einlageentsteuerung grundsätzlich verweigert, wenn der Steuerpflichtige nach der Saldosteuersatzmethode abrechnet.³⁶⁵ Die Verwaltungsverordnung präzisiert hingegen nicht, welche Ausnahmen von diesem Grundsatz zugelassen sind.

Nach der Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit ist die Einlageentsteuerungsmöglichkeit bei Nutzungsänderungen – d.h. wenn eine Eingangsleistung nicht

360 JENNI, in: mwst.com, Art. 59 MWSTG, Rz. 17.

361 Vgl. STADIE, Vorsteuer, S. 208.

362 Dennoch sollte die nach der pauschalen Methode ermittelte Steuerschuld möglichst genau der Nettosteuerzahllast gemäss effektiver Abrechnungsmethode entsprechen.

363 JENNI, in: mwst.com, Art. 59 MWSTG, Rz. 3.

364 Art. 45 Abs. 1 Bst. b. MWSTG.

365 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 9.3.

mehr für einen unecht steuerbefreiten, sondern für einen steuerpflichtigen Umsatz genutzt wird – nicht gegeben. Grund hierfür ist, dass bei der Saldosteuersatzmethode infolge des reduzierten Saldosteuersatzes die Vorsteuern auf sämtlichen Leistungsbezügen – seien sie für Produktionszwecke oder für Investitionszwecke – abgegolten sind.

Hingegen wird der von Branche zu Branche unterschiedliche Saldosteuersatz das Zahlenmaterial von nichtsteuerpflichtigen Unternehmen nicht berücksichtigen. Von diesen Unternehmen bestehen gar keine statistischen Daten, da diese aufgrund fehlender Steuerpflicht nicht mit der ESTV abrechnen. Folglich berücksichtigt der Saldosteuersatz das Einlageentsteuerungspotenzial neu in die Steuerpflicht tretender Unternehmen nicht. Der Saldosteuersatz berücksichtigt demnach lediglich diejenigen Vorsteuern, die nach Eintritt der Steuerpflicht in Abzug gebracht werden können. Der Saldosteuersatz ist demnach zu hoch, womit die Unternehmen mit nicht abziehbaren Vorsteuern belastet werden. Dies widerstrebt dem Ziel der MWSt, die Privaten und nicht die Unternehmen steuerlich zu belasten. Sodann verstösst die Praxis der ESTV gegen das Gleichbehandlungsgebot: Neu in die Steuerpflicht tretende Unternehmen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, werden tendenziell schlechter gestellt, als solche die nach der effektiven Methode abrechnen.

Die Wahlmöglichkeit bezüglich der Abrechnungsmethode darf nicht dazu dienen, Unterschiede in der Steuerbelastung zu erwirken, sondern soll lediglich dazu dienen, die administrativen Aufwendungen beim Steuerpflichtigen zu reduzieren.³⁶⁶ Daher ist zu fordern, dass die Einlageentsteuerung auf denjenigen Leistungen, die das Unternehmen vor Eintritt in die subjektive Steuerpflicht bezogen hat, auch bei Abrechnung nach Saldosteuersätzen möglich ist.

XI. Einlageentsteuerung – Recht oder Ermessen?

Art. 38 Abs. 1 und Art. 42 Abs. 1 MWSTG sind als "Kann-Normen" ausgestaltet, was bei wörtlicher Auslegung bedeutet, dass die Geltendmachung der Entsteuerung im Ermessen des Steuerpflichtigen liegt.³⁶⁷ Der Vorsteuerabzug ist somit kein

366 BGE v.19.4.2002, 2A.405/2001, in: StR 2002, S. 673.

367 BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 38 MWSTG, Teil A, Rz. 3; SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1036.

"Muss"; konsequenterweise kann nur der Steuerpflichtige – nicht aber der Fiskus – auf die Geltendmachung des Rechts verzichten. Entsprechend steht dem Fiskus – sofern die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind –, bezüglich der Frage, ob der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden dürfe oder nicht, kein Ermessen zu.

Macht der Steuerpflichtige sein Recht auf Einlageentsteuerung nicht geltend, weil er womöglich (irrtümlicherweise) davon ausgeht, dass er die bezogene Leistung weiterhin für einen von der Steuer ausgenommenen Zweck verwenden werde, wird das Recht auf Einlageentsteuerung dadurch nicht verwirkt.³⁶⁸ Der Steuerpflichtige verhält sich nicht widersprüchlich (*venire contra factum proprium*) und verstößt somit nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn er sein Entsteuerungsrecht erst später geltend macht, hat er doch den Steuerbehörden nicht ausdrücklich zu verstehen gegeben, dass er auf das Vorsteuerabzugsrecht definitiv verzichte.

Nach Auffassung einer Minderheit des Schrifttums vermindert sich der Umfang der Einlageentsteuerung, falls der Steuerpflichtige diese nicht in der Abrechnungsperiode, in der das Recht entsteht, geltend macht.³⁶⁹ Die Steuerverwaltung hingegen lässt die Einlageentsteuerung – unter dem Vorbehalt der Verjährung – zu Recht auch noch nachträglich ungekürzt zu. Der Steuerpflichtige fährt aber mit einer späteren Deklaration der Einlageentsteuerung insoweit schlechter, als er einen Liquiditätsnachteil zu gewärtigen hat.

368 Diese Auffassung teilt auch die Praxis der ESTV, Spezialbroschüre Nr. 05, Ziff. 1a.

369 BLATTER, Einlageentsteuerung, S. 7.

§ 7 Formelle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung

I. Anforderungen an die Belege bei Inlandsleistungen an Steuerpflichtige

1. Steuerrechtliche Bedeutung und Begriff der Rechnung

Vorerst ist festzuhalten, dass die Regelung von Art. 37 Abs. 1 MWSTG im 3. Kapitel mit der Bezeichnung "Berechnung und Überwälzung der Steuer" eingegliedert ist. Insofern richtet sie sich primär an den steuerpflichtigen Leistungserbringer und legt damit den Fokus auf die MWSt, und nicht auf die Vorsteuer. Der steuerpflichtige Leistungserbringer hat auf Verlangen des steuerpflichtigen Leistungsempfängers eine Rechnung mit den in Abs. 1 derselben Bestimmung enthaltenen Angaben auszustellen. Der Leistungserbringer ist mithin nur insoweit verpflichtet, eine Rechnung auszustellen, als er hierzu aufgefordert wird. Wird er dies nicht, so ist er dennoch verpflichtet, die verlangte MWSt dem Fiskus zu entrichten. Diese Pflicht ist somit von der Übermittlung einer Rechnung an den Leistungsempfänger unabhängig. Allein vor diesem Hintergrund wäre die Auffassung vertretbar, dass ein Vorsteuerabzug nicht vom Bestand einer Rechnung abhängig gemacht werden kann, sondern nur davon, ob MWSt an den Leistungserbringer bezahlt wurden.

Allerdings ist Art. 37 MWSTG nicht isoliert zu betrachten. Der den Vorsteuerabzug regelnde Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG verweist ausdrücklich auf Art. 37 MWSTG und macht damit das Gewähren des Vorsteuerabzugs bei Lieferungen und Dienstleistungen im Inland vom Bestehen einer gewissen Anforderungen genügenden Rechnung abhängig.¹

Damit erhält die Rechnung im System der MWSt – anders als im Zivilrecht – eine rechtsbegründende oder rechtsgestaltende Funktion.² Sie ist quasi der Schlüssel zum Tresor. Der leistende Steuerpflichtige, der in seiner Rechnung an den Leistungsempfänger MWSt ausweist, erklärt diesem und gegenüber dem Fiskus, dass er die Steuer an die ESTV abgeführt hat oder abführen wird.³ Er verschafft damit dem Rechnungsempfänger gegenüber der ESTV das Recht, die Steuer als Vor-

1 HATZINGER, Formerfordernisse, S. 651.

2 BGE v. 14.7.2005, 2A.642/2004, E. 3.3; BGE v. 31.5.2002, in: StR 2003, S. 213.

3 BGE v. 14.7.2005, 2A.642/2004, E. 3.3; BGE v. 31.5.2002, in: StR 2003, S. 213.

steuer von seiner Steuerschuld abzuziehen.⁴ Wird dem Leistungsempfänger keine Rechnung im Sinne von Art. 38 Abs. 1 Bst. a und Art. 37 Abs. 1 MWSTG ausgestellt, ist grundsätzlich kein Steuerabzug möglich.⁵

Obwohl die Rechnung im Mehrwertsteuersystem eine derart zentrale Rolle spielt, sucht man im MWSTG vergebens nach einer Definition des Begriffs Rechnung. Das Gesetz setzt den Begriff voraus und zählt in Art. 37 Abs. 1 MWSTG lediglich auf, was eine Rechnung zu enthalten hat. Das Abrechnungspapier muss nicht ausdrücklich als Rechnung bezeichnet werden.⁶ Dokumente mit Bezeichnungen wie „Quittung“, „Kassazettel“, „Abrechnung“, „Gegenrechnung“⁷, „Frachtbrief“, „Empfangsschein“ oder „Verfügung“ werden nach der Verwaltungspraxis ebenfalls als Rechnungen akzeptiert.⁸ Dies wird auch durch die Bestimmung von Art. 37 Abs. 3 MWSTG unterstrichen, nach der Gutschriften und andere Dokumente, die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, den Rechnungen gleichgestellt sind, sofern sie die in Art. 37 Abs. 1 MWSTG geforderten Angaben enthalten. Allgemein ausgedrückt, dürfte somit jedes Dokument, mit dem ein steuerpflichtiger Leistungserbringer gegenüber einem Leistungsempfänger oder vice versa über ein Entgelt abrechnet, als Rechnung im Sinne des Art. 37 MWSTG angesehen werden.⁹ Daher kann bspw. auch ein Kaufvertrag eine Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn sein, sofern er die erforderlichen Angaben von Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthält.¹⁰

Das Gesetz verlangt ebenfalls nicht, dass die Rechnung als physisches Dokument vorhanden sein muss. Auf die Art des Trägermaterials der Rechnung darf es demnach nicht ankommen. Als Urkunde gelten folglich auch optische oder magnetische Datenträger. Art. 43 Abs. 1 MWSTGV bestimmt denn auch, dass elektronisch oder in vergleichbarer Weise übermittelte und aufbewahrte Daten und Informationen, die für den Vorsteuerabzug relevant sind, die gleiche Beweiskraft haben wie

4 BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 645.

5 HATZINGER, Formerfordernisse, S. 651.

6 Wegleitung, Rz. 754.

7 Eine Gegenrechnung liegt vor, wenn der Leistende zugleich Leistungsempfänger ist und seine Leistung mit der Gegenleistung verrechnet. In der Rechnung liegt gleichzeitig eine Gutschrift. Das Dokument hat somit die gleichen Angaben wie zwei separat ausgestellte Rechnungen zu enthalten.

8 Vgl. Wegleitung, Rz. 754.

9 Vgl. ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 14 UStG, Rz. 7; KORNTNER, Leitfaden, S. 450; FORSTER/ERTL, Umsatzsteuerrecht, S. 134.

10 LANG, in: WEIMANN, § 14, N. 2.1.1.

Daten und Informationen, die ohne Hilfsmittel lesbar sind, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind: (i) Nachweis des Ursprungs, (ii) Nachweis der Integrität, (iii) Nichtabstreitbarkeit von Versand und Empfang.

2. Auslegung von Art. 37 Abs. 1 MWSTG

a) Ausschliessliche grammatikalische Auslegung bis 1. Juli 2006

Nach der bis zum 1. Juli 2006 geltenden und von der Judikatur gestützten Praxis der ESTV sind die in Art. 37 Abs. 1 MWSTG aufgezählten Angaben zwingend, damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.¹¹ Der Steuerpflichtige könne nichts für sich ableiten, wenn ihm der Leistende keine Rechnung mit den geforderten Angaben ausgestellt habe.¹² Würden die vorgewiesenen Rechnungen die kumulativ vorgesehenen Bedingungen nicht erfüllen, müsse die Verwaltung den Vorsteuerabzug verweigern.¹³

In einem Einspracheentscheid ging die ESTV sogar noch weiter – allerdings im Zusammenhang mit der Margenbesteuerung nach Art. 35 MWSTG – und verwehrte den Abzug des Vorumsatzes, weil die erforderlichen Angaben auf den Rechnungen "in der grossen Mehrheit der Fälle" fehlten.¹⁴ Zu Recht liess die übergeordnete Instanz diese Begründung nicht zu und erwog, es gehe nicht an, in generalisierender Weise Rechnungen von der Margenbesteuerung resp. vom Vorsteuerabzug auszuschliessen, wenn einzelne oder eine Mehrzahl von Belegen nicht die erforderlichen Angaben enthielten. Vielmehr habe die ESTV jede Rechnung einzeln zu beurteilen, ob sie den Anforderungen genüge oder nicht.¹⁵

11 Entscheid SRK v. 25.3.2002, in: VPB 66.97, E. 4b.

12 Entscheid SRK v. 25.3.2002, in: VPB 66.97, E. 4d.aa; Entscheid SRK v. 17.1.2001 in: VPB 65.84, E. 4d.

13 Entscheid SRK v. 25.3.2002, in: VPB 66.97, E. 4d.aa; Entscheid SRK v. 17.1.2001, in: VPB 65.84, E. 7b.

14 Vgl. Entscheid SRK v. 9.12.2002, E. 3c., in: VPB 67.51.

15 Vgl. Entscheid SRK v. 9.12.2002, E. 3c., in: VPB 67.51.

b) Sinn- und zweckorientierte Auslegung ab 1. Juli 2006

Aufgrund der vielerorts in der Lehre¹⁶ und gar in der Tagespresse¹⁷ geäusserten Kritik am Formalismus der ESTV im Bereich der MWSt und infolge parlamentarischer Vorstösse¹⁸ hat der Bundesrat den dringenden Handlungsbedarf erkannt und dieser Verwaltungspraxis Einhalt geboten.¹⁹ Er erliess am 24. Mai 2006 – mit Wirkung ab 1. Juli 2006 – zwei neue Bestimmungen: Art. 15a und 45a der MWSTGV.

Gemäss Art. 15a MWSTGV anerkennt die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG selbst dann, wenn die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllt sind. Voraussetzung ist allerdings, dass die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.

Allein aufgrund von Formmängeln soll gemäss Art. 45a MWSTGV keine Steuernachforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des MWSTG oder der MWSTGV bei der Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

Die ESTV hält alsdann in einer Praxismitteilung fest, dass Art. 45a MWSTG zum Ausdruck bringe, dass die vom Gesetzgeber angeordneten Formvorschriften nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch – d.h. nach ihrem Sinn und Zweck –

16 Statt vieler: RAGGENBASS, 10 Jahre MWST, S. 823; ROBINSON/REHFISCH, Übergang, S. 1006; CLAVADETSCHER, Bausteine, S. 840.

17 NZZ v. 23.6.2006.

18 Gemäss der Motion der Freisinnig-demokratischen Fraktion v. 30.11.2005 (05.3741) wird der Bundesrat beauftragt, im Hinblick auf die bevorstehende Revision des Mehrwertsteuergesetzes die Steuererhebung zugunsten der Steuerpflichtigen zu verbessern. Einerseits sollen diese Massnahmen namentlich die Rechtssicherheit und die Verfahrensgerechtigkeit für die Steuerpflichtigen sicherstellen und ihre Erhebungskosten reduzieren. Andererseits sollen diese Vorkehren gewährleisten, dass formelle Anforderungen bloss noch beweisrechtlichen Charakter haben und nicht mehr als materielle Tatbestandsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abzügen (bspw. beim Export und bei Vorsteuerabzug) Anwendung finden.

In die gleiche Richtung zielte die Motion von LEUTENEGGER v. 14.12.2005 (05.3795), wonach dafür zu sorgen sei, dass die Grundprinzipien von Art. 1 MWSTG (Verbrauchssteuer, Wettbewerbsneutralität, Wirtschaftlichkeit der Erhebung) besser umgesetzt werden.

19 CHASSE/SCAGNET, Prüfstand, S. 577.

auf die materielle Sachlage anzuwenden seien.²⁰ Hinsichtlich der Einlageentsteuerung bekennt die ESTV, dass die Geltendmachung der Einlageentsteuerung in der Vergangenheit oftmals verweigert wurde, weil die Eingangsrechnungen nicht die Angaben nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthielten.²¹ Insbesondere in der Gründungsphase würden Rechnungen häufig – weil oft unumgänglich – nicht auf den Namen der betroffenen steuerpflichtigen Person lauten. Auf Sacheinlagen, die privat bezogen und später ins Geschäft eingebracht wurden, sei in der Vergangenheit eine Einlageentsteuerung ausgeschlossen gewesen, weil die Rechnung auf die Privatperson, bspw. auf "Egon Häfeli", statt auf "Egon Häfeli Transporte GmbH" lautete. Nach der neuen Praxis soll die Einlageentsteuerung insbesondere in der Gründungsphase zugelassen werden, selbst wenn die Rechnungen nicht auf den richtigen Namen lauten.²²

c) Würdigung

Die Lehre, die Presse und selbst der Bundesrat verurteilten die sehr formale Haltung der ESTV und die sie stützende Gerichtspraxis, die bis zum 1. Juli 2006 bestanden, teilweise aufs Schärfste.²³ Die alte Praxis führte dazu, dass bei formal fehlerhaften Rechnungsstellungen, die gemäss der ESTV an der Tagesordnung waren,²⁴ Unternehmen definitiv mit MWSt belastet wurden, obwohl ihnen in der Sache das Recht auf Vorsteuerabzug zugestanden hätte. Besonders von neu steuerpflichtigen Unternehmen wurde diese Praxis als besonders störend empfunden. Die potenziell Steuerpflichtigen waren nämlich, obwohl sie sich mit der Materie der MWSt gar nie zu befassen hatten, schon vor Eintritt der Steuerpflicht faktisch gezwungen, den Bereich der Kreditoren peinlichst genau zu kontrollieren; ansonsten blieb ihnen nach Eintritt der Steuerpflicht die Einlageentsteuerung verwehrt.²⁵

Zwar ist der alten Verwaltungspraxis und der Judikatur insofern Recht zu geben, als der Wortlaut von Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 MWSTG wohl in die Richtung deutet, dass ein Vorsteuerabzugsrecht den Bestand einer formal korrekten

20 Praxismitteilung v. 27.10.2006, Einleitung.

21 Praxismitteilung v. 27.10.2006, I. Teil, Ziff. 2.6.

22 Praxismitteilung v. 27.10.2006, I. Teil, Ziff. 2.6.

23 Statt vieler: CLAVADETSCHER/ROBINSON, 10 Jahre MWST, S. 1147.

24 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 663.

25 MERZ/BESMER, Gemeinwesen, S. 548.

Rechnung voraussetzt.²⁶ Allerdings kann die Gesetzesauslegung nicht beim Wortlaut Halt machen, insbesondere dann nicht, wenn damit der Sinn und Zweck dieser Norm in Frage gestellt wird.

Der Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. a und Art. 37 MWSTG kann einerseits darin gesehen werden, dass durch die formell korrekte Rechnung der Nachweis des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger erbracht werden kann. Zudem gewährleistet eine formell korrekte Rechnung, dass der getätigte Vorsteuerabzug einer raschen, einfachen und effizienten Kontrolle zugänglich ist.²⁷

Der Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 MWSTG kann andererseits darin gesehen werden, dass die Bestimmungen die Verwirklichung der Nettoallphasenbesteuerung mittels Vorsteuerabzug bezwecken und damit dem Überwälzbarkeitsprinzip und dem Steuerneutralitätsgrundsatz zum Durchbruch verhelfen. Werden die formellen Voraussetzungen als sakrosankt aufgefasst, indem der Nachweis des Vorsteuerabzugsrechts nur durch eine formal korrekte Rechnung geführt werden kann, sind diese Prinzipien verletzt. Ebenso ist der allgemeine Rechtsgrundsatz der freien Beweiswürdigung verletzt, wenn Art. 38 MWSTG als formale Beweisregel aufgefasst wird.²⁸

Die Auffassung, Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 37 MWSTG einseitig nach dem Wortlaut auszulegen, ist auch vor dem Hintergrund der Missbrauchsgefahr im Umgang mit dem Vorsteuerabzugsrecht nicht vertretbar.²⁹ Die von der Praxis und der Judikatur anfänglich befürchteten, betrügerischen Handlungen sind mit strafrechtlichen Instrumentarien zu bekämpfen, und nicht mit rigorosen Formvorschriften, die zudem machtlos gegen Missbräuche sind. Schliesslich können Missbräuche auch "formvollendet" begangen werden.

Als weiteres Argument gegen eine nur am Wortlaut von Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG orientierte Auslegung kann ins Feld geführt werden, dass die Ausstellung einer mehrwertsteuerkonformen Rechnung nur auf dem Zivilgerichtsweg durchgesetzt werden kann. Mithin hat die Bestimmung auch

26 GRETER/SCHÄR, Strafen ohne Gesetz, S. 201; HATZINGER, Formerfordernisse, S. 651.

27 HATZINGER, Formerfordernisse, S. 651.

28 GRETER/SCHÄR, Strafen ohne Gesetz, S. 202.

29 Die Missbrauchsgefahr wird v.a. darin gesehen, dass eine Rechnung mit offenem Mehrwertsteuerausweis für den Unternehmer annähernd die gleiche Bedeutung hat wie Bargeld.

zivilrechtlichen Charakter. Eine strenge zivilrechtliche Sichtweise ist aber im Mehrwertsteuerrecht verfehlt.³⁰ Dies zeigt sich z.B. auch darin, dass es für die Gültigkeit des Verpflichtungsgeschäfts nicht darauf ankommt, ob ein Umsatz vorliegt.

Aus all diesen Gründen ist die Abkehr von der streng grammatikalischen Auslegung von Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG sehr zu begrüßen. Die neuen, vom Bundesrat in Kraft gesetzten Regelungen führen zumindest für einen Teil der Fälle, welche zu einer stossenden Aberkennung des Vorsteuerabzugsrechts geführt haben, zu einer zufriedenstellenden Lösung. Doch gilt es zu beachten, dass sich die Anforderungen an die Rechnungsstellung nicht geändert haben. Art. 37 MWSTG behält weiterhin seine Gültigkeit.³¹ Das Risiko, den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu verlieren, war zwar nach der bis zum 1. Juli 2006 geltenden Verwaltungspraxis besonders hoch, ist aber mit der neuen Praxis noch nicht gänzlich eliminiert. Deshalb ist es nach wie vor ratsam, zu prüfen, ob die Eingangsrechnungen den Anforderungen von Art. 37 Abs. 1 MWSTG und der Praxis der ESTV genügen. Nachfolgend werden diese Anforderungen erläutert.

3. Inhalt der Rechnung

a) MWSt-Nr. des Leistungserbringers

Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG schreibt vor, dass die Rechnung die MWSt-Nr. des Leistungserbringers tragen soll. Die nicht übertragbare MWSt-Nr. wird jeder Person, welche die Bedingungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt und sich bei der ESTV angemeldet hat, zugeteilt und auch registriert.³² Mit dem Erfordernis der MWSt-Nr.-Angabe auf der Rechnung soll gemäss der Ansicht von Vertretern der ESTV verhindert werden, dass Steuerpflichtige einen Vorsteuerabzug vornehmen, den Nichtsteuerpflichtige fälschlicherweise in ihren Rechnungen ausweisen.³³ Diese Ansicht würde konsequent fortentwickelt bedeuten, dass ein Leistungsempfänger, der eine Rechnung ohne MWSt-Nr., aber mit Ausweis von MWSt erhält, die Sorgfaltspflicht trifft, abzuklären, ob der Leistungserbringer tatsächlich

30 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 93 Einf.

31 Praxismitteilung v. 30.6.2006, S. 1; CHASSÉ/SCAGNET, Prüfstand, S. 580.

32 Art. 56 Abs. 1 MWSTG.

33 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 660.

steuerpflichtig ist. Unterlässt der Leistungsempfänger diese Abklärung und nimmt den Vorsteuerabzug trotzdem vor, kann er sich nicht auf den guten Glauben gemäss Art. 39 Abs. 1 MWSTG berufen. Eine solche Rechtsauffassung ist aber abzulehnen.³⁴

Die Rechnung muss diejenige MWSt-Nr. tragen, die das steuerpflichtige Unternehmen im Zeitpunkt der Rechnungsstellung trägt. Problematisch kann die Situation sein, wenn das steuerpflichtige Unternehmen infolge einer Umstrukturierung eine neue MWSt-Nr. kriegt. Da die MWSt-Nr. nicht im Gleichschritt der Umstrukturierung zugeteilt werden, können für eine gewisse Periode keine formgültigen Rechnungen ausgestellt werden. Es empfiehlt sich deshalb, diese Periode durch zeitgerechten Antrag bei der ESTV möglichst kurz zu halten.

b) Name und Adresse des Leistungserbringers

Die Rechnung hat gemäss Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG den Namen und die Adresse des Leistungserbringers auszuweisen. Bei Zweiparteienverhältnissen ergeben sich i.d.R. keinerlei Probleme, den Leistungserbringer zu identifizieren. Sind dritte Personen in den Leistungsaustausch eingeschaltet, so ergeben sich Abgrenzungsfragen verschiedener Art, insbesondere wer der Leistende ist und wie das Handeln der in den Leistungsaustausch eingeschalteten dritten Person mehrwertsteuerlich zu beurteilen ist.

aa) Zweiparteienverhältnisse

Bei Zweiparteienverhältnissen stehen sich Leistungserbringer und Leistungsempfänger ohne Zwischenschaltung von Vermittlern bzw. Stellvertretern gegenüber. Der Leistende ist ein Wirtschaftssubjekt, welches grundsätzlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Leistungen³⁵ erbringt.³⁶ Dabei gilt nicht nur derjenige als Leistungserbringer, der die Leistung durch seine Person erzeugt, sondern auch jeder, der sie durch Hilfspersonen oder durch Substitution im Sinne von Art. 398 Abs. 3 OR ausführen lässt.

34 Vgl. hierzu Abschnitt § 6 V 4.

35 Vgl. zum Begriff der Leistung Abschnitt § 6 IV 4.

36 Vgl. BAUMGARTNER, Entgeltlichkeit, S. 266.

Das kann teilweise wettbewerbsverzerrende Wirkung haben, so bspw., wenn ein steuerpflichtiger Anwalt Dienstleistungen in Rechnung stellt, die ausschliesslich durch einen nicht steuerpflichtigen Anwalt erbracht wurden. Hätte die Klientschaft direkt den Substituten und nicht den steuerpflichtigen Anwalt mandatiert, wären ihr keine MWSt in Rechnung gestellt worden. Allerdings liegt diese wettbewerbsverzerrende Wirkung nicht im Wesen der Organisation und Abwicklung der Leistungserbringung, sondern in der Problematik, dass die subjektive Steuerpflicht vom Erreichen eines Mindestumsatzes abhängig gemacht wird.³⁷

Der Leistungserbringer hat gemäss Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Rechnungen seinen Namen und die Adresse anzugeben, unter denen er im MWSt-Register eingetragen ist oder die im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet werden. Anfänglich interpretierte die ESTV die genannte Bestimmung – gemäss ihrer Wegleitung – sehr eng und liess nur jenen Namen genügen, welcher nach Art. 944 ff. OR sowie Art. 47 f. HRegV zulässigerweise verwendet wurde.³⁸ Diese sehr enge Auslegung hat in der Praxis (gültig bis zum 1. Juli 2006) zu Aufrechnungen geführt, die nicht notwendig gewesen wären, wenn die Regelung "im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet" dahingehend ausgelegt worden wäre, dass damit v.a. eine eindeutige Identifizierung des Leistungserbringers bezweckt wird.³⁹

bb) Stellvertretungsverhältnisse

Handelt ein Vertreter bei einer Lieferung oder Dienstleistung für fremde Rechnung, tritt aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor.⁴⁰

Ein Umsatzgeschäft zwischen einem Vertretenen und einem Dritten liegt lediglich dann vor, wenn der Vertreter – im MWSTG als Vermittler bezeichnet – ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt und auch auf dessen Rechnung handelt (direkte Stellvertretung).⁴¹ In diesem Fall ist die vom Vermittler erbrachte Leistung grundsätzlich als Vermittlungsleistung im Sinne von Art. 7 MWSTG steuerpflich-

37 Vgl. Problematik in Abschnitt § 6 III 1. c).

38 Wegleitung, Rz. 759; STEIGER, Rechnungsstellung, S. 660.

39 Vgl. Kritik bei HATZINGER, Formerfordernisse, S. 652.

40 Art. 11 Abs. 2 MWSTG.

41 Art. 11 Abs. 1 MWSTG.

tig.⁴² Insofern stellt das MWSTG strengere Anforderungen an den direkten Stellvertreter als Art. 32 Abs. 2 OR. Letztere Bestimmung nimmt eine direkte Stellvertretung auch an, wenn der Leistungsempfänger aus den Umständen schliessen musste, dass der Vertreter im Auftrag gehandelt hat, bzw. wenn es dem Leistungsempfänger gleichgültig war, mit wem er das Geschäft abschloss.

Die Praxis der ESTV stellt gemäss Wegleitung an den Nachweis der Vermittlungstätigkeit sehr hohe Anforderungen.⁴³ So muss der Vermittler, damit er nicht als Vertreter qualifiziert wird, einen Auftrag in Schriftform zwischen ihm und dem Vertretenen vorweisen.⁴⁴ Dieser Auftrag muss auf blosser Vermittlung für jeden einzelnen Gegenstand lauten.⁴⁵ Ferner hat der Vermittler Dokumente wie Kaufvertrag, Rechnung und Quittungen vorzulegen, aus denen eindeutig hervorgehen muss, dass der Vermittler den Gegenstand oder die einzeln zu bezeichnenden Gegenstände ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen verkauft hat. In den Dokumenten sind somit die Namen und die genauen Adressen aller drei Parteien aufzuführen. Als drittes Dokument hat der Vermittler eine schriftliche Abrechnung über den Verkaufserlös und über die ihm allenfalls zustehende Provision vorzulegen. Diese Abrechnung muss auch den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers beinhalten.⁴⁶

Das BGer hat diese Verwaltungspraxis in seinem Urteil v. 6. März 2001 (2A.323/2000) bestätigt. Es sei zur Verhinderung von Missbräuchen unerlässlich und diene der richtigen und einfachen Anwendung des Gesetzes, wenn ein Vermittlungsgeschäft voraussetze, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und auf Rechnung des Vertretenen handle. Zwecks Annahme einer direkten Stellvertretung genüge es nicht, dass den Veranstaltern die Namen der Vertretenen auf anderem Wege mitgeteilt würden.

Infolge stetiger Kritik im Schrifttum an der formalistischen Haltung der ESTV sah sich diese gezwungen, ihre Praxis auf den 1. Januar 2005 zu lockern. Nach dieser neuen Praxis ist ein einziger, auf Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter ausreichend. Es ist also nicht mehr not-

42 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 280. Ausnahmen ergeben sich aus Art. 18 MWSTG.

43 Wegleitung, Rz. 192 ff.

44 Wegleitung, Rz. 193.

45 Wegleitung, Rz. 193.

46 Wegleitung, Rz. 195.

wendig, für jeden einzelnen Gegenstand einen Vermittlungsauftrag zu erstellen; vielmehr genügt es, wenn die zu vermittelnden Gegenstände der Gattung nach aufgeführt werden.

Neu führt gemäss der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 das Fehlen schriftlicher Verträge oder das Fehlen des Satzes "im Namen und für Rechnung von ..." auf der Rechnung nicht mehr ohne weiteres dazu, dass das Vorliegen einer direkten Stellvertretung aberkannt und zwei Umsatzgeschäfte angenommen werden.⁴⁷ Von einer direkten Stellvertretung kann dennoch ausgegangen werden, wenn (i) aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist, (ii) der Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistungen erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht eintreten muss, (iii) der Geschäftsfall korrekt, d.h. insbesondere beim Vertreter bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wurde, (iv) der Vertreter für den Dritten erkennbar ist sowie aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und (v) der Vertreter dem Vertretenen gegenüber abrechnet.⁴⁸

cc) Auktionsgeschäfte

In Auktionsgeschäften handelt der Auktionator i.d.R. auf eigenen Namen, aber für fremde Rechnung. Damit der Auktionator den Namen des Vertretenen nicht preisgeben muss, um als Vermittler zu gelten, bestimmt Art. 11 Abs. 4 MWSTG, dass der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht gilt, wenn der Auktionator vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern und gegenüber dem Kaufinteressenten schriftlich bekannt gibt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet.⁴⁹

47 Praxismitteilung v. 27.10.2006, I. Teil, Ziff. 2.1; ROBINSON, Reform, S. 975.

48 Praxismitteilung v. 27.10.2006, I. Teil, Ziff. 2.1.

49 Steuerbar ist die Lieferung im Auktionsgeschäft dann, wenn sie von einem Steuerpflichtigen erfolgt, nicht aber, wenn sie von nicht steuerpflichtigen Privatpersonen ausgeht. Der Organisator der Auktion selber wird wie ein Kommissionär behandelt und ist für seine Kommissionsleistung steuerpflichtig, wenn die subjektiven und objektiven Besteuerungsvoraussetzungen erfüllt sind (BGE v. 7.2.2006, 2A.81, E. 3.3).

Die Praxis der ESTV hat die schriftliche Bekanntgabe gegenüber Kaufinteressenten, dass die Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung angeboten werden, insofern konkretisiert, als diese Angabe im Auktionskatalog enthalten sein muss.⁵⁰

c) Name und Adresse des Leistungsempfängers

Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG verlangt auf der Rechnung die Angabe des Namens und der Adresse des Leistungsempfängers⁵¹, unter denen dieser im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt. Die neue Regelung ist gegenüber der bisherigen Bestimmung von Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTV grosszügiger, indem auch Namen und Adressen zugelassen werden, wie sie berechtigterweise im Wirtschaftsverkehr

50 Wegleitung, Rz. 204.

51 Wer aber als Leistungsempfänger zu gelten hat, wird im MWSTG nirgends ausdrücklich erwähnt. Nach einem Teil der Lehre gilt als Leistungsempfänger derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber, Besteller, Beschenkter, Pächter, Käufer u.dgl. hinsichtlich der Leistung vertraglich berechtigt und hinsichtlich des Entgelts vertraglich verpflichtet wird (ZEUNER, in: BUNJES/GEIST, § 14 UStG, Rz. 38). M.E. muss der Leistungsempfänger nicht zur Zahlung eines Entgelts verpflichtet sein, denn der Leistungsbegriff ist aus seiner Verbindung zum Schuldverhältnis losgelöst (STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 92 Einf.; HUMMEL, Wertminderungsentschädigung, S. 616). Es genügt, wenn der Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Nutzen erhalten hat. Entsprechend gilt der Passant, der einem Strassenmusikanten eine Münze in den Hut wirft, als Empfänger der musikalischen Darbietung. Auch ist der Leistungsempfänger vom Rechnungsempfänger zu unterscheiden. So ist z.B. die Leistung, die ein schweizerischer Rechtsberater an eine ausländische Gesellschaft im Zusammenhang mit derer Immigration erbringt, gemäss Art. 14 Abs. 3 c MWSTG nicht in der Schweiz steuerbar. An dieser Tatsache ändert nichts, wenn nach Abschluss der Immigration der Rechtsberater seine Rechnung an die nunmehr immigrierte Gesellschaft stellt.

verwendet werden.⁵² Darunter verstand die Verwaltungspraxis bis 1. Januar 2005 jene Adresse, die gemäss Eintrag im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtige verwendet wird.

Wohl infolge Kritik von allen Seiten⁵³, selbst vom Bundesrat⁵⁴, lockerte die ESTV ihre strenge formelle Haltung und kündigte eine Praxisänderung per 1. Januar 2005 an.⁵⁵ Fortan muss nicht mehr die Adresse gemäss Eintrag im Handels- bzw. MWSt-Register verwendet werden, sondern es werden sämtliche im Geschäftsverkehr verwendeten Adressen anerkannt, insbesondere auch solche von Filialen, Zweigstellen usw. sowie inländischen Postfachadressen.⁵⁶ Nicht mehr massgebend sind sodann für die Belange des Vorsteuerabzugs Angaben wie Adresse, Hausnummer, Postleitzahl, Postfachnummer usw.⁵⁷ Hingegen müssen weiterhin alle übrigen in Art. 37 Abs. 1 MWSTG genannten Voraussetzungen erfüllt sein.

52 Entsprechend wurde die neue Regelung – in Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTV hiess es noch: Namen und Adresse des Empfängers der Lieferung oder Dienstleistung – verheissungsvoll aufgenommen (ROBINSON/REHFISCH, Übergang, S. 1006), denn die Praxis der ESTV war vor Inkraftsetzung allzu formalistisch. So hat die ESTV etwa verlangt, dass die Empfängeradresse mit dem MWSt-Register übereinstimmen müsse (MANSER, Rechnungsstellung, S. 1063). Bei der Verwendung einer anderen Bezeichnung des Empfängers, z.B. durch das Geschäftslokals oder eine Kurzbezeichnung, wurde der Vorsteuerabzug verwehrt, selbst wenn die Identifikation des Empfängers zweifelsfrei feststand (MANSER, Rechnungsstellung, S. 1063). Diese Hochstimmung im Schrifttum über den Zusatz in Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG "wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt", und die damit erhoffte Lockerung der hiesigen Praxis glättete sich aber, als die Wegleitung im Jahre 2001 herauskam und die ESTV darin festlegte, dass nur jene Namen und Adressen genügen würden, welche nach OR sowie der HRegV zulässigerweise verwendet werden (Wegleitung, Rz. 760).

Zu einer relativ frühen Lockerung der strengen Praxis der ESTV kam es bei Umstrukturierungen (Merkblatt Nr. 11, gültig ab 1.1.2001). Die ESTV erkannte das Problem, dass es bei Geschäftsübertragungen, Fusionen oder Firmawechsel trotz gehöriger Information an die Lieferanten vorkommen kann, dass diese die Rechnungen weiterhin an die bisherige Firma adressieren. Um solche Geschäftsübertragungen und Fusionen nicht zu erschweren, anerkennt die ESTV auch solche unrichtigen Kreditorenbelege, sofern sie nicht später als 60 Tage nach dem Eintrag des Übernehmenden im Handelsregister oder – falls kein solcher Eintrag erfolgt – seit dem Vertragsdatum ausgestellt wurden und die Voraussetzungen von Art. 37 Abs. 1 Bst. a, c bis f MWSTG erfüllt sind (Merkblatt Nr. 11, Ziff. 3.2.4). Die Sanktion bei Nichtbeachtung der Anpassungsfrist ist die Aberkennung eines grundsätzlich berechtigten Vorsteuerabzuges.

53 So z.B. reichte NR TRIPONEZ am 17.12.2003 eine Motion (03.3622) ein, welche eine Verringerung der administrativen Arbeiten verlangte, die den Unternehmen durch die MWSt entstehen.

54 Am 25.2.2004 schlug der Bundesrat vor, die Motion TRIPONEZ (03.3622) – die eine Verringerung der administrativen Arbeiten verlangte, die den Unternehmen durch die MWSt entstehen. – anzunehmen.

55 Spezialbroschüre v. 22.11.2004, Ziff. 2.1.2.

56 Spezialbroschüre v. 22.11.2004, Ziff. 2.1.2.

57 Spezialbroschüre v. 22.11.2004, Ziff. 2.1.2.

Doch nicht genug der Lockerungen. Am 30. Juni 2006 veröffentlichte die ESTV ihre neueste Praxis. Nach dieser kann ein Vorsteuerabzug auch dann geltend gemacht werden, wenn die Anforderungen in Bezug auf die richtige Bezeichnung des Leistungsempfängers nicht vollumfänglich erfüllt sind.⁵⁸ Die Rechnung genüge für den Vorsteuerabzug, wenn die Identität der Vertragsparteien anhand der vorhandenen Angaben auf dem Beleg (auch ausserhalb des Adressfeldes) erkennbar sei, die Rechnung in der Buchhaltung des Empfängers als Geschäftsaufwand oder Investition verbucht wurde und die bezogene Leistung für steuerbare Zwecke eingesetzt werde.⁵⁹

Bei Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen weicht die ESTV vom Erfordernis der Rechnungsinhalte nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG insofern ab, als bei Beiträgen bis CHF 400 pro Kassenzettel oder Coupon auf die Angabe des Namens und der Adresse verzichtet werden kann.⁶⁰ Diese Vereinfachung gilt aber nicht für hand- oder maschinengeschriebene Rechnungen, sondern nur für Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen.⁶¹

d) Datum oder Zeitraum der Leistung

Gemäss Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG hat die Rechnung das Datum oder den Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung zu enthalten.

Die Angabe des Leistungszeitpunktes ist v.a. für den Leistenden von Bedeutung, denn dieser hat gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG spätestens drei Monate nach Erbringung der Leistung über die MWSt abzurechnen. Auch entscheidet der Leistungszeitpunkt, welche gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung kommen, insbesondere welcher Steuersatz.⁶²

Auf Seiten der Leistungsempfänger ist der Leistungszeitpunkt v.a. für jene von grosser Bedeutung, die neu in die subjektive Steuerpflicht treten. Diese können nämlich auf Leistungen, die sie vor Eintritt ihrer subjektiven Steuerpflicht empfangen haben, den Vorsteuerabzug lediglich im Rahmen der Einlageentsteuerung

58 Praxismitteilung v. 30.6.2006, S. 1.

59 Praxismitteilung v. 30.6.2006, S. 1.

60 Spezialbroschüre v. 22.11.2004, Ziff. 2.1.1.

61 Spezialbroschüre v. 22.11.2004, Ziff. 2.1.1.

62 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 661; MANSER, in: mwst.com, Art. 37 MWSTG, Rz. 16.

geltend machen. Dies gilt auch, wenn die entsprechende Rechnung erst nach Eintritt der subjektiven Steuerpflicht zugestellt wird. Erfolgte jedoch die Leistung nach Eintritt der subjektiven Steuerpflicht, ist der Leistungszeitpunkt nicht mehr massgebend für den Vorsteuerabzug, da dieser – bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt – auf den Rechnungsempfang bzw. auf die Bezahlung der Rechnung abstellt.⁶³

e) Art, Gegenstand und Umfang der Leistung

Die Bestimmung von Art. 37 Abs. 1 Bst. d MWSTG verlangt vom Leistenden, Art und Gegenstand der Lieferung oder der Dienstleistung in der Rechnung zu nennen.

Diese Norm bezweckt die Überprüfbarkeit sicherzustellen, also ob eine Leistung vom Leistenden mehrwertsteuerlich richtig qualifiziert wurde. Folglich sollte der Rechnungssteller seine erbrachte Leistung möglichst umfassend beschreiben.⁶⁴ Sodann dient die Norm dem Leistungsempfänger zur Beurteilung, ob die bezogene Leistung geschäftlich begründet ist oder lediglich ausserunternehmerische Zwecke verfolgt.

Die Praxis der ESTV verlangt nicht in jedem Fall die Bezeichnung des Gegenstandes oder der Art der Dienstleistung in Worten, sondern lässt Schlüsselzahlen, Codes oder Symbole genügen, solange deren Bedeutung sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung eindeutig festgestellt werden kann – sei dies aufgrund von Artikelverzeichnissen, Katalogen, Preislisten oder Dienstleistungstarifen.⁶⁵

f) Entgelt für die Leistung, Steuersatz und Steuerbetrag

In Art. 37 Abs. 1 Bst. e MWSTG wird festgehalten, dass die Rechnung die Angabe des geschuldeten Entgelts für die Lieferung oder die Dienstleistung enthalten muss. Die Angabe des Entgelts ist ein wesentlicher Bestandteil der Rechnung,

63 Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG.

64 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 661.

65 Wegleitung, Rz. 762 mit Verweis auf Fn. 17.

denn vom Entgelt wird die Steuer berechnet.⁶⁶ Zum Begriff des Entgelts sei auf Abschnitt § 6 IV 6. b) verwiesen.

Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG schreibt sodann vor, dass der Steuersatz und der vom Entgelt geschuldete Steuerbetrag anzugeben seien, wobei gemäss Verwaltungspraxis der Steuerbetrag ausdrücklich als solcher zu bezeichnen ist.⁶⁷ Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes, wobei diese dann zwingend ist.⁶⁸ Ein Hinweis auf die Steuer ist jedoch bei Anwendung der Margenbesteuerung nicht erlaubt.⁶⁹

Weisen Rechnungen unterschiedliche Steuersätze auf, so ist gemäss Art. 37 Abs. 2 MWSTG anzugeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt. Demzufolge ist bei jeder Fakturaposition der Steuersatz und am Ende der Faktura ein Subtotal nach Steuersatz auszuweisen. Erfolgt lediglich eine Gesamtrekapitulation in der Rechnung, sind die Details aber in den Lieferscheinen ausgewiesen, so betrachtet die ESTV eine solche dennoch als genügend, sofern die Lieferscheine mit der Rechnung aufbewahrt werden.⁷⁰

g) Besonderheiten bei Dauerschuldverhältnissen

Bei Dauerschuldverhältnissen, z.B. bei Miete oder Leasing, ergibt sich die Besonderheit, dass der Leistungsempfänger aufgrund eines schriftlichen Vertrages verpflichtet wird, in zum Voraus vereinbarten Zeitabständen Zahlungen zu tätigen. Bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrages werden anstelle periodischer Rechnungen i.d.R. nur Einzahlungsscheine abgegeben. Solche Einzahlungsscheine gelten gemäss Praxis der ESTV dann als zum Vorsteuerabzug berechtigende Belege, wenn der zugrundeliegende Vertrag sämtliche Angaben gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthält und auf dem Abschnitt "Empfangsschein" des Einzahlungsscheins durch den Zahlenden mindestens ein Hinweis auf den entspre-

66 Vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG.

67 Wegleitung, Rz. 764. Dies ist die sog. offene Deklaration.

68 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 661. Dies ist die sog. verdeckte Deklaration.

69 Art. 37 Abs. 4 MWSTG.

70 STEIGER, Rechnungsstellung, S. 661.

chenden Vertrag sowie auf die Steuer und den angewendeten Steuersatz angebracht ist.⁷¹

Erteilt hingegen der Leistungsempfänger seiner Bank einen Dauerauftrag, die fälligen Zahlungen seinem Konto zu belasten, berechtigt die Belastungsanzeige nicht zu einem Vorsteuerabzug. Gemäss Verwaltungspraxis wird für jede Zahlung eine Rechnung oder ein Einzahlungsschein verlangt. Deshalb muss der Leistungsempfänger auf das Ausstellen von Rechnungen bestehen; ansonsten kann er den Vorsteuerabzug nicht geltend machen.⁷²

II. Anforderungen an die Belege bei Inlandslieferungen an Nichtsteuerpflichtige

Gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG können lediglich steuerpflichtige Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung verlangen. Aus dem Umkehrschluss leitet sich ab, dass Nichtsteuerpflichtige dieses Recht nicht geltend machen können. Der Sinn dieser Norm ist darin zu sehen, dass ausschliesslich Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, weshalb auch nur diese eine Rechnung mit den in Art. 37 Abs. 1 MWSTG enthaltenen Elementen benötigen.

Das Recht auf eine vorsteuerabzugskonforme Rechnung lediglich dem Steuerpflichtigen zuzugestehen, ist problematisch, weil gerade auch potenziell steuerpflichtige Unternehmer darauf angewiesen sind, vorsteuerabzugskonforme Rechnungen zu erhalten. Ansonsten könnte ihnen die Einlageentsteuerung bei Eintritt in die Steuerpflicht verwehrt werden. Auch wenn das Ausstellen von Rechnungen, insbesondere bei grossen Rechnungsbeträgen, dem üblichen Geschäftsgebaren entspricht, ist de lege ferenda zu überlegen, ob das Recht, eine mehrwertsteuerkonforme Rechnung zu erhalten, nicht allen Unternehmern zustehen sollte.

71 Wegleitung, Rz. 800.

72 Vgl. GEIER, Leasinggeschäfte, S. 870.

III. Anforderungen an die Belege beim Leistungsbezug aus dem Ausland

1. Einfuhren von Gegenständen

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug und damit auch für die Einlageentsteuerung auf importierten Gegenständen ist gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. c. MWSTG der Nachweis der entrichteten oder zu entrichtenden MWSt sowie die vom Leistungsempfänger deklarierte Steuer. Eine Rechnung eines ausländischen Lieferanten wird demnach nicht verlangt, was sich schon daraus ergibt, dass die Steuerbarkeit der Einfuhr keine Entgeltlichkeit voraussetzt.⁷³ Auch ergibt sich dies aus dem Territorialitätsprinzip, nach dem die Schweiz ihre Macht nur im Innern ausüben kann und folglich ausländischen Unternehmen nicht vorschreiben darf, wie sie ihre Rechnungen auszugestalten haben. Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG verlangt nicht einmal, dass der ausländische Lieferant einem Mehrwertsteuersystem unterliegen müsse.

Der Vorsteuerabzug wird einzig davon abhängig gemacht, ob der schweizerische steuerpflichtige Empfänger die aus dem Ausland bezogenen Gegenstände versteuert hat.⁷⁴ Dieser Nachweis ist durch das von den Zollbehörden ausgestellte Original-Einfuhrdokument zu erbringen.⁷⁵ Um bei Verlust des Originals des Einfuhrdokuments den Vorsteuerabzug nicht zu verunmöglichen, hat die Praxis der EZV einen Ausweg geschaffen: Gegen Gebühr kann die EZV einen Ersatzbeleg ausstellen.⁷⁶ Aus diesem lassen sich die gleichen Rechte wie aus dem Original ableiten.⁷⁷

2. Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland

Die aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen sind, sofern es sich um Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt, zu versteuern.⁷⁸ Bei diesem sog. Reverse-Charge-Verfahren erfolgt die Vorbelastung nicht aufgrund einer Überwälzung, weshalb hier nicht auf die Rechnung des Leistungserbringers abzustellen

73 VOGEL, Dienstleistungsverkehr, S. 348.

74 Art. 38 Abs. 1 Bst. b und c MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1387.

75 Wegleitung, Rz. 741; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch, Rz. 1387.

76 Wegleitung, Rz. 741.

77 SPINLER, Einfuhren, S. 586 f.

78 Art. 10 Bst. a MWSTG.

ist.⁷⁹ Massgebend ist einzig die Abrechnung der MWSt gegenüber der ESTV.⁸⁰ Folgerichtig bestimmt Art. 38 Abs. 1 Bst. b MWSTG, dass für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs lediglich die Deklaration der Steuer nachgewiesen werden muss.

Die sehr umstrittene Verwaltungspraxis⁸¹ verlangte jedoch nebst der Deklaration, dass grundsätzlich eine den Anforderungen von Art. 37 Abs. 1 MWSTG genügende Rechnung vorliegen müsse, ansonsten der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden könne.⁸² Hinter dieser Praxis steckte die Idee, dass der Leistungsempfänger beweisen und die ESTV überprüfen kann, ob die Art des Dienstleistungsbezugs in Verbindung mit einem steuerbaren Umsatz des Leistungsempfängers steht oder nicht. Bei einem Dienstleistungsbezug, der in Verbindung mit einem steuerausgenommenen Umsatz steht, ist der Vorsteuerabzug verwehrt. Nach der neuesten Verwaltungspraxis kann der Vorsteuerabzug trotz mangelhafter Bezeichnung der Dienstleistung geltend gemacht werden, sofern sich die steuerbare Verwendung des getätigten Aufwands bzw. der Investition nachweisen lässt.⁸³ Unklar bleibt aber das Vorgehen, wenn keine Rechnung im eigentlichen Sinne vorliegt, was bei konzerninternen Verhältnissen weit verbreitet ist. Der Vorsteuerabzug sollte auch in diesen Fällen im Rahmen der steuerbaren Verwendung gewährt werden.⁸⁴

IV. Anforderungen an die Belege im Meldeverfahren

Im Meldeverfahren ersetzt die Meldung an die Steuerbehörde die Steuerentrichtung. Da der Übertragende keine MWSt an die ESTV entrichtet, darf er auch keinen entsprechenden Beleg nach Art. 37 MWSTG ausstellen und beim Kaufpreis keinen Hinweis auf die MWSt anbringen.⁸⁵ Umgekehrt steht dem Leistungsempfänger auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, da die Übertragung der Leistungen ohne Hinzurechnung von MWSt erfolgte.⁸⁶ Weil es sowohl an einem Ausweis als

79 BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 38 MWSTG, Teil A, Rz. 30.

80 BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 38 MWSTG, Teil A, Rz. 30.

81 Vgl. Kritik ROBINSON, Reform, S. 974.

82 Siehe Hinweis auf die bisherige Praxis in der Praxismitteilung v. 27.10.2006, I. Teil, Ziff. 2.2; Wegleitung, Rz. 29.

83 ROBINSON, Reform, S. 974.

84 ROBINSON, Reform, S. 974.

85 Art. 37 Abs. 4 i.V.m. Art. 35 MWSTG; Merkblatt Nr. 11, Ziff. 3.2.1.

86 ROBINSON/LEBER, Umstrukturierungen, S. 31.

auch an einer Zahlung von MWSt fehlt, stellt sich bezüglich der Übertragung die Frage nach einem Vorsteuerabzug nicht.

Findet indes mit oder nach der Übertragung eine Nutzungsänderung statt, indem der Übernehmende das übertragene Vermögen in grösserem Umfang für steuerbare Zwecke nutzt, als dies der Übertragende tat, kann gemäss Praxis ein Einlageentsteuerungsgrund gegeben sein. Siehe hierzu Abschnitt § 6 VIII.

Der Übernehmende hat aber gemäss der Praxis der ESTV "eindeutig" zu belegen, in welchem Umfang der frühere Eigentümer bereits einen Vorsteuerabzug hatte geltend machen können und inwieweit beim Übernehmer eine Nutzungsänderung vorliegt.⁸⁷ Der Übernehmende hat den Nachweis anhand von leicht überprüfbaren und nachvollziehbaren Unterlagen zu erbringen.⁸⁸ Im Vordergrund stehen somit nicht nur Vorsteuerbelege, sondern v.a. auch Aufzeichnungen über einen Kürzungsschlüssel, Vorsteuerjournale, steuerliche Veranlagungen, Mehrwertsteuerabrechnungen, Anlagebuchhaltung, Anlagekartei, Kontiauszüge und dergleichen.⁸⁹ Nebst den Originalbelegen akzeptiert die ESTV auch Kopien.

Vor diesem Hintergrund ist es für den Übernehmenden äusserst wichtig, dass er über die entsprechenden Unterlagen des Übertragenden verfügen kann. Dies ist in der Praxis durch entsprechende Vertragsklauseln zu regeln, indem sich bspw. der Übertragende verpflichtet, dem Übernehmer Zugang zu den relevanten Dokumenten zu verschaffen.

Ist es dem Übernehmenden nicht möglich, die vormalige Nutzung nachzuweisen, können die Nachteile für ihn sehr schwer wiegen: Einerseits verliert er die Möglichkeit einer etwaigen Einlageentsteuerung. Andererseits wird der Übernehmende gemäss Praxis der ESTV so gestellt, als hätte er das Vermögen mit Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug übernommen.⁹⁰ Das hat zur Konsequenz, dass jede künftige nichtsteuerbare Verwendung der Eingangsleistung zu einer Eigenver-

87 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 9.1.

88 METZGER, Fusionsgesetz, S. 234.

89 METZGER, Fusionsgesetz, S. 234.

90 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 9.1.

brauchsbesteuerung führt, also auch dann, wenn der Übertragende die Eingangsleistung im selben Umfang steuerlich nutzte.

V. Ersetzung, Ergänzung und Berichtigung von Belegen

1. Vorbemerkung

Auch wenn die Praxis der ESTV hinsichtlich der äusseren Form der Rechnungen zwischenzeitlich stark gelockert wurde, sind formell einwandfreie Rechnungen grundsätzlich nach wie vor Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Lassen sich nämlich nebst einer formell fehlerhaften Rechnung keine weiteren Unterlagen herbeischaffen, die aufzeigen könnten, dass ein Vorsteuerabzugsrecht zu Recht entstanden ist, besteht die Gefahr eines Verlusts des Vorsteuerabzugs.

Es drängt sich in einem solchen Fall die Frage auf, ob eine fehlerhafte Rechnung nachträglich ersetzt, ergänzt oder berichtigt werden kann. Das MWSTG enthält keine Vorschriften, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Rechnung, die ein Steuerpflichtiger ausgestellt hat, ersetzt, ergänzt oder berichtigt werden darf.⁹¹ Allerdings werden diese Massnahmen vom MWSTG auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen.⁹² Es ist deshalb zu prüfen, ob eine Rechnung ersetzt, berichtigt oder ergänzt werden darf, und wer hierzu berechtigt ist.

2. Verwaltungspraxis

Gemäss der Wegleitung sind Rechnungen bei Erhalt auf die formelle Vollständigkeit zu überprüfen.⁹³ Ungenügende Belege können vor der Bezahlung durch den Leistungserbringer richtiggestellt werden.⁹⁴ Die ESTV lässt demnach die Ersetzung, die Ergänzung oder die Berichtigung von Belegen vor deren Bezahlung zu. Allerdings darf nur der Aussteller die Rechnung ersetzen, ergänzen oder berichti-

91 Die 6. MWSt-RL enthält ebenso wenig eine Bestimmung über die Berichtigung von fehlerhaften Rechnungen.

92 BGE v. 31.3.2003, 2A.406/2002, E. 4.3.1.

93 Wegleitung, Rz. 807.

94 Wegleitung, Rz. 807.

gen.⁹⁵ Würde die Rechnung durch den Leistungsempfänger geändert werden, läge allenfalls eine strafbare Urkundenfälschung vor.

Wurde hingegen die Rechnung bereits beglichen, ist deren Neuerstellung, Ergänzung oder Berichtigung gemäss der alten Praxis der ESTV grundsätzlich unzulässig, da es sich um einen abgeschlossenen Geschäftsfall handelt.⁹⁶ Diese streng formalistische Verwaltungspraxis wurde in der Literatur⁹⁷ kritisiert und in der Folge durch die ESTV kontinuierlich gelockert. Die ESTV praktiziert heute ein nachträgliches Korrekturverfahren der Vorsteuer mittels Formular 1550 ("Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs bei formell ungenügender Rechnung oder Gutschrift").⁹⁸ Mit dessen Hilfe können unvollständige Rechnungen auch nach der Bezahlung ergänzt werden. Diese von der Rechtsprechung gestützte Verwaltungspraxis kommt indes von vornherein nur zur Anwendung, wenn eine oder mehrere der folgenden Angaben fehlen: (i) MWSt-Nr. des Leistungserbringers, (ii) Datum oder Zeitraum der Leistung, (iii) Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung, (iv) Steuersatz (bei offenem Ausweis der Steuer wie auch bei Einschluss der Steuer).⁹⁹

Indes besteht nach der Verwaltungspraxis keine Verbesserungsmöglichkeit, wenn die Anforderungen bezüglich Namen/Firma und Adresse nicht eingehalten wurden,¹⁰⁰ seien doch diese Angaben gemäss der Verwaltungspraxis und der Judikatur, – um die Gefahr entsprechender Missbräuche auszuschliessen – unverzichtbar und einer Nachbesserung nicht zugänglich.¹⁰¹ Jedoch muss dies gemäss der am 27. Oktober 2006 publizierten Verwaltungspraxis noch nicht heissen, dass der Vorsteuerabzug in jedem Fall zu verwehren sei.¹⁰² Sofern sich die steuerpflichtige

95 BECKMANN, Formalismus, S. 431; Vorbemerkungen der ESTV zum Formular 1550.

96 Wegleitung, Rz. 807; HATZINGER, Formerfordernisse, S. 654; HONAUER, Risikofaktor, S. 544.

97 Statt vieler: GRETER/SCHÄR, Strafen ohne Gesetz, S. 199 ff.

98 Das Formular 1550 beinhaltet eine Bestätigung des Leistungserbringers, dass er die Rechnungen ordnungsgemäss versteuert hat. Entsprechend bedarf es einer rechtsverbindlichen Unterschrift des Leistungserbringers. Problematisch kann sich diese Praxis für den Steuerpflichtigen erweisen, wenn der Leistungserbringer vor Aufdeckung des Mangels in Konkurs gefallen ist und deswegen eine Korrekturmöglichkeit faktisch nicht mehr besteht.

99 Vorbemerkungen der ESTV zum Formular 1550; Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 70, S. 1293.

100 Vorbemerkungen der ESTV zum Formular 1550; Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 2006, S. 1296.

101 Entscheid SRK v. 14.3.2006, in: VPB 70, S. 1293.

102 Praxismitteilung v. 15.10.2006, II. Teil.

Person anhand den in der Rechnung vorhandenen Angaben – trotz des betreffenden Mangels – als Leistungserbringerin bzw. Leistungsempfängerin identifizieren lasse und dem Bund daraus kein Steuerausfall entstehe, könne der Vorsteuerabzug dennoch geltend gemacht werden.¹⁰³

Ebenso besteht keine Verbesserungsmöglichkeit mittels Formular 1550, wenn in der Rechnung der Steuersatz zu hoch angegeben wurde oder die Erhebung der MWSt auf nicht steuerbaren Umsätzen erfolgte.¹⁰⁴ Diese falschen Angaben gelten nach der Verwaltungspraxis nicht als Formfehler,¹⁰⁵ was jedoch nicht näher begründet wird.

103 Praxismitteilung v. 15.10.2006, II. Teil.

104 Vorbemerkungen der ESTV zum Formular 1550; Praxismitteilung v. 15.12.2006, II. Teil.

105 Praxismitteilung v. 15.10.2006, die aber nicht begründet, weshalb solche Mängel nicht als Formfehler zu behandeln sind.

§ 8 Berechnung der Entsteuerung

I. Mechanismus der Entsteuerung

Die Einlageentsteuerung zielt darauf ab, den Steuerpflichtigen von der ihm in Rechnung gestellten MWSt zu entlasten. Vor diesem Hintergrund wäre es grundsätzlich vorstellbar, dass die Einlageentsteuerung – wie die Besteuerung – ebenfalls an einen Umsatz anknüpfen würde. Eine solche Möglichkeit würde voraussetzen, dass eine Nutzungsänderung vom ausserunternehmerischen oder unecht steuerbefreiten Bereich in den steuerpflichtigen Bereich als "fiktiver" Umsatz behandelt würde. Der Steuerpflichtige würde also so gehalten, als würde er im Zeitpunkt der Nutzungsänderung eine Leistung beziehen, auf der er Vorsteuern in Abzug bringen könnte. Bemessungsgrundlage wäre der Wert dieser Leistung im Zeitpunkt der Nutzungsänderung.

Um den Betrag der Einlageentsteuerung zu ermitteln, wäre der Wert der Leistung im Zeitpunkt des fiktiven Umsatz mit dem jeweils aktuellen Steuersatz zu multiplizieren. Dieser Berechnungsmechanismus hätte zur Folge, dass der Steuerpflichtige bei steigenden Steuersätzen von einem höheren Vorsteuerabzug profitieren würde. Bei sinkenden Steuersätzen wäre der Vorsteuerabzug geringer.

Wird die Bestimmung von Art. 42 Abs. 3 letzter Satz MWSTG isoliert gelesen, sieht der Gesetzgeber diese Lösung für Dienstleistungen vor, die vor Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug genutzt wurden. Diese isolierte Betrachtung ist aber aus gesetzessystematischer Sicht nicht zulässig. Art. 42 Abs. 2 MWSTG hält explizit fest, dass die früher bezahlte Steuer als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Demnach stellt die Einlageentsteuerung nicht auf einen fiktiven Umsatz, sondern auf die früher bezahlte MWSt ab, die beim Empfang oder bei Einfuhr der Leistung wegen fehlender Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden konnte.¹

Da die Entsteuerung direkt auf die bezahlte MWSt abstellt, spielen spätere Veränderungen bei den Mehrwertsteuersätzen keine Rolle. Damit ist die Einlageentsteuerung konsequenter als Korrekturmechanismus ausgestaltet als die Eigen-

¹ Art. 42 Abs. 1 MWSTG.

verbrauchsbesteuerung, bei der im Besteuerungszeitpunkt stets der aktuellste Steuersatz zur Anwendung kommt.

II. Berechnungsschritte der Einlageentsteuerung

1. Vorbemerkungen

In diesem Abschnitt geht es darum aufzuzeigen, wie die Vorsteuern im Rahmen der Einlageentsteuerung ermittelt und berechnet werden. Auf die umfangreiche Problematik der Vorsteuerkürzungen aufgrund von Subventionen, Zuwendungen, Prämien, Beihilfen, Ausgleichsbeiträgen, Sanierungsleistungen, Kompensationen, Zuzahlungen usw. wird hier nicht eingegangen. Sie würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit bei weitem sprengen.

2. Schritt 1: Ermittlung der Aktiven

a) Bei neu in die subjektive Steuerpflicht tretenden Unternehmen

Bemessungsgrundlage der Einlageentsteuerung ist die dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger in Rechnung gestellte MWSt, die bisher nicht abgezogen werden konnte. Da der neu in die Steuerpflicht tretende Unternehmer aufgrund seiner bisher fehlenden subjektiven Steuerpflicht keine MWSt als Vorsteuer in Abzug bringen durfte, kann er mit dem Eintritt in die Steuerpflicht grundsätzlich die gesamten MWSt als Vorsteuer abziehen, sofern seine Eingangsleistungen in irgendeiner Weise noch vorhanden sind; sei es in verarbeiteter oder unverarbeiteter Form.² Folglich kann bspw. ein Autohändler, der einen Pkw durch einen steuerpflichtigen Dritten restaurieren liess, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, sofern der Wagen vor Eintritt in die subjektive Steuerpflicht bereits weiterverkauft wurde. Ist indes der Pkw nach Eintritt der subjektiven Steuerpflicht noch zu verkaufen, ist die in Rechnung gestellte MWSt als Vorsteuer abziehbar.

2 Vgl. zur Problematik von untergegangenen Leistungen in Abschnitt § 6 VI 4. Nach der Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit können auch Eingangsleistungen, die vor Eintritt untergegangen sind, entsteuert werden.

b) Bei Nutzungsänderung

Unter Nutzungsänderung wird in der Praxis das Wechselspiel zwischen Eigenverbrauchsbesteuerung und Einlageentsteuerung verstanden.³ Vorausgesetzt wird mithin, dass der Unternehmer bereits steuerpflichtig ist und dass die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen noch nicht verbraucht sind. Ferner wird verlangt, dass sie künftig nicht mehr für einen unecht steuerbefreiten oder ausserunternehmerischen Zweck, sondern für einen steuerpflichtigen genutzt werden. Der Steuerpflichtige muss demnach vorerst prüfen, welche Aktiven er noch besitzt, um zu ermitteln, ob eine Einlageentsteuerung überhaupt möglich ist.

3. Schritt 2: Zuordnung von Eingangsleistungen Dritter und von deren Rechnungen zu den Aktiven

a) Vorbemerkung

In einem zweiten Schritt hat der Steuerpflichtige die Rechnungen für die bezogenen Leistungen zu summieren. Eingangsrechnungen sind selbst dann für die Einlageentsteuerung unerlässlich, wenn die Eingangsleistung schon einer Eigenverbrauchsbesteuerung unterlag.⁴ Rechnungen von Eingangsleistungen, die sich jedoch keinen vorhandenen Aktiven zuordnen lassen, weil diese bspw. bereits verbraucht wurden, sind nicht vorsteuerabzugsberechtigt.⁵ Entsteuert werden können nur Eingangsleistungen mit entsprechenden Rechnungen, die den noch vorhandenen Aktiven zuordenbar sind.

3 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 1; SCHUMACHER, Bewertung, S. 1010.

4 Bemessungsgrundlage der Einlageentsteuerung aufgrund von Nutzungsänderungen ist – wie beim Eintritt in die subjektive Steuerpflicht – die dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellte MWSt. Dies gilt selbst dann, wenn ein Wirtschaftsgut der Eigenverbrauchsbesteuerung unterlag. Zur Illustration folgendes Beispiel:

Der steuerpflichtige Kaufmann kaufte im Jahre 2001 einen Geschäftswagen für CHF 107'600 (inkl. 7.6% MWSt) und machte den vollen Vorsteuerabzug von CHF 7'600 geltend. Im Jahre 2003 nahm er diesen aus dem Unternehmen, weil er ihn privat nutzte. Er schuldete Eigenverbrauchssteuer auf dem Zeitwert von CHF 4'560 ([100'000 ./ Abschreibungen von 20 % pro abgelaufenes Jahr] * Steuersatz von 7.6 %). Im Jahre 2004 bringt der Kaufmann den Geschäftswagen wieder ins Unternehmen ein. Er kann die Einlageentsteuerung geltend machen. Ursprüngliche bezahlte Vorsteuer 7'600 ./ Abschreibungen von 20 % für jedes abgelaufene Jahr, d.h. 3 Jahre = CHF 3'040. Somit trägt der Kaufmann CHF 1'520 Nettosteuern, weil er den Wagen für ein Jahr privat nutzte (1/5 der MWSt).

Die Einlageentsteuerung stellt mithin nicht auf die bezahlte Eigenverbrauchssteuer, sondern auf die dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellte MWSt ab.

5 Vgl. DIETHELM, Nutzungsänderungen, S. 344.

Gelegentlich ist es schwierig festzustellen, ob eine Eingangsleistung, die nicht mehr für sich selbst besteht, sondern ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren hat,⁶ in den Aktiven des Steuerpflichtigen noch zum Ausdruck kommt, d.h. diesen zuordenbar ist.

b) Zuordnung von Eingangsleistungen Dritter zu beweglichen Gegenständen

Nach der Verwaltungspraxis kommen solche Eingangsleistungen⁷ in den beweglichen Aktiven der Unternehmung, die wertvermehrenden Charakter haben und demzufolge aktivierbar sind, zum Ausdruck.⁸ Nicht dazu zählen die werterhaltenden Aufwendungen wie Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten sowie Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge, und zwar selbst dann nicht, wenn die getätigten Aufwendungen den Wert des Gegenstandes kurzfristig erhöhen.⁹ Auf letzteren Aufwendungen ist daher gemäss der Verwaltungspraxis keine Einlageentsteuerung mehr möglich. Die Eingangsleistung gilt als verbraucht.

Die gemäss der Verwaltungspraxis vorgenommene Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Eingangsleistungen ist m.E. sachgerecht. Eingangsleistungen, die lediglich werterhaltenden Charakter haben, gelten beim Bezug – also zu jenem Zeitpunkt in dem noch keine subjektive bzw. objektive Steuerpflicht bestand – i.d.R. als verbraucht.¹⁰ Es würde gegen das Wesen der MWSt verstossen, wenn der selbständige Unternehmer die besteuerten Reparaturkosten auf seinem privat genutzten Pkw nach Einlage ins Unternehmen entsteuern könnte. Damit würde die private Nutzung ungenügend besteuert und das Verbrauchssteuerprinzip verletzt. Hat indes der Unternehmer den Wagen stets für unternehmerische und potenziell steuerpflichtige Zwecke genutzt, wird er jedoch erst in der Folge steuerpflichtig, ist die nachträgliche Verwehrung des Vorsteuerabzugs auf werterhaltenden Aufwendungen problematisch, denn damit wird die unternehmerische Leistungserstellung definitiv mit Vorsteuern belastet. Dies widerspricht grundsätzlich dem Ziel der MWSt, lediglich den privaten Endverbrauch zu belasten. Diese Systemwidrigkeit ist jedoch nicht in der Einlageentsteuerung begründet, sondern im Umstand, dass der Gesetzgeber den Vorsteuerabzug an

6 Die Eigenart kann bspw. durch Bearbeitung oder Verarbeitung verloren gegangen sein.

7 Dazu gehören sowohl Gegenstände als auch Dienstleistungen.

8 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.2; DIETHELM, Nutzungsänderungen, S. 344.

9 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.2 und 6.2.3.

10 Vgl. EuGH Urteil v. 17.5.2001, Rs. C-322/99 und C-323/99, FISCHER, Rn. 66.

verschiedenen Stellen ausdrücklich ausschliesst: so beim Unternehmer, der die Umsatzschwellen nicht erreicht, und bei allen unecht steuerbefreiten Umsätzen.

Die Einlageentsteuerung auf verbrauchten Eingangsleistungen zu verwehren, ist auch aus einem anderen Grund gerechtfertigt: Könnte der Steuerpflichtige die bereits verbrauchten Dienstleistungen und Gegenstände nachträglich entsteuern, käme dies einer echten Steuerbefreiung gleich: Auf den Eingangsleistungen wäre der Vorsteuerabzug möglich, und die Umsätze wären steuerfrei. Folge davon wäre wiederum ein Verstoß gegen das Prinzip der Allgemeinheit, nach dem sämtliche von Steuerpflichtigen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen, die zu einem Endverbrauch im Inland führen, zu besteuern sind.¹¹

c) Eingangsleistungen Dritter für unbewegliche Gegenstände

Gemäss Verwaltungspraxis sind bei unbeweglichen Gegenständen solche Eingangsleistungen noch im Unternehmen vorhanden und damit entsteuerbar, die in der Buchhaltung aktiviert wurden. Die Aktivierung ist indes nicht zwingend; auch die der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen sind entsteuerbar, sofern sie wertvermehrenden oder werterhaltenden Charakter haben.¹² Bei den der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen handelt es sich gemäss der Verwaltungspraxis um die auf dem Konto Liegenschaftsunterhalt verbuchten Aufwendungen. Nicht darunter fallen jedoch Ausgaben für Betriebsstoffe (z.B. Heizöl, Gas, Wasser, Strom), Hauswartstätigkeit, Verwaltungskosten und der Wert des Bodens.¹³

Diese Verwaltungspraxis ist m.E. aus den bereits oben in Abschnitt § 8 II 2 b) genannten Gründen sachgerecht.

d) Eingangsleistungen Dritter für Dienstleistungen

aa) Verwaltungspraxis

Von Dritten bezogene Dienstleistungen können nur entsteuert werden, wenn sie beim Eintritt der Voraussetzungen der Einlageentsteuerung noch als nicht ver-

11 RIEDO, Wesen, S. 29.

12 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.2.

13 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.2.

braucht gelten.¹⁴ In der Regel gelten nach der Verwaltungspraxis folgende Dienstleistungsbezüge als sofort verbraucht: Beratungsleistungen (Anwalt, Steuerberater), Buchführungsleistungen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personalbeschaffung, Management-Dienstleistungen und Werbeleistungen.¹⁵

Unter Dienstleistungen mit mehrjähriger Nutzungsdauer fallen gemäss Verwaltungspraxis insbesondere Lizenz- oder Patentrechte sowie der bei einer Übernahme eines Unternehmens bezahlte Goodwill.¹⁶

Die Verwaltungspraxis verlangt sodann, dass Dienstleistungen lediglich dann entsteuert werden können, wenn sie aktiviert wurden und im Zeitpunkt der Entsteuerung noch aktiviert sind.¹⁷ Bei nicht aktivierten oder nicht aktivierbaren Dienstleistungen verweigert die Steuerverwaltung die Einlageentsteuerung, denn sie gelten im Bezugsjahr als verbraucht. Die ESTV begründet ihre Praxis durch einen Verweis auf den Bericht WAK-N.¹⁸ Wird dennoch auf den bezogenen, nicht aktivierten Dienstleistungen eine Einlageentsteuerung vorgenommen, droht dem Steuerpflichtigen ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung.¹⁹ Diese Praxis wurde insoweit gelockert, als die ESTV nunmehr eine Aktivierung als Pro memoria-Posten für genügend betrachtet.²⁰

bb) Würdigung

Die Einschränkung der Einlageentsteuerung auf Dienstleistungen, die noch im Zeitpunkt der Entsteuerungsmöglichkeit bilanziell aktiviert sind, entbehrt jeglicher rechtlichen Grundlage.²¹ Das Gesetz verlangt lediglich, dass der vorsteuerbelastete Dienstleistungsbezug für den Steuerpflichtigen den Wert des noch nicht genutzten Teils haben muss.

Wie die Dienstleistung verbucht wurde – ob als Aktivum oder als Aufwand, ob buchhalterisch korrekt oder nicht – darf keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug

14 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

15 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

16 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

17 STEIGER, Meldeverfahren, S. 537; HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 685 f.

18 STEIGER, Meldeverfahren, S. 537.

19 Vgl. Fallbeschreibung von HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 685 f.

20 BÜHLER/LOOSLI/LÜTHI, Mehrwertsteuer, S. 277.

21 Vgl. HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 687.

haben. Die sonst so heftig verteidigte Unabhängigkeit des Mehrwertsteuerrechts vom Gewinnsteuerrecht und dem damit eng verbundenen Bilanzsteuerrecht erfährt hier einen empfindlichen Einbruch. Das Recht des Vorsteuerabzugs stellt auf Rechnungen ab, und nicht auf deren Verbuchung. Sodann ist diese Praxis abzulehnen, weil sie einseitig auf die Besteuerung abzielt, denn im Unterschied zur Einlageentsteuerung greift die Eigenverbrauchsbesteuerung unabhängig von der Bilanzierung.

Da Dienstleistungen grundsätzlich wie Gegenstände zu besteuern sind, muss nach der Auffassung des Autors der vorliegenden Arbeit die Frage, ob eine Dienstleistung noch entsteuerbar sei, nach den gleichen Kriterien gelöst werden wie bei Gegenständen. Folglich ist in einem ersten Schritt abzuklären, welche Vermögenswerte der Steuerpflichtige besitzt. In einem zweiten Schritt ist abzuklären, ob die bezogene Dienstleistung in diesen Vermögenswerten wertmässig zum Ausdruck kommt.

Wird dieses Prüfungsschema konsequent angewendet, ist bspw. eine Einlageentsteuerung auf Lektorats- oder Übersetzungsarbeiten zuzulassen, sofern der Verlag die Bücher noch am Lager hat. Das muss auch bei Werbeleistungen gelten: Wird für ein Produkt geworben, dann kommen die Kosten für diese Leistung im Produkt selbst zum Ausdruck. Folglich müssen auch Werbeleistungen entsteuerbar sein, sofern der Steuerpflichtige noch einen Lagerbestand an diesen Büchern hat.

Es dürfte aber in der Praxis schwierig zu bestimmen sein, in welchem Umfang z.B. eine bezogene Werbeleistung noch wertmässig im Produkt zum Ausdruck kommt, insbesondere wenn mehrere Produkte vom Werbeeffect profitieren und teils schon vor Eintritt der Voraussetzungen der Einlageentsteuerung veräussert wurden. Solche praktischen Schwierigkeiten dürfen aber nicht zu einer Verweigerung des Einlageentsteuerungsrechts führen. Vielmehr müsste dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, darzulegen, in welchem Umfang eine bezogene Dienstleistung noch nicht als verbraucht gilt.

4. Schritt 3: Aussonderung der steuerunbelasteten Eingangsleistungen

Nachdem die Eingangsleistungen und deren Rechnungen den im Unternehmen vorhandenen Vermögenswerten zugeordnet wurden, sind diejenigen Eingangslei-

stungen auszusondern, die ohne MWSt bezogen wurden. Sie belasten den Unternehmer nicht und können folglich auch nicht entsteuert werden.

5. Schritt 4: Ermittlung der Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts

a) Zweck der Reduktion

Der nachträgliche Vorsteuerabzug gemäss Art. 42 MWSTG unterscheidet sich insofern vom Vorsteuerabzugsrecht gemäss Art. 38 MWSTG, als der Vorsteuerabzug bei der Einlageentsteuerung zu reduzieren ist, wenn die Eingangsleistung bereits in Gebrauch genommen wurde. Folglich ist die Einlageentsteuerung für den Steuerpflichtigen weniger interessant als das sofortige Vorsteuerabzugsrecht. Deshalb wird sich ein Unternehmer i.d.R. bemühen, möglichst frühzeitig subjektiv steuerpflichtig zu werden.

Mit der betragsmässigen Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts wird sichergestellt, dass ausserunternehmerisch oder für steuerausgenommene Umsätze genutzte Leistungen nachträglich nicht vollumfänglich entsteuert werden. Der Leistungsbezug für ausserunternehmerische Zwecke oder für unecht steuerbefreite Umsätze soll mit MWSt belastet werden.

Wurde hingegen die Eingangsleistung (noch) nicht genutzt, besteht kein Anlass, den Vorsteuerabzug einzuschränken und damit die "Nichtnutzung" endgültig zu belasten. Entsprechend ist der Vorsteuerabzug vollumfänglich zugelassen, selbst wenn im Zeitpunkt der Entsteuerung die Eingangsleistung keinen Wert für das Unternehmen mehr hat. Demnach ist eine Wertverminderung der Eingangsleistung ohne Belang für das Vorsteuerabzugsrecht. Folglich ist der in diesem Zusammenhang im Schrifttum oft verwendete Begriff "Abschreibung" der Vorsteuern verfehlt. Vielmehr handelt es sich um eine Reduktion der Vorsteuern wegen nicht steuerpflichtiger Nutzung.

Allerdings ist die Reduktion des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts systemwidrig, falls die Leistung stets für unternehmerische und potenziell steuerpflichtige Zwecke eingesetzt wurde, es aber an der subjektiven Steuerpflicht mangelte. Denn in diesem Fall wird der Unternehmer zumindest teilweise definitiv mit Vorsteuern belastet. Diese Systemwidrigkeit liesse sich beheben, indem die subjektive Steuer-

pflicht nicht vom Erreichen bestimmter Umsatzschwellen abhängig gemacht würde.²² Der Gesetzgeber löst dieses Problem durch die Möglichkeit, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen.²³ Eine andere Lösungsmöglichkeit bestünde darin, dass potenziell Steuerpflichtige ihre Eingangsleistungen beim Eintritt in die Steuerpflicht in zwei Kategorien einzuteilen hätten: einerseits in Leistungen, die für ausserunternehmerische Zwecke und andererseits in solche, die für unternehmerische Zwecke verwendet wurden. Diese Vorgehensweise wäre aber mit fast unüberwindbaren praktischen, v.a. beweisrechtlichen Problemen verbunden.

b) Bewegliche und unbewegliche Gegenstände

aa) Abgrenzung zwischen neuen und in Gebrauch genommenen Gegenständen

Bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen vermindert sich gemäss Art. 42 Abs. 3 MWSTG die Vorsteuer für jedes abgelaufene Jahr linear um 20 %, bei unbeweglichen Gegenständen linear um 5 %.²⁴

Gemäss Verwaltungspraxis ist ein Gegenstand neu, wenn er im Betrieb des betreffenden Steuerpflichtigen nachweislich nicht für einen steuerbaren oder der Steuer nicht unterliegenden Geschäftszweck verwendet wurde. Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist demnach nicht von Bedeutung.²⁵ Als in Gebrauch genommen und damit nicht neu gilt gemäss der Praxis der ESTV ein Gegenstand, wenn er im Betrieb des betreffenden Steuerpflichtigen nachweislich für einen steuerbaren oder der Steuer nicht unterliegenden Geschäftszweck verwendet wurde.²⁶

Ungeklärt ist in der Verwaltungspraxis, wer den Beweis der Nichtnutzung zu erbringen hat und zu wessen Lasten das Non-liquet geht. Nach dem Grundsatz,

22 Vgl. zur Problematik Abschnitt § 6 III 1. c).

23 Vgl. Art. 27 MWSTG.

24 Gemäss Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 6.1, gelten als bewegliche Gegenstände: Fahrzeuge, Apparate, Büromaschinen, Büromobiliar, Produktionsmaschinen, Gerüstmaterial, Transportmittel, Fahrnisbauten wie Baracken, nicht auf Dauer in Gebäuden eingebaute Vorrichtungen, wie z.B. Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen. Vor dem Hintergrund dieser Beispiele dürfte sich der Begriff der beweglichen Gegenstände mit dem Begriff der Fahrnis gemäss ZGB decken.

25 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 6.3, Fn. 1.

26 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 6.3, Fn. 2.

dass negative Tatsachen nicht zu beweisen sind, hat nach der Ansicht des Autors der vorliegenden Arbeit die Steuerbehörde den Nachweis zu erbringen. Sie hat zu beweisen, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistungen nicht nutzte. Gelingt ihr dies nicht, hat der Steuerpflichtige keine Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts hinzunehmen.

bb) Lineare Reduktion

Die lineare Reduktion der Vorsteuern um 5 % bzw. 20 % nimmt keine Rücksicht darauf, in welcher Intensität der Gegenstand für ausserunternehmerische bzw. steuerausgenommene Zwecke eingesetzt wurde. Entsprechend könnte ein Gegenstand, z.B. ein Fahrzeug, fast gänzlich für nicht steuerpflichtige Zwecke verbraucht werden, und dennoch wäre ein Vorsteuerabzug möglich, sofern die 5-jährige Frist noch nicht abgelaufen ist. Umgekehrt hat der Steuerpflichtige eine Reduktion des Vorsteuerabzugs im Umfang von 20 % pro Jahr zu gewärtigen, selbst wenn der Gegenstand nur geringfügig für nicht steuerpflichtige Zwecke verwendet wurde.

Die Problematik der linearen Reduktion tritt bei Immobiliengeschäften aufgrund der hohen Beträge deutlich zu Tage: Kauft ein Selbständigerwerbender ein Gebäude für sich privat und führt er es in einer späteren Phase seinem Unternehmen zu, wird er jährlich mit 5 % des Kaufpreises belastet, obwohl in der Regel damit zu rechnen ist, dass Gebäude eine längere Lebensdauer haben. Folglich wird die private Nutzung eher zu hoch besteuert.

Dies gilt auch auf der Seite des Steuerpflichtigen: Hat dieser das Gebäude stets unternehmerisch genutzt, wird er für jedes abgelaufene Jahr, in dem kein Vorsteuerabzugsrecht besteht, mit 5 % des Anschaffungspreises belastet. Diese Belastung ist im Vergleich zur Langlebigkeit von Immobilien in unseren Breitengraden eher zu hoch.

Die pro-rata-temporis-Regelung belastet somit den Unternehmer unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer der Eingangsleistung und der Nutzungsintensität. Sie führt bei Immobilien zu einer i.d.R. zu grossen Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts. Der Steuerpflichtige wird folglich zum Träger der MWSt, weshalb die pro-rata-temporis Regelung grundsätzlich systemwidrig ist.²⁷ Für die pauschale

27 Vgl. STADIE, Vorsteuerabzug, S. 23.

Kürzung der Vorsteuerabzugsberechtigung sprechen jedoch Praktikabilitäts Erwägungen.²⁸ Zudem ist sie insofern sachlich gerechtfertigt, als auch die Eigenverbrauchssteuer auf unbeweglichen Gegenständen jährlich um 5 % und auf beweglichen Gegenständen jährlich um 20 % reduziert wird, sofern die Gegenstände für nicht steuerpflichtige Zwecke genutzt werden.²⁹

Die lineare Kürzung erfolgt pro abgelaufenes Jahr. Die Verwaltungspraxis versteht darunter das Kalender- und nicht das Geschäftsjahr.³⁰ Folglich wird ein neu gegründetes Unternehmen, welches den Maschinenpark am 1. November 2006 in Betrieb nimmt und erst per 1. Januar 2007 steuerpflichtig wird (Datum der ersten Verkäufe der produzierten Produkte), eine Reduktion der Vorsteuern von 20 % hinnehmen müssen.³¹ Diese Reduktion wäre vermeidbar, wenn das Unternehmen mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit für die Steuerpflicht nach Art. 27 MWSTG optieren würde.

c) Dienstleistungen

Gemäss Art. 42 Abs. 3 letzter Satz MWSTG berechnet sich die abziehbare Vorsteuer bei Dienstleistungen, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug teilweise genutzt wurden, vom Wert des noch nicht genutzten Teils.

Diese Regelung weist in der Praxis drei grosse Problembereiche auf.³² Erstens qualifiziert die ESTV die gängigsten von den Steuerpflichtigen nachgefragten Dienstleistungen beim Bezug als bereits konsumiert.³³ Dazu gehören Beratungsleistungen (Anwalt, Steuerberater usw.), Buchführungsleistungen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personalbeschaffung, Management-Dienstleistungen und Werbeleistungen. Damit bleibt Steuerpflichtigen, die beim Bezug der Dienstleistung noch nicht im MWSt-Register eingetragen waren, die Einlageentsteuerung verwehrt. Diese Regelung ist besonders stossend, weil der Bezug insbesondere

28 Bericht WAK-N, in: BBl 1996 V 779.

29 Art. 34 Abs. 1 und 2 MWSTG.

30 Spezialbroschüre Nr. 5, S. 41.

31 ROCHAT PAUCHARD, *Création*, S. 924.

32 ROCHAT PAUCHARD, *Régularisation*, S. 281.

33 ESTV, Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

dieser Dienstleistungen oftmals Voraussetzung ist, damit ein Unternehmen und somit ein Steuersubjekt überhaupt entstehen kann.³⁴

Als zweites Problem ist die Verwaltungspraxis zur maximalen Laufzeit von Dienstleistungen zu nennen.³⁵ Gemäss dieser Praxis sind Dienstleistungen in einem Zeitraum von maximal fünf Jahren vollständig abzuschreiben. Diese Regelung lässt ausser Acht, dass Dienstleistungen wie Patente oder Lizenzen oftmals deutlich längere Laufzeiten als fünf Jahre haben und entsprechend auch buchhalterisch über eine längere Zeit als fünf Jahre abgeschrieben werden.³⁶ Sodann unterstellt diese Verwaltungspraxis, dass immaterielle Werte zwangsläufig durch Zeitablauf an Wert verlieren, was der wirtschaftlichen Realität fremd ist.³⁷ Ein immaterielles Recht wie z.B. eine Marke gewinnt erst durch Zeitablauf – nämlich infolge der Marktdurchsetzung – an Wert.

Ein drittes Problem ist darin zu sehen, dass gemäss Auffassung der ESTV ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Dienstleistungsbezuges abzuschreiben ist.³⁸ Wurde bspw. im November 2001 eine Lizenz mit einer Nutzungsdauer von 7 Jahren erworben, und wird der Erwerber erst ab 1. Januar 2002 ins Register der Steuerpflichtigen eingetragen, kann der volle Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug wird ihm gekürzt, unabhängig davon, ob er die Dienstleistung nutzte oder nicht.³⁹ Diese Verwaltungspraxis steht sowohl mit dem Zweck als auch mit dem Wortlaut von Art. 42 Abs. 3 MWSTG in Widerspruch. Daher ist darauf abzustellen – wie in Abschnitt § 8 II 3. oben bereits ausgeführt –, inwiefern eine bezogene Dienstleistung für das Unternehmen noch von Nutzen ist.

6. Schritt 5: Ermittlung des Umfangs der Nutzungsänderung

Zu unterscheiden sind vollumfängliche und partielle Nutzungsänderungen. Eine vollumfängliche Nutzungsänderung liegt vor, wenn eine bisher nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Eingangsleistung nach der Nutzungsänderung ausschliesslich

34 Vgl. ROCHAT PAUCHARD, Régularisation, S. 282, welche aber lediglich zwei Problemkreise eruiert.

35 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2; ROCHAT PAUCHARD, Régularisation, S. 282.

36 ROCHAT PAUCHARD, Régularisation, S. 282.

37 SCHAFROTH, Einlageentsteuerung, S. 1019.

38 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

39 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.2.

für steuerpflichtige Zwecke verwendet wird.⁴⁰ Von einer partiellen Nutzungsänderung wird gesprochen, wenn sich das Verhältnis der Verwendung jener Eingangsleistungen, welche sowohl für steuerbare (unecht befreite, befreite, steuerpflichtige) Tätigkeiten genutzt werden als auch für Aktivitäten, die der Steuer nicht unterliegen, ändert, oder wenn Eingangsleistungen, welche bisher ausschliesslich für steuerbare (unecht befreite oder befreite oder steuerpflichtige) oder ausschliesslich für der Steuer nicht unterliegende Tätigkeiten verwendet wurden, inskünftig sowohl für steuerbare als auch für der Steuer nicht unterliegende Zwecke verwendet werden.⁴¹

Da schon bei der kleinsten Veränderung der Nutzung eine Eigenverbrauchsbesteuerung oder eine Einlageentsteuerung möglich ist, behilft sich die Verwaltungspraxis mit Toleranzschwellen. So sind bei der annäherungsweise Ermittlung der Nutzungsänderung lediglich solche steuerlich relevant, deren Verwendungszweck sich gegenüber dem Vorjahr um mehr als 10 % (Praxis bis 1. Juli 2005) bzw. mehr als 20 % (Praxis ab 1. Juli 2005) ändert.⁴² Ein Beispiel soll dies illustrieren:

Ein steuerpflichtiges Computerfachgeschäft nutzt drei gleich grosse Stockwerke. Das erste für den steuerpflichtigen Fachhandel, das zweite und dritte Obergeschoss für von der Steuer ausgenommene Computerkurse. Neu wird auch das zweite Obergeschoss für den steuerpflichtigen Fachhandel genutzt. Damit findet eine Nutzungsänderung im Umfang von 33,3 % statt.

Die 20 %-Regelung findet jedoch bei der effektiven Ermittlung der Nutzungsänderung keine Anwendung.⁴³

III. Zeitlicher Umfang

In der Folge wird dargestellt, wie lange die Einlageentsteuerung zurückgreift. Insbesondere gilt es die Frage zu klären, ob die Einlageentsteuerung – unter der Prämisse, die anderen Voraussetzungen seien gegeben – auf sämtlichen Bezügen oder Einführen von Leistungen, die mit Vorsteuern belastet wurden, erfolgen kann.

40 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 3.3.1.

41 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 3.3.2.

42 Spezialbroschüre v. 31. 5.2005, Ziff. 2.4; Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.1.1.

43 Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 4.2.1.

Art. 42 Abs. 1 MWSTG auferlegt nach dem Wortlaut keine zeitlichen Beschränkungen, sondern lässt die Einlageentsteuerung grundsätzlich auf allen vergangenen Empfängen oder Einfuhren von Leistungen zu, sofern der Vorsteuerabzug bisher nicht geltend gemacht werden konnte. Eine bedeutende Einschränkung des zeitlichen Rückbezugs geschieht durch Art. 42 Abs. 3 MWSTG. So kann bei bereits in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen bereits nach fünf Jahren kein Vorsteuerabzug mehr geltend gemacht werden, weil das Recht für jedes abgelaufene Jahr um 20 % linear gekürzt wird. Bei unbeweglichen Gegenständen wird hingegen das Recht auf Einlageentsteuerung für jedes abgelaufene Jahr lediglich um 5 % reduziert. Ungekürzt bleibt jedoch der Vorsteuerabzug, wenn die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gar nicht genutzt wurden. Wurden Dienstleistungen hingegen in Anspruch genommen, so reduziert sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach Massgabe der Nutzung.

Nach grammatikalischer Interpretation des Gesetzeswortlautes ist somit ein nachträgliches Vorsteuerabzugsrecht immer dann gegeben, wenn der Leistungsbezug im Inland bzw. die Einfuhr nach dem 1. Januar 2001 erfolgte und mit MWSt belastet war, aber keine Berechtigung auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs bestand.⁴⁴

Ob die Einlageentsteuerung auch auf Sachverhalte Anwendung findet, die sich vor Inkrafttreten des MWSTG verwirklicht haben, ist eine Frage des Übergangsrechts. Der neue Art. 94 Abs. 4 MWSTG hält diesbezüglich fest, dass die Bestimmungen über die spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug nach Art. 42 MWSTG auch dann gelten, wenn nach bisherigem Recht die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht gegeben waren. Das folgende Beispiel soll den Norminhalt veranschaulichen:

Der nichtsteuerpflichtige Unternehmer A investiert am 1. Februar 2000 in eine Maschine und nimmt sie auch gleich in Betrieb. Auf den 1. September 2003 wird A steuerpflichtig. Vorsteuern konnte A nach bisherigem Art. 33 MWSTV nicht geltend machen, weil er im Zeitpunkt des Empfangs der Maschine noch nicht steuerpflichtig war und zwischenzeitlich die Maschine in Gebrauch genommen hatte. Ab 1. September 2003 steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug und somit auch auf

44 Vgl. hierzu die grafische Darstellung von FREI, Planungsmassnahmen, S. 248; SCHUMACHER, Bewertung, S. 1013.

Einlageentsteuerung zu. Er kann die Einlageentsteuerung auch auf derjenigen Maschine geltend machen, die er am 1. Februar 2000 erworben hatte.

Wie wäre zu entscheiden, wenn A vor Inkrafttreten des MWSTG (vor 1. Januar 2001) steuerpflichtig geworden wäre, die Maschine aber bereits vor Eintritt in die subjektive Steuerpflicht in Betrieb genommen hätte? Da A noch unter der geltenden MWSTV die Maschine vor Eintritt der Steuerpflicht in Betrieb nahm, konnte er gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTV keine Einlageentsteuerung bei Eintritt in die subjektive Steuerpflicht geltend machen. Es ist der Frage nachzugehen, ob A trotz bereits bestehender Steuerpflicht bei Inkrafttreten des MWSTG den bisher verweigerten Vorsteuerabzug nachträglich geltend machen kann.

Ein Teil des Schrifttums verwehrt in diesem Falle den Vorsteuerabzug, begründet dies jedoch nicht.⁴⁵ Das Recht auf Einlageentsteuerung bestehe nur dann, wenn die subjektiven und/oder objektiven Voraussetzungen im Zeitraum der Gültigkeit des MWSTG liegen.⁴⁶ Eine andere Meinung und die Verwaltungspraxis lassen aber die Einlageentsteuerung zu.⁴⁷ Dies entspricht m.E. auch dem eindeutigen Wortlaut von Art. 94 Abs. 4 MWSTG.

45 SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1036.

46 SCHUMACHER, Einlageentsteuerung, S. 1036.

47 Vgl. MANSER, Einlageentsteuerung, S. 279 und Beispiel auf S. 278.

§ 9 Verjährung der Einlageentsteuerung

I. Allgemeines

Eine eigenständige Verjährungsvorschrift für die Einlageentsteuerung enthält das MWSTG nicht. Lediglich hält Art. 50 Abs. 1 MWSTG für das Vorsteuerabzugsrecht allgemein fest, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist, verjährt.¹ Da die Einlageentsteuerung grundsätzlich nichts anderes als einen späteren Anspruch auf Vorsteuerabzug darstellt, ist Art. 50 Abs. 1 MWSTG auch auf die Einlageentsteuerung anwendbar. Entsprechend verjährt der Anspruch auf Einlageentsteuerung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.

Für die Festlegung des Zeitpunkts der Verjährung ist in einem ersten Schritt der Zeitpunkt der Anspruchsbegründung der Einlageentsteuerung zu bestimmen. In einem zweiten Schritt ist alsdann die fünfjährige Frist zu bestimmen, die durch Verjährungsunterbrechungen wieder von vorne beginnen bzw. durch Ruhen der Verjährung stillstehen kann.

II. Entstehung des Anspruchs auf Einlageentsteuerung

Erst mit der Einführung des Systems der MWSt per 1. Januar 1995 wurde das Recht auf Vorsteuerabzug und auch auf Einlageentsteuerung statuiert. Somit besteht kein Einlageentsteuerungsrecht auf Aufwendungen, welche vor dem 1. Januar 1995, d.h. unter dem Recht der WUSt, entstanden sind. Für Aufwendungen, die zwischen dem 1. Januar 1995 und dem 31. Dezember 2000 getätigt wurden, ist nach der MWSTV zu beurteilen, ob ein Recht auf Einlageentsteuerung entstanden ist, für Aufwendungen, die nach dem 1. Januar 2001 erfolgten, das MWSTG.

Mit der Inkraftsetzung des MWSTG haben sich die Einlageentsteuerungsmöglichkeiten gegenüber der MWSTV erweitert; unter der MWSTV war die Einlageentsteuerung auf in Gebrauch genommenen Gegenständen nicht möglich. Somit entsteht mit der Inkraftsetzung des MWSTG auf allen, also auch vor dem 1. Januar

1 Diese Verjährung ist als sog. Anspruchsverjährung der zivilrechtlichen Verjährung nachgebildet (METZGER, Wirtschaft, 434).

2001 in Gebrauch genommenen Gegenständen eine Einlageentsteuerungsmöglichkeit, sofern sie auch ab dem 1. Januar 2001 für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden.² Bei Dienstleistungen verhält es sich sinngemäss.³ Entsprechend kann bei einer künftigen Gesetzesänderung, welche das Vorsteuerabzugsrecht erweitert, eine Einlageentsteuerung ab Inkrafttreten des Gesetzes vorgenommen werden.

Das Recht auf Einlageentsteuerung entsteht in derjenigen Steuerperiode, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Zu diesen Voraussetzungen gehört, dass neu ein Vorsteuerabzugsrecht entsteht, welches im Zeitpunkt des Leistungsbezugs noch nicht bestand. Der massgebende Zeitpunkt, ab dem die Verjährung beginnt, ist daher der Eintritt in die subjektive Steuerpflicht und bei Nutzungsänderung die tatsächliche Umnutzung.

Unterlässt es der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Einlageentsteuerung diese auch vorzunehmen, so kann er es jederzeit nachholen, wobei ihm nach Ablauf der Verjährungsfrist die Entsteuerungsmöglichkeit aufgrund der Verjährung in Abrede gestellt werden könnte.⁴ Bei Verjährung des Vorsteuerabzugsrechts ist sogar eine Eigenverbrauchsbesteuerung noch möglich, denn gemäss Art. 9 MWSTG stellt die Besteuerung nicht darauf ab, ob ein Vorsteuerabzug tatsächlich geltend gemacht wurde, sondern ob der Vorsteuerabzug hätte geltend gemacht werden dürfen.

III. Unterbrechung und Stillstand der Verjährung

Gemäss Art. 50 Abs. 2 MWSTG wird die Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug durch die Geltendmachung des Anspruches gegenüber dem Fiskus unterbrochen. Dabei bedeutet Unterbruch, dass die 5-jährige Frist von neuem beginnt.⁵ Die bereits abgelaufene Verjährungszeit wird bedeutungslos und die Verjährungsfrist in diesem Sinne verlängert. Jedoch verwirkt der Anspruch auf Einlageent-

2 DIETHELM, Nutzungsänderungen, S. 340 f; METZGER, Verjährung, S. 935.

3 METZGER, Verjährung, S. 935.

4 METZGER, Verjährung, S. 935.

5 BINDER, Verjährung, 241; METZGER, Wirtschaft, S. 434.

steuerung in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist.⁶

Damit gleich lange Spiesse zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen gewahrt werden, sind an die Verjährungsunterbrechung des Vorsteuerabzugsrechts die gleichen Anforderungen wie an die Verjährungsunterbrechung des Besteuerungsrechts zu stellen. Entsprechend der Rechtsprechung zur Verjährungsunterbrechung von Steuerforderungen seitens des Fiskus gegenüber dem Steuerpflichtigen⁷ sollte für die Unterbrechung der Verjährung des Vorsteuerabzugsrechts jede Mitteilung an die ESTV genügen, mit welcher unmissverständlich oder unzweideutig zum Ausdruck gebracht wird, dass der Steuerpflichtige einen bestimmten Tatbestand als entsteuerungsberechtigt betrachtet. Dabei muss der Vorsteuerbetrag nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt werden.⁸

Gemäss Art. 50 Abs. 3 MWSTG steht die Verjährung still, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hängig ist. D.h., der bereits begonnene Fristenlauf der Verjährung läuft nicht weiter. Ist der Stillstandsgrund bereits bei Beginn der Verjährungsfrist vorhanden, bewirkt sein Vorliegen ein Hinausschieben des Beginns.⁹ Folglich wird die Verjährungsfrist verlängert um die Zeit, in der sie nicht oder nicht mehr läuft.

6 Art. 50 Abs. 4 MWSTG.

7 Entscheid SRK v. 31.3.2004, in: VPB 68, S. 1646; Entscheid SRK v. 19.5.2004, in: VPB 58.131, E. 2g; Entscheid SRK v. 23.4.2003, in: VPB 67.123, E. 3d.

8 Vgl. Rechtsprechung zur Unterbrechung von Steuernforderungen seitens des Fiskus: Entscheid SRK v. 23.4.2003, in: VPB 67.123.

9 BINDER, Verjährung, S. 201

§ 10 Verstoss gegen die Bestimmungen der Einlageentsteuerung

I. Selbstveranlagungsprinzip

Die Veranlagung und Entrichtung der MWSt erfolgt beim Inlandumsatz nach dem Selbstveranlagungsprinzip.¹ Dieser Grundsatz kommt nach Auffassung der Verwaltung und der Gerichte im Wortlaut von Art. 46 MWSTG zum Ausdruck,² nach dem der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat.

Die Justizinstanzen haben den Begriff des Selbstveranlagungsprinzips konkretisiert und wiederholt festgehalten, dass der Steuerpflichtige allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich sei.³ Eine Mitwirkung der Verwaltung ist nicht vorgesehen.⁴ Die Rechtsprechung interpretiert die Pflichten, die aus dem Selbstveranlagungsprinzip erwachen, sehr weit. Es wird vom Steuerpflichtigen nicht nur verlangt, dass er das MWSTG kennt, sondern auch die von der ESTV publizierte Wegleitung.⁵ Sodann hat sich der Steuerpflichtige gemäss Rechtsprechung dauernd mit den Neuerungen der Praxis der ESTV vertraut zu machen.⁶ Diese Obliegenheit dürfte aufgrund der sehr umfangreichen veröffentlichten Verwaltungspraxis immer schwieriger einzuhalten sein. Dies ist umso problematischer, als das Mehrwertsteuerrecht ein Massenrecht ist und demzufolge möglichst einfach

1 BLUMENSTEIN/LOCHER, System, S. 421 ff. Die MWSt auf der Einfuhr, welche von der EZV erhoben wird und bei der grundsätzlich die Zollgesetzgebung gilt, wird dagegen im sog. gemischten Veranlagungsverfahren erhoben. Hier wirken die steuerpflichtige Person und ein amtliches Organ gemeinsam an der Ermittlung und Feststellung der Steuerforderung mit.

2 Entscheid SRK v. 24.6.1998, in: VPB 63; früher in Art. 37 MWSTV (BGE v. 22.2.2001, in: ASA 71, S. 645).

3 Entscheid SRK v. 2.10.1997, SRK 6/97; Urteil des Landgerichts Uri v. 2./5.12.2003, in: VPB 68.165, E. 4c.

4 HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 686.

5 Urteil des Bezirksgerichts Zürich v. 2.10.2003, in: VPB 68.69, E. 2.

6 Entscheid SRK v. 19.5.2004, in: VPB 68.131, E. 2g.

ausgestaltet sein sollte. Deshalb wird von einem Teil des Schrifttums gefordert, das Selbstveranlagungsprinzip aufzugeben.⁷

Im Folgenden sollen die Folgen eines Verstosses gegen das Selbstveranlagungsprinzip untersucht werden. Dabei kann der Verstoss darin liegen, dass der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Selbstveranlagung gar nicht nachkommt, dass die Selbstveranlagung unvollständig ist oder dass die ausgewiesenen Ergebnisse nicht mit dem Sachverhalt übereinstimmen. Sodann ist zu unterscheiden, ob es dabei zu einer Steuerkürzung kommt oder nicht.

II. Ermessenseinschätzung

Gemäss Art. 60 MWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse offensichtlich nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimmen. Die Ermessensveranlagung knüpft somit nicht direkt an eine Pflichtverletzung an, sondern an die Beweislosigkeit.⁸ Da sie nicht auf die Ursachen der Pflichtverletzung abstellt, kann sie auch keinen Strafcharakter haben.

Gemäss Rechtsprechung ist für die Vornahme einer Ermessenstaxation nicht notwendig, dass die gesamten Aufzeichnungen fehlen oder fehlerhaft sind; vielmehr reicht es aus, wenn dies für Teile davon zutrifft. Liegen keine Aufzeichnungen vor, fragt es sich, ob die ESTV im Rahmen der Ermessenveranlagung eventuell auch Einlagebesteuerungsmöglichkeiten zu schätzen hat.⁹

Die SRK hielt in einem Entscheid vom 15. Oktober 1999 unter Art. 48 MWSTV fest, es sei vom Wortlaut nicht eindeutig, ob die Verwaltung bloss den Ausgangsumsatz schätzen soll, oder ob sie auch eine Schätzung der Vorsteuern vornehmen müsse.¹⁰ Die SRK verneinte dabei eine solche Pflicht. Gemäss ihrer Argumentation obliegt der Verwaltung lediglich die Pflicht, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern sei demgegenüber ein Recht des Steuerpflichti-

7 CLAVADETSCHER, Bausteine, S. 846. Über die Frage, ob das Selbstveranlagungsprinzip sachgerecht ist, wird in dieser Arbeit nicht eingegangen.

8 SCHÄR, Schätzung, S. 324.

9 BGE v. 13.1.2003, E. 5.3, in: ASA 74, S. 244.

10 Entscheid SRK v. 15.10.1999, in: VPB 64.47, E. 5b.

gen. Es sei nicht Aufgabe der ESTV, ein dem Steuerpflichtigen zustehendes Recht an seiner Statt auszuüben. Da es sich bei den Vorsteuern um eine steuermindernde Tatsache handelt, obliege der formgerechte Beweis für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen. Diese Praxis hat die SRK in der Folge bestätigt¹¹ und darauf hingewiesen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibe, die bei ihm effektiv angefallenen Vorsteuern innerhalb der gesetzlichen Schranken auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen. Im Entscheid vom 9. Dezember 2002 hat die SRK ihre bisherige Rechtsprechung aufgegeben und erwogen, dass die Vorsteuer schätzungsweise von der Vorinstanz ermittelt werden könne.¹² Allerdings wurde dieser Entscheid nicht zum Präjudiz weiterer Entscheide. Im Urteil vom 1. April 2003 hat die SRK erwogen: « Une évaluation de l'impôt préalable est en principe exclue, aussi bien en cas d'estimation externe. »¹³ Somit kann davon ausgegangen werden, dass die ESTV die Vorsteuer und damit auch die Einlagebesteuerung nicht auf dem Weg der Schätzung festlegt.¹⁴

Diese Praxis und Rechtsprechung wird von SCHÄR zu Recht heftig kritisiert.¹⁵ Es werde einerseits die aus der sog. Normentheorie¹⁶ hergeleitete Beweislastgrundregel beschworen, nach der für steuerbegründende Tatsachen der Fiskus und für steuermindernde Tatsachen der Steuerpflichtige die Beweislast tragen soll. Andererseits soll die Schätzung nur für die steuerbegründende MWSt zum Zug kommen, nicht aber für die steuermindernde Vorsteuer. Damit würde das Risiko der Beweislosigkeit einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen verlegt. Der Steuerpflichtige soll aber gerade nicht Steuerträger sein, denn die Mehrwertsteuer ist als Verbrauchssteuer ausgestattet und der Steuerpflichtige wird nur aus Praktikabilitätsüberlegungen in die Pflicht genommen, gegenüber dem Fiskus abzurechnen. Es ist daher zu fordern, bei der Ermessenstaxation nicht nur die MWSt, sondern auch die anrechenbaren Vorsteuern nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen.

11 Entscheid SRK v. 9.7.2002, in: VPB 67.20, E. 3a.

12 Entscheid SRK v. 9.12.2002, in: VPB 67.51, E. 3d.

13 Entscheid SRK v. 1.4.2003, in: VPB 67.127, E. 4a ee.

14 SCHÄR, Schätzung, S. 324.

15 SCHÄR, Schätzung, S. 324 f.

16 SCHÄR, Normentheorie, S. 434.

III. Verzugszins

Hat der Steuerpflichtige eine Einlageentsteuerung vorgenommen, die ihm im Bestand oder in der Höhe nicht zusteht, schuldet er nicht nur die vorenthaltene MWSt, sondern gemäss Art. 47 Abs. 2 MWSTG auch Verzugszinsen auf den dem Staat vorenthaltenen MWSt. Der Verzugszins darf aber dem Steuerpflichtigen nur in Rechnung gestellt werden, wenn der Staat durch die Einlageentsteuerung einen finanziellen Schaden erleidet, weil z.B. der Steuerpflichtige einen Vorsteuerabzug geltend machte, der ihm nicht zusteht.¹⁷ Hat der Staat keinen finanziellen Schaden erlitten, steht ihm keine Entschädigung zu. Folglich darf auf einem Vorsteuerabzug, der zwar materiell zulässig ist, aber aufgrund von Formmängeln nachträglich verweigert wird, kein Verzugszins berechnet werden.

Der Verzugszins wird berechnet ab dem 60. Tag nach Ablauf der Abrechnungsperiode, in der die Einlageentsteuerung vorgenommen wurde.¹⁸ Der Zinssatz beträgt gemäss Art. 90 Abs. 3 Bst. b MWSTG i.V.m. der vom EFD erlassenen Verordnung über die Verzugs- und Vergütungszinssätze 5 % pro Jahr.

IV. Strafrechtliche Sanktionen

Die Folgen von Verstössen gegen zwingende Bestimmungen des MWSTG sind im 4. Titel in den Art. 85 ff. MWSTG geregelt. Das MWSTG sanktioniert die vorsätzliche und die fahrlässige Steuerhinterziehung sowie die Steuergefährdung. Diese Strafnormen zielen auf die Vermeidung einer ungerechtfertigten Steuerersparnis ab, weshalb auch bestraft wird, wer einen Abzug bewirkt, der ihm nicht zusteht.¹⁹ Nimmt demzufolge der Steuerpflichtige eine Einlageentsteuerung vor, die ihm in Bestand oder im Umfang gemäss Gesetz oder der Praxis der ESTV nicht zusteht, bewegt er sich im strafbaren Bereich.²⁰

17 CLAVADETSCHER, Plädoyer, S. 727.

18 Art. 47 Abs. 1 MWSTG.

19 METZGER, Kurzkomentar, Art. 85 MWSTG, Rn. 4.

20 Dass die Vornahme einer gemäss den Behörden nicht zulässigen Einlageentsteuerung in der Praxis tatsächlich strafrechtlich geahndet wird, zeigt das von HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 684, beschriebene Beispiel.

1. Steuerhinterziehung

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn jemand sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, oder indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug erwirkt.²¹ Das Gemeinwesen muss somit einen Vermögensschaden erleiden, der kausale Folge des strafbaren Handelns des Steuerpflichtigen ist.²²

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist sehr offen formuliert. Insbesondere ist nicht definiert, was unter unrechtmässigem Abzug zu verstehen ist, bzw. wann ein Vorsteuerabzug unrechtmässig ist. Deshalb stellt sich die Frage, ob durch einen Verstoss gegen eine Verwaltungsvorschrift eine Steuerhinterziehung begangen werden kann. Diese Unklarheit ist unter dem Aspekt des Legalitätsprinzips, das im Strafrecht besonders hohe Anforderungen stellt, nicht unproblematisch.

Die ESTV hat einem Steuerpflichtigen den Vorwurf gemacht, Steuern hinterzogen zu haben, weil er eine Einlagebesteuerung auf nicht aktivierten Dienstleistungen vorgenommen hat.²³ Damit stützt sich der Vorwurf des strafbaren Handelns auf eine Verletzung der in der Spezialbroschüre Nr. 5 enthaltenen Passage, wonach die Einlagebesteuerung nur auf Dienstleistungen möglich ist, die noch aktiviert sind.²⁴ Die ESTV hat somit die Verwaltungspraxis herangezogen, um zu beurteilen, ob eine Handlung strafbar ist oder nicht. Dies ist nach der Rechtsprechung des BGR grundsätzlich zulässig.²⁵ Die höchstrichterliche Rechtsprechung geht sogar soweit, dass sie auch die Heranziehung von Richtlinien zulässt, die nicht von Verwaltungsbehörden, sondern von nationalen Fachverbänden herausgegeben wurden.²⁶ Konsequenz der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist, dass sich ein Steuerpflichtiger, der eine Einlagebesteuerung vornimmt, die nicht im Einklang mit der Praxis der ESTV steht, dem Vorwurf der Steuerhinterziehung ausgesetzt sieht.

21 Art. 85 Abs. 1 MWSTG.

22 Urteil des Landgerichts Uri v. 2./5.12.2003, in: VPB 68.165, E. 4c.

23 Der Fall ist widergegeben in HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 685.

24 ESTV, Spezialbroschüre Nr. 5, Ziff. 7.1a).

25 BGE 106 IV 352.

26 BGE 106 IV 352, wo die Regeln der Fédération Internationale de Ski (FIS) herangezogen wurden, um zu beurteilen, ob das inkriminierte Verhalten unter Art. 125 Abs. 1 StGB falle.

Damit die Strafbarkeit nicht ausufert, ist ein Korrektiv im subjektiven Tatbestand zu suchen.

Der subjektive Tatbestand erfordert Vorsatz (wobei Eventualvorsatz genügt)²⁷ oder Fahrlässigkeit. Die beiden Schuldformen sind deutlich voneinander abzugrenzen, da ihr Unrechtsgehalt und damit die Strafzumessung verschieden sind.

Beim Vorsatz handelt der Täter in Kenntnis der Umstände und mit dem Willen, die objektiven Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen. D.h., der Täter weiss um den unrechtmässigen Steuervorteil und will diesen auch erlangen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Nachweis des Vorsatzes erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war.²⁸ Gilt dieses Wissen als erwiesen, so ist anzunehmen, dass der Beschuldigte auch mit Willen handelte, d.h. eine zu niedrige Veranlagung bezweckte oder zumindest in Kauf nahm.²⁹

Demgegenüber handelt fahrlässig, wer pflichtwidrig unvorsichtig ist, d.h. wer die Vorsicht, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist, nicht beachtet. Die Umstände richten sich nach der im Verkehr gebotenen Sorgfalt. Die Praxis der ESTV und des BGer setzt einen sehr hohen Sorgfaltsmassstab fest. Vorausgesetzt wird vom Steuerpflichtigen die Kenntnis der gesamten, stets aktuellen, publizierten und unpublishierten Praxis der ESTV.³⁰ Diese hohe Messlatte wird damit begründet, dass die Steuerbehörden ausserstande sind, jede Selbstveranlagung genauer zu prüfen und sich demnach gezwungen sehen, dem Steuerpflichtigen weitgehend zu vertrauen.³¹ Der strenge Sorgfaltsmassstab wird demnach als notwendiger Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips verstanden.³²

In der vorliegenden Arbeit wird die Ansicht vertreten, dass die von der Verwaltungspraxis und der Judikatur geforderte Sorgfalt aufzugeben ist. Sie ist verobjek-

27 METZGER, Kurzkomentar, Art. 85 MWSTG, Rn. 4.

28 BGE v. 19.10.2005, 2A.258/2005, E. 2.2.

29 HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 686.

30 Vgl. HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 686; BGE v. 17.3.1978, in: ASA 47, S. 334.

31 SCHERRER, in: mwst.com, Art. 85 MWSTG, Rz. 12. Gemäss Altbundesrat VILLIGER wurden im Jahre 1997 etwa 6000 Kontrollen durchgeführt, dies bei einer Anzahl von insgesamt etwa 270000 Steuerpflichtigen (Amtl. Bull. NR 1997, S. 462).

32 HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 686.

tiviert und hat folglich im Verwaltungsstrafrecht nichts zu suchen. Die Prüfung hat vielmehr individuell unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Entsprechend können an einen Kleinunternehmer nicht dieselben Anforderungen gestellt werden wie an einen durch einen Steuerberater vertretenen Grossunternehmer. Eine solche Abstufung ergibt sich auch aufgrund des Wortlauts von Art. 18 Abs. 3 StGB, nach dem die dem Einzelnen obliegende Vorsicht sich nach den persönlichen Verhältnissen, insbesondere nach seinen Fachkenntnissen bemisst.

Sodann verträgt sich ein strenger Sorgfaltsmassstab nicht mit der Belastungskonzeption der MWSt. Der Steuerpflichtige soll nicht Träger der MWSt sein. Er hat lediglich aus Praktikabilitätsgründen die Steuern im Auftrag des Fiskus einzutreiben, ansonsten jeder private Verbraucher mit dem Staat abzurechnen hätte. Diese notabene unentgeltliche Funktion als Steuereinsammler ist nur zumutbar, wenn dem Steuerpflichtigen nicht generell das Risiko aufgebürdet wird, für die richtige Belastung des Endkonsumenten zuständig zu sein. Werden an den Sorgfaltsmassstab hohe Anforderungen gelegt dergestalt, dass jeder Steuerpflichtige über die sehr umfangreiche Praxis der ESTV im Bild sein muss, führt dies zu unzumutbaren administrativen Aufwendungen.

Die Geldstrafen variieren je nach Verschulden: Bei Vorsatz betragen sie bis zum Fünffachen, bei Fahrlässigkeit bis zum Einfachen der hinterzogenen Steuer.

2. Steuergefährdung

Art. 86 MWSTG – als Subsidiärtatbestand formuliert – zählt die Tatbestände der Steuergefährdung abschliessend auf.³³ Allgemein formuliert ist die Steuergefährdung erfüllt, wenn bestimmte gesetzlich angeordnete oder behördlich auferlegte Verfahrenspflichten unterlassen werden, und sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist.³⁴

Gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. d MWSTG wird bestraft, wer in einer Steuerabrechnung, in einem Antrag auf Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder Abzug von

33 METZGER, Kurzkommentar, Art. 86 MWSTG, Rn. 1.

34 SCHERRER, in: Kommentar, Art. 86 MWSTG, Rz. 2; HONAUER/ZOLLINGER, Steuerhinterziehung, S. 684.

Steuern oder als auskunftspflichtige Drittperson unwahre Angaben macht, erhebliche Tatsachen verschweigt oder über solche Tatsachen unwahre Belege vorlegt. Der Unrechtsgehalt der Steuergefährdung liegt in der konkreten Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs,³⁵ welche durch die Verletzung von Verfahrenspflichten erwirkt werden kann.³⁶ Im Unterschied zur Steuerhinterziehung muss deswegen aber keine Steuerkürzung eintreten.

Führt eine unkorrekte Einlageentsteuerung zu einer Steuerkürzung, liegt regelmässig eine Steuerhinterziehung vor, und die Steuergefährdung wird konsumiert. Weniger einfach ist aber die Abgrenzung zwischen der Steuergefährdung und dem vollendeten Versuch der Steuerhinterziehung. Hier muss laut METZGER auf den Vorsatz des Täters abgestellt werden, da beim Versuch der Steuerhinterziehung der Erfolg noch nicht eingetreten ist.³⁷

Die Steuergefährdung kann sowohl vorsätzlich – wobei Eventualvorsatz genügt – als auch fahrlässig begangen werden. Eine Hinterziehungsabsicht, wie sie in Art. 85 MWSTG umschrieben wird, ist jedoch nicht Tatbestandselement.³⁸

3. Verhältnis zum Verwaltungsstrafrecht

Art. 88 MWSTG verweist auf die Anwendbarkeit des VStrR und erklärt dies für anwendbar. Dies hat zur Folge, dass auch die Straftatbestände nach Art. 14 ff VStrR anwendbar sind. Ausserdem folgt daraus, dass aufgrund der Verweisung in Art. 2 VStrR auch der allgemeine Teil des StGB Anwendung findet. Eine gewichtige Einschränkung der Anwendbarkeit des StGB ist allerdings in Art. 9 VStrR zu erblicken, welcher regelt, dass Art. 68 StGB, der die Konkurrenzen im gemeinen Strafrecht regelt, im VStrR keine Anwendung findet.

4. Leistungsbetrug nach Art. 14 VStrR

Leistungsbetrug liegt gemäss Art. 14 Abs. 1 VStrR vor, wenn jemand für sich oder einen anderen durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig

35 BLUMENSTEIN/LOCHER, System, S. 359.

36 SCHERRER, in: mwst.com, Art. 85 MWSTG, Rz. 7 und Art. 86 MWSTG, Rz. 1.

37 METZGER, Kurzkomentar, Art. 86 MWSTG, Rn. 1.

38 SCHERRER, in: mwst.com, Art. 86 MWSTG, Rz. 2.

die Steuerbehörden irreführt, um unrechtmässig die Rückerstattung von Abgaben zu erschleichen.

Massgeblich ist die Arglist. Diese setzt den Einsatz von besonderen Machenschaften, Kniffen oder ganzen Lügengebäuden voraus.³⁹ Doch der Einsatz von gefälschten, verfälschten oder inhaltlich unwahren Urkunden ist im Unterschied zu Art. 186 DBG nicht genügend, damit der Tatbestand erfüllt ist; der Abgabebetrag gemäss Art. 14 Abs. 1 VStrR geht hier einen Schritt weiter.⁴⁰

5. Konkurrenzproblematik zwischen Abgabebetrag und Steuerhinterziehung

Art. 89 Abs. 1 MWSTG löst die Konkurrenzproblematik zwischen Abgabebetrag und Steuerhinterziehung. Die Bestrafung nach Art. 14 VStrR schliesst die Bestrafung nach Art. 85 MWSTG für dieselbe Tat aus. Zwischen dem Abgabebetrag und der Steuerhinterziehung besteht also unechte Konkurrenz in dem Sinne, dass Art. 14 VStrR Art. 85 MWSTG konsumiert.

39 BGE 125 II 252.

40 BGE 125 II 252.

§ 11 Einlageentsteuerung gemäss der 6. MWSt-RL

I. Vorbemerkungen

Im Teil 1 (§§ 2 bis 10) der vorliegenden Arbeit wurde u.a. untersucht, welches die Voraussetzungen der schweizerischen Einlageentsteuerung sind. Dabei wurde konstatiert, dass dieses Recht die subjektive Steuerpflicht voraussetzt und immer dann zu gewähren ist, wenn die zu entsteuernden Eingangsleistungen von einem steuerpflichtigen Leistenden bezogen wurden und später für einen steuerpflichtigen Zweck verwendet werden. Ob dabei die Eingangsleistungen zuvor für ausserunternehmerische – insbesondere für private bzw. hoheitliche – oder für unternehmerische Zwecke verwendet wurden, spielt für die Einlageentsteuerung keine Rolle.

In der Folge wird untersucht, ob die 6. MWSt-RL und die Mitgliedstaaten der EU ein der schweizerischen Einlageentsteuerung analoges Instrument enthalten bzw. enthalten können.

II. Rechtsnatur und Auslegung der 6. MWSt-RL

1. Rechtsnatur von Richtlinien

Die 6. MWSt-RL wurde vom Rat auf Vorschlag der Kommission erlassen. Sie dient der Harmonisierung des nationalen Rechts,¹ denn das Mehrwertsteuerrecht soll in EG-Europa aus Wettbewerbsgründen einheitlich sein. Die Richtlinie ist – im Unterschied zu den direkt anwendbaren Verordnungen – gemäss Art. 249 Abs. 3 EGV (Art. 220 EGV a.F.) für die Mitgliedstaaten der EU und damit für alle staatlichen Organe hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich.² Daraus

1 STADIE, Allgemeines Steuerrecht, Rz. 115.

2 Anders als die Verordnungen, die unmittelbare Rechtskraft für jeden Bürger erlangen; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 246 Einf.

leitet sich die Verpflichtung der Mitgliedstaaten ab, die Richtlinie innerhalb des gesetzten zeitlichen Rahmens in nationales Recht umzusetzen.³

Im Rahmen der Umsetzung der 6. MWSt-RL in innerstaatliches Recht besteht keine Bindung hinsichtlich des von den Mitgliedstaaten anzuwendenden Regelungsinstrumentariums.⁴ Doch lässt diese Freiheit die Verpflichtung der einzelnen Mitgliedstaaten unberührt, im Rahmen ihrer nationalen Rechtsordnung alle erforderlichen Massnahmen zu ergreifen, um die vollständige Wirksamkeit der Richtlinie entsprechend ihrer Zielsetzung zu gewährleisten.⁵

Die nationalen Steuergesetze behalten demzufolge weiterhin Gültigkeit und die staatlichen Organe haben diese in eigener Verantwortung auszulegen und anzuwenden.⁶ Die 6. MWSt-RL gilt somit grundsätzlich nicht unmittelbar für den Steuerpflichtigen, sondern richtet sich an die Mitgliedstaaten.⁷ Sie kann demnach keine Verpflichtung für den Bürger begründen.⁸

2. Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts

Bei der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts wird unterstellt, dass sich der nationale Gesetzgeber vertragskonform verhalten hat und seiner Verpflichtung zur Schaffung einer den Zielen der zugrundeliegenden Richtlinie entsprechenden gesetzlichen Vorschrift nachgekommen ist.⁹ Wenn nämlich der nationale Gesetzgeber seinem Auftrag aus der Richtlinie noch gar nicht nachgekommen ist, kann man diese nicht zur Interpretation des nationalen Gesetzes heranziehen.¹⁰

3 LÜCK, Gemeinschaftstreue, S. 33; HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 15 UStG, Rz. 16; AHLT, Verhältnis, S. 34; HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission, S. 77; Die Pflicht zur Umsetzung ist nicht nur primärrechtlich verankert, sondern ergibt sich (sekundärrechtlich) auch aus Art. 1 der 6. MWSt-RL.

4 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 246 Einf.; HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission, S. 77.

5 EuGH Urteil v. 10.4.1984, Rs. 14/83, Colson u. Kamann, Rn. 15.

6 HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission, S. 77.

7 Art. 38 der 6. MWSt-RL. Dennoch können nach der Rechtsprechung des EuGH Bestimmungen der 6. MWSt-RL unmittelbar angewendet werden, wenn diese hinreichend klar und genau und nicht an Bedingungen geknüpft sind (EuGH Urteil v. 6.7.1995, Rs. C-62/93, Soupergaz, Rn. 34).

8 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 8.

9 HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission, S. 78; HEIDNER, Auslegung, S. 74; BIRKENFELD, Umsatzbesteuerung, S. 28; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, vor § 1, Rz. 16.

10 WIDMANN, Harmonisierung, S. 2492.

Das hat zur Konsequenz, dass ein Sachverhalt zunächst nach innerstaatlichem Recht gewürdigt wird.¹¹ Erst danach wird eine Gegenprobe nach Gemeinschaftsrecht gemacht. Wenn sich die Ergebnisse nicht decken, wird versucht, die nationalen Bestimmungen durch gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung zu versöhnen. Gelingt dies nicht, wird unterstellt, dass die Richtlinie nicht ordnungsgemäss umgesetzt wurde und ihr daher Anwendungsvorrang zukommt.¹²

3. Unmittelbarkeit der 6. MWSt-RL

Als weiteres Instrument zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts tritt neben die richtlinienkonforme Auslegung die unmittelbare Wirkung der Richtlinie.¹³ Die richtlinienkonforme Auslegung und die unmittelbar wirkende Richtlinie sind streng zu trennen. Erstere zählt zu den Methoden der Auslegung und Fortbildung des nationalen Rechts und ist somit originäre Aufgabe der Gerichte und der Verwaltung.¹⁴ Die Rechtsfolge der unmittelbaren Wirkung einer Richtlinienbestimmung, die eine nationale Norm verdrängt, kann ein Spruchkörper hingegen erst nach einer entsprechenden Vorabentscheidung des EuGH aussprechen.¹⁵

Kommt ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht rechtzeitig, nicht ordnungsgemäss oder nicht in vollem Umfang nach, entsteht ein Konflikt zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht. Der EuGH hat deshalb den EG-Richtlinien schon frühzeitig unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbare Wirkung zuerkannt.

Im grundlegenden Urteil im Fall "Becker" führte der EuGH Folgendes aus: "Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes [...] ergibt sich, dass zwar nach Art. 189 (EWGV) Verordnungen unmittelbar gelten und infolgedessen schon wegen ihrer Rechtsnatur unmittelbare Wirkungen erzeugen können, dass hieraus indes nicht folgt, dass andere in diesem Artikel genannte Kategorien von Rechtsakten niemals ähnliche Wirkungen erzeugen könnten."¹⁶ Mit der den Richtlinien

11 BIRKENFELD, Abrechnung, S. 2.

12 HAHNE/HAMACHER, Leistungskommission, S. 78; Vgl. hierzu unten Abschnitt § 11 II 3.

13 Diese richtlinienkonforme Auslegung beruht auf dem in Art. 10 EG niedergelegten Gebot zur Gemeinschaftstreue (HEIDNER, Auslegung, S. 75; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 240 Einf.).

14 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 253 Einf.

15 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 253 Einf.

16 EuGH Urteil v. 19.1.1982, Rs. 8/81, BECKER, Rn. 21 und 22.

durch Artikel 189 (EWGV) zuerkannten verbindlichen Wirkung wäre es folglich unvereinbar, grundsätzlich auszuschließen, dass sich betroffene Personen auf die durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung berufen können. Insbesondere in den Fällen, in denen etwa die Gemeinschaftsbehörden die Mitgliedstaaten durch Richtlinien zu einem bestimmten Verhalten verpflichten, würde die praktische Wirksamkeit einer solchen Maßnahme abgeschwächt, wenn die einzelnen sich vor Gericht hierauf nicht berufen und die staatlichen Gerichte sie nicht als Bestandteil des Gemeinschaftsrechts berücksichtigen könnten."

Daraus ist zu folgern, dass bei fehlender, verspäteter oder inhaltlich unzutreffender Umsetzung der EG-Richtlinien diese die nämliche Rechtswirkung haben wie EG-Verordnungen.¹⁷ D.h., entgegenstehendes nationales Recht ist nicht nichtig, sondern (nur) nicht anwendbar, weil das Gemeinschaftsrecht Vorrang genießt.¹⁸ Der Sache nach handelt es sich darum, dass sich der Mitgliedstaat treuwidrig verhält, wenn er aus einer gemeinschaftswidrigen Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht Vorteile zieht.¹⁹

In Erweiterung der Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien hat der EuGH auch die unmittelbare Wirkung zuerkannt, wenn die Richtlinie zwar ordnungsgemäss umgesetzt wurde, die Umsetzungsvorschriften aber nicht richtlinienkonform angewendet wurden.²⁰

Nebst der Nichtumsetzung bzw. nicht richtlinienkonformen Anwendung der EG-Richtlinie setzt die gefestigte Rechtsprechung des EuGH voraus, dass der Steuerpflichtige nur diejenigen Bestimmungen der 6. MWSt-RL vor innerstaatlichen Gerichten unmittelbar anrufen kann, die hinreichend klar und genau und nicht an Bedingungen geknüpft sind.²¹ Ebenso können und müssen nationale Gerichte und Behörden die 6. MWSt-RL von sich aus unmittelbar anwenden, wenn sie keinen

17 PROBST, Wirkung, S. 303.

18 BIRKENFELD, Umsatzsteuer-Handbuch, § 22, Rz. 14; BIRKENFELD, Umsatzbesteuerung, S. 29; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 90 Einf.; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, vor § 1, Rz. 21.

19 REIB, in: TIPKE/LANG, § 16, Rz. 8; HETMEIER, in: LENZ/BORCHARDT, Art. 249, Rz. 12.

20 EuGH Urteil v. 11.7.2002, Rs. C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 27.

21 EuGH Urteil v. 6.7.1995, Rs. C-62/93, Soupergaz, Rn. 34; EuGH Urteil v. 18.1.2001, Rs. C-150/99, Lindöpark, Rn. 31.

Zweifel darüber haben, wie diese auszulegen ist und dass die fragliche Bestimmung inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar anzusehen ist.²² Darüber wird v.a. dann Einigkeit bestehen, wenn der EuGH diesen oder einen gleichartigen Fall bereits entschieden hat.²³

Daran anschliessend stellt sich die Frage, wann die den Mitgliedstaaten mit der 6. MWSt-RL auferlegten Pflichten inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar oder genau im Sinne der EuGH-Rechtsprechung erscheinen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind bspw. die Art. 17 Abs. 1 und 2 und 13 Teil B Bst. b der 6. MWSt-RL hinreichend klar, genau und unbedingt und deshalb unmittelbar anwendbar.²⁴ Mithin bestimmt der EuGH, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmer subjektiv steuerpflichtig und damit vorsteuerabzugsberechtigt wird. Da die genannten Bestimmungen hinreichend klar und demzufolge unmittelbar anwendbar sind, verbleibt dem nationalen Gesetzgeber in dieser Situation die Aufgabe der Anpassung seines nationalen Gesetzes an die genannten Bestimmungen der 6. MWSt-RL.²⁵

Hinsichtlich der Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL hat der EuGH entschieden eingeräumt, dass diese so abgefasst sei, dass kein Zweifel an ihrem zwingenden Charakter bestehe.²⁶ Folglich ist auch die Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL im Falle einer Nichtumsetzung durch die Mitgliedstaaten direkt anrufbar.

Hingegen ist zu beachten, dass nach dem Schrifttum und der Rechtsprechung des EuGH der Anwendungsvorrang der 6. MWSt-RL lediglich dann gilt, wenn die Richtlinienvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen sind.²⁷ Dies kommt im eindeutigen Wortlaut von Art. 249 EGV zum Ausdruck, nach welchem eine Richtlinie selbst keine Verpflichtung für den Einzelnen begründen kann.²⁸ Eine Beru-

22 PROBST, Wirkung, S. 304.

23 PROBST, Wirkung, S. 304.

24 EuGH Urteil v. 18.1.2001, Rs. C-150/99, Lindöpark, Rn. 32.

25 WIDMANN, Harmonisierung S. 2494.

26 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 26

27 PROBST, Wirkung, S. 302; HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 15 UStG, Rz. 17; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 252 Einf.; WIDMANN, Harmonisierung, S. 2494; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, vor § 1, Rz. 22; HETMEIER, in: LENZ/BORCHARDT, Art. 249, Rz. 12.

28 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 252 Einf.

fung auf eine Richtlinienbestimmung, die dem Steuerpflichtigen weniger Rechte einräumt, trifft demnach ins Leere.²⁹

III. Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL

Unter dem Abschnitt XI mit dem Titel "Vorsteuerabzug" enthält die 6. MWSt-RL eine eigene Bestimmung, die den Fall regelt, in dem sich die ursprüngliche steuerliche Verwendung einer Eingangsleistung mit der Zeit ändert. Es handelt sich um Art. 20 der 6. MWSt-RL, welcher den Titel Berichtigung der Vorsteuerabzüge trägt.

Gemäss dem ersten Absatz von Art. 20 der 6. MWSt-RL wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war oder b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berechtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäss nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Abs. 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

Für Investitionsgüter schreibt Art. 20 Abs. 2 der 6. MWSt-RL zwingend einen Berichtigungszeitraum von fünf Jahren vor. Die jährliche Berichtigung betrifft nur einen Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet wurden. Die Berichtigung erfolgt dergestalt, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug für die folgenden Jahre dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, gegenübergestellt wird.

29 BFH Urteil v. 18.10.1990, Rs. VR 35/85), E. 1.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, stand es den Mitgliedstaaten frei, den Zeitraum für die Berichtigung auf bis zu 10 Jahre zu verlängern. Mittlerweile wurde dieser Zeitraum auf 20 Jahre erweitert. Art. 17 Abs. 6 und 7 der 6. MWSt-RL räumt den Mitgliedstaaten im Übrigen das Recht ein, die Möglichkeiten zum Vorsteuerabzug einzuschränken.

Der dritte Abschnitt von Art. 20 der 6. MWSt-RL regelt die Situation der Lieferung eines Investitionsguts innerhalb des Berichtigungszeitraums. Es wird fingiert, dass ein Investitionsgut bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet wird. Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als steuerpflichtig, wenn die Lieferung des Investitionsguts steuerpflichtig ist; sie gilt jedoch als steuerfrei, wenn die Lieferung steuerfrei ist. Die Berichtigung wird in diesen Fällen für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen.

Gemäss Art. 20 Abs. 4 der 6. MWSt-RL können die Mitgliedstaaten zur Durchführung der Abs. 2 und 3 den Begriff "Investitionsgüter" bestimmen; den Steuerbetrag festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist; alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen und verwaltungsmässige Vereinfachungen ermöglichen.

Art. 20 der 6. MWSt-RL äussert sich nicht explizit zur Frage, ob die Bestimmung auch auf bezogene Dienstleistungen Anwendung finden kann.³⁰ Können z.B. von Dritten bezogene Restaurierungsarbeiten entsteuert werden? Der EuGH hat hinsichtlich des Eigenverbrauchs zu Recht bestätigt, dass unter Art. 20 Abs. 1 der 6. MWSt-RL auch Dienstleistungen subsumierbar sind.³¹

30 ROCHAT PAUCHARD, *Régularisation*, S. 260.

31 EuGH Urteil v. 17.5.2001, Rs. C-322/99 und 323/99, Fischer; Rn. 90 und 95; ROCHAT PAUCHARD, *Régularisation*, S. 260; Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Massnahmen zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer, zur Unterstützung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung und zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen vom 15.12.2005, Ziff. 2.6.

IV. Rechtsprechung des EuGH zu Art. 20 MWSt-RL

1. Keine Vorsteuerberichtigung nach im Rahmen privater Tätigkeit erworbener Eingangsleistung

Gemäss Art. 5 Abs. 6 der 6. MWSt-RL wird einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der MWSt berechtigt haben.

In gleicher Weise bestimmt Art. 6 Abs. 2 der 6. MWSt-RL, dass den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt werden: a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der MWSt berechtigt hat; b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Unter Berücksichtigung der letztgenannten Bestimmungen und der Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL stellt sich die Frage, ob letztere Norm nicht einen Umkehrmechanismus von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. MWSt-RL zu statuieren vermag, mit der Konsequenz, dass Leistungen, welche aus der Privatsphäre des Unternehmers in dessen unternehmerische Sphäre gelangen, entsteuert werden können.

Die Anwendung der Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL hängt nach der Rechtsprechung des EuGH davon ab, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 17 der 6. MWSt-RL entstanden ist.³² Folglich hänge das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handle.³³ Beziehe der Steuerpflichtige einen Gegenstand nicht

32 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 37; EuGH Urteil v. 2.6.2005, Rs. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Rn. 38.

33 EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, Armbrrecht, Rn. 8.

für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der 6. MWSt-RL, sondern ausschliesslich für seinen privaten Verbrauch, entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug.³⁴ Der Steuerpflichtige handelt auch in diesem Fall nicht als Steuerpflichtiger, sondern als Privatperson.³⁵

Der EuGH hat im Fall Lennartz entschieden, dass Art. 20 der 6. MWSt-RL keine Bestimmung über die Entstehung eines Rechts auf Vorsteuerabzug beinhalte.³⁶ Aus dem Umstand, dass Art. 20 Abs. 2 der 6. MWSt-RL nur die Berichtigung der für Investitionsgüter vorgesehenen Vorsteuerabzüge erwähnt, sei zu schliessen, dass die Entstehung des Rechts auf eine solche Berichtigung in anderen Bestimmungen der 6. MWSt-RL behandelt werde. Weil die Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL kein Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen könne, lasse sich die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen nicht besteuerten Umsätzen entrichtete Steuer nicht in eine abzugsfähige Steuer im Sinne von Art. 17 der 6. MWSt-RL verwandeln.³⁷ Folglich hänge die Anwendung des Systems der MWSt und damit der Berichtigungsmechanismus vom Kauf der Gegenstände durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen ab.³⁸

Nach der Rechtsprechung des EuGH bestimmt Art. 20 der 6. MWSt-RL nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Art. 17 der 6. MWSt-RL befugt sei, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume.³⁹ Deshalb könne ein Investitionsgut, welches ausschliesslich dem Privatvermögen des Unternehmers zugeordnet wurde, nicht nachträglich entsteuert werden. Es werde dem Mehrwertsteuersystem definitiv entzogen.⁴⁰

Entscheidet sich aber der Steuerpflichtige dafür, Investitionsgüter gänzlich oder teilweise dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, so können die Investitionsgüter dennoch vollumfänglich als Gegenstände des Unternehmens behandelt wer-

34 EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, Armbrrecht, Rn. 9.

35 EuGH Urteil v. 6.5.1992, Rs. C-20/91, De Jong, Rn. 17.

36 EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 11.

37 EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 12; EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, Armbrrecht, Rn. 12; EuGH Urteil v. 2.6.2005, Rs. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Rn. 38.

38 EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 15.

39 EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 15.

40 EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, Armbrrecht, Rn. 19; EuGH Urteil v. 14.6.2006, Rs. C-72/05, Wollny, Rn 21.

den.⁴¹ Dies gilt auch dann, wenn das Investitionsgut nur in kleinstem Umfang für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Konsequenterweise kann nach der Rechtsprechung des EuGH die beim Erwerb dieser Investitionsgüter bezahlte Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abgezogen werden.⁴² Die nichtunternehmerische Verwendung des Gegenstands ist dann als Eigenverbrauch zu besteuern.⁴³ Eine lediglich quotale Erfassung der Vorsteuerabzugsberechtigung, die dem unternehmerischen Nutzungsgrad entspricht, wird vom EuGH abgelehnt.⁴⁴

2. Keine Vorsteuerberichtigung nach im Rahmen hoheitlicher Tätigkeit erworbenen Eingangsleistungen

Im Rechtsstreit *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* war die Frage zu klären, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt i.S.v. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. MWSt-RL Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräussert, im Rahmen dieses Verkaufs eine Berichtigung i.S.v. Art. 20 der 6. MWSt-RL beanspruchen kann, um die beim Erwerb der Güter entrichtete MWSt in Abzug zu bringen.⁴⁵

Der EuGH führte mit Hinweis auf seine Rechtsprechung im Fall *Lennartz* aus, dass nur derjenige, der die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitze und zu dem Zeitpunkt, in dem er einen Gegenstand erwirbt, auch in dieser Eigenschaft handle, zum Vorsteuerabzug hinsichtlich dieses Gegenstands berechtigt sei und die dafür geschuldete oder entrichtete MWSt daher abziehen könne. Wenn hingegen der spätere Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs der Eingangsleistungen noch nicht steuerpflichtig ist, weil er als Träger der öffentlichen Gewalt handelt, stehe ihm ebenso wenig ein Vorsteuerabzugsrecht zu wie einer Privatperson, die in ihrem privaten Interesse handelt.

41 EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, *Armbrecht*, Rn. 20; EuGH Urteil v. 8.5.2003, Rs. C-269/00, *Seeling*, Rn. 42.

42 EuGH Urteil v. 14.9.2006, Rs. C-72/05, *Wollny*, Rn. 22; EuGH Urteil v. 8.5.2003, Rs. C-269/00, *Seeling*, Rn. 43.

43 Art. 6 Abs. 2 Bst. a der 6. MWSt-RL; *DZIADKOWSKI*, Zuordnung, S. 318.

44 *DZIADKOWSKI*, Zuordnung, S. 318.

45 EuGH Urteil v. 2.6.2005, Rs. C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*.

3. Vorsteuerberichtigung aufgrund von Nutzungsänderung

a) Vorbemerkung

Wie oben in Abschnitt § 11 IV 1 konstatiert, kann gemäss der Rechtsprechung des EuGH die Bestimmung von Art. 20 MWSTG kein Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen. Vor dieser Ausgangslage drängt sich die Frage auf, ob eine Eingangsleistung, die ursprünglich vollumfänglich für von der MWSt ausgenommene Zwecke (Art. 13 Teil A und B der 6. MWSt-RL) genutzt wurde und deswegen keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit bestand, einen Einfluss auf die Berichtigung hat. Kann nämlich Art. 20 der 6. MWSt-RL kein Recht auf einen Vorsteuerabzug entstehen lassen und besteht auf Eingangsleistungen, welche für steuerausgenommene Zwecke genutzt werden, kein Vorsteuerabzugsrecht, dürfte in konsequenter Weiterführung der Rechtsprechung des EuGH eine spätere Entsteuerung aufgrund objektiver Option, tatsächlicher Umnutzung oder einer Gesetzesänderung nicht möglich sein. In der Folge werden diese Fragen untersucht.

b) Objektive Option

Art. 13 Teil C der 6. MWSt-RL bestimmt, dass die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, für eine Besteuerung zu optieren: a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; b) bei den Umsätzen nach Teil T Bst. d), g) und h). Die Mitgliedstaaten sind befugt, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.

Das mit der Optierung verbundene Vorsteuerabzugsrecht entsteht also nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 13 Teil C der

6. MWSt-RL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben und soweit die Steuerpflichtigen das ihnen gewährte Optionsrecht ausüben.⁴⁶

Gemäss der Rechtsprechung des EuGH hat die Ausübung der Option gemäss Art. 13 Teil C der 6. MWSt-RL keinen Einfluss auf die Entstehung des Abzugsrechts, weil dies in Art. 17 Abs. 1 der 6. MWSt-RL geregelt sei.⁴⁷ Letztere Bestimmung verlange nicht, dass die Eingangsleistung sofort für besteuerte Umsätze genutzt werde.⁴⁸ Das Recht auf Vorsteuerabzug hänge allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handle.⁴⁹ Folglich steht einer Person im Zeitpunkt der Erwerbs einer Eingangsleistung, welche sie für einen steuerausgenommenen Zweck gemäss Art. 13 Teil A und B der 6. MWSt-RL unternehmerisch nutzen will, grundsätzlich ein Vorsteuerabzugsrecht zu. Verwendet die Person die Eingangsleistung in der Folge tatsächlich für steuerausgenommene Zwecke, wird der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts entsprechend eingeschränkt, was jedoch die Entstehung des Abzugsanspruchs nicht berührt.⁵⁰ Da keine Bestimmung der Mitgliedstaaten besteht, die es erlauben würde, das den Steuerpflichtigen eingeräumte Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, muss dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden können.⁵¹

Wird ein Investitionsgut der freiwilligen Steuerpflicht gemäss Art. 13 Teil C der 6. MWSt-RL unterstellt, hat eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu erfolgen.⁵² Dies ist konsequent, weil sich der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts vor der Optierung auf Null reduzierte und sich mit der Optierung entsprechend vergrösserte.

46 EuGH Urteil v. 12.1.2006, Rs. C-246/04, Waldburg, Rn. 26. Da es den Mitgliedstaaten gemäss Art. 13 Teil C der 6. MWSt-RL freisteht, die Verfahrensbestimmungen festzulegen, unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden darf, können sie auch vorsehen, dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach der Einreichung des Antrags möglich ist (EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 45). Zudem können die Mitgliedstaaten bei Ausübung ihres Ermessens hinsichtlich des Optionsrechts auch bestimmte Umsätze oder bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Geltungsbereich dieses Recht ausnehmen (EuGH Urteil v. 12.1.2006, Rs. C-246/04, Waldburg, Rn. 30).

47 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 40.

48 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 39.

49 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 38.

50 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 39.

51 EuGH Urteil v. 15.1.1998, Rs. C-37/95, Ghent Coal, Rn. 16.

52 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 40.

Notwendig ist eine Berichtigung auch deshalb, weil damit eine Doppelbesteuerung der auf Vorstufe getätigten Ausgaben vermieden wird.⁵³

c) Tatsächliche Nutzungsänderung

Gleich wie bei der Optierung für einen steuerpflichtigen Umsatz kann nach der Rechtsprechung des EuGH eine Berichtigung gemäss Art. 20 der 6. MWSt-RL auch notwendig sein, wenn nach Abgabe der Steuererklärung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts berücksichtigten Umstände eintreten.⁵⁴ Doch ist eine Entsteuerung nur möglich, wenn sich die Nutzungsänderungen innerhalb der unternehmerischen Sphäre abspielen.

Die Wahrscheinlichkeit solcher tatsächlicher Nutzungsänderungen ist besonders bei Investitionsgütern gross, da diese oft über mehrere Jahre verwendet werden, denn im Laufe der Zeit kann sich ihre Zuordnung ändern. Entsprechend sieht die 6. MWSt-RL Berichtigungszeiträume von fünf Jahren vor, die zudem bei Immobilien auf bis zu 20 Jahre verlängerbare sind, währenddessen unterschiedliche Abzüge aufeinander folgen können.⁵⁵

d) Gesetzesänderung

Die Frage, ob Art. 20 der 6. MWSt-RL dahingehend auszulegen ist, dass auch eine spätere Gesetzesänderung, die einen bisher unecht steuerbefreiten Umsatz für steuerpflichtig erklärt, zu einem zusätzlichen Vorsteuerabzug führen kann, wurde dem EuGH bis anhin nicht vorgelegt.

Nach der herrschenden Lehrmeinung ist eine Berichtigung im Sinne einer Entsteuerung möglich.⁵⁶ Dies entspricht auch dem Wesen der MWSt, die letztlich darauf abzielt, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten MWSt entlastet werden soll.⁵⁷ Käme es zu keiner Berichtigung, würden Steuerpflichtige, die dieselbe Leistung erbringen, aber zu unterschiedlichen

53 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 40.

54 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 25.

55 EuGH Urteil v. 30.3.2006, Rs. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 25.

56 BIRKENFELD, Mehrwertsteuer, S. 81; BIRKENFELD/FORST, Umsatzsteuerrecht, S. 165 f.

57 EuGH Urteil v. 26.4.2005, Rs. C-376/02, Goed Wonen, Rn. 26.

Zeitpunkten und bei unterschiedlicher Gesetzeslage Eingangsleistungen bezogen haben, unterschiedlich besteuert. Konsequenz wäre eine Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität der MWSt.

e) **Zwischenergebnis**

Verwendet ein Steuerpflichtiger eine Eingangsleistung nicht mehr für unecht steuerbefreite Umsätze gemäss Art. 13 Teil A und B der 6. MWSt-RL, sondern künftig für steuerpflichtige Zwecke – sei es durch tatsächliche Umnutzung, Optierung oder durch Gesetzesänderung –, so ändert sich zwar der Umfang, aber nicht der Bestand des Vorsteuerabzugsrechts. Mit anderen Worten, das Vorsteuerabzugsrecht entsteht durch die tatsächliche Umnutzung, Optierung oder durch Gesetzesänderung nicht neu, weil dieses dem Steuerpflichtigen qua seiner subjektiven Steuerpflicht zusteht. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die europäische Konzeption von der schweizerischen. Nach Art. 42 MWSTG entsteht das Vorsteuerabzugsrecht – wie es die Überschrift "Spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug" direkt ausdrückt – in den genannten Fällen neu. Doch im Gehalt, nämlich dass der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich einen Vorsteuerabzug geltend machen kann, entspricht die Bestimmung von Art. 20 der 6. MWSt-RL derjenigen von Art. 42 MWSTG.

V. Beginn der subjektiven Steuerpflicht

1. Vorbemerkung

Wie oben bereits festgestellt, besteht gemäss der Rechtsprechung des EuGH auf ausschliesslich dem Privatvermögen oder der hoheitlichen Tätigkeit zugeordneten und damit nichtunternehmerisch verwendeten Investitionsgütern kein Vorsteuerabzugsrecht. Auch bei Überführung eines Investitionsgutes in die Unternehmenssphäre (Einlage) wird – im Unterschied zur schweizerischen Regelung – ein anteiliger Vorsteuerabzug in Höhe der Restmehrwertsteuer verneint.⁵⁸ Zur Begründung wird angeführt, dass Art. 20 der 6. MWSt-RL keine Bestimmung über die spätere Entstehung eines Rechts auf Vorsteuerabzug enthalte, und dass gemäss Art. 17 der

58 ROCHAT PAUCHARD, Régularisation, S. 261.

6. MWSt-RL die Frage, ob ein Vorsteuerabzug zulässig sei, nach den im Erwerbszeitpunkt gegebenen Umständen zu entscheiden sei.

Demzufolge werden Leistungen für ausschliesslich private oder hoheitliche Zwecke mit deren Erwerb dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen.⁵⁹ Somit ist die Mehrwertsteuerbelastung im privaten oder hoheitlichen Bereich eine endgültige.⁶⁰ Wird indes eine Eingangsleistung schon bei ihrem Bezug zu einem – auch noch so geringen – Teil für wirtschaftliche Zwecke verwendet bzw. ist dies beabsichtigt, so steht dem Leistungsbezüger ein Vorsteuerabzugsrecht zu.⁶¹ Infolge dieser Auslegung dürften Steuerpflichtige bemüht sein, Investitionsgüter (z.B. Pkw, PC usw.), die i.d.R. einer gemischten Nutzung unterliegen, weitgehend dem Unternehmensvermögen zuzuordnen – wenn es sein muss, auch mit Hilfe einer risikoreichen Gestaltungsakrobatik.

Demnach geht die schweizerische Lösung gemäss Art. 42 MWSTG weiter als jene gemäss Art. 20 der 6. MWSt-RL. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass die subjektive Steuerpflicht vom EuGH im Unterschied zur schweizerischen Regelung rasch angenommen wird, was die Vorteile der schweizerischen Gesetzesinterpretation stark relativiert,⁶² wie nachstehend zu zeigen sein wird.

2. Beginn der subjektiven Steuerpflicht

a) Mit den ersten Vorbereitungshandlungen

Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MWSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer selbständig und standortsunabhängig eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. In Art. 4 Abs. 2 der 6. MWSt-RL heisst es: "Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ... Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von kör-

59 EuGH Urteil v. 8.3.2001, Rs. C-415/98, Bakcsi, Rn. 26 und 34; EuGH Urteil v. 14.9.2006, Rs. C-72/05, Wollny, Rn. 21; EuGH Urteil v. 21.4.2005, Rs. C-25/03, HE, Rn. 46.

60 Vgl. STADIE, Vorsteuerabzug, S. 245.

61 EuGH Urteil v. 21.4.2005, Rs. C-25/03, HE, Rn. 45.

62 ROCHAT PAUCHARD, Création, S. 923.

perlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

Gemäss dem wegweisenden Urteil des EuGH im Fall "Rompelman" beginnt die Steuerpflichtigeneigenschaft bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, wie z.B. dem Kauf eines Grundstücks.⁶³ Zur Begründung wird angeführt, der Grundsatz der Neutralität der MWSt hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmers verlange, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen seien. Es würde dem genannten Grundsatz zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an das erworbene Wirtschaftsgut tatsächlich genutzt wird, d.h. die zu versteuernden Einkünfte erst entstehen. Bei jeder anderen Auslegung des Art. 4 der 6. MWSt-RL würde der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuern belastet, ohne dass er sie gemäss Art. 17 der 6. MWSt-RL abziehen könnte. Zudem würde dabei willkürlich zwischen Investitionsausgaben vor und während der tatsächlichen Nutzung eines Grundstücks unterschieden. Selbst wenn vorgesehen ist, dass die für die vorbereitenden Handlungen gezahlte Vorsteuer nach Aufnahme der tatsächlichen Nutzung eines Wirtschaftsguts erstattet wird, besteht auf dem Gegenstand wegen des manchmal sehr langen Zeitraums zwischen den ersten Investitionsausgaben und der tatsächlichen Nutzung eine finanzielle Belastung. Wer also Investitionshandlungen vornehme, die in engem Zusammenhang mit der künftigen Nutzung eines Wirtschaftsguts stehen und für eine solche auch erforderlich sind, sei daher als Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 4 der 6. MWSt-RL anzusehen.

Seit dem Urteil "Faxworld" ist sogar einer Vorgründungsgesellschaft – die alleine zum Zweck der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtet worden ist, ohne auch nur einen einzigen Ausgangsumsatz zu beabsichtigen – die Steuerpflichtigeneigenschaft zuzuerkennen.⁶⁴ Dies begründet der EuGH mit dem Hinweis, die für die Steuerpflichtigeneigenschaft notwendige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätig-

63 EuGH Urteil v. 14.2.1985, Rs. 268/83, Rompelman, Rn. 22 und 23.

64 EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld.

keit hänge nicht von der Identität des Unternehmers ab.⁶⁵ Bedauerlich ist dabei, dass diese Feststellung keinerlei Begründung erfährt.⁶⁶

b) Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer

Aus dem in Art. 17 der 6. MWSt-RL verankerten Neutralitätsgebot hat der EuGH den Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer abgeleitet.⁶⁷ Dieser umfasst eine sachliche und eine zeitliche Komponente.⁶⁸

Sachlich geht es darum, dass es den Mitgliedstaaten grundsätzlich untersagt ist, einem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug in materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Hinsicht endgültig zu versagen.⁶⁹ Daraus wurde die EuGH-Rechtsprechung entwickelt, nach der einem "erfolglosen Unternehmer" der Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

Die zeitliche Komponente des Sofortabzugs besagt, dass dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug unverzüglich zu gewähren ist, wenn er die materiellen Voraussetzungen der Art. 17 und 18 der 6. MWSt-RL erfüllt.⁷⁰ In diesem Sinne hat der EuGH erwo-gen, dass die Entstehung des Rechts auf Abzug der für erste Investitionsausgaben entrichteten MWSt keineswegs von der förmlichen Zuerkennung der Steuerpflichtigeneigenschaft durch die Steuerverwaltung abhängt.⁷¹ Diese Zuerkennung bewirke nur, dass diese Eigenschaft, nachdem sie einmal zuerkannt worden sei, dem Steuerpflichtigen ausser in Betrugs- oder Missbrauchsfällen nicht mehr rückwirkend aberkannt werden könne, ohne dass gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verstossen werde.⁷² Für die sofortige Abzugsfähigkeit der Vorsteuer wird gemäss EuGH nicht vorausgesetzt, dass sich die tatsächliche Verwendung unmittelbar an den Bezug der Eingangsleistung anschliesst.⁷³ Soweit sich die tatsächliche Verwendung nicht unmittelbar an den Leistungsbezug anschliesst, kommt es auf die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des

65 EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld, Rn 28.

66 Vgl. Kritik HEIDNER, in: BUNJES/GEIST, § 2 UStG, Rz. 83.

67 REIB, Vorsteuerabzug, S. 571.

68 REIB, Vorsteuerabzug, S. 571.

69 REIB, Vorsteuerabzug, S. 571.

70 REIB, Vorsteuerabzug, S. 571.

71 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 38.

72 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 38.

73 EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld, Rn. 30.

Leistungsbezugs an. Bedeutung hat dieses Auseinanderfallen von Leistungsbezug und tatsächlicher Verwendung v.a. bei länger andauernden Investitions- und Bauphasen.

c) Nachweis der Verwendungsabsicht

Die Absicht des Unternehmers, eingekaufte Wirtschaftsgüter für unternehmerische Zwecke zu verwenden und aus diesem Grund als Steuerpflichtiger angesehen zu werden, muss nach der Rechtsprechung des EuGH fristgerecht nachgewiesen werden.⁷⁴ Die Steuerverwaltungen sind dabei nicht gehindert, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen.⁷⁵

Erst wenn die Erklärung, die beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufzunehmen zu wollen, vom Betroffenen in gutem Glauben abgegeben wurde, wird die Steuerpflichtigeneigenschaft endgültig erlangt.⁷⁶ Ist dies jedoch noch nicht der Fall, kann die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen – etwa bei Betrug oder Missbrauch, bspw. wenn der Betroffene die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorspielt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, Gegenstände, deren Erwerb zum Abzug berechtigen, seinem Privatvermögen zuzuführen.⁷⁷ Hat aber die Steuerbehörde die erklärte Absicht anerkannt, kann dem Betroffenen – infolge Eintritts oder Nichteintritts bestimmter Ereignisse – die Steuerpflicht grundsätzlich nicht nachträglich aberkannt werden (Grundsatz der Rechtssicherheit).⁷⁸

74 EuGH Urteil v. 14.2.1985, Rs. 268/83, Rompelman, Rn. 24 und 25.

75 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 39.

76 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 39; EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. 396/98, Schlossstrasse, Rn. 40.

77 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 39. Liegt kein Fall von Betrug oder Missbrauch vor, bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, auch wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zum Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen der steuerpflichtigen Umsätze verwenden konnte. In einem solchen Fall besteht nämlich keine Betrugs- oder Missbrauchsgefahr, die eine spätere Nacherhebung rechtfertigen könnte (Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-396/98, Schlossstrasse, Rn. 42).

78 EuGH Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breitsohl, Rn. 28.

d) Zwischenergebnis

Der EuGH anerkennt ein Vorsteuerabzugsrecht dem Grund und der Höhe nach erst, wenn der Unternehmer subjektiv steuerpflichtig geworden ist. Trifft dieser Fall ein, steht ihm ein Anspruch auf Sofortabzug der Vorsteuer zu. Ein rückwirkendes Vorsteuerabzugsrecht, dergestalt dass Leistungsbezüge, welche vor Eintritt der subjektiven Steuerpflicht erfolgten, entsteuert werden könnten, existiert nicht. Allerdings tritt die subjektive Steuerpflicht rasch ein. Hierzu genügt die Absicht des Unternehmers, Eingangsleistungen für einen unternehmerischen Zweck zu verwenden.

Die Absicht, Eingangsleistungen für steuerbare Zwecke zu verwenden, muss objektiv nachgewiesen werden, wobei dies auch nach dem Eintritt in die subjektive Steuerpflicht geschehen kann. Eine formelle Zuerkennung, z.B. ein Eintrag im MWSt-Register, hat lediglich deklaratorische Wirkung.

Der Eintritt in die subjektive Steuerpflicht und der Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer haben zur Konsequenz, dass in Fällen, in denen die geplante steuerbare Nutzung einer Eingangsleistung nicht oder nicht in dem ursprünglich für nachweisbar gehaltenen Umfang verwirklicht werden kann, eine Vorsteuerberichtigung in Jahresraten durchgeführt wird. Oder mit anderen Worten: Statt einer rückwirkenden Vorsteuerrückforderung mit entsprechenden Verzugszinsen werden die Vorsteuern berichtigt.

Soweit ein Wirtschaftsgut unternehmerisch genutzt wird, geht das Vorsteuerabzugsrecht der 6. MWSt-RL weiter als jenes gemäss MWSTG. Nach dem MWSTG wird der Unternehmer erst nach formeller Zuerkennung der Steuerpflichtigeneigenschaft vorsteuerabzugsberechtigt. Leistungen, die zuvor bezogen wurden, können zwar nachträglich entsteuert werden, doch hat der Steuerpflichtige eine Reduktion des Vorsteuerabzugsrechts – und damit eine Kostenbelastung – hinzunehmen. Werden hingegen Wirtschaftsgüter vor Eintritt der subjektiven Steuerpflicht für ausserunternehmerische Zwecke verwendet, bleibt ein späterer Vorsteuerabzug gemäss der Rechtsprechung des EuGH versagt. In diesem Punkt stellt sich die schweizerische Gesetzesauslegung als vorteilhafter für den Steuerpflichtigen heraus.

VI. Einlageentsteuerung aus der 6. MWSt-RL ableitbar?

1. Vorbemerkung

Wie oben dargestellt, hat der EuGH einen Vorsteuerabzug auf Wirtschaftsgütern, die ursprünglich der ausserunternehmerischen Sphäre zugeordnet waren, bisher verneint.⁷⁹ Vor diesem Hintergrund stellen sich verschiedene Fragen: Ist diese Rechtsprechung zwingend? Könnte ein Mitgliedstaat das Instrument der Einlageentsteuerung dennoch einführen, indem er es explizit im nationalen Mehrwertsteuergesetz vorsieht, oder auch indem er Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL anders als der EuGH auslegt?

Die Lehrmeinungen zur Frage, ob aus der 6. MWSt-RL eine Einlageentsteuerung nach schweizerischem Vorbild herzuleiten ist, sind geteilt. Die einen verneinen dies,⁸⁰ während andere – darunter DZIADKOWSKI – der Ansicht sind, die Einlageentsteuerung liesse sich ohne entsprechende Änderung von Art. 20 der 6. MWSt-RL ins nationale Gesetz umsetzen.⁸¹

2. Auslegung von Art. 20 der 6. MWSt-RL

Gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a der 6. MWSt-RL mit der Überschrift "Berichtigung der Vorsteuer" wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der Abzug, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

Der Wortlaut der genannten Bestimmung schliesst einen Vorsteuerabzug für Leistungen, die der Steuerpflichtige zuvor vollständig oder teilweise für private oder andere ausserunternehmerische Zwecke verwendet hat, nicht aus. Im Gegenteil, aus dem Titel "Berichtigung der Vorsteuer" lässt sich der Schluss ziehen, dass der bis anhin verwehrt Vorsteuerabzug zu korrigieren ist, sofern die Eingangsleistung

79 REIB, in: TIPKE/LANG, § 14, Rz. 137; EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 11; EuGH Urteil v. 4.10.1995, Rs. C-291/92, Armbrrecht, Rn. 8.

80 RUPPE, in: Kommentar, § 12 UStG, Rz. 27, der aber vom rechtspolitischen Standpunkt aus eine Einlageentsteuerung sehr wohl begrüssen würde.

81 DZIADKOWSKI, Sacheinlagen, S. 487.

für steuerbare Zwecke verwendet wird. Ob diese Eingangsleistungen zuvor für ausserunternehmerische Zwecke verwendet wurden, ist dabei ohne Belang.

Aus dem Ausdruck "zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war" darf auch nicht der Schluss gezogen werden, dass der Steuerpflichtige bereits beim Bezug der Eingangsleistung zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sein müsste, und dass dementsprechend vor Eintritt der Steuerpflicht bezogene Leistungen nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien. Dem Steuerpflichtigen steht nämlich nach der Rechtsprechung des EuGH das Recht auf Vorsteuerabzug immer zu.⁸² Dies muss also auch dann gelten, wenn eine Eingangsleistung schon vor Eintritt der subjektiven Steuerpflicht bezogen worden ist.

Wird eine Einlageentsteuerung bejaht, muss dies nicht notwendigerweise bedeuten, Art. 20 der 6. MWSt-RL könne das Recht auf Vorsteuerabzug nachträglich entstehen lassen. Es könnte weiterhin an der Rechtsprechung des EuGH festgehalten werden, dass die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Art. 17 der 6. MWSt-RL vorenthalten ist.⁸³ Dies hätte aber zur Konsequenz, dass die Rechtsauffassung des EuGH von Art. 17 der 6. MWSt-RL insoweit zu ändern wäre, als in der Frage, ob ein Vorsteuerabzugsrecht besteht oder nicht, die erstmalige Verwendung oder Verwendungsabsicht nicht massgeblich wäre.⁸⁴ Damit wäre Art. 20 der 6. MWSt-RL weiterhin als Berichtigungsnorm aufzufassen, nach welcher der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die ursprüngliche Verwendung bzw. Verwendungsabsicht geändert hat. Dies muss auch dann gelten, wenn die ursprüngliche Absicht bestand, die Eingangsleistungen für ausserunternehmerische Zwecke zu verwenden.

Die Einlageentsteuerung könnte indes auch aus der 6. MWSt-RL abgeleitet werden, indem die Rechtsprechung des EuGH dahingehend geändert würde, dass Art. 20 der 6. MWSt-RL das nachträgliche Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen kann. Der Wortlaut würde jedenfalls nicht dagegen sprechen.

82 Der Bestand des Rechts auf Vorsteuerabzug ist gemäss der Rechtsprechung des EuGH in Art. 17 der 6. MWSt-RL geregelt (EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, Rn. 30).

83 EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. C-97/90, Lennartz, Rn. 12.

84 EuGH Urteil v. 14.9.2006, Rs. C-72/05, Wollny, Rn. 21; EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 8.

Unabhängig davon, ob das Einlageentsteuerungsrecht aus dem Wortlaut von Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL abgeleitet werden kann, liesse es sich auch aus dem Zweck und der Systematik der 6. MWSt-RL herleiten. Würde nämlich die Belastung des ausserunternehmerischen Verbrauchs als definitiv betrachtet, so liesse sich die Eigenverbrauchsbesteuerung nicht vollends rechtfertigen; denn mit der Regelung über die Besteuerung des Eigenverbrauchs soll der nichtunternehmerische Wertverzehr besteuert und damit der selbstversorgende Einzelunternehmer mit dem privaten Konsumenten gleichgestellt werden. Folglich muss als Umkehrschluss ein ursprünglich für nichtunternehmerische Zwecke erworbenes Wirtschaftsguts versteuert werden, wenn es in der späteren Phase für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Ansonsten wird derjenige Steuerpflichtige, der seine Eingangsleistungen von Beginn an für steuerpflichtige Umsätze eingesetzt hat, gegenüber demjenigen Steuerpflichtigen, der dieselben Eingangsleistungen zuvor für private Zwecke verwendet hat, besser gestellt. Letzterer ist nur in dem Umfang zu belasten, als ein Wertverzehr für private Zwecke stattgefunden hat. Der unternehmerische Restnutzen ist zu versteuern.

Der EuGH betont immer wieder den Grundsatz der Neutralität der MWSt; ja es scheint sogar, dass er diesen Grundsatz immer mehr in den Vordergrund rückt.⁸⁵ Das Recht auf Vorsteuerabzug – so der EuGH – sei integrierender Bestandteil des Mechanismus der MWSt und könne als solches grundsätzlich nicht eingeschränkt werden; vielmehr könne es unmittelbar für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen ausgeübt werden.⁸⁶ Der Unternehmer sei durch das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten MWSt zu entlasten.⁸⁷ Ausnahmen vom Vorsteuerabzug sind nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.⁸⁸

85 Im EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. C-97/90, Lennartz, wurde entschieden, dass der Vorsteuerabzug schon dann gegeben ist, wenn die Absicht besteht, mit den Eingangsleistungen steuerbare Umsätze zu erzielen. Im EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld, wurde die Rechtsprechung des EuGH weiterentwickelt und der Vorsteuerabzug sogar demjenigen Unternehmen zuerkannt, das die Umsätze nicht selbst, sondern durch ein Nachfolgeunternehmen erzielt.

86 EuGH-Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, Rn. 35.

87 EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld, Rn. 37.

88 EuGH Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-137/02, Faxworld, Rn. 37.

Da eine Entsteuerung von ursprünglich ausserunternehmerisch verwendeten Eingangsleistungen durch die 6. MWSt-RL nicht ausdrücklich untersagt ist, erweist sich die europäische Rechtsprechung als inkonsequent. Es widerspricht dem Grundsatz der Neutralität, wenn der Einzelunternehmer Leistungen, die er für sich privat bezogen hat, die aber später für unternehmerische Zwecke verwendet werden, nicht entsteuern darf. Die Vorsteuer ist nach dem Grundsatz der Neutralität auf jeder Eingangsleistung korrekturbedürftig, wenn sich die Bedingungen (Faktoren) nachträglich ändern. Korrekturfähig ist grundsätzlich die Vorsteuer auf allen noch verwendungsfähigen und werthaltigen Eingangsleistungen.⁸⁹

Hinzu kommt die Überlegung von STADIE, zwischen privatem oder hoheitlichem Gebrauch und der Verwendung eines Wirtschaftsguts für unecht befreite Umsätze (d.h. ohne Vorsteuerabzug) bestehe zwar nach dem äusseren System des Gesetzes ein Unterschied, aber nicht im Besteuerungsergebnis, da der leistungsempfangende Unternehmer praktisch wie ein Einverbraucher behandelt werde.⁹⁰ Da bei Nutzungsänderungen von Wirtschaftsgütern aus dem unecht befreiten in den echt befreiten Bereich eine Entsteuerung möglich ist, muss dies auch gelten, wenn ein Wirtschaftsgut nach ursprünglich ausserunternehmerischer Verwendung später für steuerpflichtige Umsätze genutzt wird.⁹¹

Die Rechtsprechung des EuGH, nach der mit der Zuordnung eines Gegenstandes zum Privatvermögen ein definitives Verlassen des Umsatzsteuersystems einhergeht,⁹² ist auch deshalb abzulehnen, weil das Umsatzsteuerrecht nicht von Vermögensarten ausgeht, sondern von unternehmerischen und nichtunternehmerischen Tätigkeiten.

3. Zwischenresultat

Sämtliche Auslegungsmethoden führen zum Resultat, dass die Einlageentsteuerung aus der 6. MWSt-RL ableitbar ist. Eine Änderung des Wortlauts von Art. 20 der 6. MWSt-RL ist deshalb nicht zwingend notwendig, und auch an der Rechtsprechung zu Art. 20 der 6. MWSt-RL könnte festgehalten werden, sofern die europäi-

89 HIDIEN, Rechtsbegriffe, S. 276.

90 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 246; Reiß, Vorsteuerabzug, S. 562.

91 STADIE, Vorsteuerabzug, S. 246; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 153 Einf.

92 EuGH Urteil v. 14.6.2006, Rs. C-72/05, Wollny, Rn 21.

sche Rechtsprechung zu Art. 17 der 6. MWSt-RL insoweit geändert würde, als sie in der Frage, ob ein Vorsteuerabzugsrecht bestehe oder nicht, die erstmalige Verwendung oder Verwendungsabsicht als nicht massgebend erklären würde.⁹³ Ansonsten müsste die Rechtsprechung zu Art. 20 der 6. MWSt-RL dahingehend geändert werden, dass die Bestimmung ein nachträgliches Vorsteuerabzugsrecht entstehen lassen könnte.

VII. Einlageentsteuerung in den Mitgliedstaaten

1. Vorbemerkungen

Wie oben dargestellt,⁹⁴ ist die Einlageentsteuerung auch ohne Änderung des Wortlauts aus Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL ableitbar. Die abzulehnende Rechtsprechung des EuGH zur Einlageentsteuerung scheint jedoch insoweit gefestigt zu sein, als der EuGH nicht mehr auf seine bisherigen Auffassungen zurückkommt, sondern sie nur noch unkritisch zitiert. Daher ist es fraglich, ob ein Mitgliedstaat entgegen der Rechtsprechung des EuGH den Entschluss fassen könnte, in seinem nationalen Gesetz ein zwingend anzuwendendes Recht auf eine Einlageentsteuerung vorzusehen, weil dieses für den Steuerpflichtigen günstiger sei. Zu unterscheiden sind dabei zwei Konstellationen: (i) Das nationale Gesetz sieht bereits explizit eine Einlageentsteuerung vor oder führt dieses Recht ein; (ii) die entsprechenden Bestimmungen des nationalen Gesetzes entsprechen dem Wortlaut von Art. 17 bzw. 20 der 6. MWSt-RL.

2. Fall: Nationales Gesetz sieht eine ausdrückliche Einlageentsteuerung vor

Ein nationales Gesetz, welches die Einlageentsteuerung bereits expressiv verbis vorsieht, ist für den Steuerpflichtigen günstiger als eines, welches die Einlageentsteuerung ausschliesst.

Da gemäss Art. 249 Abs. 3 EGV den Richtlinienbestimmungen lediglich dann Anwendungsvorrang zukommt, wenn sie zugunsten der Bürger wirken, kann eine

93 EuGH Urteil v. 14.9.2006, Rs. C-72/05, Wollny, Rn. 21; EuGH Urteil v. 11.7.1991, Rs. 97/90, Lennartz, Rn. 8.

94 Vgl. Abschnitt § 11 VI 3.

engere Richtlinienbestimmung das nationale Recht nicht zuungunsten des Bürgers verdrängen.⁹⁵ Die vom EuGH als zwingend betrachteten Art. 17 und 20 der 6. MWSt-RL kommen demnach nicht unmittelbar zur Anwendung, sondern – wenn überhaupt – nur im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung.

Dem nationalen Gericht bleibt es jedoch unbenommen, bei der Auslegung des nationalen Rechts zu einer restriktiven Interpretation zu gelangen.⁹⁶ Indes muss jede Auslegung ihre Grenze im möglichen Wortsinn des Gesetzes finden.⁹⁷ Eine richtlinienkonforme und daher mit der Rechtsprechung des EuGH konforme Auslegung stellt lediglich eine interpretatorische Vorrangsregel dar und verpflichtet nicht zu einer Auslegung contra legem. Folglich ist bei der Einlageentsteuerung – unter der Prämisse, dass diese im Wortlaut klar zum Ausdruck kommt und kein richtlinienkonform auszufüllender Auslegungsspielraum mehr besteht – die nationale Bestimmung anzuwenden, unbeachtlich der Rechtsprechung des EuGH.

Dieses Resultat scheint vor dem Hintergrund des im Art. 10 der EGV statuierten Gebots der Gemeinschaftstreue problematisch. Indes muss beachtet werden, dass die Richtlinien nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich sind und die Mitgliedstaaten alle erforderlichen Massnahmen zu ergreifen haben, um die volle Wirksamkeit einer Richtlinie entsprechend ihrer Zielsetzung zu gewährleisten.⁹⁸ Die Wahl der Form und der Mittel, wie diese Ziele umgesetzt werden sollen, bleibt jedoch den innerstaatlichen Stellen überlassen.

Auf der Grundlage der obigen Prüfung (§ 11 VI 3.) erweist sich das Einlageentsteuerungsrecht bezüglich des verbindlich festgelegten Ziels der MWSt, nach dem der Unternehmer nicht mit MWSt zu belasten ist, als gemeinschaftsrechtskonform. Die nationale Einlageentsteuerung weicht somit nicht hinsichtlich des Ziels der MWSt, sondern nur auf dem Weg dazu ab. Die Abweichung der "Mittel" – im Sinne des Terminologie von Art. 249 Abs. 3 EGV – ist darin zu erblicken, dass der nationale Gesetzgeber sein Gesetz nicht sklavisch der Rechtsprechung des EuGH anpasst, sondern sich zu Recht die Freiheit nimmt, sein Gesetz konsequenter am Ziel der MWSt zu orientieren.

95 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 251 Einf.

96 Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Anm. 252 Einf.

97 Statt aller: STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 241 Einf.

98 LENZ, in: LENZ/BORCHARDT, Art. 10, Rz. 5; EuGH Urteil v. 25.7.1991, Rs. C-208/90, Emmott, Rn. 18.

3. Fall: Nationales Gesetz entspricht Art. 17 und Art. 20 der 6. MWSt-RL

Die Einlageentsteuerung lässt sich also, wie oben festgestellt,⁹⁹ aus Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL ableiten. Dennoch weigert sich der EuGH, ein Einlageentsteuerungsrecht anzuerkennen. Es fragt sich, ob ein nationales Gericht seine den Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL entsprechenden Bestimmungen – die kein explizites Einlageentsteuerungsrecht vorsehen – dergestalt auslegen darf, dass dem Steuerpflichtigen dennoch ein Einlageentsteuerungsrecht zukommt.

Art. 17 und 20 der 6. MWSt-RL lassen einen gewissen Auslegungsspielraum offen. Entsprechen nationale Bestimmungen mehr oder weniger diesen Normen und sehen mithin kein explizites Einlageentsteuerungsrecht vor, besteht für alle Mitgliedstaaten der EU derselbe Auslegungsspielraum. Aufgrund dieses Auslegungsspielraums kann und muss die richtlinienkonforme Auslegung zum Zug kommen. Dabei haben die nationalen Organe das nationale Recht im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auszulegen, um deren Ziele zu erreichen.¹⁰⁰ Im Vordergrund steht also die Orientierung am Wortlaut und dem Zweck der Richtlinie¹⁰¹ – und nicht etwa an der Rechtsprechung des EuGH. Dieses Resultat ist konsequent, denn jedes Gericht ist in seiner Rechtsprechung autonom¹⁰²; es gibt demnach kein Weisungsrecht oberer Instanzen gegenüber den unteren. Vorabentscheidungen des EuGH haben denn auch keine unmittelbare Wirkung auf das nationale Recht im Sinne einer europäischen Superrevisionsinstanz.¹⁰³

Dieser Schluss scheint in einem Spannungsverhältnis zum Prinzip der Gemeinschaftstreue zu stehen. Indes kann nicht behauptet werden, dass eine vom EuGH unterschiedliche Gesetzesinterpretation einem Verstoss gegen die geforderte loyale Zusammenarbeit gleichzusetzen ist, zumal die Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit nicht nur in eine Richtung wirkt, sondern gegenseitig zwischen Union und Mitgliedstaat.¹⁰⁴ Die Loyalität ist m.E. auch gewahrt, wenn die nationalen Gerichte sich mit der Rechtsprechung des EuGH auseinandersetzen, diese kritisch hinterfragen und durch einschlägigere Argumente zu verbessern versuchen.

99 Vgl. Abschnitt § 11 VI 3

100 LENZ, in: LENZ/BORCHARDT, Art. 10, Rz. 5; HEIDNER, Auslegung, S. 75.

101 LENZ, in: LENZ/BORCHARDT, Art. 10, Rz. 5; EuGH Urteil v. 10.4.1984, Rs. C-14/83, Von Colson und Kamann, Rn. 26; EuGH Urteil v. 13.11.1990, Rs. C-106/89, Marleasing, Rn. 8.

102 Statt vieler: LÜCK, Gemeinschaftstreue, S. 34.

103 STORG, Leistender, S. 39

104 EuGH Urteil v. 6.12.90; Rs. 2/88, Zwartveld, Rn. 10.

Allerdings hat dies nicht zur Konsequenz, dass die Gerichte der Mitgliedstaaten dem EuGH widersprechende Urteile fällen dürfen. Vielmehr haben die Gerichte der Mitgliedstaaten den EuGH mittels Vorabentscheidungsersuchen anzufragen, wie Art. 17 oder 20 der 6. MWSt-RL auszulegen sei. In diesem Verfahren können die Gerichte ihre Erklärungen zur Auslegung der massgebenden Bestimmungen abgeben und auf diese Weise eine Änderung der EuGH-Rechtsprechung erwirken.

§ 12 Ergebnis

Der Begriff der Einlageentsteuerung nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht ist nicht zu verwechseln mit der im ausländischen Schrifttum¹ propagierten Entsteuerung von Eingangsleistungen (Gegenständen und Dienstleistungen), die aus der ausserunternehmerischen (z.B. privaten oder hoheitlichen) in die unternehmerische Sphäre überführt werden. Zwar deckt die schweizerische Einlageentsteuerung diesen Aspekt ab, doch geht sie bedeutend weiter: Unter den Begriff „Einlageentsteuerung“ fällt insbesondere auch die Möglichkeit der Vorsteuerkorrektur zugunsten des Steuerpflichtigen, die beansprucht werden kann, wenn eine Eingangsleistung nicht mehr für unecht steuerbefreite, sondern künftig für echt steuerbefreite Umsätze genutzt wird. Eine solche Umnutzung kann erfolgen, indem die Eingangsleistung tatsächlich anderweitig verwendet wird, oder indem die unecht steuerbefreiten Umsätze freiwillig bzw. durch Gesetzesänderung der Steuerpflicht unterstellt werden.

Die schweizerische Einlageentsteuerung stellt folglich nicht auf den Zweck des erstmaligen Erwerbs ab. Somit ist nicht massgeblich, ob die Eingangsleistung bis anhin für unternehmerische (unecht oder echt befreite Umsätze) oder ausserunternehmerische Zwecke genutzt wurde. Die Entsteuerung ist immer dann zugelassen, wenn Eingangsleistungen für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden.

Setzt der Unternehmer jedoch steuerpflichtige Eingangsleistungen nicht für einen steuerpflichtigen, sondern für einen unecht steuerbefreiten Umsatz ein, bleibt ihm der Vorsteuerabzug verwehrt. Damit wird er definitiv mit der MWSt belastet, sofern sich die ihm in Rechnung gestellte MWSt nicht verdeckt (über den Preis) auf den Konsumenten überwälzen lässt. Eine solche Belastung der Unternehmer aufgrund unecht steuerbefreiter Umsätze wird sowohl von der Lehre² wie auch von der Judikatur als systemwidrig bezeichnet.

Dieser Systemwidrigkeit wird durch die Einlageentsteuerung in einem gewissen Umfang Einhalt geboten: Die Einlageentsteuerung berücksichtigt, dass es bei steuerpflichtigen Eingangsleistungen, die ihrer Natur nach dazu bestimmt sind, dem Unternehmen über einen längeren Zeitraum hinweg zu dienen, häufig zu un-

1 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Anm. 153 Einf.

2 VALLENDER, Änderung, S. 539.

terschiedlichen Verwendungen kommt, die jeweils für sich betrachtet eine andere Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung zur Folge hätten. Gäbe es die Berichtigungsfunktion der Einlageentsteuerung nicht, so bliebe dem betreffenden Unternehmer das Vorsteuerabzugsrecht auf Eingangsleistungen, die anfänglich für unecht steuerbefreite oder ausserunternehmerische Zwecke eingesetzt wurden, für immer versagt.

Eine weitere Systemwidrigkeit ist darin zu sehen, dass viele Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht bestehen, und dass die subjektive Steuerpflicht grundsätzlich erst nach Erreichen bestimmter Mindestumsatzschwellen eintritt. Infolge fehlender subjektiver Steuerpflicht bleibt dem Unternehmer der Vorsteuerabzug verwehrt. Als Folge davon ergeben sich Wettbewerbsverzerrungen zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Unternehmen. Auch dieser Problematik wirkt die Einlageentsteuerung entgegen, indem sie dem neu in die subjektive Steuerpflicht tretenden Unternehmen nachträglich ein Vorsteuerabzugsrecht gewährt, und zwar entsprechend dem noch vorhandenen Nutzungswert der Eingangsleistungen. Dieser bestimmt sich bei Gegenständen nach der Nutzungsdauer, während bei Dienstleistungen zu ermitteln ist, welcher Wert dem noch nicht genutzten Teil zukommt.

Die Einlageentsteuerung entspricht somit dem Rechtscharakter der MWSt als allgemeine Verbrauchssteuer, die nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Nach dieser Belastungskonzeption ist der Unternehmer zwar Steuerpflichtiger, aber nicht Steuerträger. Der Unternehmer soll nicht mit MWSt belastet, sondern immer dann durch das Instrument des Vorsteuerabzugs entlastet werden, wenn er seine Eingangsleistungen für einen steuerpflichtigen Umsatz einsetzt.

Die schweizerische Einlageentsteuerung unterscheidet sich insofern von der Rechtsprechung des EuGH, als sie nicht auf die vormalige Nutzung der Eingangsleistung abstützt. Stattdessen trägt sie dem Neutralitätsgrundsatz – nach dem der Unternehmer nicht mit MWSt zu belasten ist – verstärkt Rechnung. Es wäre deshalb begrüssenswert, wenn der EuGH seine Rechtsprechung insofern revidieren würde, als er den Bestand eines Vorsteuerabzugsrechts nicht von der erstmaligen Verwendung oder Verwendungsabsicht abhängig machen würde; dieser Faktor sollte vielmehr unmassgeblich sein. Eine Änderung der 6. MWSt-RL wäre deswegen nicht

notwendig.³ Unabhängig davon, ob der EuGH dieser Forderung nachkommt, steht es den Mitgliedstaaten frei, eine Einlageentsteuerung in ihrem nationalen Recht vorzusehen. Das Gebot der Gemeinschaftstreue wäre durch ein solches nationales Vorgehen nicht verletzt.

3 Vgl. § 11 VI.

Lebenslauf

Meine frühe Kindheit verbrachte ich während 6 Jahren in Südafrika (Empangeni). Die Primar- und Sekundarschule besuchte ich in Thal. Von 1990 bis 1993 war ich Banklehrling und anschliessend bis Mitte 1995 als Anlageberater beim Schweizerischen Bankverein tätig. Danach arbeitete ich als Veranlagungsbeamter beim Kantonalen Steueramt in St. Gallen. Berufsbegleitend besuchte ich die Interstaatliche Maturitätsschule in St. Gallen und liess mich im Militär zum Offizier der Infanterie ausbilden. Im Jahr 1997 nahm ich das Studium der Rechtswissenschaft an der Universität St. Gallen auf und absolvierte ein Austauschjahr an der Universität Lausanne und drei mehrere Monate dauernde Praktika, wovon zwei bei einer internationalen Industrieunternehmung im Ausland. Nach meinem Studienabschluss im Frühjahr 2003 war ich Substitut bei der Anwaltskanzlei Walder Wyss & Partner in Zürich und Auditor am Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen. Das Rechtsanwaltspatent erlangte ich im Jahre 2004. Seither arbeite ich bei der Anwaltskanzlei Homburger in Zürich und bilde mich hier zum Steuerexperten aus. Die vorliegende Dissertation schrieb ich während meiner Tätigkeit als Substitut und Rechtsanwalt.