

# MWST-ÄNDERUNGEN AUF DEM PRÜFSTAND DER PRAXIS

## Zu den am 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Änderungen der MWSTGV sowie den Praxismitteilungen vom 30. Juni 2006

PHILIPPE CHASSÉ

CORINNE SCAGNET

**Auf Weisung des Bundesrates korrigiert die ESTV den ehemals ausufernden Formalismus. Mehrwertsteuerpflichtige, MWST-Experten und Verbände blicken mit Argusaugen auf die Änderungen.**

### 1. EINLEITUNG

Dass zumindest die Anwendung der Vorschriften des MWSTG [1] und der dazugehörigen MWSTGV [2] angepasst werden muss, um deren Legitimation in der Bevölkerung und somit die grösste Einnahmequelle des Bundes langfristig zu erhalten, wird von keiner Seite mehr ernsthaft in Frage gestellt. Über die Art und Weise, wie dies umzusetzen ist, herrscht weit weniger Einigkeit, und zwar auch nach der Publikation des *Berichtes Spori* vom 12. Mai 2006 [3]. Mit Blick auf den dringenden Handlungsbedarf konnte eine eventuelle Totalrevision des MWSTG nicht abgewartet werden. Der Bundesrat hat erkannt, dass die Hauptanliegen der parlamentarischen *Motion Müller* [4] rasch umgesetzt werden müssen. Angestrebt wurde vom Motionär eine eigentliche Abschaffung des Formalismus. Der ESTV [5] soll es verwehrt sein, Nachbelastungen, allein gestützt auf formelle Mängel, vorzunehmen, wenn sie erkennen kann oder wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass durch den Mangel beim Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Der Bundesrat hat unter anderem zu diesem Zweck die MWSTGV in einigen Punkten ergänzt. Zudem hat er die Gelegenheit ergriffen, zwei umstrittene Spezialfälle (Aircraft Management und Outsourcing im Sozialbereich) ebenfalls auf dem Wege der Verordnung zu regeln. Die Verordnungsänderungen traten am 1. Juli 2006 in Kraft, flankiert von drei Praxismitteilungen der ESTV vom 30. Juni 2006 über die *Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer, Leistungen im Sozialbereich sowie im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung sowie Aircraft-Management-Leistungen und sonstige ähnliche Leistungen*. Die Änderungen der MWSTGV sowie die Praxismitteilungen werden nachfolgend einer ersten kritischen Würdigung unterzogen.



PHILIPPE CHASSÉ, LIC. IUR.  
HSG, DIPL. STEUEREXPERTE,  
VIZEDIREKTOR, ERNST &  
YOUNG AG, ZÜRICH  
PHILIPPE.CHASSE@  
CH.EY.COM

### 2. ZIELSETZUNGEN DES VERORDNUNGSGEBERS UND LEITLINIEN IN DER AUSLEGUNG

Verfolgt man die Schwierigkeiten, welche die *Mehrwertsteuer (MWST)* den Steuerpflichtigen in den letzten Jahren bereitet hat, liegen diese wohl nicht ausschliesslich im komplizierten und noch ungewohnten System begründet, sondern bis zu einem gewissen Grade auch in dessen strenger und teilweise unsystematischer Auslegung durch die ESTV und deren Bestätigung durch das Schweizerische Bundesgericht. Zur Illustration sei folgendes Beispiel angeführt:

Will ein Steuerpflichtiger den Vorsteuerabzug vornehmen, muss er eine Rechnung vorweisen können, welche den Anforderungen von Art. 37 MWSTG genügt (Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG). Dies bedeutet, dass die Rechnung u. a. den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers aufweisen muss, unter denen dieser im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die er im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet. Letzteres wurde unter der früheren Verwaltungspraxis durch die ESTV dergestalt ausgelegt, dass damit der Name gemeint ist, welcher der Leistungsempfänger nach Art. 944 ff. OR [6] sowie Art. 47 f. HRegV [7] zulässigerweise verwendet. Die Bestimmungen von Art. 37 Abs. 1 lit. a und b MWSTG hätten gemäss unserer Auffassung genügend Raum dafür gelassen, um die Bestimmung «im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet» dahingehend auszulegen, dass damit vor allem eine klare Identifizierung des Leistungsempfängers bezweckt wird. Die ESTV legte die Bestimmung jedoch sogar noch enger aus, indem sie (publiziert auf der Homepage der ESTV, [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch), unter dem Titel «Rechnungsstellung») postuliert, dass die Rechtsform als Bestandteil des Namens im Sinne des MWSTG gilt, und zwar auch dann, wenn die Rechtsform nicht unter der Firma des Unternehmens im Handelsregister eingetragen ist.

Hätte die ESTV, und ihr folgend das Bundesgericht, nicht eine strenge, grammatikalische Auslegung gewählt, bedürfte es heute weder einer Verordnungs- noch einer Gesetzesänderung. Dies scheint auch die Motion Müller auszudrücken, welche unter Punkt 2 und 3 festhält, dass eine konsequente



CORINNE SCAGNET,  
LIC. IUR. ET LIC. PHIL.,  
VIZEDIREKTORIN, ERNST &  
YOUNG AG, ZÜRICH  
CORINNE.SCAGNET @  
CH.EY.COM

Umsetzung der Systematik der MWST sowie eine pragmatische Handhabung durch die Verwaltung zu einem zwar komplexen, aber durchaus praktikablen System führen würden.

Die Motion wurde im Plenum noch nicht behandelt. Indessen hat der Bundesrat entschieden, den Anliegen der Motion Müller mit Änderungen in der MWSTGV Rechnung zu tragen. Der Verordnungsgeber nimmt damit explizit eine inhaltliche Verknüpfung zwischen der Motion Müller und den Änderungen der MWSTGV vor [8]. Entsprechend hat die ESTV den in der Motion Müller zum Ausdruck gebrachten Gedanken gebührend Rechnung zu tragen.

Der Bundesrat nimmt die Hauptzielsetzungen der Motion Müller auf und stellt den Grundsatz auf, dass formelle Mängel (unter gewissen Voraussetzungen) nicht mehr zu Aufrechnungen führen dürfen. Weiter ordnet der Bundesrat explizit an, dass die Vorschriften in der MWSTGV über den Formalismus ab deren Inkraftsetzung «auf alle pendenten Fälle» anzuwenden sind [9]. Diese Leitlinien hat der Bundesrat als der Verwaltung übergeordnete Instanz aufgestellt. Diese sind von der ESTV in ihrer Auslegung der Änderungen der MWSTGV strikte zu beachten. Nachfolgend wird dargelegt, inwieweit dies bezüglich der Praxismitteilungen vom 30. Juni 2006 der Fall ist.

### 3. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN

#### 3.1 Aircraft Management

**3.1.1 Inhalt.** Im Rahmen des Aircraft Management betreibt und verwaltet ein spezialisiertes Unternehmen Luftfahrzeuge für Dritte. Um die Leistung erbringen zu können, bezieht dieses Unternehmen in grossem Umfang Leistungen von anderen Lieferanten, welche es in der Folge an den Dritten weiterfakturiert. Diese Leistungen betrachtete die ESTV bis anhin als eine Gesamtleistung, die am Ort besteuert wurde, an dem das spezialisierte Unternehmen seinen Sitz hat (Art. 14 Abs. 1 MWSTG). Entsprechend unterlagen diese Leistungen auf Ebene des inländischen Leistungserbringers der MWST zum Normalsatz. Der im Ausland ansässige Leistungsempfänger musste in der Folge den beschwerlichen Weg des Vergütungsverfahrens wählen (Verfahren gemäss Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG). Bei fehlender Gegenseitigkeitsvereinbarung war dieser nicht rückerstattungs berechtigt. Gemäss der neuen Regelung wird die Aircraft-Management-Leistung neu an dem Ort besteuert, an dem der Leistungsempfänger domiziliert ist (Art. 1a MWSTGV). Dies führt seit dem 1. Juli 2006 dazu, dass solche Leistungen von inländischen Leistungserbringern an im Ausland ansässige Leistungsempfänger neu nicht mehr der MWST unterliegen. Für vor dem 1. Juli 2006 erbrachte Aircraft-Management-Leistungen soll weiterhin die alte Regelung gelten (Erbringerortsprinzip).

Hervorzuheben ist, dass die Regelung zum Aircraft Management analog auch für vergleichbare Management-Leistungen im Rahmen einer Gesamtleistung Anwendung findet, namentlich für Schiffe, Eisenbahnwagen und Container.

#### 3.1.2 Kommentar

**3.1.2.1 Sachlicher Anwendungsbereich.** Die Regelung ist im Grundsatz begrüssenswert, da sie einen durch die MWST

begründeten Wettbewerbsnachteil für inländische Erbringer von Aircraft Management und ähnlichen Leistungen entfernt.

Ob sich die Bestimmung auch auf das Flottenmanagement von Fahrzeugen bezieht, ist bis zum heutigen Zeitpunkt nicht geklärt. Weiter gilt zu beachten, dass die Weiterverrechnung von Kosten auch häufig im Rahmen von alltäg-

---

*«Es wäre begrüssenswert gewesen, wenn solche Fälle allgemein – und nicht lediglich Aircraft Management und ähnliche Leistungen – neu dem Empfängerortsprinzip unterstellt würden.»*

lichen Leistungserbringungen erfolgt. So kann beispielsweise ein im Inland domiziliertes Unternehmen, das im Konzernverbund mit Managementaufgaben betraut ist, für den gesamten Konzern IT-Leistungen einkaufen und diese in der Folge an Konzerngesellschaften, die auch im Ausland domiziliert sein können, weiterfakturieren. Werden solche Weiterfakturierungen an dem Ort besteuert, an dem der Leistungserbringer seinen Sitz hat (Art. 14 Abs. 1 MWSTG), unterliegen sie der Schweizer MWST. Dies führt zu ähnlich problematischen Folgen, wie dies beim Aircraft Management der Fall war. Es wäre daher begrüssenswert gewesen, wenn solche Fälle allgemein – und nicht lediglich Aircraft Management und ähnliche Leistungen – neu dem Empfängerortsprinzip unterstellt würden. Damit hätten einige Unsicherheiten und nicht sachgerechte MWST-Folgen beseitigt werden können. Zu prüfen wäre, ob dies auf dem Wege der Verordnung oder nur durch eine Gesetzesänderung erfolgen kann.

**3.1.2.2 Zeitlicher Anwendungsbereich.** Die Praxismitteilung will auf vor dem 1. Juli 2006 erbrachte Aircraft-Management-Leistungen das alte Recht anwenden. Diese Anordnung steht in einem offensichtlichen Widerspruch zur bundesrätlichen Anordnung [10]. Dieser hat die Verwaltung angewiesen, die Verordnung nach deren Inkrafttreten auf alle pendenten Fälle anzuwenden. Es ist einigermassen erstaunlich, dass sich die ESTV über die ihr vorgesetzte Exekutivbehörde hinwegsetzt. Es ist zu fordern, dass die Verwaltung dieses wohl irrtümliche Versehen korrigieren wird.

#### 3.2 Leistungen im Sozialbereich sowie im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung

**3.2.1 Inhalt.** Tätigkeiten gemäss Art. 18 Ziff. 8 und 9 MWSTG im Bereich der Sozialfürsorge bzw. der Kinder- und Jugendbetreuung sind von der MWST ausgenommen ist. Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass in Fällen, in denen ein Dritter im Auftrag einer Behörde solche Dienstleistungen erbringt (sog. Vorleistung), zwischen der Behörde und dem

Dritten ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliege. Dies, weil Leistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 bzw. 9 MWSTG ausschliesslich direkt dem Endverbraucher gegenüber erbracht werden könnten. Ein Outsourcing an einen Dritten führte gemäss dieser Auffassung unweigerlich dazu, dass die Leistung des Dritten der MWST unterliegt. Dies führte angesichts der Tatsache, dass Gemeinwesen die ihnen in Rechnung gestellte MWST nicht als Vorsteuer abziehen dürfen, dazu, dass für die eigentlichen Leistungen des Dritten im Bereich der Sozialfürsorge und der Kinder- und Jugendbetreuung weniger Geld zur Verfügung steht. Das Bundesgericht hat die Auffassung der ESTV bestätigt (Urteil 2A.273/2004).

Seit dem 1. Juli 2006 sind gemäss Art. 4a MWSTGV neu Leistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 und 9 MWSTG auch dann von der MWST ausgenommen, wenn der Leistungserbringer diese nicht unmittelbar gegenüber den unterstützten oder betreuten Personen erbringt, sondern eine ebenfalls mit der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe, der sozialen Sicherheit oder der Kinder- und Jugendbetreuung betraute Institution damit beauftragt und diese dem Leistungserbringer dafür Rechnung stellt.

Leistungen, welche Dritte bereits bis anhin zuzüglich MWST in Rechnung gestellt hatten, müssen noch bis und mit 2. Quartal 2006 bzw. für das 1. Semester 2006 mit MWST fakturiert werden [11]. Soweit bis anhin die Rechnungsstellung ohne Hinweis auf die MWST erfolgte, brauchen die entsprechenden Leistungen bereits für das 2. Quartal 2006 bzw. für das 1. Semester 2006 nicht mehr versteuert zu werden.

### 3.2.2 Kommentar

3.2.2.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Die aufgrund von Art. 4a MWSTGV vorgenommenen Änderungen sind unter erhebungswirtschaftlichen Gesichtspunkten begrüssenswert. Weiter führen sie zu einer mehrwertsteuerlichen Entlastung der in den genannten Bereichen tätigen Organisationen. Dies entspricht den sozialpolitischen Zielsetzungen des Verordnungsgebers.

Unseres Erachtens wäre hierzu keine Änderung der Verordnung notwendig gewesen, da der Gesetzeswortlaut von Art. 18 Ziff. 8 bzw. 9 MWSTG auch einer anderen Auslegung als der in der Vergangenheit durch die ESTV vorgenommenen zugänglich ist. So spricht Art. 18 Ziff. 8 MWSTG von «Umsätzen, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge erbracht werden»; Art. 18 Ziff. 9 MWSTG erwähnt «Umsätze, die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbunden sind (...)». Das Erfordernis, wonach solche Umsätze direkt an die jeweiligen Endbegünstigten

---

*«Die ESTV will sich gemäss der Praxismitteilung auch in diesem Bereich über die Anordnung des Bundesrates hinwegsetzen, indem eine bemerkenswerte Übergangsbestimmung aufgestellt wird.»*

erbracht werden müssen, ist jedenfalls nicht zwingendes Ergebnis einer Auslegung der genannten Gesetzesbestimmungen.

Weiter ist zu fordern, dass die ESTV den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 4a MWSTGV nicht einengt, sondern die Vorschrift auch auf in ähnlichen Bereichen tätige Organisationen ausdehnt.

3.2.2.2 Zeitlicher Anwendungsbereich. Die ESTV will sich gemäss der Praxismitteilung auch in diesem Bereich über die Anordnung des Bundesrates hinwegsetzen, indem eine bemerkenswerte Übergangsbestimmung aufgestellt wird. Sofern Dritte für entsprechende Leistungen bereits bisher MWST fakturierten, unterliegen solche Leistungen auch noch bis zum 30. Juni 2006 der MWST. Diese Regelung ist schwer praktikabel, wenn Leistungserbringer die Leistungen

im ersten Semester erbracht, aber noch nicht fakturiert haben. Die Verwaltungspraxis will die steuerliche Beurteilung von pendenten Fällen an die in der Vergangenheit durch den Steuerpflichtigen erfolgte Behandlung knüpfen. Diese Anordnung ist rechtsungleich, offensichtlich sachwidrig und muss damit als willkürlich beurteilt werden. Es ist deshalb zu fordern, dass die ESTV von dieser Praxis absehen wird.

### 3.3 Rechnungsstellung

**3.3.1 Inhalt.** Art. 15a MWSTGV hält neu fest, dass die ESTV Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG auch dann zum Vorsteuerabzug zulässt, wenn diese die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person (Leistungserbringer) und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Abs. 1 lit. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen. Dies allerdings nur dann, wenn die

*«Die bundesrätliche  
Stossrichtung  
ist sehr zu begrüssen.»*

tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.

Die Praxismitteilung «Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer – (Art. 37 Abs. 1 MWSTG) – Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG sowie Art. 15a MWSTGV)» legt Art. 15a MWSTGV neu wie folgt aus:

→ Im Grundsatz haben sich die Anforderungen an die Rechnungsstellung gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG nicht geändert.  
→ Sollten diese Anforderungen in bezug auf die richtige Bezeichnung des Leistungserbringers bzw. -empfängers nicht vollständig erfüllt sein, berechtigt ein solcher Beleg unter nachfolgenden Voraussetzungen trotz dieses Mangels zum Vorsteuerabzug:

1. Die Identität der Vertragsparteien ist anhand der vorhandenen Angaben auf dem Beleg (auch ausserhalb eines Adressfeldes) erkennbar.
2. Die Rechnung wird in der Buchhaltung des Empfängers als Geschäftsaufwand oder als Investition verbucht.
3. Die bezogene Leistung wird für steuerbare Zwecke eingesetzt.

→ Die Praxismitteilung enthält zudem Bestimmungen, unter welchen Bedingungen eine Rechnung, die nicht an ein Unternehmen, sondern an einen Mitarbeiter persönlich adressiert ist, trotzdem zum Vorsteuerabzug zugelassen wird.

Art. 14 Abs. 2 MWSTGV bezieht sich auf die Margenbesteuerung. Neu wird bei einem Unternehmen, das die Margenbesteuerung anwendet, diese auch dann zugelassen, wenn auf den entsprechenden Belegen ein Hinweis auf die MWST bzw. auf die Margenbesteuerung vorhanden ist. Dies, wenn erkennbar ist bzw. die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Dies trifft

immer dann zu, wenn der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat bzw. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

#### 3.3.2 Kommentar

**3.3.2.1 Sachlicher Anwendungsbereich.** Zunächst ist zu begrüssen, dass mit den neuen Regelungen zumindest ein Teil der Fälle, welche zu stossender Aberkennung des Vorsteuerabzuges aufgrund minimaler Fehler in der Bezeichnung von Name und Adresse der beteiligten Parteien führte, zur Zufriedenheit geregelt werden kann. Man denke dabei bspw. an den fehlenden Firmengebrauch. Bereits zum heutigen Zeitpunkt ist jedoch abzusehen, dass der klassische und häufig bemängelte Problemfall «Bahnhofskarten» aufgrund der neuen Regelungen nicht gelöst werden kann. Dies, weil die ESTV die eindeutige Identifikation des Leistungserbringers wohl auch in Zukunft verneinen wird. Indessen gilt es hier die Anwendung von Art. 45a MWSTGV zu prüfen [12].

**3.3.2.2 Auslegung von Art. 15a durch die ESTV.** Inwiefern die ESTV bereit sein wird, die Frage der Identifizierbarkeit von Leistungserbringer und -empfänger grosszügig (also im Sinne des Bundesrates als Ordnungsgeber) auszulegen, wird sich in den nächsten Monaten weisen. Ein Hinweis darauf, dass der Grosszügigkeit möglicherweise engere Schranken gesetzt sind, findet sich bereits in der Praxismitteilung der ESTV vom 30. Juni 2006: Diese erwähnt ausdrücklich, dass die Identität der Vertragsparteien anhand der vorhandenen Angaben *auf dem Beleg selbst* erkennbar sein muss. Art. 15a MWSTGV jedoch hält lediglich fest, dass Leistungserbringer und Leistungsempfänger anhand der *«tatsächlich vorhandenen Angaben»* eindeutig identifizierbar sein müssen. Dass diese Angaben notwendigerweise auf dem Beleg selbst vorhanden sein müssen, verlangt Art. 15a MWSTGV nicht. Die von der ESTV vorgenommene Verknüpfung zwischen vorhandenen Angaben und Belegen ist Ausfluss einer engen, grammatikalischen Auslegung und steht im Widerspruch zu den Zielsetzungen des Bundesrates, welcher dem Formalismus entschiedenermassen enge Grenzen setzen will. Es ist zu fordern, dass die ESTV diese Frage pragmatisch angehen wird und die gesamten Umstände des entsprechenden Falles und nicht lediglich die auf dem Beleg vorhandenen bzw. fehlenden Informationen berücksichtigt wird.

Kritisch sei weiter angemerkt, dass betreffend die Formkonformität von Rechnungen und zulässiger Korrekturen zwar bereits vor Inkrafttreten der Änderungen eine weniger restriktive Haltung der ESTV zum Tragen kam. Diese erfolgte jedoch um den Preis der Komplexität der Regelungen zur Anerkennung bzw. zur Korrektur von Rechnungen. Wir denken dabei einerseits an das Formular 1310, das im Rahmen von Kontrollen durch die ESTV abgegeben wird und mit dem bestimmte formelle Mängel behoben werden können, und andererseits an das Formular 1550, mit welchem die steuerpflichtige Person aus eigenem Antrieb gewisse formelle Mängel beheben kann. Eine Möglichkeit, zumindest einen Teil dieser Komplexität abzubauen, bestünde darin, neu auch die Korrektur bezahlter Rechnungen generell zuzulassen. Mit Blick auf die Zielsetzungen des Ordnungsgebers ist zu

fordern, dass die ESTV die hier einschlägige Verwaltungspraxis einer kritischen Überprüfung unterzieht und die sich aufdrängenden Anpassungen schnell umsetzen wird.

3.3.2.3 Zeitlicher Anwendungsbereich. In den Änderungen zur MWSTGV werden keine Übergangsbestimmungen betreffend die zeitliche Anwendung angeführt. Wie erwähnt hat der Ordnungsgeber die ESTV angewiesen, die Vorschriften über den Formalismus ab Inkrafttreten der Änderungen der MWSTGV, d. h. ab dem 1. Juli 2006, auch auf alle pendingen Fälle anzuwenden [13].

Gemäss unserer Beurteilung qualifizieren die neuen Art. 14 Abs. 2 MWSTG und Art. 15a MWSTGV zweifelsohne als Form-

*«Es wird nicht ausdrücklich erwähnt, dass die neuen Regelungen auf pendente Fälle anzuwenden sind.»*

vorschriften. Entsprechend wird in der Praxismitteilung zur Rechnungsstellung denn auch darauf hingewiesen, dass die neuen Regelungen per sofort gelten. Es wird allerdings nicht ausdrücklich erwähnt, dass die neuen Regelungen auf pendente Fälle anzuwenden sind. Letzteres ist im Lichte der Zielsetzung des bundesrätlichen Ordnungsgebers indessen klar zu fordern.

### 3.4 Behandlung von Formmängeln

3.4.1 *Inhalt.* Gemäss dieser Bestimmung ist es der Verwaltung künftig verwehrt, allein aufgrund von Formmängeln Aufrechnungen vorzunehmen, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des MWSTG oder der MWSTGV für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

Die ESTV hat diese Bestimmung bisher nicht mittels Praxismitteilung konkretisiert.

3.4.2 *Kommentar.* Die Bestimmung ist als eigentliches Novum zu werten. Sie kommt, nimmt man sie denn zum Nennwert, auf weiter Strecke einer eigentlichen Abschaffung des Formalismus gleich. Verstösse gegen Formvorschriften dürfen neu unter bestimmten Voraussetzungen nicht mehr zu Aufrechnungen führen. Es ist zu fordern, dass der sachliche Anwendungsbereich teleologisch und damit weit ausgelegt wird, damit insbesondere auch bei der grenzüberschreitenden Leistungserbringung Verstösse gegen belegmässige Nachweissvorschriften nicht zu einer Aberkennung der Steuerbefreiung führen dürfen.

Mit der neuen Vorschrift wird die Kernforderung der Motion Müller umgesetzt. Die bundesrätliche Stossrichtung ist sehr zu begrüssen. Eine konsequente Umsetzung der Bestimmung würde eines der heutigen Hauptzwecksetzungen in der Anwendung des MWSTG beseitigen und könnte die Akzeptanz der Steuer in der Bevölkerung wieder herstellen.

Der Wortlaut des Art. 45a MWSTGV ist in unseren Augen jedoch nicht unproblematisch und könnte in der Auslegung

durch die ESTV neue Probleme mit sich bringen. Einerseits stellt die Abfassung dieser Bestimmung durch den Ordnungsgeber unter steuersystematischen Gesichtspunkten keine Meisterleistung dar. Andererseits werden im fraglichen Artikel Voraussetzungen aufgestellt, welche durch die Verwaltung zu konkretisieren sind und deren Tragweite sich heute nur schwerlich abschätzen lassen:

→ Vorab ist unklar, ob es sich bei dieser Bestimmung um materielles Recht oder um eine Verfahrensvorschrift handelt; → offen bleibt das Verhältnis von Art. 45a MWSTGV zu Art. 15a MWSTGV betreffend die Rechnungsstellung; → unklar ist die in der Bestimmung enthaltene Formulierung «für die Erstellung von Belegen»; wird diese auch Verträge und andere Dokumente mit einbeziehen, oder erstreckt sich der so genannte *Pragmatismusartikel* ausschliesslich auf Rechnungen; letzteres würde einer bedeutsamen Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereiches gleichkommen und damit den Willen des Ordnungsgebers missachten; → der Artikel lässt die Form des Nachweises, wonach dem Fiskus kein Schaden entstanden ist, offen; hier ist von der Verwaltung zu fordern, dass keine neuen Formvorschriften aufgestellt werden, welche die Bestimmung selbst ad absurdum führen würde und einem krassen Verstoss gegen die bundesrätliche Zielrichtung gleichkommen könnte. Weiter sollte die Nachweisfrage jeweils im Rahmen einer Gesamtbeurteilung geklärt werden; → schliesslich kann mit guten Gründen die Notwendigkeit des Art. 45a MWSTGV hinterfragt werden. In inhaltlicher Hinsicht hätte die Verwaltung aufgrund allgemeiner Grundsätze, wie dem Prinzip der Gesetzmässigkeit der Verwaltung, dem Willkürverbot und den verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien, den Kerngehalt der Bestimmung nach der hier vertretenen Auffassung bereits heute umsetzen müssen.

Kernfrage ist, wann ein Mangel als Formmangel im Sinne der Bestimmung qualifiziert. Die ESTV hat hierzu keine Verwaltungspraxis publiziert. Dem Vernehmen nach sollen folgende Sachverhalte im Sinne einer nicht abschliessenden Aufzählung in den Anwendungsbereich fallen:

→ Wird ein Meldeverfahren fälschlicherweise nicht angewendet, könnte die ESTV auf dessen nachträgliche Durchführung verzichten, wenn nachgewiesen werden kann, dass die belastete MWST auch tatsächlich abgeliefert wurde.

→ Ist der verlangte, im Original gestempelte Ausfuhrbeleg nicht vorhanden, könnte der Steuerpflichtige für den Nachweis der steuerbefreiten Ausfuhr anstelle dessen auf den korrespondierenden Einfuhrbeleg im betreffenden Drittland zurückgreifen.

→ Beim Fehlen des belegmässigen Nachweises von Dienstleistungen mit Leistungsort Ausland steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis aufgrund der Gesamtumstände offen.

→ Werden konzerninterne Leistungen nicht fakturiert, könnte die ESTV auf eine Nachbelastung verzichten, wenn alle Beteiligten über den vollen Vorsteuerabzug verfügen.

→ Wird eine direkte Stellvertretung nicht korrekt durchgeführt, könnte die ESTV auf eine Nachdeklaration beim Stellvertreter verzichten, wenn alle Parteien über den vollen Vorsteuerabzug verfügen.

#### 4. FAZIT

Die Änderungen der MWSTGV stellen zweifelsohne einen richtigen und begrüssenswerten Schritt in die richtige Richtung dar. Die ESTV sieht sich in der Umsetzung dieser Bestimmungen nun mit heiklen Fragestellungen konfrontiert. Es ist sehr zu wünschen und zu fordern, dass die Verwaltungspraxis die in der Motion Müller zum Ausdruck gebrachten

*«Die Verwaltung sollte sich bewusst sein, dass sie bei der Umsetzung der neu gefassten MWSTGV unter erhöhter Beobachtung durch Politik und Verbände steht.»*

Überlegungen sowie die vom Bundesrat geäusserten Zielsetzungen konsequent umsetzen wird. Einigermassen erstaunlich sind die in den Praxismitteilungen vom 30. Juni 2006 enthaltenen Regelungen betreffend den zeitlichen Anwendungsbereich der neuen Bestimmungen. Diese stehen in einem diametralen Widerspruch zur Anweisung des Bundes-

rates in dessen Pressemitteilung vom 24. Mai 2006 an die ESTV. Die Verwaltung ist aufzufordern, ihre diesbezügliche Position einer kritischen Überprüfung zu unterziehen.

In diesem Sinne ist weiter zu fordern, dass die ESTV den neuen Art. 45a MWSTGV im Rahmen eines weit gefassten sachlichen Anwendungsbereiches konsequent umsetzen wird. Es ist davon abzusehen, mittels überhöhter Anforderungen an den Nachweis des fehlenden Steuerausfalles neue Hindernisse auf dem Weg einer Abschaffung des Formalismus aufzustellen.

Die Verwaltung sollte sich bewusst sein, dass sie bei der Umsetzung der neu gefassten MWSTGV unter erhöhter Beobachtung durch Politik und Verbände steht. Die Wiederherstellung der Akzeptanz sowie des guten Rufes der ESTV in der Bevölkerung erfordern sichtbare Veränderungen. Weiter steht die Reformbereitschaft der Verwaltung mit Blick auf die bevorstehende MWST-Revision auf dem Prüfstand.

Die in der MWSTGV vorgesehenen, formellen Erleichterungen mögen ein gewisses Sicherheitsnetz darstellen. Klüger erscheint es mit Blick auf die verbleibenden Unsicherheiten jedoch, es auf dessen Strapazierfähigkeit nicht ankommen zu lassen. Den Steuerpflichtigen ist es deshalb zu empfehlen, sich auch weiterhin an die Formvorschriften zu halten. ■

**Anmerkungen:** 1) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, SR. 641.20. 2) Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, SR. 641.201, AS 2006 2353. 3) Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform zu Händen des Chefs EFD, Bern, 12. Mai 2006. 4) Motion Nr. 05.3743, eingereicht am 30. November 2005, von Nationalrat Philipp Müller, vom Parlament noch nicht behandelt. 5) Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer. 6) Bundesgesetz betreffend die Ergän-

zung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220, AS 27 317. 7) Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937, SR 221 441. 8) Pressemitteilung des Eidg. Finanzdepartementes vom 24. Mai 2006, abzurufen auf <http://www.efd.admin.ch/dokumentationen/medieninformationen/00467>. 9) Pressemitteilung des Eidg. Finanzdepartementes vom 24. Mai 2006, abzurufen auf <http://www.efd.admin.ch/dokumentationen/medieninformationen/00467>. 10) Pressemittei-

lung des Eidg. Finanzdepartementes vom 24. Mai 2006, abzurufen auf <http://www.efd.admin.ch/dokumentationen/medieninformationen/00467>. 11) Je nachdem, welche Abrechnungsweise zur Anwendung gelangt. 12) Vgl. nachfolgend. 13) Pressemitteilung des Eidg. Finanzdepartementes vom 24. Mai 2006, abzurufen auf <http://www.efd.admin.ch/dokumentationen/medieninformationen/00467>.