

Die fachliche Auseinandersetzung um das neue Schweizer Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) [1] wird – im Interesse einer möglichst konsequenten Umsetzung in der Verwaltungspraxis zu recht – sehr intensiv und zuweilen auch kontrovers geführt. Oft richtet sich das Augenmerk auf einzelne Aspekte des MWSTG [2]. Der Beitrag beurteilt die Schweizer Mehrwertsteuer (MWST) nach internationalen Massstäben. Damit wird die Einzelkritik um eine Gesamtsicht erweitert.

PHILIP ROBINSON

## DIE SCHWEIZER MEHRWERTSTEUER IM GLOBALEN KONTEXT

### Würdigung der neuen Schweizer Mehrwertsteuer aus der Perspektive international tätiger Unternehmungen

#### 1. AUSGANGSLAGE

**1.1 Die MWST als Herausforderung für international tätige Unternehmungen.** MWST-Systeme sind theoretisch betrachtet für die Mehrzahl der Unternehmungen neutral, d. h. es sollte keine Steuerbelastung auf Ebene der Unternehmung geben. In der Praxis ist dieser Anspruch auf Neutralität nur selten erfüllt, was zum einen auf Systembrüche zurückzuführen ist. Beispiele für Systembrüche sind die unechten Befreiungen, Einschränkungen des Rechtes auf Vorsteuerabzug für bestimmte Kategorien von Aufwendungen und Investitionen, die Gestaltung des Vorsteuerabzuges als blosser Verrechnungsmöglichkeit, aber auch übermässig anspruchsvolle formelle Anforderungen, die faktisch endgültige Steuerbelastungen auf Stufe Unternehmung verursachen. Eine zweite Problematik ergibt sich aus der Schwierigkeit, in einem multinationalen Umfeld mit der Komplexität der Steuersysteme umzugehen.

Die wichtigsten exogenen Treiber dieser Komplexität sind: → Die Vielzahl von nationalen (und manchmal auch subnationalen) Regelwerken für MWST (VAT/GST) und andere Steuern auf den Umsätzen, die sich sowohl mit Bezug auf die materiellrechtliche Ausgestaltung als auch hinsichtlich der administrativen Anforderungen unterscheiden. → Der stete Wandel dieser verschiedenen Regelwerke [3]. → Unvollständige Informationen und damit verbundene Mangel an Rechtssicherheit.

Es ist mit grossem Aufwand verbunden, sich innerhalb dieser komplexen und sich immer wieder ändernden Rahmenbedingungen zurechtzufinden. Dies wird noch dadurch poten-

ziert, dass auch in der Unternehmung selbst ein ständiger Wandel stattfindet: Es werden neue Märkte erschlossen, neue Angebote entwickelt, neue Geschäftsmodelle implementiert, grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten umgestaltet oder Akquisitionen von anderen Unternehmungen getätigt.

Angesichts dieser Ausgangslage ergeben sich im Zusammenhang mit der MWST für die Unternehmungen schwerwiegende Risiken, die es zu erkennen und zu kontrollieren gilt. Aus den steuerlichen Regelungen selbst können Mehrfachbesteuerungen derselben grenzüberschreitenden Transaktionen entstehen – z. B. aufgrund der unterschiedlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verschiedenen Niederlassungen eines Rechtssubjektes in der Schweiz bzw. in der *Europäischen Union (EU)*. Zudem gibt es Rechtssysteme, die unverhältnismässig hohe Bussen für Fehler in den Abrechnungen vorsehen – und zwar selbst dann, wenn bei korrekter Abrechnung im Ergebnis keine Steuerbelastung entstanden wäre [4]. Von noch grösserer Bedeutung sind die Risiken im Bereich der Abbildung der mehrwertsteuerlichen Vorschriften in den internen Prozessen, den EDV-Systemen usw. Letztlich muss jeder einzelne Geschäftsvorfall aus Sicht der MWST richtig qualifiziert werden und die daraus hervorgehenden Informationen müssen in die Deklarationen gegenüber den verschiedenen Steuerbehörden korrekt einfließen. Mögliche Fehlerquellen liegen bei den Geschäftsprozessen, bei der Konfiguration der EDV-Systeme und auf Ebene der einzelnen Personen, die mehrwertsteuerlich relevante Entscheidungen treffen. Und gerade im Bereich der Geschäftsprozesse und der EDV-Systeme haben auch scheinbar «kleine» Fehler kostspielige Auswirkungen, wenn sie aufgrund der automatisierten Abläufe eine grosse Anzahl von Transaktionen betreffen [5]. Ist beispielsweise in den Registrierkassen ein bestimmtes Produkt mit einem zu tiefen Steuersatz codiert und wird dieser Fehler erst nachträglich entdeckt, wird die Steuersatzdifferenz auf allen zwischenzeitlich getätigten Verkäufen in aller Regel zu Lasten der Unternehmung gehen [6].

**1.2 Merkmale einer effizienten MWST.** Es liegt also auf der Hand, dass effiziente MWST-Systeme nicht nur für die



PHILIP ROBINSON, DR.  
PHIL. I, LIC. OEC. HSG, DIPL.  
STEUEREXPERTE, GLOBAL  
DIRECTOR OF INDIRECT TAX,  
MITGLIED DER FACHGRUPPE  
STEUERN UND DES MWST-  
KOMPETENZZENTRUMS DER  
TREUHAND-KAMMER,  
ERNST & YOUNG AG, ZÜRICH

staatlichen Finanzverwaltungen wichtig sind, sondern auch ein prioritäres Anliegen sind für die Unternehmungen, die für den Staat einen wesentlichen Teil der «Steuereintreibung» ausführen. In der OECD wurden folgende Kriterien zur Beurteilung von Mehrwertsteuersystemen entwickelt [7]:

1. *Einfachheit und (Rechts-)Sicherheit*: Die Steuer sollte so klar und einfach gestaltet sein, dass die Steuerpflichtigen die steuerlichen Auswirkungen eines Geschäftsvorgangs voraussehen können.
2. *Effizienz*: Die Kosten der Steuererhebung bei den Steuerbehörden und die Kosten der Steuerentrichtung für die Steuerpflichtigen sollten möglichst gering sein.
3. *Neutralität*: Geschäftliche Entscheidungen sollten durch wirtschaftliche und nicht durch steuerliche Überlegungen bestimmt sein. Die Besteuerung soll für vergleichbare wirtschaftliche Vorgänge deshalb vergleichbar sein, unabhängig von der Form, in der diese Vorgänge ausgestaltet sind.
4. *Effektivität und Fairness*: Es soll der korrekte Steuerbetrag zur richtigen Zeit entrichtet werden. Um dies zu erreichen müssen Massnahmen zur Verhinderung von Missbräuchen ergriffen werden unter Wahrung der Verhältnismässigkeit zwischen diesen Massnahmen und den Ausfallrisiken.
5. *Flexibilität*: Die Steuersysteme sollten flexibel und dynamisch sein, um mit den technologischen und kommerziellen Entwicklungen Schritt halten zu können.

Im folgenden wird das Schweizer System aufgrund dieser Kriterien beurteilt. Gewürdigt werden für die jeweiligen Aspekte wesentliche Bestimmungen des MWSTG; der globale Kontext wird anhand von Beispielen aus anderen Rechtsordnungen illustriert. Die Perspektive ist jene von international tätigen Unternehmungen, die bei der Abwicklung ihres operativen Geschäfts mit einer Vielzahl von unterschiedlichen MWST-Ordnungen konfrontiert sind. Die Grundfrage lautet: Wie gut ist das Schweizer System aus dieser Optik [8]?

## 2. BEURTEILUNG DES SCHWEIZER MWST-SYSTEMS (NEUES MWSTG)

**2.1 Einfachheit und Rechtssicherheit.** Trotz der hohen Erwartungen, die an die MWST-Reform gestellt werden, zeichnet sich auch das neue MWSTG (noch) nicht durch besondere *Einfachheit* aus. Um in diesem Bereich grössere Fortschritte zu erzielen, müssten die Satzstruktur vereinfacht und die Zahl der Steuerausnahmen möglichst reduziert werden [9]. Immerhin ist das Schweizer System wesentlich einfacher als etwa jenes der EU, das neben unterschiedlichen Sätzen und unechten Befreiungen etwa bei grenzüberschreitenden Vorgängen zusätzliche Unterscheidungen vorsieht (z. B. jene zwischen Leistungsempfängern innerhalb bzw. ausserhalb der Gemeinschaft oder jene zwischen B-to-B bzw. B-to-C-Transaktionen). Im Vergleich über Europa hinaus steht das Schweizer System mit Bezug auf die Einfachheit im Mittelfeld. Am einen Ende des Spektrums stehen die hochkomplexen Systeme in jenen Staaten, in denen unterschiedliche Steuerhoheiten unterschiedliche Steuern auf Warenlieferungen bzw. Dienstleistungen erheben (z. B. Indien und China [10]), oder wo Gliedstaaten über MWST und ähnliche Steuern miteinander konkurrieren (z. B. Brasilien). Am

anderen Ende finden sich jene Staaten wie z. B. Neuseeland oder Singapur, deren Systeme dank eines einheitlichen Steuersatzes und einer breiten Steuerbasis den Anspruch der Einfachheit besser erfüllen.

Hinsichtlich der *Rechtssicherheit* zählt die Schweiz im internationalen Vergleich bereits heute zu den Besten. Einer der Gründe dafür liegt in der Möglichkeit, für Steuerfragen verbindliche Auskünfte (Rulings) einzuholen. Diese Möglichkeit ist im neuen MWSTG ausdrücklich als Anspruch der steuerpflichtigen Person formuliert (Art. 69 MWSTG). Darüber hinaus bieten die neuen Bestimmungen zur Rechtskraft (Art. 43 MWSTG) und zur Kontrolle (Art. 78 MWSTG) eine erhebliche Stärkung der Rechtssicherheit mit Bezug auf ab-

---

### «Hinsichtlich der Rechtssicherheit zählt die Schweiz im internationalen Vergleich heute zu den Besten.»

gelaufene Steuerperioden. Zudem ist durch die politischen Entscheidungsmechanismen sichergestellt, dass wesentliche Änderungen der rechtlichen Grundlagen nie rückwirkend vorgenommen werden können. Im internationalen Vergleich ist die Zeit, die den Unternehmungen für die Vorbereitung solcher Änderungen zur Verfügung steht, meist grosszügig bemessen. Man denke als Gegenbeispiel hier nur an die kürzlich beschlossene Satzerhöhung in Griechenland, die innerhalb von wenigen Wochen umgesetzt wurde [11], oder an einen Staat wie die Volksrepublik China, wo praktisch täglich neue Regelungen zur MWST (VAT) oder zur sog. Business Tax erlassen werden. Der Umstand, dass derzeit eine vorübergehende Unsicherheit herrscht hinsichtlich der Auslegung bestimmter Regelungen des vor kurzem in Kraft getretenen MWSTG, vermag diese positive Beurteilung der Rechtssicherheit in der Schweiz nicht nachhaltig zu widerlegen.

**2.2 Effizienz.** Es ist noch zu früh, die Effizienz des reformierten Schweizer MWST-Systems zu beurteilen. Immerhin stand die Schweiz bisher mit Bezug auf die Kosten der Erhebung und Entrichtung im internationalen Vergleich recht gut und es gibt keinen Grund zu erwarten, dass diese Effizienz mit dem neuen MWSTG wesentlich beeinträchtigt wird. Aus Sicht der Steuerpflichtigen fällt positiv auf, dass das MWSTG auf einige typische Hindernisse der Effizienz verzichtet. Anders als in den neuen Regelungen der EU zur Besteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen fehlen etwa die sehr problematischen und in den Geschäftsprozessen schwer abzubildenden Bestimmungen des «Zeitpunktes der Dienstleistungserbringung» oder der «Nutzung und Verwertung» (use and enjoyment); und der Leistungserbringer muss für eine korrekte Qualifikation seiner Leistung auch nicht wissen, zu welchem Zweck (unternehmerisch/nicht unternehmerisch) sein Kunde eine Dienstleistung verwendet. Auch die freie Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG) trägt zur höheren Effizienz der Steuerentrichtung bei, denn der Steuerpflichtige ist nicht gezwungen, nur für die Schweizer MWST zusätzliche formelle Beweismittel be-

reitzustellen. Schliesslich sei auf die aus dem bisherigen Recht übernommene Bestimmung von Art. 80 MWSTG hingewiesen, mit der die Möglichkeit von Vereinfachungen bei der Bemessung steuerlich relevanter Tatsachen geschaffen wird.

**2.3 Neutralität.** Hinsichtlich der Neutralität der Steuer beseitigt das MWSTG mit seinen neuen Bestimmungen zur Steuerpflicht (Art. 10 ff. MWSTG), zum Vorsteuerabzug (Art. 28 ff. MWSTG) und zum Beweisrecht (insbesondere Art. 81 Abs. 3 MWSTG) verschiedene Probleme, die unter dem

---

*«Die Beurteilung des Schweizer  
MWST-Systems fällt im internationalen  
Vergleich überwiegend positiv aus.»*

alten Recht zu systematisch ungerechtfertigten Vorsteuerbelastungen im unternehmerischen Bereich geführt hatten [12]. Dennoch ist das Kriterium der Neutralität auch im schweizerischen System noch nicht vollumfänglich erfüllt. So wird etwa ein Buch weiterhin unterschiedlich besteuert, je nachdem, ob es als gedrucktes Werk (Steuersatz 2,4%) oder als Download (Steuersatz 7,6%) erworben wird; und im Bereich der Banken, Versicherungsgesellschaften oder Spitäler sind die Steuerkosten wegen der unechten Befreiung ihrer Leistungen unterschiedlich, je nachdem, ob bestimmte Tätigkeiten selbst ausgeführt werden (keine Vorsteuerkosten auf der eigenen Wertschöpfung) oder die entsprechenden Aktivitäten ausgelagert werden (definitive Vorsteuerbelastung auf den eingekauften Leistungen). Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten bietet dagegen Art. 9 MWSTG dem Bundesrat ein geeignetes Instrument, mindestens strukturellen Doppelbesteuerungen entgegenzuwirken [13].

**2.4 Effektivität und Fairness.** Es wird sich in den nächsten Jahren weisen, ob die Eidg. Steuerverwaltung eine angemessene Position entwickeln kann im Spannungsfeld zwischen Verhinderung von Missbrauch auf der einen Seite und der in Art. 1 Abs. 3 lit. b MWSTG geforderten Wirtschaftlichkeit der Steuerentrichtung und Steuererhebung auf der anderen Seite. Schon das Gesetz enthält zwei Elemente, die im Sinne der Effektivität und Fairness der Steuer wirken und im internationalen Vergleich keineswegs selbstverständlich sind. Zum einen ist dies der bereits angeführte Art. 81 Abs. 3 MWSTG, der den Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Gesetz festschreibt und präzisiert, dass es unzulässig sei, «Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen». Zum an-

dern sind die Strafbestimmungen so gestaltet, dass sie nicht in einer verdeckten Besteuerung von sonst nicht zu einer Steuerbelastung führenden Vorgängen resultieren. Denn in Art. 96 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTG wird die Steuerhinterziehung, bei der hohe Bussen drohen, nur dann angenommen, wenn die Steuerforderung des Staates verkürzt wird. Zudem kann bei Selbstanzeige sogar in diesem Fall von einer Strafe abgesehen werden (Art. 102 MWSTG).

**2.5 Flexibilität.** Während die vergleichsweise trägen politischen Entscheidungsprozesse der Stabilität und Rechtssicherheit dienen, können sie unter Umständen die Flexibilität einschränken, auf neue wirtschaftliche und technologische Rahmenbedingungen rasch zu reagieren [14]. Hingegen ist das bereits angesprochene und im Vergleich zu manchen ausländischen Staaten offene Steuerklima in der Schweiz auch der Flexibilität der MWST förderlich. Denn die Möglichkeit, Sachverhalte der Steuerbehörde vorgängig zu unterbreiten und einen Vorabbescheid einzuholen, erleichtert bei neuen Transaktionsformen oder innovativen Geschäftsmodellen die gemeinsame Suche nach Lösungen im Rahmen der geltenden Rechtsordnung. Mit Blick auf den technologischen Wandel ist mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zudem sichergestellt, dass sich Steuerbehörden und Steuerpflichtige im Rahmen des geltenden Gesetzes für den Nachweis von Transaktionen und für die Übermittlung und Aufbewahrung von Daten neuer Technologien bedienen können.

### 3. FAZIT

Die Beurteilung des Schweizer MWST-Systems fällt im internationalen Vergleich überwiegend positiv aus. Hervorzuheben ist insbesondere die *Rechtssicherheit*, die in der Schweiz überdurchschnittlich hoch ist, und auch im Bereich der *Effizienz* der Steuerentrichtung ist die Schweiz aus Sicht der Unternehmungen sehr attraktiv – vor allem dank dem neuen Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Der Grad der *Effektivität und Fairness* des Schweizer Systems wird davon abhängig sein, wie sich die Verwaltungspraxis im Spannungsfeld zwischen «Benutzerfreundlichkeit» und Missbrauchsbekämpfung positioniert. Am meisten Verbesserungspotential hat die Schweizer MWST noch hinsichtlich der *Einfachheit* sowie der *Neutralität*. Die Weiterführung des Reformprozesses im Sinne der bundesrätlichen Vorschläge (einheitlicher Steuersatz, Abbau der Steuerausnahmen) bietet die Chance, auch hier zu den «Klassenbesten» aufzuschliessen. Ob dies politisch durchgesetzt werden kann, lässt sich heute nicht absehen. Es ist aber schon viel gewonnen, wenn die im bereits geltenden neuen MWSTG angelegten Vorteile möglichst konsequent umgesetzt werden. ■

**Anmerkungen:** 1) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (SR 641.20). 2) Vgl. z. B. Schafroth, Gerhard, 24 Mängel der neuen Mehrwertsteuer, in: ST 2010/3, S. 148 ff. 3) Vgl. dazu Ernst & Young, Indirect Tax 2010. A summary of significant upcoming indirect tax changes around the world in 2010 (2010). 4) So erhebt

z. B. Spanien eine proportional zum (Brutto-)Steuerbetrag berechnete Busse, wenn die Deklaration eines «Reverse-charge» fälschlicherweise unterlassen wird. 5) Die MWST-Beträge, die durch ein international tätiges Unternehmen «durchfliessen» und verwaltet werden müssen, sind sehr hoch. Bei einem angenommenen durchschnittli-

chen Steuersatz von z. B. 20% entsprechen sie der Summe von 20% aller vereinnahmten Entgelte und 20% aller mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen und Investitionen in der gesamten Wertschöpfungskette der Unternehmung. Dabei ist zu beachten, dass nicht nur jene Beträge kontrolliert werden müssen, die als Steuer tatsächlich anfal-

len, sondern auch solche, die nicht entrichtet werden müssen – auch für nicht besteuerte Zu- und Abflüsse müssen die korrekten Deklarationen gemacht und Nachweise geführt werden. **6)** Eine nachträgliche Überwälzung auf die Kunden ist entweder gar nicht möglich (weil die Kunden namentlich bekannt sind) oder (soweit die Kunden bekannt sind) mit geschäftlichen Risiken verbunden. **7)** Vgl. OECD, Ottawa Framework Conditions (1998). Der Kriterienkatalog ist im Rahmen der Diskussionen um die Besteuerung des E-Commerce entwickelt worden, wird aber inzwischen über diese Thematik hinaus verwendet. Eine aktuelle Zusammenfassung der Arbeiten der OECD im Bereich der MWST bietet z. B. Ecker, Thomas, Aktuelle Arbeiten der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer, in: SWI, Steuer und Wirtschaft International, 2009, S. 542–546. **8)** Für die quantitative Beurteilung der tatsächlichen Effizienz bzw. Leistungsfähigkeit der MWST aus Sicht des Fiskus verwendet die OECD den VAT Revenue Ratio (VRR) als Kennzahl. Diese Kennzahl vergleicht die tatsächlich von einer Volkswirtschaft vereinnahmten Erträge aus der MWST mit jenem theoretischen Steueraufkommen, das sich ergeben würde, wenn der gesamte Inlandkonsum (berechnet auf Grund-

lage des Bruttoinlandproduktes, BIP) mit dem Normalsatz besteuert würde, und diese Steuer auch tatsächlich vollumfänglich in die Staatskasse fließen würde. Ein VRR von 1 bildet demnach eine «ideale» MWST ab, mit einem Einheitssatz über den gesamten Konsum und einem perfekt funktionierenden Mechanismus zur Erhebung bzw. Entrichtung der Steuer. Gemessen am VRR schneidet die Schweiz im internationalen Vergleich sehr gut ab. Während der VRR im (ungewichteten) Durchschnitt aller OECD Staaten im Jahr 2005 0.58 betrug, schnitt die Schweiz im gleichen Jahr mit 0.76 wesentlich besser ab. Nur zwei Staaten, nämlich Neuseeland (1.05) und Luxemburg (0.81) erzielten höhere Werte. Für die Nachbarländer der Schweiz werden folgende Werte ausgewiesen: Deutschland 0.54, Frankreich 0.51, Italien 0.41, Österreich 0.60 (OECD, Consumption Tax Trends 2008 (2008), S. 67 ff). **9)** Die vom Bundesrat vorgeschlagene Reform in zwei Teilen ist mit dem neuen MWSTG erst hinsichtlich des Teils A umgesetzt und in seiner Botschaft zur Vorlage hielt der Bundesrat ausdrücklich fest, dass mit Bezug auf das Ziel der Vereinfachung der Steuer vor allem Teil B der Reform wirksam sei (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl

Bd. 2008, S. 6889 ff., sowie Baumgartner, Ivo P./Clavadetscher, Diego/Kocher, Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, S. 15, § 1 Rz. 29). **10)** Sowohl Indien als auch China arbeiten an Projekten, die unterschiedlichen Steuern zu einem einzigen (MWST-)System zusammenzuführen. **11)** Der Normalsatz wurde per 15. März 2010 von 19% auf 21% erhöht, die reduzierten Sätze von 9% auf 10% bzw. von 4.5% auf 5%. **12)** Vergleiche dazu die Artikel von Glauser (Rechtsprechung), Honauer (Subjektive Steuerpflicht) und Baumgartner (Vorsteuerabzug) in der vorliegenden Nummer. **13)** Der Wortlaut von Art. 9 MWSTG erfasst auch Fälle von Nichtbesteuerung, es ist aber umstritten, ob in solchen Fällen eine Anwendung der Bestimmung rechtmässig wäre (vgl. dazu Baumgartner, Ivo P./Clavadetscher, Diego/Kocher, Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, S. 42, § 1 Rz. 80). **14)** Vgl. dazu auch Rohrer, Roger, Rechtsprobleme der elektronischen Steuerveranlagung, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 17 ff.