

# VERNEHMLASSUNG

ZUM ENTWURF DER

VERORDNUNG ÜBER DIE MEHRWERTSTEUER  
(MWSTV, SR 641.201)

des

SCHWEIZERISCHEN ANWALTSVERBANDES (SAV)  
FEDERATION SUISSE DES AVOCATS (FSA)  
FEDERAZIONE SVIZZERA DEGLI AVOCATI (FSA)

Bollwerk 21  
Postfach  
3001 Bern

eingereicht am 30. Oktober 1999

---

## INHALTSÜBERSICHT

### I. GRUNDSÄTZLICHES UND VORBEMERKUNGEN

### II. HAUPTANLIEGEN

### III. STELLUNGSNAHMEN ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

### IV. ZUSAMMENFASSUNG

---

## I. GRUNDSÄTZLICHES UND VORBEMERKUNGEN

Der Schweizerische Anwaltsverband (SAV/FSA) bedankt sich für die Möglichkeit, eine Vernehmlassung zum Entwurf der bundesrätlichen Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) einreichen zu können.

Der SAV hat zur Erarbeitung der nachfolgenden Vernehmlassung folgende Kommission eingesetzt:

- Fürsprecher Jürg Brand, dipl. Steuerexperte (Präsident)
- Fürsprecher Jörg R. Bühlmann
- RA Olivier Weniger
- Prof. Xavier Oberson

Der SAV hat nach den positiven Vernehmlassungserfahrungen im Zusammenhang mit dem Erlass des MWSTG beschlossen, den Verordnungsentwurf generell zu kommentieren und nicht nur auf anwaltsspezifische Anliegen einzugehen. Dieser Ansatz entspricht der Verantwortlichkeit des SAV als Dachorganisation im Bereich der Rechtsanwendung und Rechtspflege. Die vom SAV eingesetzte Kommission steht dem Bundesrat und der Verwaltung auch zu erläuternden Gesprächen zur Verfügung.

## II. HAUPTANLIEGEN DES SAV

1. Die Verordnung über die Mehrwertsteuer ist umfassend den Anforderungen an eine möglichst praxisnahe und damit den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragende Ausgestaltung anzupassen.
2. Die Regelung im Bereich der Telekommunikationsleistungen ist zu vereinfachen. Das Abzugsverfahren ist in diesem Bereich jedenfalls nicht anzuwenden. Die Definition der Telekommunikationsleistungen hat den künftigen Entwicklungen im Bereiche des E-Commerce Rechnung zu tragen und keine nichtdurchsetz- und nichtkontrollierbaren Ordnungen zu treffen. Zudem sind Nichtbesteuerungen (Vermietung von Anlagen) zu vermeiden.
3. Die Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit sind entsprechend der Leistungen im Bereich der Heilbehandlungen näher zu umschreiben.
4. Die Beförderungsleistungen im Luftverkehr, bei denen weder Abflugs- noch Ankunftsort in der Schweiz liegt und die über schweizerisches Hoheitsgebiet führen, sind von den Wirkungen der schweizerischen Mehrwertsteuer gänzlich freizustellen.
5. Im Bereich der Beiträge an kantonale und kommunale Abfall-, Wasser- und Abwasserfonds sind Toleranzen für die Besteuerungsgrundlagen einzuführen.

- 
6. Die Margenbesteuerung ist auch bezüglich des Erwerbs von Neugegenständen zuzulassen und zudem sind sich ergebende Vorsteuerüberschüsse zu erstatten.
  7. Der Anwendungsbereich des Verlagerungsverfahrens ist entscheidend zu erweitern. Das heutige Junktium zwischen Import und Export von Gütern ist dabei aufzugeben und einzig auf den Import von Waren abzustellen. Der untere Betrag für die Zulässigkeit der Anwendung des Verlagerungsverfahrens ist jedenfalls massiv zu senken und auf maximal CHF 10'000 festzulegen.
  8. Das Abzugsverfahren ist ersatzlos zu streichen. Allenfalls ist die Regelung soweit zu überarbeiten, dass der eigentlichen Zielvorgabe der Norm und auch den übrigen Belangen des Mehrwertsteuerrechts besser Rechnung getragen wird. Sofern auf dieses Verfahren nicht gänzlich verzichtet wird, ist vorab die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs für derart entrichtete Steuer zu schaffen und zudem ist das Verfahren auf die werkvertraglichen Lieferungen zu begrenzen. Dabei wäre jedenfalls den Anforderungen an die subjektive Steuerpflicht des ausländischen Leistungserbringers zwingend nachzuleben und also das Abzugsverfahren nicht bereits ab dem ersten Umsatzfranken des ausländischen Leistungserbringers anzuwenden.
  9. Auf eine Sondernormierung im Bereich der elektronischen Übermittlung ist zu verzichten. Die geplanten Vorschriften im Obligationenrecht reichen hier jedenfalls aus und dürfen nicht im Bereich der Mehrwertsteuer präjudiziert oder – weit schlimmer – verändert werden.

### III. STELLUNGSNAHME ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

#### 1. Telekommunikationsleistungen

Nach Ansicht des SAV stellen sich in diesem Bereich die folgenden Probleme:

1. rechtsgleiche Besteuerung der Konsumenten
2. Definition Telekommunikationsdienstleistungen
3. Abgrenzung zu andersartigen Hauptleistungen (Telebanking, Informationsdienste, E-Commerce)

Die Schweiz hat im Entwurf zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, welches (voraussichtlich) auf den 1. Januar 2001 hin in Kraft gesetzt werden wird, eine zur EU vergleichbare Regelung getroffen, indem neu grundsätzlich der Ort der Erbringung von Telekommunikationsleistungen ebenfalls am Sitz des Empfängers zu liegen kommt (vgl. MWSTG Art. 13 Abs. 3 lit. d<sup>bis</sup>). Soweit es sich beim Empfänger solcher Leistungen um in der Schweiz steuerpflichtige Unternehmungen handelt, werden diese neu unter dem Titel «Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland» selber abrechnungspflichtig (vgl. Art. 10 lit. a und Art. 22 MWSTG). Bei privaten und selber nicht steuerpflichtigen Empfängern sol-

---

cher Leistungen findet die Bestimmung von Art. 23 Abs. 1 lit. c MWSTG Anwendung, wonach der ausländische Leistungserbringer für die an inländische Nichtsteuerpflichtige erbrachten Telekommunikationsleistungen dennoch selber steuerpflichtig wird und sich in der Schweiz als Steuerpflichtiger registrieren lassen muss.

Eine solche subjektive Steuerpflicht eines in der Schweiz nicht ansässigen Unternehmens ist problematisch und wird vor allem zu grossen Schwierigkeiten im Bereich der Kontrollmöglichkeiten und der Durchsetzbarkeit von Steueransprüchen führen.

Nachdem sich die schweizerische Steuerordnung grundsätzlich gegenüber ausländischen Unternehmen also bloss schlecht durchsetzen lässt, wurde für solche Fälle ergänzend die Norm von Art. 41 E-MWSTV geschaffen, welcher die Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens nach dem Vorbild der «Quellensteuer» beim Empfänger der Leistung entstehen lässt. Da diese Bestimmung bei jeder Höhe einer potentiellen Steuer zur Anwendung kommt, wird die im Gesetz vorgesehene Mindestumsatzgrenze (CHF 10'000/Jahr) des sogenannten Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland (vgl. Art. 22 MWSTG) unterlaufen.

Der Konsument wird also steuerlich zwar formell gleich behandelt und auch die Unternehmen erreichen heute durch die Wahl ihres Sitzes grundsätzlich keinen steuerlichen Vorteil mehr. Dennoch gilt in der Praxis, dass ein ausländischer Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen, der seine Dienste privaten Abnehmern erbringt, selber zwar formell steuerpflichtig würde, aber auch künftig nicht zur Eintragung gezwungen werden kann. Der private Nutzer würde zwar wohl auch steuerpflichtig (gemäss Sicht der Verwaltung aus DL-Bezug aus dem Ausland, gemäss Gesetzes- und Verordnungstext wohl eher über Art. 41 E-MWSTV), was aber schlicht in beiden möglichen Fällen nicht zu kontrollieren ist und daher wohl jeden privaten Nutzer, der die Steuer nicht selber entrichtet, zum potentiellen Steuerhinterzieher macht.

Weiter wird die Abgrenzung nach der Natur der Hauptleistung (Telekommunikation gegenüber Internet, Telebanking und E-Commerce etc.) einige Probleme aufwerfen, die mit dem vorliegenden Verordnungstext nicht gelöst sind. Zudem bieten auch Telefonunternehmungen und Telefonhersteller zunehmend Dienste an, die an sich mit der vorliegenden Definition keine Telekommunikationsdienstleistungen mehr darstellen, die aber nicht von diesen getrennt werden können. Kommt hinzu, dass künftig Internet und viele andere Dienste direkt über die Mobilgeräte genutzt werden können. Anhand der jeweiligen Abrechnung der Swisscom, DiAx und Orange lässt sich aber nicht eruieren, welche Leistungen erbracht worden sind. Aber selbst wenn man das könnte, stellt sich noch das Problem des möglichen Auseinanderfallens des Ortes der Erbringung der Leistungen und damit die Frage, wer denn für welche Leistung schliesslich steuerpflichtig werden wird. Das über Internet erfolgende Telebanking wäre dann wohl eine im Zusammenhang mit dem Zahlungswesen stehende von der Steuer ausgenommene Leistung, durch einen ausländischen Leistungserbringer (Bank oder Internet-Provider) im Ausland erbracht und wohl durch niemanden zu versteuern.

---

Problematisch scheint auch die Vermietung von Anlagen zur Übertragung von Daten. Soweit ein ausländischer Anbieter einem inländischen Unternehmen eine Anlage im Ausland zur Nutzung überlässt, zahlt erneut niemand eine Steuer. In der Schweiz handelt es sich um eine Lieferung und da die Verfügungsmacht über den Gegenstand im Ausland erfolgt um eine steuerfreie Lieferung. Im Ausland gilt die Überlassung als Dienstleistung und zwar – sofern im Zusammenhang mit sonstigen Telekommunikationsleistungen erbracht – um Telekommunikationsdienstleistungen die am Sitz des Empfängers und also in der Schweiz erbracht werden.

Entsprechend beantragt der SAV die Bestimmung von Art. 1 Abs. 2 lit. a E-MWSTV neu zu fassen und den obigen Bedenken Rechnung zu tragen. Weiter ist die Bestimmung unter Art. 41 E-MWSTV insoweit abzuändern, als dieser für die Telekommunikationsleistungen nicht anwendbar ist. Der entsprechende Antrag findet sich ebenfalls nachstehend in der Besprechung von Art. 41 E-MWSTV.

## 2. Heilbehandlungen

Nach Ansicht des SAV stellt sich hier ein fundamentales Problem und also ein Problem in der gesamten Praxis der Eidg. Steuerverwaltung bei der Durchführung der Mehrwertsteuer, indem die Folge einer nicht detaillierten Rechnungsstellung nach steuerbaren und steuerausgenommenen Leistungen nicht sein kann, dass sämtliche Umsätze der Steuer unterliegen. Nach dem üblichen, rechtlichen Verständnis handelt es sich hier um ein reines Beweisproblem, bei dem der Beweisverpflichtete die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Die Folge der Beweislosigkeit kann nun aber nicht einfach gesetzlich so bestimmt werden, dass eine «Dopplet oder nüt» Situation entsteht. Mit andern Worten, auch in solchen Fällen hat die Verwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen die massgebenden Steuerfaktoren zu schätzen. Die von der Verwaltung auch heute bereits geübte Praxis, dass bei solchen Fällen der Nichteinhaltung von Formvorschriften (und genau um das geht es schliesslich) mit einer materiellen Steuerfolge verknüpft wird, ist fundamental falsch. Richtig wäre, die Steuerfolge nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen und daneben die Nichteinhaltung der Formvorschrift, soweit auch die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, mit Strafe zu ahnden.

Weiter ist der SAV der Ansicht, dass nicht bloss die Leistungen im Bereich der Heilbehandlungen in der Verordnung näher umschrieben und bestimmt werden sollten, sondern in gleicher Art auch die Leistungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit.

Dabei sind insbesondere auch die Einrichtungen der sozialen Sicherheit namentlich zu nennen. Dabei ist es nun dem SAV ein Anliegen, dass insbesondere die Ausgleichskassen ausdrücklich als Einrichtungen der sozialen Sicherheit begriffen und dass die im Rahmen der AHV-Gesetzgebung an Ausgleichskassen übertragenen Aufgaben nach Art. 63 Abs. 4 AHVG ausdrücklich von der Steuer ausgenommen werden.

---

### 3. Von der Steuer befreite Beförderungsleistungen

Die geplante Ordnung ist nicht gerade leicht verständlich, zudem in einem bestimmten Teil gar falsch und beinhaltet die Gefahr, dass mit der Bestimmung eine versteckte Änderung der heutigen Praxis vollzogen werden könnte.

Die vorliegende Bestimmung der Verordnung findet ausschliesslich auf Beförderungsleistungen Anwendung und somit nach der Sicht der Verwaltung einzig auf Linienflüge und also auf Flüge, die – gemäss heutigem Stand – von der Swissair, Crossair, Air Engiadina und der easyJet Switzerland, resp. von jedem beliebigen Tour Operator, soweit dieser die Beförderungsleistung in eigenem Namen erbringt, ausgeführt werden. Solche Flüge gelten dann als echt von der Steuer befreit, wenn nur der Ankunfts- oder Abflugsort im Inland liegt. Sämtliche Flüge, die weder Ankunfts- noch Abflugsort in der Schweiz haben, unterliegen an sich nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer, weil sie örtlich nicht in der Schweiz erbracht werden (vgl. Art. 13 Abs. 2 lit. b MWSTG). Sie sind entsprechend auch für die Steuerabrechnung des in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmens nicht massgeblich und somit ausser Acht zu lassen. Mit andern Worten, sie finden keinen Niederschlag in der Mehrwertsteuerabrechnung der jeweiligen Unternehmung.

Sofern nun aber der Flug – also von einem ausländischen Abflugsort zu einem anderen ausländischen Ankunftsort über schweizerisches Hoheitsgebiet führt, gilt dieser Flug nicht mehr als Nichtgegenstand der schweizerischen Mehrwertsteuer, sondern vielmehr als echt von der Steuer befreiter Umsatz und ist somit – dies nach der Angabe der Verwaltung – dennoch in die Steuerdeklaration aufzunehmen (vgl. Ordnung unter lit. b der fraglichen Bestimmung). Wenn damit impliziert ist, dass eine Beförderungsleistung im Flugverkehr mit Abflugs- und Ankunftsort im Ausland, der nicht über schweizerisches Hoheitsgebiet führt, nicht als echt von der Steuer befreiter Umsatz zu begreifen ist, sondern als Nichtumsatz der schweizerischen Mehrwertsteuer, ist diese Regelung nur dann gesetzeskonform, wenn die schweizerische Lufthoheit als im Inland liegend betrachtet wird. Diesfalls müsste allerdings jede ausländische Luftfahrtgesellschaft, die Flüge über schweizerisches Hoheitsgebiet durchführt, als Steuerpflichtige in der Schweiz eingetragen werden.

Die gegenüber ausländischen Flugunternehmen für deren Steuerpflicht im eigenen Staat abzugebenden Erklärungen betreffend die Steuerfreiheit der von diesen ausländischen Gesellschaften in der Schweiz erbrachten Leistungen, können jedenfalls auch ohne diese Bestimmung abgegeben werden.

Entsprechend beantragt der SAV, dass die Bestimmung von Art. 5 Abs. 1 lit. b gestrichen wird.

#### Steuerbefreiung des internationalen Eisenbahnverkehrs

Hierbei handelt es sich aus der Sicht des SAV um eine Bestimmung, die zwar einigermaßen problembeladen daherkommt, insgesamt aber wohl notwendig ist und schliesslich dennoch angemessen erscheint.

---

Problematisch scheint, dass zumindest bei steigenden Steuersätzen ein Bahnreisender von Basel, der nach Bern, Lugano, Genf oder Zürich will, ein Ticket vom Eurogate aus löst, oder jeder der von Bern nach Basel will, ein Bahnbillett an den Flughafen Mulhouse. Noch etwas phantasievoller, aber wohl ebenso denkbar ist, dass der Bündner, der nach Paris will, sich vorerst ein Ticket nach Zürich kauft, und dann noch eines von Kloten nach Paris. Oder der Thuner der nach Brüssel will, kauft sich ein Bahnbillett nach Bern und zudem eines von Belp nach Brüssel.

Nach Ansicht des SAV wird es jedoch Aufgabe der Verwaltung sein, hier dafür zu sorgen, dass es nicht zu Exessen kommt.

Im übrigen ist der SAV der Ansicht, dass die steuerliche Gleichbehandlung auf sämtliche Verkehrsträger auszudehnen ist und entsprechend auch die ausländischen Carunternehmer bei Durchfahrten durch die Schweiz mit der schweizerischen Mehrwertsteuer belastet werden sollten. Dies könnte nach dem in Deutschland geübte Muster sehr einfach realisiert werden. Zudem wird mit der Einführung der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe sowieso ein Schritt vollzogen, der die Erhebung einer Abgabe an der Grenze notwendig macht. Gleichzeitig mit der Schwerverkehrsabgabe kann auch gleich die Mehrwertsteuer erhoben werden.

Der SAV ist im übrigen ganz generell der Ansicht, dass die ausländischen Leistungserbringer steuerlich gegenüber den inländischen Leistungserbringern keinesfalls schlechter gestellt werden dürfen. Entsprechend sind nach dem Dafürhalten des SAV sämtliche bereits heute geübten oder auch erst geplanten Verwaltungspraxen nach diesem Kriterium zu überprüfen und allenfalls die Praxis anzupassen (zu denken ist hier insbesondere an den Flugcharterverkehr).

#### 4. Abgaben an Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds

Die Verordnungsbestimmung setzt weitgehend die gesetzliche Vorgabe und den Willen des Gesetzgebers um, bringt aber in der konkreten Ausgestaltung dennoch ein wesentliches Problem mit sich. Gemäss Kommentar zur geplanten Ordnung kommt die Regelung nur zur Anwendung, wenn die Fondsbeiträge wieder den Wasserwerken und Entsorgungsanstalten zugute kommen. Nachdem aus den jeweiligen Abfallfonds (vgl. z.B. die Ordnung im Kanton Bern) nicht nur die Neubau- und Renovationstätigkeiten der Betreiber solcher Anstalten unterstützt werden, sondern die Fondsgelder z.B. auch für die Verwaltung des Fonds eingesetzt werden, stellt sich die Frage nach den Konsequenzen solcher Verwendung von Fondsgeldern. Nach dem Wortlaut des Kommentars könnte nun die Folge eintreten, dass die Abzugsmöglichkeit den Betreiber dieser Anlagen gänzlich verweigert wird. Dies kann aber nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sein. Alternativ denkbar und weit angemessener ist, dass die Herausrechnung aus dem Entgelt in dem Umfang zugelassen wird, indem tatsächlich die Fondsgelder für Neubau- und Renovationstätigkeiten bei den Betreibern wiedereingesetzt werden. Damit verbunden wäre aber ein recht grosser Aufwand, würde dies doch dazu



---

führen, dass die Betreiber den Teil, den sie als nicht zur Bemessungsgrundlage zugehörig erst mit Abschluss der Jahresrechnung über den Fonds ermitteln könnten. Daraus ergibt sich die Forderung, dass der Einfachheit halber wohl am besten eine Toleranz in der Form eines Prozentsatzes eingeführt wird, in welchem Umfang die Gelder aus einem Fonds tatsächlich diesen Aufgaben zugeführt werden müssen, damit die Betreiber der Anlagen tatsächlich nach dem geplanten Muster der Herausrechnung der bei Dritten einkassierten Fondsbeiträge vorgehen können.

Entsprechend stellt der SAV den Antrag auf Ergänzung und Abänderung der fraglichen Bestimmung in der Art, dass der zweite Satz in Absatz 1 von Art. 7 MWSTV gestrichen und durch folgende Umschreibung ersetzt wird:

«Soweit aus solchen Fonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke Beiträge im Umgang von mehr als 80% der gesamten Aufwendungen des Fonds ausgerichtet werden, können die Betreiber der Anlagen diese Abgaben in der Steuerabrechnung vom Entgelt in Abzug bringen. Zur Ermittlung des Prozentsatzes wird auf dem Vorjahresergebnis des jeweiligen Fonds basiert.»

## 5. Margenbesteuerung

Nach Ansicht des SAV stellen sich in diesem Bereich zwei wesentliche Fragen, welche noch einmal einer vertieften Reflexion bedürfen. Einmal geht es um die Frage, weshalb Neugegenstände (zumindest wenn sie von Privaten bezogen werden) von der Margenbesteuerung ausgeschlossen sein sollten und zweitens ist unklar, weshalb bei Übersteigen des Ankaufspreises keine Steuerrückerstattung erfolgen soll.

### Zu Frage 1)

Aus der mehrwertsteuerlichen Optik ist kein Grund ersichtlich, weshalb der Erwerb eines Neugegenstandes von einem Privaten nicht ebenfalls auf der Stufe des erwerbenden Steuerpflichtigen zu einer Entlastung der im Neugegenstand steckenden Umsatzsteuer führen sollte. Die Steuer auf dem Gegenstand ist bereits entrichtet und die Nichtzulassung der Entsteuerung führt schliesslich zu einer eigentlichen doppelten Belastung mit Mehrwertsteuer auf diesem Gegenstand. Dem Gedanken der Mehrwertsteuer als Konsum- und Verbrauchsteuer folgend, ist ebenfalls klar, dass eine Entsteuerung auch solcher Neugegenstände muss erfolgen können. Auf der ersten Stufe, nämlich dem Erwerb (aus welchem Rechtsgrund immer) des Neugegenstandes durch einen Privaten erfolgt vorliegend eben kein steuerrelevanter Verbrauch und es ist unsachgemäss hier eine Steuer anfallen zu lassen. Der mehrwertsteuerpflichtige Verkauf erfolgt vielmehr frühestens auf der übernächsten Stufe, indem erst der nachfolgende und somit weitere Erwerb durch einen Konsumenten die eigentliche Steuerlast auslösen darf. Im übrigen führte die geplante Lösung dazu, dass der Erwerb

---

des Neugegenstandes durch eine steuerpflichtigen Wiederverkäufer steuerlich schlechter gestellt wird, als der Erwerb durch einen Nichtsteuerpflichtigen. Einzig der Erwerb durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer führt zu einer doppelten Belastung mit der Steuer, der Erwerb durch einen Nichtsteuerpflichtigen aber nicht. Zudem wäre gerade in dem im Kommentar genannten Beispiel der Wiederveräußerung eines anlässlich eines Wettbewerbs gewonnenen Fahrzeugs die Steuerpflicht mit sehr einfachen Mitteln zu umgehen, indem der private Gewinner des Fahrzeugs dieses für einen Tag auf seinen Namen beim Strassenverkehrsamt in Betrieb setzen lassen könnte, womit das Fahrzeug bereits als gebraucht im Sinne der Bestimmung zu gelten hätte. Um solche Steuerausweichmassnahmen gar nicht erst notwendig zu machen, empfiehlt der SAV, die Margenbesteuerung auch auf von privaten erworbene Neugegenstände auszudehnen.

Zu Frage 2)

Hier stellt sich Frage, weshalb ein Steuerpflichtiger bei Anwendung der Margenbesteuerung schlechter gestellt werden soll, als ein Steuerpflichtiger, der ordentlich und also mit der Methode des Abzugs der ihm fakturierten Vorsteuer vorgeht. Sofern nämlich bei der ordentlichen Steuermethode der Ankaufspreis den Verkaufspreis übersteigt, erhält der Steuerpflichtige durchaus die Mehrwertsteuer auf dieser Differenz zurückerstattet. Ein allfälliger Verlust auf einem Verkaufsgeschäft führt also diesfalls nicht zu einer Besteuerung des eingetretenen Verlusts, während bei der Margenbesteuerung die auf der Differenz lastende Steuer bestehen bleibt. Diese Lösung ist unsachgemäss und rechtsungleich.

Hieran vermag im übrigen auch der Gedanke nichts zu ändern, dass insbesondere im Automobilgewerbe bei Rückerstattung der Steuer auf der Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis tendenziell die Rückkaufswerte der in Zahlung genommenen Wagen höher angesetzt würden, als heute. Es findet dabei höchstens eine Verlagerung von den heute gewährten höheren Rabatten beim Preis des Neuwagens zu höheren Anrechnungswerten bei den Eintauschwagen statt. In steuerlicher Hinsicht ergibt sich aber keine Konsequenz. Im übrigen werden die Occasionshändler bereits heute dazu gezwungen, die Eintauschwagen mit einem möglichst geringen Wert entgegenzunehmen, damit sie jedenfalls auf dem Geschäft mit dem Eintauschwagen keinen steuerlichen Verlust erleiden.

Insgesamt erkennt der SAV keine plausiblen Gründe, die das geplante Vorgehen und die dabei eintretende rechtsungleiche Behandlung von margenbesteuertem und ordentlich versteuertem Geschäft zu rechtfertigen vermöchten und stellt daher den Antrag, bei der Margenbesteuerung in den Fällen, in denen der Ankaufs- den Verkaufspreis übersteigt, ebenfalls eine Steuerrückerstattung eintreten zu lassen.

Entsprechend stellt der SAV den Antrag, den zweiten Satz in Abs. 1 von Art. 10 MWSTV durch die nachfolgende Formulierung zu ersetzen:

---

«Übersteigt der Ankaufspreis den Verkaufspreis, wird die Steuer auf der Differenz nur zurückerstattet, wenn der Erwerb des Gegenstandes von einem Nichtsteuerpflichtigen erfolgt ist.»

Bezüglich der in Art. 12 der MWSTV angedrohten Rechtsfolge bei Nichteinhaltung der Formvorschriften ist der SAV der Ansicht, dass diese nicht gerechtfertigt sind. Rechtsfolge muss auch hier sein, dass die dahergigen Steuerfaktoren von der Verwaltung nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen sind. Allenfalls kommt Strafdrohung wegen Nichtbeachtung von Formvorschriften in Frage.

Im übrigen ist vor allem die Umschreibung in Abs. 2 der genannten Bestimmung viel zu streng. Weshalb z.B. der Hinweis auf die Steuer in einem Vertrag hier die Anwendbarkeit der Margenbesteuerung zum vornherein ausschliessen sollte, ist unerfindlich. Einzig eine den Vorgaben von Art. 35 des MWSTG genügende Faktura, Gutschrift, allenfalls Quittung vermag die Vorsteuerabzugsberechtigung zu begründen (vgl. Art. 36 Abs. 1 lit. a MWSTG). Ein Vertrag dagegen reicht hierzu nicht aus. Entsprechend ist die Bestimmung zu korrigieren und der Begriff «Verträgen» aus der Bestimmung von Art. 12 Abs. 2 zu streichen.

#### 6. Automatische Registratur und Dokumentation

Der SAV würde es sehr begrüssen, wenn eine öffentlich zugängliche Entscheidsammlung betreffend der Mehrwertsteuer geschaffen würde. Die Praxis dieser Steuer lebt sehr stark von Einzelentscheiden. Berücksichtigt man die Natur der Steuer als Selbstveranlagungssteuer ist bereits aus Gründen der Rechtssicherheit unabdingbar, dass zumindest die wesentlichen Entscheidungen der Verwaltung den Steuerpflichtigen zugänglich gemacht werden.

#### 7. Diplomatische Missionen

Keine Bemerkungen

#### 8. Vorsteuervergütungsverfahren nach Art. 86 Abs. 2 lit. c MWSTG

Der SAV begrüsst die geplante Erweiterung der Regelung gegenüber der heutigen Ordnung, indem die Steuerrückerstattung neu nun auch dann noch erfolgen kann, wenn der Rückerstattungsantrag innerhalb eines halben Jahres nach Erhalt der Rechnung über die bezogene Leistung gestellt wird.

---

Weiter regt der SAV an, dass die Verwaltung eine Liste der Staaten publizieren sollte, die mit der Schweiz anerkanntermassen Gegenrecht halten und in welchen somit das Vorsteuervergütungsverfahren zur Anwendung kommen kann.

#### 9. Druckerzeugnisse und Medikamente

Der SAV hat zu den geplanten Ausführungsbestimmungen keine Bemerkungen und begrüsst die geplante Ordnung.

#### 10. Einfuhr von Münz- und Feingold

Der SAV hat zu den geplanten Ausführungsbestimmungen keine Bemerkungen und begrüsst die geplante Ordnung und vor allem die Art der vorgenommenen Abgrenzung über die Zolltarifnummern, werden doch dadurch klare und transparente Abgrenzungskriterien geschaffen.

#### 11. Verlagerungsverfahren nach Art. 86 Abs. 2 e<sup>bis</sup> MWSTG

Grundsätzlich begrüsst der SAV die Möglichkeit des Verlagerungsverfahrens beim Import von Gegenständen. Die Steuererhebung bei der Einfuhr scheint grundsätzlich dann unsachgemäss, wenn Steuerpflichtige einen Import tätigen. Auf die eigentliche Steuerlast des importierenden Unternehmers hat die Entrichtung der Steuer anlässlich der Einfuhr keine eigentliche Auswirkung, indem er die derart entrichtete Steuer in der nächsten Steuerdeklaration gegenüber der Steuerverwaltung wieder geltend machen kann. Gleiches ergibt sich bei Anwendung des Verlagerungsverfahrens. Der einzig ersichtliche, aber wesentliche Unterschied der beiden Methoden liegt nun darin, dass bei der Entrichtung der Steuer anlässlich der Einfuhr eines Gegenstandes und also an die Zollverwaltung mit anschliessender Rückerstattung durch die Steuerverwaltung auf der Stufe der Unternehmung nachhaltig Liquidität gebunden wird und zudem Kosten der vorübergehenden Entrichtung der Steuer in der Form von Verzinsungskosten anfallen.

Aus diesen Vorgaben ist nicht ersichtlich, weshalb das Verlagerungsverfahren für selber steuerpflichtige Importeure nicht insgesamt und umfassend eingeführt worden ist. Die gesetzliche Bestimmung ist aber derart gehalten, dass das Verlagerungsverfahren einzig dann zur Anwendung kommen darf, wenn der Import und der Export von Gegenständen regelmässig erfolgt und zudem sich daraus beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben.

Diese Regelung scheint nicht sonderlich durchdacht und ist – wie bereits aus den obenstehenden Ausführungen ersichtlich – unsachgemäss. Richtig wäre gewesen, das Verlagerungsverfahren für sämtliche Steuerpflichtigen ohne wei-

---

tere Voraussetzungen zuzulassen. Entsprechend ist bei der Umsetzung der Bestimmung diesem Gedanken selbstverständlich unter Einhaltung der gesetzlichen Vorgabe möglichst Rechnung zu tragen und an die Voraussetzungen keine hohen Anforderungen zu stellen. Zudem könnte damit der administrative Aufwand der Steuererhebung bei der Einfuhr durch die Zollverwaltung drastisch vermindert werden.

Nicht durchdacht ist die Bestimmung deshalb, weil der Export von Gegenständen mit dem Verlagerungsverfahren überhaupt nichts zu tun hat. Export von Gegenständen führen in keinem Fall zu einer Steuerabrechnung bei der Zollverwaltung, womit sei auf das Verlagerungsverfahren zum vornherein keinen Einfluss haben können. Entsprechend ist die hier vom Gesetzgeber getroffene Wortwahl zu hinterfragen und im Sinne des Gesetzes zu interpretieren und zu werten. Mit andern Worten, die getroffene Wortwahl ergibt keinen Sinn und bringt somit nicht eigentlich den der Norm zugrundeliegenden Gedanken zum Ausdruck. Es ist daher bereits bei der Umsetzung der gesetzlichen Bestimmung in die Verordnung zu beachten und zu berücksichtigen, dass die getroffene Wortwahl irrtümlich ist.

Nach Ansicht des SAV lässt die vom Gesetzgeber getroffene Wortwahl bereits nach dem Wortlaut und – gemäss den vorstehenden Ausführungen – auch nach dem Sinn der Norm durchaus zu, dass der Export von Gegenständen hier unbeachtlich bleibt. Der getroffene Gesetzeswortlaut stellt nämlich zwischen dem Import und dem Export von Gegenständen kein derartiges Junktum dar, dass das Verlagerungsverfahren nicht für beide Arten von Bewegungen von Gegenständen über die Grenze für sich allein zulässig erklärt werden könnte. Dies ist auch die einzig sachgerechte Lösung, denn es ist – wie dargelegt – nicht richtig, dass der Export von Gegenständen für die Zulässigkeit des Verlagerungsverfahrens irgend etwas beizutragen vermöchte.

Der SAV stellt entsprechen den Antrag, dass die falsche Anforderung in lit. b von Art. 37 MWSTV richtig gestellt wird und einzig verlangt wird, dass die «steuerpflichtige Person regelmässig Gegenstände im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit importiert.»

Ebenso missverständlich, resp. überflüssig ist die Forderung, dass sich aus dem Import (und gemäss geplantem Verordnungstext auch dem Export) «regelmässig» Vorsteuerüberschüsse einstellen müssten. Der Import von Gegenständen (dies gilt ebenso für den Export von Gegenständen) bringt steuernaturgemäss und zwangsläufig einen Vorsteuerüberschuss mit sich. Sofern regelmässig Importe erfolgen ist die Regelmässigkeit der Vorsteuerüberschüsse aus solchen Wirtschaftsvorfällen impliziert. Diese Forderung ist daher überflüssig. Sollte dagegen mit dieser Forderung gemeint sein, dass sich aus dem gesamten Geschäftsvolumen des Steuerpflichtigen ein echter Vorsteuerüberschuss im Sinne von echter Rückerstattung von Steuern durch die Steuerverwaltung an den jeweiligen Steuerpflichtigen gemeint sein, ist die Bestimmung fundamental falsch, führte dies doch dazu, dass die Importeure, welche allenfalls das grösste Transaktionsvolumen über die Grenze tätigen nicht in den Genuss des Verlagerungsverfahrens kommen könnten, bloss weil sie in der Schweiz nachhaltig eine höhere Wertschöpfung erzielen, als der Gegenwert der importierten Ge-

---

genstände erreicht. Dies kann aber nicht Sinn der Bestimmung sein und würde höchstens dazu führen, dass solche Steuerpflichtige für den Import von Gegenständen eigenständige Unternehmungen gründen und einsetzen würden.

Richtig verstanden geht es also einzig darum, dass überhaupt Gegenstände regelmässig importiert werden und dass diese Transaktionen einen gewissen Umfang erreichen, der durch die Gesetzesbestimmung so umschrieben ist, dass die daherige Steuer beachtlich sein müsse.

Nun sind nach der Ansicht des SAV an die Voraussetzungen «regelmässig» (einzig bezogen auf die ausgeführten Transaktionen über die Grenze) und «beachtlich» (einzig bezogen auf den dabei geschuldeten Steuerbetrag) deshalb keine allzu hohen Anforderungen zu stellen, weil das Verlagerungsverfahren für sämtliche Beteiligten ausschliesslich Vorteile bringt. Nicht beachtlich dürfen in diesem Zusammenhang die Zinserträge auf der vorübergehenden Entrichtung der Steuer durch die Steuerpflichtigen beim Staat sein, sind diese doch systemfremd und nicht eigentlich Steuerertrag und es steht dem Staat schlecht an, wenn er sich über solche Vorschriften unrechtmässig an den Steuerpflichtigen bereichert. Die Steuerbelastung ist über den anwendbaren Steuersatz geregelt und darf nicht durch administrative Hürden künstlich erhöht werden.

Weiter ist der SAV der Ansicht, dass bereits auf der Stufe der Verordnung zu regeln ist, was denn als regelmässig im Sinne der Gesetzesvorschrift von Art. 79 MWSTG zu gelten hat. Mit andern Worten, die Delegationsnorm von Art. 86 Abs. 2 lit. e<sup>bis</sup> MWSTG enthält keine Delegationsnorm an das Departement und der Bundesrat hat in eigener Verantwortung diese Frage auf der Stufe der Verordnung hinreichend zu ordnen.

Schliesslich scheint auch der Betrag von CHF 250'000 als sogenannter Vorsteuerüberschuss weit zu hoch angesetzt und es müsste genügen, wenn sich aus den Importtransaktionen ein Steuerbetrag von CHF 10'000 ergeben würde.

Entsprechend stellt der SAV den Antrag, dass die Bestimmung von Art. 37 MWSTV gänzlich überarbeitet wird und jeder Hinweis auf den Export von Gegenständen aus der Ordnung eliminiert wird. Zudem muss ein Steuerbetrag aus der Einfuhrumsatzsteuer von CHF 10'000 pro Jahr bereits ausreichen, um das Verlagerungsverfahren anwenden zu dürfen.

Der SAV stellt daher folgenden Antrag:

Art. 37 ist gemäss dem nachstehenden Wortlaut neu zu formulieren.

«Die Bewilligung wird erteilt, wenn folgende Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sein:

- a. die steuerpflichtige Person rechnet nach der effektiven Methode ab;

- 
- b. die steuerpflichtige Person importiert im Rahmen ihrer steuerbaren Tätigkeit regelmässig Gegenstände;
  - c. die steuerpflichtige Person führt über diese Gegenstände eine detaillierte Einfuhr- und Lagerkontrolle;
  - d. die steuerpflichtige Person weist aus der Einfuhr von Gegenständen nach lit. b eine Steuerschuld gegenüber der Zollverwaltung von mehr als CHF 10'000 / Jahr aus;
  - e. die steuerpflichtige Person bietet Gewähr für einen ordnungsgemässen Ablauf des Verfahrens.»

## 12. Abzugsverfahren nach Art. 86 Abs. 2 lit. g MWSTG

Der SAV ist der Ansicht, dass diese Bestimmung ersatzlos aus der Verordnung zu streichen ist, bringt sie doch erhebliche Unklarheiten und Unsicherheiten mit sich, ist praktisch nicht durchsetzbar und drängt zudem die nach dieser Bestimmung Steuerpflichtigen potentiell in eine Steuerhinterziehungssituation. Im übrigen ist ein solches Abzugsverfahren – dies wohl im Gegensatz zum europäischen Recht – nicht nur nicht nötig, sondern bringt zudem Doppelspurigkeiten mit sich.

In der Sache liegt die erste fundamentale Schwäche dieser Ordnung darin, dass der so begründeten Steuerpflicht keine parallele Vorsteuerabzugsmöglichkeit mitgegeben worden ist. Entgegen der Ordnung z.B. im deutschen Umsatzsteuerrecht (vgl. Art. 39a und Art. 52 Abs. 2 UStDV) bleibt somit der schweizerische Leistungsempfänger auch dann umfassend auf der Steuer abschliessend sitzen, wenn er an sich im vollen oder allenfalls reduzierten Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Aus dem System des Mehrwertsteuerrechts ergibt sich, dass der Konsument einer Leistung nicht aber der leistende Unternehmer mit der Steuer belastet werden darf und dass zudem jede Leistung stets die gleiche Endsteuerbelastung tragen muss. Durch die vorgesehene Ordnung kann diesen Grundsätzen nicht nachgelebt werden. Vielmehr gilt, dass der steuerpflichtige Unternehmer, welcher von einem ausländischen Unternehmer eine Leistung bezieht, die nach schweizerischem Recht als im Inland erbracht gilt, ohne Möglichkeit des Abzugs der so entrichteten Steuer, die Mehrwertsteuer in Stellvertretung für den ausländischen Steuerpflichtigen zu bezahlen hat und also eine Art Schattensteuer auf seinen an Dritte erbrachten steuerbaren Leistungen tragen muss.

Der SAV erachtet es daher als dringlichste Massnahme, sollte die Bestimmung gegen den Antrag des SAV grundsätzlich bestehen bleiben, zumindest ein Recht auf Abzug der Vorsteuer für unter diesem Titel entrichtete Steuern einzuführen. Allenfalls ist denkbar, die Steuerpflicht unter diesem Titel auf den Betrag zu reduzieren, der nach Abzug der

---

Vorsteuer verbleiben würde. Bei vollem Vorsteuerabzugsrecht des so Steuerpflichtigen resultierte damit keine eigentliche Steuerpflicht und es genügte ein einfaches Aufzeichnungs- oder Meldeverfahren. Diesbezüglich sei an die Ordnung des deutschen Umsatzsteuerrechts in Art. 52 Abs. 2 UStDV verwiesen. Bei bloss reduziertem Recht auf Abzug der Vorsteuer könnte mit einer hierzu analogen Regelung gearbeitet werden, die das individuelle Recht auf Abzug der Vorsteuer berücksichtigt.

Eine weitere fundamentale Schwäche der Ordnung ist darin zu sehen, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung auch Nichtsteuerpflichtige und somit auch Private in den Anwendungsbereich einbezogen werden sollen. Hier sind es nun vor allem praktische Schwierigkeiten in der Durchsetzung dieser Steuerpflicht, die zu Kritik Anlass geben. Nachdem nicht zu erwarten ist, dass sich diese Bestimmung klarer im Bewusstsein der potentiellen Steuerpflichtigen festsetzen wird als die Bestimmungen betreffend den steuerpflichtigen Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, wird damit einzig bewirkt, dass der Nichtsteuerpflichtige und der private Bezüger solcher Leistungen in die Illegalität gedrängt werden. Mit andern Worten, es wird kein privater Eigenheimbesitzer, der sich gewisse Bauleistungen durch ausländische Unternehmer erbringen lässt, die Steuer je entrichten und sich um seine daherige Steuerpflicht auch nur kümmern. Stösst die Steuerverwaltung dann auf einen solchen Fall, wird der Private nicht nur die Steuer bezahlen müssen, sondern zudem unter den geltenden Strafbestimmung ins Recht gefasst werden. Als Leistungen, welche eine solche Steuerpflicht zu begründen vermögen, kommen im übrigen sämtliche Leistungen in Frage, bei denen der Ort der Erbringung der Leistung nach dem Bestimmungsortsprinzip geregelt ist und somit sämtliche in Art. 13 Abs. 2 und 3 MWSTG bezeichneten Leistungen.

Im übrigen stellt sich zumindest im Bereich der Leistungen nach Art. 13 Abs. 3 MWSTG die Frage der Abgrenzung zwischen dieser Ordnung und den Bestimmungen betreffend den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland. Gemäss der geplanten Ordnung im sogenannten Abzugsverfahren hätte der nichtsteuerpflichtige Leistungsbezüger die Steuer unbesehen der Höhe des entrichteten Entgelts einzubehalten und abzuführen, während bei Anwendung der Bestimmungen betreffend den Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland die Steuerpflicht erst bei einem jährlichen Betrag von CHF 10'000 eintritt.

Die hier vorgeschlagene Ordnung ist nach Ansicht des SAV völlig unausgewogen und wenig durchdacht. Sie ist auf die Probleme im Zusammenhang mit der Erbringung von Bauleistungen über die Grenze hinweg zugeschnitten und sollte entsprechend (soweit die Ordnung überhaupt bestehen bleiben sollte) auch nur auf diese Leistungskategorie angewendet werden.

Weiter ergibt sich ein Problem aus der Tatsache, dass die Ordnung an die Voraussetzung gebunden ist, dass der ausländische Unternehmer zu Unrecht in der Schweiz nicht als Steuerpflichtiger angemeldet ist. Nachdem sich die subjektive Steuerpflicht des leistenden Unternehmers nach schweizerischer Ordnung erst ab einem jährlichen Umsatz von



---

CHF 75'000 einstellt, ist der nichtsteuerpflichtige Abnehmer gar nicht in der Lage zu beurteilen, ob der leistende Unternehmer allenfalls zu Unrecht nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist. Entsprechend kommt die Bestimmung entweder dann zur Anwendung, wenn der Betrag der bezogenen Leistungen für sich allein die Umsatzsteuerpflicht des Leistungserbringers begründet oder aber dann, wenn der Leistungsbezüger aus andern Gründen weiss oder hätte wissen müssen, dass der Erbringer die massgebenden Umsatzgrenzen überschritten hat.

Insgesamt stellt der SAV den Antrag, die Bestimmung von Art. 41 der MWSTV zu streichen.

Eventualiter kommt in Frage, die Bestimmung auf die werkvertraglichen (und damit insbesondere baugewerblichen) Leistungen zu beschränken, wobei dem Umstand Rechnung getragen werden müsste, dass die subjektive Steuerpflicht des Leistungserbringers erst ab Erreichen bestimmter Umsatzgrenzen überhaupt eintritt. Diese Umsatzgrenze wäre dann aber wohl nicht bereits bei CHF 75'000 anzusetzen, wird doch ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen für das laufende Kalenderjahr auch nicht bei Erreichen dieser Umsatzgrenze steuerpflichtig, vielmehr wird damit erst die Steuerpflicht für das folgende Kalenderjahr ausgelöst.

### 13. Datenaufbewahrung

Naturgemäss wird der elektronische Handel von der Gesetzgebung dort betroffen, wo von papierlosem Austausch von Daten und Informationen die Rede ist.

#### Elektronische Belege

Nicht nur für die Zwecke der MWST, sondern ganz allgemein wird die Entwicklung im Bereich der papierlosen Buchführung mit Spannung verfolgt. Eine erste Wegbereitung ist in der Botschaft zur Revision des 32. Titels des Obligationenrechts (im Folgenden ROR abgekürzt) vorgenommen. Dort werden ganz bewusst einige Hürden entfernt, die das geltende Recht dem E-Commerce noch in den Weg stellt. Insbesondere wird auf eine spezifische Nennung von Aufbewahrungsmedien verzichtet und lediglich von Aufbewahrung auf elektronischen oder vergleichbaren Bild- oder Datenträgern gesprochen.

Die weitere Gesetzgebung muss sich an diesen Vorgaben orientieren und sollte weiter gehende Einschränkungen oder Spezialisierungen nur dort vornehmen, wo sie unerlässlich sind. Ausserdem sind von den noch ausstehenden Ausführungsbestimmungen zum ROR wichtige Präzisierungen zu erwarten, insbesondere im Bereich der technischen Verfahren.

---

Art. 42 des E-MWSTV nimmt denn auch die Begriffe der ROR direkt auf und beschreibt Verwendung von Bild- und Datenträgern zur Aufbewahrung von Daten und Informationen durch die ESTV selbst. Art. 43 des Verordnungsentwurfs spricht hingegen eine andere Sprache. Zum Einen wird der Begriff des Beleges eingeführt, zum anderen wird neben der Aufbewahrung nun auch der Übermittlung von Daten und Informationen eine Bedeutung zugesprochen.

#### Belege

Es wird ein zentraler Begriff eingeführt, der nicht definiert ist. Die in Art. 43 verwendete Formulierung lautet zwar ähnlich der in der ROR verwendeten, welche die Beweiskraft von Daten und Informationen auf Bild- und Datenträgern regelt. Eine gesetzliche Definition des Begriffes Beleg als durch besondere Verwendung gekennzeichnete Daten und Informationen wäre aber vorzuziehen und läge im Interesse der Koordination mit der ROR.

#### Übermittlung und Aufbewahrung

Belege werden zum Nachweis der Richtigkeit einer Buchung oder eines Anspruches verwendet. Wenn dieser angetreten werden muss, sind die Belege bereits übermittelt und werden aufbewahrt, da sich der Nachweis immer auf ein Ereignis in der Vergangenheit bezieht. Es ist deshalb nicht erforderlich, in Abweichung von der ROR nicht nur die Aufbewahrung, sondern auch die Übermittlung der entsprechenden Daten und Informationen zu regeln, insbesondere da die ROR bewusst eine ähnliche Unterscheidung beseitigt, nämlich zwischen der Führung der Bücher und deren Aufbewahrung.

Zudem ist zu bedenken, dass Belege durchaus elektronisch übermittelt und anschliessend in Papierform aufbewahrt oder in Papierform übermittelt und danach elektronisch aufbewahrt werden können. Die Konjunktion in der Fakturierung elektronisch übermittelte und aufbewahrte Belege im Titel sowie im ersten Satz des Art. 43 birgt Verwirrpotenzial für diese Mischformen. Schliesslich vermeidet die ROR bewusst eine Beschränkung auf elektronische Aufbewahrung und spricht lediglich von elektronisch oder in vergleichbarer Weise auf Daten- und Bildträgern aufbewahrten Daten. Auch hiervon wird im E-MWSTV einschränkend abgewichen. ohne dass dies als unerlässlich erkennbar wäre.

#### Anforderungen an die Belege

ROR Art. 957 Abs. 2 fordert unabhängig von der Aufbewahrungsmethode eine Gewährleistung der Übereinstimmung der Aufzeichnungen mit den zugrundeliegenden Geschäftsvorfällen. Da die den Geschäftsvorfall beschreibenden Inhalte der Aufzeichnung nicht vom Medium abhängen, entspricht dies einer Forderung nach Nichtabänderbarkeit der einmal erzeugten Daten und Informationen; Art. 42 Abs. 1 der E-MWSTV interpretiert dies auch genau so.

---

Art. 43 Abs. 1 des E-MWSTV hingegen stellt detailliertere und weiter gehende Forderungen auf. Die Nachweisbarkeit des Ursprungs (a) stellt eine Erweiterung der Nichtabänderbarkeit (Integrität, b) dar. Diese Anforderungen bedürfen aber keiner gesonderten Nennung in einer Verordnung zur Mehrwertsteuer, sondern sind durchaus zweckmässige Ausgestaltungen der Forderung nach Übereinstimmung der Aufzeichnungen mit den zugrundeliegenden Geschäftsvorfällen in der ROR. Als solche gehören sie in die Ausführungsbestimmungen zum OR, wo auch ihre Realisierbarkeit mit einer digitalen Signatur erwähnt werden sollte, und müssen in der E-MWSTV höchstens referenziert werden.

Die Forderung einer Nichtabstreitbarkeit von Versand und Empfang (c. in Art. 43 Abs. 1) ist in höchstem Masse problematisch. Die Erläuterungen zur E-MWSTV portieren diese pauschale Forderung in axiomatischer Form: Das Kriterium der Nichtabstreitbarkeit von Sendung und Empfang ist ebenfalls unerlässlich. Der Argumentationsnotstand ist allerdings im selben Abschnitt der Erläuterungen offenkundig, wo eingestanden wird: Die Nichtabstreitbarkeit des Empfangs ist insbesondere bei Stellung von Eigenrechnungen (self-invoicing) unabdingbar.

Ganz offensichtlich handelt es sich bei der Nichtabstreitbarkeit des Empfangs um eine Forderung, die höchstens mehrwertsteuerliche Spezialfälle betrifft. Das MWSTG selbst lässt über die handelsrechtlichen Vorschriften hinausgehende Verordnungen der Steuerverwaltung aber nur zu, wo sie zur Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich sind (MWSTG Art. 54 Abs. 1). Für die Forderung einer Nichtabstreitbarkeit des Empfangs ist diese Bedingung im Allgemeinen nicht erfüllt, es fehlt ihr also die gesetzliche Grundlage.

Häufig wird die Forderung nach einer Nichtabstreitbarkeit des Empfangs mit einem Bedürfnis der Wirtschaft oder dem in der EU bereits geltenden Recht begründet. Das scheinbare Bedürfnis der Wirtschaft beruht aber auf einem Missverständnis und besteht nicht.

Die Forderung aufgrund des EU-Rechts besteht ebenfalls nicht. Das geltende Gemeinschaftsrecht der EU fordert Verfahren zur Sicherstellung des Ursprungs und der Integrität von ausgetauschten Daten und Informationen, erkennt die Empfangsbestätigung aber korrekt als Verarbeitungsaspekt und qualifiziert sie als nicht obligatorisch. Die authentisierte Empfangsbestätigung, und nur eine solche gewährleistet die Nichtabstreitbarkeit des Empfangs, wird im genannten Dokument gar nicht behandelt. Der SAV möchte mit allem Nachdruck darauf hinweisen, dass der Forderung nach einer Nichtabstreitbarkeit des Empfangs von Daten oder Informationen nur auf dem Wege einer authentischen, nicht abänderbaren Bestätigung von Seiten des Empfängers nachgekommen werden kann. Dies entspricht einer schriftlichen, unterzeichneten Empfangsbestätigung im konventionellen Geschäftsverkehr und resultiert in technisch wie fachlich äusserst aufwendigen und deshalb kostspieligen Verfahren.

---

#### Randbemerkungen zu den Anforderungen

- Die Nichtabstreitbarkeit des Versandes, die ebenfalls gefordert wird, stellt ein Unikum in Bereiche der papierlosen Datenübermittlung und -verarbeitung dar, zu deren Gewährleistung keine Verfahren bekannt sind (so weit diese nicht eigentlich auf einen Nachweis des Empfangs abzielen, der den Versand impliziert).
- Im Vergleich mit Art. 42. des E-MWSTV stellt sich die Frage, weshalb an vom Steuerpflichtigen vorzulegende Daten und Informationen höhere Ansprüche gestellt werden dürfen als an die von den Behörden aufbewahrten.
- Die Forderung nach Nichtabänderbarkeit von Daten und Informationen garantiert, dass deren Übermittlung an diesen keine Spuren hinterlassen kann. Also stösst eine Regelung der Übermittlung ins Leere, weil ihre Einhaltung nicht überprüfbar ist.

#### Ausführungsbestimmungen

Zur heutigen Zeit ist durchaus abzusehen, welche Technologien die Anforderungen an mehrwertsteuerrelevante und andere Belege zu erfüllen vermögen. Integrität und Ursprung von Daten und Informationen lassen sich mit einer digitalen Signatur nachweisen (für weitere Erläuterungen zu asymmetrischen kryptographischen Verfahren wird auf die entsprechende Fachliteratur verwiesen).

Die Authentizität des öffentlichen Schlüssels muss durch eine separate Organisation, die sogenannte Certification-Authority (CA) gewährleistet sein. Die Qualität ihrer Verfahren begründet das Vertrauen in die ausgetauschten Daten, so dass zur Unterstützung eines funktionierenden E-Commerce die Definition von CA-Qualitätskriterien angezeigt ist.

Der Bund hat dies erkannt und mit dem Entwurf einer Public-Key-Infrastructure (PKI) Verordnung diese und andere Kriterien zur öffentlichen Angelegenheit gemacht. Wenn auch das Inkrafttreten einer solchen Verordnung noch aussteht, ist doch unbestritten, dass nur eine Regelung existieren darf, auf die der E-Commerce und andere papierlose Verfahren zum Daten- und Informationsaustausch basieren. Wo die Gesetzgebung eine solche Regelung referenzieren muss, wie dies in den Ausführungsbestimmungen zur E-MWSTV zur Zeit gegeben ist, muss der Weg für eine zentrale Regelung geebnet und die Übergangszeit bis dahin von groben Stolpersteinen befreit werden.

Rechtssicherheit im E-Commerce kann nur entstehen, wenn die Koordinationsanstrengungen von allen gesetzgebenden Stellen unterstützt werden. Der E-MWSTV unterlässt es aber, auf die Ausführungsbestimmungen und Verordnungen von allgemeiner Gültigkeit hinzuweisen. Statt dessen werden spezialisierte Bestimmungen eingeführt und vorbehalten. Zudem wird der pauschale Begriff Sicherheit verwendet, dessen Abgrenzung selbst in Expertenkreisen zu nicht endenden Diskussionen führt.

---

Für die Dauer bis zum Inkrafttreten der Ausführungsbestimmungen wird ein Anspruch auf elektronische Übermittlung und Aufbewahrung von Steuerbelegen verwehrt. Die naheliegendste Interpretation dieser unglücklich formulierten Aussage ist, dass kein Anspruch auf Gültigkeit von solchen Belegen besteht, was auch die Erläuterungen zum E-MWSTV bestätigen. Nebst der auch hier wieder zu beklagenden Einschränkung auf eine Technologie wird damit de facto eine Rechtslage geschaffen, die papierlose Verfahren verbietet und damit der Absicht der ROR widerspricht.

Entsprechend stellt der SAV den Antrag, dass der Titel in der Art geändert wird, dass er bloss mehr von der Aufbewahrung der Daten und Informationen spricht, dass Abs. 4 der Bestimmung von Art. 42 gestrichen wird und dass die Bestimmung von Art. 43 E-MWSTV wie folgt geändert wird:

„Abs. 1

Die Aufbewahrung von Daten und Informationen auf Bild- und Datenträgern, die für den Vorsteuerabzug die Steuererhebung oder den Steuerbezug relevant sind, muss in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Bestimmungen erfolgen.

Abs. 2

Besondere gesetzliche Bestimmungen, welche die Aufbewahrung der genannten Daten und Informationen in einer qualifizierten Form vorschreiben, bleiben vorbehalten.“

In Artikel 44 ist der Hinweis auf «Belege elektronisch übermitteln, empfangen, und aufbewahren» zu ersetzen durch «Daten und Informationen auf Bild- und Datenträgern aufbewahren».

Für die Übergangszeit und also bis zur Inkraftsetzung der relevanten Bestimmungen nach OR ist eine Ordnung zu schaffen, die den Bedürfnissen der heutigen Zeit Rechnung trägt und die elektronische Aufbewahrung ermöglicht. An den öffentlichen Schlüssel zur Prüfung der Signatur kann dabei die Anforderung gestellt werden, dass dieser von einer schweizerischen Zertifizierungsinstanz geprüft worden sein muss.

14. Schlussbestimmungen

Keine Bemerkungen

---

#### IV. ZUSAMMENFASSUNG

Der zur Vernehmlassung vorgelegte Entwurf der Mehrwertsteuerverordnung ist insgesamt und umfassend zu überarbeiten. Nach Ansicht des SAV genügt er in weiten Bereichen den Anforderungen der Praxis nicht, trifft in einzelnen Gebieten Anordnungen, auf die ohne Nachteil verzichtet werden könnte und lässt andere Gebiete unregelt oder schafft gar zusätzliche Unklarheiten.

Der SAV ist gerne bereit, bei der Überarbeitung der Verordnung mitzuhelfen und anbietet ausdrücklich seine volle Unterstützung.

Im Namen des Schweizerischen Anwaltsverbandes

Jean-Pierre Gross  
Präsident