



ASA

19.9/13

Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, AS 93.461, S. 713 ff. (zit.: Bericht WAK-N)

Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, vom 25. Juni 2008, SR 08.053, BBl 2008 Bd. VI, S. 6885 ff. (zit.: Botschaft MWSTG 2010)

Amtl. Bull. NR Frühjahrsession 2009, vom 11. März 2009, S. 302 ff.

Amtl. Bull. SR Sommersession 2009, vom 2. Juni 2009, S. 404 ff.

Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) (zit.: Erläuterungen nMWSTV)

Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (SR 641.20) (zit.: nMWSTG)

Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201) (zit.: nMWSTV)

MWST-Info Nr. 6, Ort der Leistungserbringung (Art. 7 u. 8 MWSTG), Entwurf vom 21. Dezember 2009 (zit.: MWST-Info / ESTV Nr. 6, E-2009)

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (zit.: WL 2001 zum MWSTG)

II. Europäische Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates, vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union 347/1 vom 11.12.2006 (zit.: EU-Systemrichtlinie 2006)

Richtlinie 2008/8/EG des Rates, vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, Amtsblatt der Europäischen Union 44/1 vom 20.2.2008 (zit.: Richtlinie 2008/8/EG)

B) Kommentare und Lehrbücher

Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG): Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003 (zit.: Handbuch zum MWSTG)

Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009 (zit.: Traité TVA)

C) Aufsätze und Artikel

I. National

Alois Camenzind, Internationale Aspekt bei der Mehrwertsteuer (insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen), ASA 63 (1994/1995), S. 367 ff.

Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, ASA 64 (1995/1996), S. 433 ff.

Philip Robinson, Dienstleistungen im neuen schweizerischen MWST-Gesetz, Der Schweizer Treuhänder, 1999/73. Jahrgang, S. 1015 ff.

Harun Cai, Mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen an Trusts, zsis) Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht 02/09, S. 5 ff.

II. International

Walter van der Corput, New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010(1), International VAT Monitor, Volume 20 - Number 6 - 2009, S. 443 ff.

PRICEWATERHOUSE COOPERS, Indirect Taxes, Value Added Tax, Place of supply, New rules VAT Package applicable as of 1 January 2010, Flyer, Juli 2009 (zit.: PWC Place of Supply)

Ausgenommene Leistungen – Strategien im Umgang mit der taxe occulte



Christina Rinne

Rechtsanwältin, Steuerberaterin (DE), Partnerin, Pestalozzi Rechtsanwälte, Zürich

Das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz¹⁾ (MWSTG) stellt das Resultat einer umfassend durchgeführten Reform der Schweizer Mehrwertsteuer dar, wobei hiermit nur Teil A des MWST-Reformpakets des Bundesrates umgesetzt worden ist.

Der Teil B der Reform, welcher neben der Einführung eines einheitlichen Steuersatzes auch eine deutliche Verringerung der Steuerausnahmen vorsieht, ist im Parlament hängig. Seine Behandlung hat noch nicht begonnen, denn der Bundesrat beabsichtigt, in einer Zusatzbotschaft der veränderten Ausgangslage Rechnung zu tragen, welche durch die befristete Zusatzerhöhung der Mehrwertsteuer zugunsten der Invalidenversicherung entstanden ist.²⁾ Daher wurden in verschiedenen Bereichen die bislang bestehenden Regelungen weitestgehend unverändert übernommen. Hierzu zählt insbesondere auch der Katalog der von der Steuer ausgenommenen Leistungen.

Im folgenden Beitrag wird die immer noch aktuelle Problematik der ausgenommenen Umsätze im System der Mehrwertsteuer auch vor dem Hintergrund des reformierten MWSTG untersucht und es werden Möglichkeiten dargestellt, wie die systemwidrige Belastung mit einer taxe occulte innerhalb der unternehmerischen Wertschöpfungskette reduziert oder vermieden werden kann.

La loi sur la TVA (LTV), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, est le résultat d'une réforme complète du droit suisse de la TVA, la nouvelle loi étant cependant limitée à la Partie A du paquet de la réforme de la TVA du Conseil fédéral.

La Partie B de la réforme qui prévoit, outre l'introduction d'un taux d'imposition unique, une réduction substantielle des exceptions à l'imposition est encore pendante au Parlement. Son examen n'a pas encore commencé car le Conseil fédéral veut, dans un message complémentaire, tenir compte des modifications qui ont eu lieu du fait de la hausse temporaire de la TVA en faveur de l'assurance-invalidité. C'est pourquoi, dans de nombreux domaines, les règles existant jusqu'ici ont été largement reprises sans modifications. C'est le cas en particulier du catalogue des prestations exclues du champ de l'impôt.

Dans la contribution qui suit, la problématique toujours actuelle des prestations exclues du champ de l'impôt dans le système de la TVA est examinée en tenant

¹⁾ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. Juni 2009 (SR 641.20).

²⁾ Medienmitteilung EFD.

également compte du droit de la TVA modifié. En outre, elle présente les possibilités de réduire ou supprimer la charge contraire au système due à une taxe occulte au sein de la chaîne de valeur ajoutée de l'entreprise.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	735
B. Ausgenommene Umsätze im MWST-System	735
I. Grundkonzept: Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug	735
II. Die unechten Steuerbefreiungen in der Mehrwertsteuer	736
1. Begriff	736
2. Fiskalische Konsequenzen einer unechten Befreiung	737
2.1 Unechte Befreiung auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette	737
2.2 Unechte Befreiung innerhalb der Wertschöpfungskette.	737
C. Die Regelungen des Art. 21 MWSTG	738
I. Art. 21 Abs. 1 MWSTG	738
II. Art. 21 Abs. 2 MWSTG	739
1. Abweichungen zu vorhergehenden gesetzlichen Regelungen	739
2. Abbau von Steuerausnahmen nach Teil B der MWST-Reform	740
III. Art. 21 Abs. 3 MWSTG	740
1. Entwicklung im Bereich der Vorumsatztheorie	741
2. Inhalt der neuen Bestimmung	741
IV. Art. 21 Abs. 4 MWSTG	742
D. Strategien zur Vermeidung einer taxe occulte	742
I. Option zur Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen	742
1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz	743
2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz	744
3. Rechtslage in der EU	744
4. Zusammenfassung	744
II. Bündelung von Leistungen	745
1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz	746
2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz	746
2.1. Leistungskombinationen	746
2.2. Gesamtleistungen	746
3. Rechtslage in der EU	747
4. Zusammenfassung	748
III. Insourcing	748
1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz	749
2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz	749
3. Rechtslage in der EU	749
3.1. Gruppenbesteuerung	750
3.2. Steuerfreie Zusammenschlüsse	751
4. Zusammenfassung	751
IV. Outsourcing	752
1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz	752
1.1 Allgemeines	752
1.2. Outsourcing im Finanzbereich	752
2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz	753
3. Rechtslage in der EU	753
4. Zusammenfassung	755

A. Einleitung

Bereits im *Bericht Spori*³⁾ wurde festgestellt, dass man keinen Zugang zum Wesen und den Schwierigkeiten der Mehrwertsteuer findet, wenn man sich ihrer Zwillingnatur nicht in aller Deutlichkeit bewusst sei. Die Mehrwertsteuer sei in Bezug auf ihre Einnahmen nur zu ca. zwei Dritteln eine Steuer auf dem Ausgangsumsatz (Output-Steuer); im Übrigen sei sie eine Input-Steuer. Diese lasse auf dem «Einkauf» von Gütern und Dienstleistungen (Input) der Unternehmung, denn die dabei überwälzte MWST könne nicht oder nicht vollständig als Vorsteuer abgezogen werden und führe somit zu einer taxe occulte.

Schattensteuern ergeben sich vor allem im Bereich der ausgenommenen Umsätze. Zwar müssen diese Umsätze nicht versteuert werden, aber die mit der Erzielung dieser Umsätze direkt oder indirekt zusammenhängenden Vorsteuern können nicht geltend gemacht werden.

Im Ergebnis wird zwar die Wertschöpfung des Leistungserbringers von der Mehrwertsteuer entlastet, die von ihm gezahlten bzw. deklarierten Vorsteuerbeiträge führen aber mangels Abzugsfähigkeit zu einer definitiven Kostenbelastung. Diese taxe occulte ist vom Steueraufkommen her erheblich und beträgt nach dem *Bericht Spori* ein Drittel der MWST-Einnahmen des Bundes.⁴⁾

B. Ausgenommene Umsätze im MWST-System

I. Grundkonzept: Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug

Auch das neue MWSTG basiert auf der Konzeption der Mehrwertsteuer als einer Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug. Sämtliche Leistungen (Warenlieferungen und Dienstleistungen) werden grundsätzlich in allen Phasen der Produktion und Verteilung sowie bei der Einfuhr besteuert. Bemessungsgrundlage ist nicht der in der jeweiligen Phase zugefügte Mehrwert, sondern das vereinbarte Entgelt. Dies bedeutet, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen auf dem gesamten steuerpflichtigen Umsatz die Mehrwertsteuer schuldet.

Da jede Wirtschaftsstufe steuerlich erfasst wird, kann die Mehrwertsteuer nur neutral wirken, wenn die Belastung auf der Vorstufe jeweils beseitigt und die Steuer für den Leistungserbringer nicht zum Kostenfaktor wird. Daher darf die Mehrwertsteuer (in Rechnung gestellte Steuer, Einfuhrsteuer und Bezugssteuer), die für bezogene Vorleistungen und Investitionen entrichtet wurde, als Vor-

³⁾ *Bericht Spori*, S. 11.

⁴⁾ Der Anteil der indirekten Steuern an den Fiskaleinnahmen in der Schweiz im Jahr 2007 betrug 22.6%. (Statistiques des recettes publiques des pays membre de l'OCDE 1965-2008, OECD Paris); Tabellen 42-71; in Grossbritannien soll die nicht erstattungsfähige MWST 20.3% der von der Finanzdienstleistungsbranche gezahlten Steuern ausmachen und die Kosten von Finanzdienstleistungen um 4% erhöhen (vgl. EU Kommission Zusammenfassung der Folgenabschätzung, S. 3).

steuer abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug nimmt demnach eine zentrale Rolle zur Realisierung der neutralen Wirkung der Mehrwertsteuer ein.⁵⁾

II. Die unechten Steuerbefreiungen in der Mehrwertsteuer

1. Begriff

Das Vorhandensein von ausgenommenen Umsätzen ist eine Ausnahme von dem zuvor dargestellten Grundkonzept der Mehrwertsteuer.⁶⁾

Die ausgenommenen Umsätze stellen zwar mehrwertsteuerlich relevante Leistungen dar, aber sie werden aus bemessungstechnischen, sozial- oder bildungspolitischen (Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens und der Sozialfürsorge sowie der Erziehung), kulturellen Gründen⁷⁾ oder auch Zweckmässigkeitsüberlegungen (Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs) und dem Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen (Handel mit Grundstücken und Versicherungsumsätze⁸⁾) nicht besteuert.⁹⁾

Auf solchen Umsätzen wird keine Mehrwertsteuer erhoben, der Vorsteuerabzug wird jedoch versagt, wenn nicht zur Steuerpflicht optiert wird. Dieser Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Gegenstände und Dienstleistungen, die für die ausgenommenen Umsätze verwendet werden, führt zu einer unechten Steuerbefreiung.

Im Gegensatz zur alten Rechtslage¹⁰⁾, bei der es für die Frage des Vorsteuerabzugs grundsätzlich unbeachtlich war, ob der von der Steuer ausgenommene Umsatz im Inland oder im Ausland bewirkt wurde, ist neu in Art. 60 MWSTGV¹¹⁾ verankert, dass der Vorsteuerabzug für im Ausland erbrachte Leistungen im selben Umfang möglich ist, wie wenn diese im Inland erbracht worden wären und für die Besteuerung optiert worden wäre. Daher ist der Vorsteuerabzug auch im Bereich der ausgenommenen Umsätze nur noch ausgeschlossen, wenn eine Option von Gesetzes wegen nicht möglich ist. Dies ist bei den ausgenommenen Umsätzen im Bereich des Versicherungs- und Finanzbereichs sowie der Glücksspiele¹²⁾ und der Grundstücksumsätze¹³⁾, soweit die Objekte für ausschliesslich private Zwecke verwendet werden, der Fall.

In der EU besteht dagegen für den Bereich bestimmter Versicherungs- und Finanzumsätze¹⁴⁾ eine für die EU-ansässigen Unternehmer vorteilhafte und auch

⁵⁾ *Riedo*, S. 51.

⁶⁾ *Baumgartner/Clavadescher/Kocher*, Rz. 82.

⁷⁾ Botschaft Vereinfachung Mehrwertsteuer, S. 6963; *Riedo*, S. 56.

⁸⁾ *Lang*, S. 132, äussert sich kritisch zu diesem Argument, da mit der unechten Befreiung die Doppelbelastung mit der Stempelabgabe und der taxe occulte nicht eliminiert wird.

⁹⁾ *Camenzind/Honauer/Vallender*, Rz. 515.

¹⁰⁾ Vgl. *Bühlmann*, S. 74 zu Art. 14 der Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) vom 22. Juni 1994.

¹¹⁾ Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTGV) vom 27. November 2009.

¹²⁾ Art. 21 Ziff. 18, 19 und 23 MWSTG.

¹³⁾ Art. 21 Ziff. 20 und 21 MWSTG.

¹⁴⁾ Art. 135 Abs. 1 Bst. a-f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

über die heutige Situation in der Schweiz hinausgehende Regelung, welche speziell für Drittlandumsätze eine weitergehende Vorsteuerabzugsberechtigung gewährt. Denn die Steuerpflichtigen haben die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen eigentlich unecht befreiten Umsätzen, sofern der Leistungsempfänger ausserhalb der EU ansässig ist oder Gegenstände auf Basis solcher Umsätze exportiert werden.¹⁵⁾

2. Fiskalische Konsequenzen einer unechten Befreiung

Unechte Steuerbefreiungen führen systembedingt zu erheblichen Problemen, denn sie stören die Funktionsweise der Mehrwertsteuer auf grundlegende Weise und resultieren in der Regel in einer *taxe occulte*.

Sie bedeuten einerseits einen Eingriff in den Allgemeinheitsgrundsatz, wonach alle Leistungen umfassend zu besteuern sind.¹⁶⁾ Andererseits können sie aufgrund des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges zu Ungleichbehandlungen sowohl beim Endverbraucher als auch beim Unternehmer führen.¹⁷⁾ Somit sind die unechten Steuerbefreiungen systemwidrig und wirken wettbewerbsverzerrend. Massgeblich hierbei ist jedoch, auf welcher Stufe in der Wertschöpfungskette der Tatbestand einer unechten Befreiung greift.

2.1 Unechte Befreiung auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette

Sofern der ausgenommene Umsatz auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette erbracht wird, bleibt die Wertschöpfung dieser letzten Stufe unversteuert, da sie nicht in der Steuerbasis berücksichtigt wird. Wenn somit eine Leistung an den Endverbraucher unecht steuerbefreit ist, resultiert durch die Versagung des Vorsteuerabzuges eine *taxe occulte*, welche aber in der Regel auf den Verbraucher überwälzt wird. Die Leistung ist für den Endverbraucher damit nicht befreit, sondern nur ermässigt.¹⁸⁾ Weil jedoch die letzte Stufe unversteuert bleibt, ergibt sich insgesamt eine Unterbesteuerung der gesamten Wertschöpfungskette.¹⁹⁾

2.2 Unechte Befreiung innerhalb der Wertschöpfungskette

In der Praxis wesentlich relevanter ist die Wirkung der unechten Befreiung innerhalb der Wertschöpfungskette.

In den Fällen, in denen die unechte Steuerbefreiung nicht in der letzten Phase vor dem Endverbraucher, sondern in der Kette der Unternehmen stattfindet, ergibt sich ein Kumulationseffekt. Die auf der Zwischenstufe vom Leistungserbringer auf den steuerpflichtigen Empfänger überwälzte Schattensteuer wird

¹⁵⁾ Art. 169 Bst. c MwStSystRL.

¹⁶⁾ *Riedo*, S. 56 ff.

¹⁷⁾ BVGer vom 5. Februar 2009, A 1470/2006, E. 2.3.

¹⁸⁾ BVGer vom 5. Februar 2009, A 1470/2006, E. 2.3.

¹⁹⁾ EFD Bericht Vernehmlassungsvorlage, S. 29.

sodann von Letzterem auf den Endverbraucher verdeckt überwältigt und es wird darauf die nachgeholte Steuer berechnet (als Steuer auf der verdeckt weiterbelasteten Steuer).²⁰⁾ Somit kommt es regelmässig zu einer Überbesteuerung durch die *taxe occulte*, die an die nachfolgenden Wertschöpfungsstufen weitergegeben wird und auf diese Art und Weise ausserdem zu einem unerwünschten Kaskadeneffekt.²¹⁾

In einer arbeitsteiligen Wirtschaft ist somit die *taxe occulte* umso höher, je mehr steuerbare Vorleistungen für eine steuerausgenommene Leistung erbracht werden und führt zu einem Wettbewerbsnachteil.²²⁾ Die unrechte Steuerbefreiung innerhalb der Wertschöpfungskette hat damit vielfach keinen Entlastungseffekt für den Endverbraucher, dieser kann sogar höher belastet werden als bei einer normalen Besteuerung.

C. Die Regelungen des Art. 21 MWSTG

Die gesetzlichen Regelungen der ausgenommenen Umsätze sind im neuen MWSTG in Art. 21 festgeschrieben.

I. Art. 21 Abs. 1 MWSTG

«Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist und für deren Besteuerung nicht nach Artikel 22 optiert wird, ist nicht steuerbar.»

Nach der in Art. 21 Abs. 1 MWSTG enthaltenen Legaldefinition ist eine von der Steuer ausgenommene Leistung, für deren Besteuerung nicht nach Artikel 22 optiert wurde, nicht steuerbar. Hierbei kann es sich nur um solche Leistungen handeln, deren Ort der Leistungserbringung im Inland liegt.

II. Art. 21 Abs. 2 MWSTG

In Art. 21 Abs. 2 MWSTG wurden weitestgehend unverändert die bereits bestehenden Ausnahmestatbestände übernommen. Nach der bundesrätlichen Botschaft wurde auf eine Neuformulierung der einzelnen Bestimmungen verzichtet.²³⁾ Eine solche Überarbeitung des Art. 18 aMWSTG wurde in der Vernehmlassung mehrheitlich abgelehnt, weil ansonsten die mit der Reform angestrebte Rechtssicherheit gefährdet worden wäre.²⁴⁾

Jedoch blieben auch die im Rahmen der Vernehmlassung geforderten Ausweitungen der Ausnahmen unberücksichtigt. Allfällige Abgrenzungsprobleme lassen sich nach Ansicht des Bundesrates nur mit einem konsequenten Abbau von Steuerausnahmen, wie ihn Teil B der Botschaft vorsieht, lösen.²⁵⁾

²⁰⁾ Riedo, S. 76 ff.; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Rz. 80.

²¹⁾ Bodmer, S. 3.

²²⁾ Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Rz. 92.

²³⁾ Botschaft Vereinfachung Mehrwertsteuer, S. 6963.

²⁴⁾ EFD Ergebnisbericht Vernehmlassung, S. 36 ff.

²⁵⁾ Botschaft Vereinfachung Mehrwertsteuer, S. 6963.

Zu beachten ist jedoch, dass deshalb verschiedene, im Ausnahmekatalog enthaltene Bestimmungen in systematischer und terminologischer Sicht nicht mehr mit dem übrigen Wortlaut des MWSTG übereinstimmen, was bei ihrer Auslegung zu berücksichtigen ist.²⁶⁾

1. Abweichungen zu vorhergehenden gesetzlichen Regelungen

Die bestehenden 25 Ziffern wurden sprachlich leicht verändert, und die Ausnahmeliste wurde um vier weitere Ziffern ergänzt. Hierbei handelt sich um Regelungen im Hinblick auf die Urproduktion (Ziff. 26), Bekanntmachungsleistungen (Ziff. 27), Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Ziff. 28) sowie die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit (Ziff. 29) als objektive Steuerausnahmen.²⁷⁾

2. Abbau von Steuerausnahmen nach Teil B der MWST-Reform

Mit dem Teil B soll die bereits durch Teil A eingeleitete Vereinfachung der MWST-Reform fortgesetzt werden. Es ist vorgesehen, die meisten der Steuerausnahmen zu beseitigen.

Jedoch hat der Bundesrat bereits in seiner Botschaft klargestellt, dass Ausnahmen auch weiterhin gelten sollen, wenn zum einen der administrative Aufwand in keinem Verhältnis zum Ertrag steht oder es zum anderen nicht möglich ist, die Steuerbemessungsgrundlage korrekt zu bestimmen.²⁸⁾ Hierzu zählen insbesondere:

- Finanzdienstleistungen (Kreditgeschäft, Bürgschaften, Garantien und andere Sicherheitsleistungen sowie Devisen- und Notenhandel);²⁹⁾
- Versicherungsdienstleistungen;
- Verfügungsgeschäfte und Gebrauchshinterlassung bei Immobilien;
- Leistungen der öffentlichen Hand, soweit diese in Ausübung hoheitlicher Gewalt erfolgen;
- Urproduktion.

²⁶⁾ Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Rz. 97.

²⁷⁾ Vgl. hierzu Scheurer, S. 627.

²⁸⁾ Botschaft Vereinfachung Mehrwertsteuer, S. 6889.

²⁹⁾ An sich sollten auch Finanzdienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen. Das Problem sei dabei aber die korrekte Erfassung der Bemessungsgrundlage der zu besteuerten Finanzdienstleistung, (Bericht 10 Jahre MWST, S. 50).

III. Art. 21 Abs. 3 MWSTG

1. Entwicklung im Bereich der Vorumsatztheorie

Da bei einer unechten Steuerbefreiung der Vorsteuerabzug nicht möglich ist, sollte die Steuerbefreiung nach ständiger Rechtsprechung³⁰⁾ grundsätzlich nur für die Leistungen gelten, die direkt gegenüber den Endverbrauchern erbracht werden. Alle Umsatzgeschäfte, die dieser letzten Stufe vorausgehen, d.h. die sog. «Vorumsätze», sind demgegenüber nicht steuerbefreit (Vorumsatztheorie).

Die Vorumsatztheorie wurde bundesgerichtlich damit begründet, dass Steuerbefreiungen grundsätzlich auf der Stufe des Endverbrauches eingreifen sollten, weil es andernfalls aufgrund des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges zu einer Schattensteuerbelastung kommen könne, die sich durch die Kumulation nicht abziehbarer Vorsteuern noch steigern, so dass im Ergebnis eine höhere Steuerbelastung resultieren könne als ohne Steuerbefreiung.³¹⁾ In diesem Sinne sei es auch gerechtfertigt, die mehrwertsteuerlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren.

Das Bundesgericht hat ausserdem die Auffassung vertreten, dass es nur dem Gesetzgeber obliege, zu bestimmen, wo nicht nur Endumsätze, sondern auch Vorumsätze von der Steuer ausgenommen sein sollten.³²⁾ Im alten Recht wurden in Art. 18 Ziff. 11 Bst. d und Ziff. 25 aMWSTG sowie in Art. 4a aMWSTG³³⁾ solche Steuerausnahmen, explizit für in diesem Zusammenhang erbrachte Vorumsätze, niedergeschrieben.

Nach Lang³⁴⁾ hat der Gesetzgeber auch in Art. 18 Ziff. 18 aMWSTG für Versicherungsleistungen eine gesetzliche Ausnahme zur Vorumsatztheorie eingefügt. Denn durch die Aufnahme der Leistungen der Versicherungsvermittler und der Versicherungsmakler wurden schon auf legislativer Ebene zwei der wichtigsten Vorleistungen von Versicherungsgesellschaften von der Besteuerung ausgenommen.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle ausserdem auf eine nicht gesetzliche, sondern auf Ebene der Verwaltung bestehende Praxis für Vorleistungen bei ausgenommenen Finanzumsätzen.³⁵⁾

³⁰⁾ BGE 124 II 193 E. 5e und 7; Bger vom 20. September 2000, ASA 71 57 E. 3b; Bger vom 6. Januar 2003, 2A.305/2002 E. 3.2 mit Hinweisen; Bger vom 19. März 2003, 2A.291/2002 E. 2.; Bger vom 1. September 2005, ASA 76 248 E.4.1, 4.2.2; Bger vom 13. Februar 2008, 2C_506/2007 E. 5; BVGer vom 3. Juli 2007, A1372/2006 E. 2.3.2; BVGer vom 27. September 2007, A-1380/2006 E. 4.3.3; BVGer vom 25. Mai 2007, A-1440/2006 E. 2.2.2; BVGer vom 19. April 2007, A1588/2006 E. 3.4.

³¹⁾ BGE 124 II 193 E. 5e; Bger vom 20. September 2000, ASA 71 57 E. 3b; Bger vom 1. September 2005, ASA 76 248 E. 4.1; Bger vom 14. Oktober 2008, 2C_232/2007 E. 2.1.1.; siehe auch vorne B II. 2.2.

³²⁾ Bger vom 14. Oktober 2008, 2C_232/2007 E. 2.1.2; Bger vom 15. August 2008, 2C_613/2007 E. 2.3.

³³⁾ Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTGV) vom 29. März 2000 (Stand 1. Januar 2008).

³⁴⁾ Lang, S. 138.

³⁵⁾ Siehe hinten D IV. 1.

Auch die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) hat zunächst die Vorumsatztheorie anerkannt. Vor dem Hintergrund, dass die Mehrwertsteuer den Endverbrauch belasten soll, könne das Entlastungsziel einer Befreiungsvorschrift daher auch nur den Endverbrauch befriegen. Der Endverbraucher werde aber – wegen der möglicherweise inhärenten *taxe occulte* – nur teilweise entlastet, wenn nur die Wertschöpfung auf der letzten Stufe unverteuert bleibe. Sofern die Befreiung auch auf Vorumsätze ausgeweitet wird, sei anzunehmen, dass der Verbrauch infolge der kumulierten Steuer regelmässig höher besteuert würde, als wenn gar keine Steuerbefreiung bestünde. Anstelle der angestrebten Steuerentlastung führt dies genau zu einem gegenteiligen Effekt.³⁶⁾

Das Bundesverwaltungsgericht³⁷⁾ hat jedoch in einer jüngeren Entscheidung die Anwendbarkeit der Vorumsatztheorie für bestimmte Finanzumsätze (und möglicherweise auch für Versicherungsumsätze) verneint und eine neue Entwicklung, die sich im heutigen Art. 21 Abs. 3 MWSTG manifestiert, eingeleitet. Dass es sich bei den strittigen Leistungen um Vorumsätze gehandelt hat, und es damit auf mehreren Stufen zu Befreiungen kommt, stand dem nicht entgegen.³⁸⁾

2. Inhalt der neuen Bestimmung

«Ob eine in Absatz 2 genannte Leistung von der Steuer ausgenommen ist, bestimmt sich unter Vorbehalt von Absatz 4 ausschliesslich nach deren Gehalt und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt.»

Nach dem neu in das MWSTG aufgenommenen Art. 21 Abs. 3 MWSTG ist für die Beurteilung, ob eine Leistung nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommen ist, grundsätzlich nur der Inhalt der erbrachten Leistung relevant und nicht mehr, wer die Leistung erbringt bzw. an wen die Leistung erbracht wird.

Damit wurde erstmals eine umfassende Regelung gesetzlich verankert, die – wie bereits erwähnt – bisher nur in Art. 18 Ziff. 11 Bst. d und Ziff. 25 aMWSTG sowie aufgrund des per 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Art. 4a aMWSTGV gegolten hatte.

IV. Art. 21 Abs. 4 MWSTG

«Ist eine Leistung in Absatz 2 entweder aufgrund von Eigenschaften des Leistungserbringers beziehungsweise der Leistungserbringerin oder des Leistungsempfängers beziehungsweise der Leistungsempfängerin von der Steuer ausgenommen, so gilt die Ausnahme nur für Leistungen, die von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden.»

Mit dem ebenfalls neu in das Gesetz aufgenommenen Art. 21 Abs. 4 MWSTG wurde der in Abs. 3 festgeschriebene Grundsatz eingeschränkt. Denn Leistungen,

³⁶⁾ Für ausgenommene Bildungsumsätze; SRK vom 5. Juli 1999, SRK 1999-016 E. 3c, d, 5b, bestätigt durch Bger vom 20. September 2000, ASA 71 57.

³⁷⁾ Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen.

³⁸⁾ BVGer vom 5. Februar 2009, A-1470/2006 E. 8.9, 8.10.

die nur aufgrund von persönlichen Eigenschaften entweder des Leistungsverbringers oder des Leistungsempfängers als ausgenommen behandelt werden dürfen, sind nur dann tatsächlich ausgenommen, wenn jeweils diese subjektiven Eigenschaften in dem zu beurteilenden Leistungsverhältnis erfüllt sind.

D. Strategien zur Vermeidung einer *taxe occulte*

In der heutigen Situation ist es für alle Steuerpflichtigen unumgänglich, die eigene Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern. Vor dem Hintergrund einer Entwicklung, bei der auch die Erbringung von Dienstleistungen durch eine Aufspaltung in einzelne Prozesse «industrialisiert» wird, beschränken sich viele Unternehmen im Interesse einer Ertragsoptimierung auf ihre Kernkompetenzen. Dadurch, dass Unternehmen Teile, die nicht zu dem so definierten Kerngeschäft gehören, eliminiert werden oder auch Leistungen, die bis anhin hausintern erbracht wurden, nun kostengünstiger von anderen Unternehmen angeboten werden können, bieten sich unterschiedliche Möglichkeiten, das eingangs erwähnte Ziel zu realisieren.

Neben dem Outsourcing, werden unter anderem auch Aktivitäten gepoolt oder im Wege des sog. Offshorings in das Ausland verlagert. In all diesen Situationen besteht jedoch die Gefahr, dass sich für die Unternehmen, die ausgenommene Umsätze erbringen, durch eine *taxe occulte* das Kosteneinsparungspotential verringert. Dies konterkariert die Bestrebungen der betroffenen Unternehmen, ihre Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern.

Im Folgenden sollen einige dieser bereits erwähnten Massnahmen und weitere Vermeidungsstrategien hinsichtlich der Entstehung von Schattensteuern gewürdigt werden.

I. Option zur Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen

Mit der freiwilligen Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen kann die steuerpflichtige Person erreichen, dass sich keine *taxe occulte* ergibt, die ohne Option mangels Berechtigung, die Steuerbeträge aus Eingangsumsätzen als Vorsteuer geltend machen zu dürfen, die Folge wäre.

1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz ³⁹⁾

Das alte Mehrwertsteuergesetz sah Optionsmöglichkeiten im Bereich der ausgenommenen Umsätze vor. Allerdings wurde nur für bestimmte Umsätze die Möglichkeit einer Option eingeführt. Hinsichtlich ihrer Optionsfähigkeit wurden die Umsätze in zwei Kategorien eingeteilt⁴⁰⁾:

- Umsätze, bei denen es nicht auf die Eigenschaft des Leistungsempfängers ankommt;⁴¹⁾
- Umsätze, die an steuerpflichtige Abnehmer im Inland erbracht werden.⁴²⁾

³⁹⁾ Bis zum 31. Dezember 2009.

⁴⁰⁾ Metzger, N 2 zu Art. 26.

⁴¹⁾ Umsätze nach Art. 18 Ziff. 1, 17, 22 und 23 aMWSTG; Wegleitung 2008, Rz. 695.

⁴²⁾ Umsätze nach Art. 18 Ziff. 2-6, 20 und 21 aMWSTG; Wegleitung 2008, Rz. 696.

Ausserdem konnte für im Ausland erbrachte ausgenommene Umsätze nicht optiert werden. Die Option war antragsgebunden ausgestaltet und sie führte dazu, dass sämtliche Umsätze der betroffenen Umsatzart zu versteuern waren.⁴³⁾ Nur in den Fällen des Immobilienverkaufs oder der -vermietung⁴⁴⁾ war es möglich, für jedes einzelne Objekt, bzw. sogar -teile, zu optieren.⁴⁵⁾

Durch diese Reglementierung wurde das Optionsrecht stark eingeschränkt und verlor an Attraktivität.

2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz

Die Option für die Versteuerung von ausgenommenen Leistungen wurde neu geregelt, liberalisiert und die administrativen Vorgaben deutlich reduziert.

Es ist keine Bewilligung mehr notwendig, sondern gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG können steuerpflichtige Personen durch offenen Ausweis der Steuer – vorbehaltlich der in Abs. 2 enthaltenen Beschränkungen – für jede ausgenommene Leistung optieren. Ausserdem kann die Option grundsätzlich gegenüber steuerpflichtigen wie auch gegenüber nicht steuerpflichtigen Personen ausgeübt werden. Dies ist in mehrfacher Hinsicht eine bemerkenswerte Weiterentwicklung der Optionsmöglichkeiten.

Neu wird eine Option nach Massgabe des Art. 60 MWSTGV auch für im Ausland erbrachte ausgenommene Leistungen fingiert, so dass ein allfälliger Vorsteuerabzug auch für im Ausland erbrachte ausgenommene Umsätze grundsätzlich zugelassen wird.⁴⁶⁾

Bei der Übertragung und der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken⁴⁷⁾ (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG) und der Überlassung von Grundstücken oder Grundstücksteilen zum Gebrauch (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG) ist die Option neu nur noch ausgeschlossen, wenn der Gegenstand durch den Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird. Hierbei kommt es auf die tatsächliche Verwendung der Immobilie an.

Wie bisher kann nicht für die folgenden ausgenommenen Umsätze optiert werden:

- Leistungen im Bereich der Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG),
- die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 19 MWSTG) sowie

⁴³⁾ Wegleitung 2008, Rz. 703.

⁴⁴⁾ Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG.

⁴⁵⁾ Metzger, N 7 zu Art. 26.

⁴⁶⁾ Siehe dazu auch vorne B II. 1.; Fischer, S. 197.

⁴⁷⁾ Im Gegensatz zur alten Rechtslage, wo im Falle einer Option von Grundstücksumsätzen der Wert des Bodens explizit ausgeklammert wurde, wird nach Art. 24 Abs. 6 Ziff. c MWSTG der Wert des Bodens bei der Veräusserung eines unbeweglichen Vermögensgegenstandes schon gar nicht mehr bei der Ermittlung mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage einbezogen.

- die Umsätze bei Wetten, Lotterien oder sonstigen Glücksspielen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 23 MWSTG).

3. Rechtslage in der EU

Mit dem neuen Artikel 22 MWSTG wurde eine Bestimmung eingeführt, die – im Vergleich zu den Regelungen in der MwStSystRL – von ihrem Regelungsinhalt weit über die Bestimmungen in der MwStSystRL hinausgeht. Denn Art. 137 MwStSystRL räumt den Mitgliedstaaten nur für gewisse Umsätze die Möglichkeit ein, dass die Steuerpflichtigen zur Steuerpflicht optieren können.

Die freiwillige Besteuerung von Umsätzen ist nach der MwStSystRL für bestimmte Finanzumsätze, für die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen mit dem dazugehörenden Grund und Boden, die Lieferung unbebauter Grundstücke sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich möglich. Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten Einzelheiten für die Inanspruchnahme dieser Wahlrechte individuell festlegen und auch den Umfang dieser Wahlrechte einschränken. Per 2009 haben in Bezug auf Finanzumsätze nur sieben Mitgliedstaaten die (eingeschränkte) Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht in ihren lokalen Steuergesetzen verankert.⁴⁸⁾

4. Zusammenfassung

Soweit die steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, für die eine Option überhaupt möglich ist, ist zu überlegen, ob die tatsächliche Ausübung der Option bei Gesamtwürdigung aller Umstände vorteilhaft ist.

Dabei ist auch zu entscheiden, ob dies offen oder verdeckt erfolgt, die allfällige Besteuerung somit zu einer Erhöhung des Verkaufspreises für den Vertragspartner führen soll bzw. kann oder nicht.

II. Bündelung von Leistungen

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. Allerdings ist eine einheitliche steuerliche Behandlung bei zwei Konstellationen denkbar.

Einerseits wird eine «einheitliche» Leistung (Leistungseinheit, Leistungsbündel etc.) angenommen, wenn miteinander verbundene Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Hier kann grundsätzlich die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der vorherrschenden Eigenschaft, also nach der Leistung, die wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht, erfolgen.⁴⁹⁾

⁴⁸⁾ Diese Länder sind – jedoch mit unterschiedlichen Regelungsinhalten – Österreich, Belgien, Bulgarien, Deutschland, Estland, Frankreich und Litauen (vgl. EU VAT Compass, S. 482); *Nathoeni/Brackman*, S. 113ff. zeigen in diesem aktuellen Artikel den Sachstand zur Option von Finanzumsätzen in der EU auf.

⁴⁹⁾ Diese Definition ist sowohl für die mehrwertsteuerliche Qualifikation in der Schweiz (Wegleitung 2008, Rz. 361) als auch grundsätzlich in der EU anwendbar.

Andererseits teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in engem Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abunden und mit dieser üblicherweise vorkommen.⁵⁰⁾

Sofern weder eine Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit akzessorischen Nebenleistungen bejaht werden kann, müssen diese selbstständigen Leistungen somit mehrwertsteuerlich getrennt beurteilt werden.

Bezogen auf die im Rahmen dieses Beitrags dargestellte Thematik bedeutet dies, dass beim gleichzeitigen Vorliegen unterschiedlicher Leistungen, insbesondere von steuerbaren und ausgenommenen Leistungen, untersucht werden muss, ob diese als eine einheitliche Leistung oder als selbständig erbrachte Leistungen zu qualifizieren sind und inwiefern ausgenommene Leistungen vorliegen, denn nur dann wäre der Leistungserbringer dem Risiko einer *taxe occulte* ausgesetzt.

1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz

Art. 36 Abs. 4 aMWSTG bestimmte, dass Leistungen, die wirtschaftlich zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang gelten, und dass Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.

Die eingangs erwähnten Abgrenzungskriterien für die Beurteilung, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um ein Leistungsbündel handelte, wurde bis Ende 2009 gemäss den zuvor dargestellten Grundsätzen vorgenommen.

Ergänzend ist auf die folgenden Aspekte hinzuweisen: Ob im konkreten Einzelfall eine Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist, oder ob eine akzessorische Nebenleistung vorliegt, wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die auch einer «rein» zivilrechtlichen Betrachtungsweise vorgeht, vorgenommen.⁵¹⁾ Hierbei ist zu untersuchen, ob die zu beurteilenden Leistungen vom Verbraucher typischerweise als einheitliche Leistung verstanden werden.

Sofern man zu dem Ergebnis kam, dass es sich bei den zu beurteilenden Leistungen um ein Leistungsbündel handelte, konnte nach einer per 1. Juli 2005 im Wege einer Praxisänderung eingeführten Kombinationsregel der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV)⁵²⁾ das Gesamtentgelt steuerlich wie die vorherrschende Leistung behandelt werden, wenn diese wertmässig mindestens 90% des gesamten Entgelts ausgemacht hatte. Jedoch galt diese Vereinfachungsregel nur bei der Kombination von steuerbaren Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterlagen, und konnte nicht im Falle der Kombination von ausgenommenen und steuerbaren Leistungen angewendet werden.

⁵⁰⁾ Vgl. Fussnote 49 und Wegleitung 2008, Rz. 366.

⁵¹⁾ BGer vom 25. April 2007, 2A.567/2006 E. 4.3.

⁵²⁾ Praxisänderungen 2005, Ziff. 2.3.

Ausserdem existierte für den Finanzbereich eine Praxis zu den sog. Dienstleistungspaketen⁵³⁾, bei der die Leistungserbringer – je nach Art der Fakturierung (separat, pauschal mit/ohne Hinweis auf die Mehrwertsteuer) der als Paket erbrachten steuerbaren und ausgenommenen Leistungen – unterschiedliche mehrwertsteuerliche Qualifikationen herbeiführen konnten.

2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz

2.1. Leistungskombinationen

Nach Art. 19 Abs. 2 MWSTG können bei der Kombination von an sich unabhängigen Leistungen diese steuerlich als eine Einheit behandelt werden, sofern ein Gesamtpreis vereinbart wurde und eine Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtpreises ausmacht. Dies schliesst neben der Frage des anzuwendenden Steuersatzes auch die Frage, ob die Leistung insgesamt als ausgenommen oder steuerbar qualifiziert werden kann, mit ein. Gegenüber der alten Rechtslage bedeutet dies eine wesentliche Vereinfachung und Erweiterung der von der Verwaltungspraxis entwickelten Kombinationsregelung.⁵⁴⁾

Aufgrund dieser Bestimmung ergeben sich für die Steuerpflichtigen neue Gestaltungsmöglichkeiten, die auch für im ausgenommenen Bereich operierende Unternehmen zu einer Verbesserung der mehrwertsteuerlichen Situation führen können. Die Entstehung einer *taxe occulte* kann durch die Kombination von ausgenommenen Leistungen mit steuerbaren Leistungen, welche die erforderliche wertmässige Grenze von 70% überschreiten, verhindert werden.

2.2 Gesamtleistungen

Art. 19 Abs. 3 MWSTG übernimmt – sprachlich besser formuliert – die Regelung des früheren Art. 36 Abs. 4 aMWSTG. In Erweiterung des vorherigen Gesetzeswortlautes wird bei einer Gesamtleistung nicht nur die Rechtsfolge in Bezug auf den Steuersatz bestimmt, sondern die steuerliche Behandlung muss neu generell nach dem Charakter der Gesamtleistung erfolgen, was somit auch hinsichtlich einer allfälligen Steuerbarkeit oder -ausnahme der Leistung ausschlaggebend ist.

Auch diese Erweiterung kann – abhängig von der jeweiligen Konstellation – dazu führen, dass durch eine Qualifikation der Gesamtleistung als steuerbar eine systemwidrige Schattensteuer reduziert, bzw. vermieden wird.

3. Rechtslage in der EU

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gilt auch in den Mehrwertsteuerordnungen der EU. Für die Beurteilung, ob es sich um eine wirtschaftlich einheitliche Leistung handelt, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) im Wege der Rechtsfortbildung neue Abgrenzungskriterien entwickelt⁵⁵⁾:

⁵³⁾ BB Finanzbereich 2009, Ziff. 5.5.

⁵⁴⁾ Botschaft Vereinfachung MWST, S. 696f.

⁵⁵⁾ EuGH vom 25. Februar 1999, C-349/96 – Card Protection Plan Ltd.; EuGH vom 21. Juni 2007, C-453/05 – Volker Ludwig.

- Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung dürfe «nicht künstlich aufgespalten» werden;
- dazu sei «das Wesen des fraglichen Umsatzes» («die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes») zu ermitteln, wobei
- auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen sei.

Lippross⁵⁶⁾ merkt zu Recht kritisch an, dass es unklar sei, wie die Gerichte die Sichtweise eines sog. Durchschnittsverbrauchers ermitteln können. Darüber hinaus sei es bei komplexen Sachverhalten nicht sachgerecht, den Leistungsvorgang aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu beurteilen.

Bemerkenswert ist, dass der Annahme eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs nach wiederholter Rechtsprechung des EuGH⁵⁷⁾ nicht entgegen steht, dass die Leistungsbestandteile von zwei verschiedenen Unternehmern erbracht werden. So hat der EuGH in seinem Urteil zur Rechtsache «Horizon College» entschieden, dass die Überlassung von Personal an eine Hochschule eine mit der Lehrfähigkeit eng verbundene Dienstleistung darstellt, die steuerfrei behandelt werden kann. Dem Gerichtsverfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Das Horizon College stellte anderen Lehrinrichtungen der anderen Lehrereinrichtung Unterricht erteilen dort unter der Verantwortung der anderen Lehrereinrichtung Unterricht, welche dem Horizon College das Gehalt des Lehrers vergütete. Der EuGH betrachtete die Überlassung von Personal als ausgenommene Nebenleistung und damit als eine eng verbundene Dienstleistung zu der von der anderen Lehrereinrichtung erbrachten ausgenommenen Hauptleistung (Unterricht). Denn die Überlassung von Lehrkräften an eine andere Lehrereinrichtung ermögliche es, dass die Studierenden unter optimalen Bedingungen in den Genuss des Unterrichts kommen.

Dieses Ergebnis ist insofern erstaunlich, als dass die Nebenleistung (Personalüberlassung) von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wird, als die Hauptleistung und zudem zu einer völlig anderen Lösung führt, als bei den – vom Sachverhalt grundsätzlich vergleichbaren – klassischen Anwendungsfällen der Vorumsatztheorie in Schweiz.⁵⁸⁾

4. Zusammenfassung

Mit Blick auf die dargestellten Möglichkeiten, ist durchaus festzustellen, dass der neue Artikel 19 MWSTG (und auch die Entwicklung in der EU) für die Steuerpflichtigen attraktive Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, die zur Vermeidung einer *taxe occulte* stärker in den Fokus bei der Steuerplanung rücken sollten.

⁵⁶⁾ Lippross, S. 80.

⁵⁷⁾ EuGH v. 14. Juni 2007, C 434/05 – Horizon College; EuGH vom 22. Februar 2008, C-425/06 – Part Service.

⁵⁸⁾ Wie bereits dargestellt, soll nach der Vorumsatztheorie die Steuerbefreiung im Prinzip nur für diejenige Leistung gelten, die direkt an den Endverbraucher erbracht wird und nicht für die in diesem Zusammenhang erbrachten Vorleistungen, siehe vorne C III. 1.

III. Outsourcing

Durch das System der unechten Befreiung besteht für die Steuerpflichtigen, die ausgenommene Umsätze erbringen, ein gewisser Anreiz, möglichst viele Leistungen betriebsintern oder innerhalb einer MWST-Gruppe zu realisieren, damit die mit einer allfälligen Auslagerung bestimmter Tätigkeiten verbundene Entstehung einer *taxe occulte* vermieden werden kann.⁵⁹⁾ Hierbei liegt der Fokus vor allem auf Tätigkeiten, mit einem hohen Wertschöpfungsfaktor, insbesondere auf personalintensiven Leistungen.

Das «In Outsourcing» kann zum Beispiel dadurch erfolgen, dass sich der Dienstleister als Minderheitsgesellschafter an einer Tochtergesellschaft des Auftraggebers beteiligt. Je nach Rechtsform sind hierbei verschiedene Gestaltungen denkbar. Diese Tochtergesellschaft kann dann grundsätzlich Mitglied der MWST-Gruppe der Auftraggeberin werden, denn solange die Auftraggeberin die Stimmen-Mehrheit innehat, kann sie die Tochtergesellschaft kontrollieren. *Dahm/Hamacher*⁶⁰⁾ geben jedoch zu bedenken, dass sich Einsparungspotentiale erst dann ergeben, wenn die Dienstleister – möglichst – gleichartige Dienstleistungen nicht nur einem, sondern mehreren Unternehmen anbieten können.

1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz

Nach Art. 22 Abs. 1 aMWSTG konnten auf Antrag juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden. Dies führte dazu, dass die innerhalb einer MWST-Gruppe erbrachten Leistungen mehrwertsteuerlich unbeachtliche Innenumsätze darstellten.

Eine enge Verbindung war dann anzunehmen, wenn – nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse – eine Unternehmung eine oder mehrere andere Unternehmungen unter einheitlicher Leitung zusammenfasste. Einheitliche Leitung setzte somit ein Über- und Unterordnungsverhältnis voraus.⁶¹⁾

Dabei war zu beachten, dass alle in der Schweiz unter einheitlicher Leitung stehenden Personen/Unternehmungen der MWST-Gruppe beitreten mussten. Die Bildung von MWST-Gruppen mit – aus steuerplanerischen Gesichtspunkten – gezielt ausgewählten Mitgliedern, wie das vorliegend beschriebene «In Outsourcing», war somit unter der alten Rechtslage (noch) nicht möglich.

⁵⁹⁾ So auch *Lang*, S. 149.

⁶⁰⁾ *Dahm/Hamacher*, S. 869 ff.

⁶¹⁾ *Metzger*, N 7 zu Art. 22.

2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz⁶²⁾

Hinsichtlich des Gruppenkreises wurde den Steuerpflichtigen im neuen MWSTG eine grössere Flexibilität eingeräumt, denn der Kreis der in der Schweiz unter einheitlicher Leitung stehenden Unternehmen, ist neu frei wählbar.⁶³⁾ Ausserdem wurde die in der Vergangenheit häufig kritisierte Solidarhaftung deutlich eingeschränkt.⁶⁴⁾

Somit besteht neu die vom Gesetzgeber gewollte Möglichkeit, steueroptimierte MWST-Gruppen zu errichten und so die Wertschöpfung von Leistungen, welche sich die Gruppenmitglieder gegenseitig erbringen, grundsätzlich steuerneutral zu belassen.

Entsprechend der bisherigen Praxis enthält Art. 16 Abs. 3 MWSTGV jedoch die explizite Bestimmung, dass Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nicht Mitglieder einer MWST-Gruppe sein können. Als Konsequenz unterliegen somit regelmässig Verwaltungsleistungen, die der Arbeitgeber gegenüber einer Vorsorgeeinrichtung erbringt – welche nicht immer über eigenes Personal verfügt –, der MWST.

3. Rechtslage in der EU

3.1. Gruppenbesteuerung

Die Möglichkeit, in den lokalen MWST-Gesetzen Regelungen über MWST-Gruppen vorzusehen, steht den Mitgliedstaaten seit den 70er-Jahren zur Verfügung und wird mit zunehmendem Interesse wahrgenommen. Nach Kenntnis der EU Kommission hatten bis Juli 2009 16 Mitgliedstaaten⁶⁵⁾ MWST-Gruppen in ihre innerstaatlichen Rechtssysteme eingeführt.

Gemäss Art. 11 der MwStSystRL kann ein Mitgliedstaat zwei oder mehrere in seinem Gebiet ansässige Steuerpflichtige, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, für Mehrwertsteuerzwecke zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Aufgrund der knappen Formulierung in Art. 11 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten einen grossen Spielraum bei der Implementierung der Bestimmungen in nationales Recht, was hinsichtlich der Ausgestaltung zu grossen Unterschieden zwischen den Mitgliedstaaten geführt hat. Aus diesem Grund hat die EU Kommission im vergangenen Jahr eine Mitteilung ausgearbeitet, in der

⁶²⁾ Vgl. zum Thema Gruppenbesteuerung auch: *Suter*, S. 326 ff. sowie *Robinson/Gantenbein* in diesem Heft.

⁶³⁾ Art. 17 Abs. 1 MWSTGV.

⁶⁴⁾ *Rinne*, S. 298 f.

⁶⁵⁾ Österreich, Belgien, die Tschechische Republik, Zypern, Dänemark, Estland, Finnland, Deutschland, Ungarn, Irland, die Niederlande, Rumänien, Spanien, Schweden, die Slowakei und Grossbritannien.

dargelegt wird, wie nach ihrer Auffassung die Bestimmungen des Art. 11 MwStSystRL einheitlicher angewendet werden sollten.⁶⁶⁾

Auch in der EU wird als eine der wichtigsten Auswirkungen der Bildung von MWST-Gruppen das «Verschwinden» der Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern im Hinblick auf die Mehrwertsteuer angesehen. Sofern eine MWST-Gruppe auch aus Steuerpflichtigen besteht, die kein Recht auf Vorsteuerabzug haben, ist das Steueraufkommen nicht mehr neutral. Die Kommission anerkennt die Tatsache, dass die MWST-Gruppe insbesondere für im Vorsteuerabzug beschränkte Mitglieder finanziell vorteilhaft ist. Da es zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten in Bezug auf die beschlossenen Durchführungsmodalitäten vor allem hinsichtlich des Vorsteuerabzugs grosse Unterschiede gibt, sei die korrekte und uneingeschränkte Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sicherzustellen.

3.2 Steuerfreie Zusammenschlüsse

Der negative Effekt einer tax occulte entsteht bei der Auslagerung von Leistungen für im ausgenommenen Steuerbereich operierende Unternehmen⁶⁷⁾, sofern diese nicht innerhalb einer MWST-Gruppe erbracht werden. Von der MWST-Gruppe sind die in der EU vorhandenen steuerfreien Zusammenschlüsse (Kostenteilungsvereinbarungen bzw. Cost Sharing Groups) zu unterscheiden. Hierbei bündeln aus Effizienz- und Effektivitätsgründen verschiedene Steuerpflichtige bestimmte Tätigkeiten. Diese bezogenen Dienstleistungen können mehrwertsteuerlich neutral bezogen werden, da sie selbst in den Anwendungsbereich einer Steuerbefreiungsnorm fallen.

So sieht Art. 132 Abs. 1 Bst. f MwStSystRL eine Befreiung für Dienstleistungen vor, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, welche eine steuerfreie oder nicht steuerbare Tätigkeit ausüben, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen.⁶⁸⁾ Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist jedoch, dass der Anspruch des Zusammenschlusses gegen die Mitglieder auf die Erstattung des genauen Anteils an den gemeinsamen Kosten begrenzt ist, und dass die Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.⁶⁹⁾ Hinsichtlich der Frage, wann eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt, vertritt der EuGH⁷⁰⁾ die Auffassung, dass eine Wettbewerbsverzerrung tatsächlich vorliegen muss und die nur theoretische Möglichkeit insofern nicht ausreichend sei.

⁶⁶⁾ Mitteilung EU Kommission MWST-Gruppe, S. 3.

⁶⁷⁾ Sie dazu hinten D IV.

⁶⁸⁾ Zur Vertiefung: *Dahn/Hamacher*, S. 344 ff.

⁶⁹⁾ Vgl. hierzu *Antonini/Patti*, S. 344 und zu der Rechtslage in Österreich, wo die Regelung über «Zusammenschlüsse» im nationalen Recht (§ 6 Nr. 28 USKG) implementiert worden ist, *Ruppe*, § 6 Rz. 484 ff.

⁷⁰⁾ EuGH vom 20. November 2003, Rs. C8/01 – Taksatorringen, EuGHE 2003, I-13711.

Der in 2007 von der Kommission vorgelegte und noch nicht beschlossene Vorschlag⁷¹⁾ für die Besteuerung von Versicherungs- und Finanzleistungen sieht in Art. 197b Nr. 4 MwStSystRL-E vor, dass für Zwecke der direkten Besteuerung vorzunehmende Verrechnungspreisberichtigungen (mit anderen Worten Gewinnzuschläge) zulässig sind.

4. Zusammenfassung

Mit den per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen flexibleren Bestimmungen zur MWST-Gruppe ist es für betroffene Unternehmen durchaus interessant geworden, die Vermeidung einer tax occulte durch die entsprechende Bildung einer MWST-Gruppe in Betracht zu ziehen.

Die Herausforderung liegt dann aber darin, dass eine Gestaltung gefunden werden muss, an der sich der Dienstleister als Leistungserbringer im Rahmen einer gemeinsamen Unternehmung und trotz seiner Stellung als Minderheitsgesellschaftler noch beteiligen möchte: Wie erfolgt die Verteilung der Kompetenzen, wie werden die Gewinne verteilt, wer trägt die Verlustrisiken etc.? Dies alles gilt es im Rahmen des für die MWST-Gruppenbesteuerung recht engen Spielraums zu gestalten.

IV. Outsourcing

Vor allem von betriebswirtschaftlichen Erwägungen⁷²⁾ motiviert gliedern Unternehmen zunehmend einen Teil ihrer Tätigkeiten an andere Leistungserbringer aus.

Während die Leistungsbeziehungen unproblematisch sind, wenn die leistungsempfangenden Unternehmen zum vollständigen Vorsteuerabzug berechtigt sind, stellt das Outsourcing durch die tax occulte eine Hürde für im ausgenommenen Bereich operierende Unternehmen dar.

Aus diesem Grund sind solche Unternehmen in Konzernverhältnissen, wie unter D III. dargestellt, häufig bestrebt durch die Bildung von MWST-Gruppen den steuerrelevanten Leistungsaustausch zwischen den Konzerngesellschaften zu unterbinden. Dem stehen jedoch Hindernisse betriebswirtschaftlicher und aufsichtsrechtlicher Natur entgegen und zugegebenermassen sind derart gewichtige Entscheide nur selten rein steuerlich motiviert.

Sofern die Möglichkeiten des zuvor dargestellten Insourcings nicht realisierbar sind, befinden sich die Unternehmen in einer Situation, wo die Unternehmensstruktur durch das Outsourcing optimiert werden könnte.

⁷¹⁾ RL Versicherungs- und Finanzdienstleistungen; Vorschlag VO Durchführungsbestimmungen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen.

⁷²⁾ Gründe für Outsourcing sind etwa: Einsparung von Investitionskosten, Reduktion von Personalkosten, Einkauf von Leistungen Dritter zu besseren Konditionen, Konzentration auf Kernkompetenzen, Verschlankung der Strukturen, Kostensenkung, Qualitätssteigerung durch die Spezialisierung des Dienstleisters, Erlangung von externem Know How, Gewinnung eines Fremdhaffenden im Falle fehlerhafter Leistungserbringung (Gesundheitswesen), Minimierung des eigenen Haftungsrisikos.

1. Die Beurteilung nach alter Rechtslage in der Schweiz

1.1 Allgemeines

Wie bereits dargestellt⁷³⁾, herrschte eine vom Bundesgericht geschützte Praxis, wonach die Steuerausnahmen nur auf der letzten Stufe gegenüber dem Endverbraucher in Anspruch genommen werden können. Somit führte die Auslagerung von Tätigkeiten innerhalb der Wertschöpfungskette regelmässig zu einer Akkumulation von Schattensteuern, sofern die outsourcenden Unternehmen im steuerausgenommenen Bereich anzusiedeln waren.

Einzig für die gesetzlich explizit eingeräumten Sachverhalte⁷⁴⁾ wurde eine Befreiung der Vorumsätze gewährt.

1.2. Outsourcing im Finanzbereich⁷⁵⁾

Nach der bis zum 30. September 2009 geltenden Praxis der ESTV wurden die Vorleistungen als ausgenommene Umsätze behandelt.⁷⁶⁾ Dies war der Fall, wenn eine der im Katalog des Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG aufgezählten Leistungen vollumfänglich von einem Dritten erbracht wurde und sich der Vertragspartner des Kunden lediglich darauf beschränkte, den Dritten mit der Leistungsausübung zu betrauen und dem Kunden Rechnung zu stellen, wobei die in Rechnung gestellte Vorleistung allenfalls noch um eine Gewinnmarge erhöht werden dürfte. Nach Ansicht der ESTV genügt schon ein unwesentlicher Beitrag durch den Vertragspartner, um die Vorleistungen des Dritten zu steuerbaren Leistungen umzuqualifizieren.

Mit der erst per 1. Oktober 2009 publizierten neuen Praxis(-Präzisierung) konnten die Vorleistungen als steuerausgenommen behandelt werden, wenn die ausgelagerten Leistungen ein eigenständiges Ganzes darstellen, welches die spezifischen und wesentlichen Eigenschaften einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs erfüllt.⁷⁷⁾ Auch wenn hierdurch wohl zum Ausdruck gebracht werden soll, dass eine vollumfängliche Auslagerung nicht mehr erforderlich ist, kann die Erfüllung des Kriteriums «eigenständiges Ganzes» nicht zweifelsfrei beurteilt werden, handelt es sich hierbei doch um einen unbestimmten Rechtsbegriff.

2. Die Beurteilung nach neuer Rechtslage in der Schweiz

Es ist davon auszugehen, dass mit der Aufnahme des Art. 21 Abs. 3 MWSTG die Möglichkeiten, ausgelagerte Leistungen ebenfalls als ausgenommen zu behandeln, erheblich gestiegen sind.

⁷³⁾ Vgl. C III. 1.

⁷⁴⁾ Art. 18 Ziff. 11 Buchst. d, Ziff. 18, Ziff. 25 aMWSTG sowie Art. 4a aMWSTGV und vorne C III. 1.

⁷⁵⁾ Vgl. zu dieser Thematik auch *Antonini/Patt*, S. 344.

⁷⁶⁾ BB Finanzbereich 2001, Ziff. 2.1.2.

⁷⁷⁾ BB Finanzbereich 2009, Ziff. 2.1.2., hierbei wurde offensichtlich die Formulierung des EuGH aus seiner Grundsatzentscheidung «SDC» übernommen, vgl. Fussnote 79.

Gleichwohl kann im Outsourcing-Kontext nur von einer Reduzierung und nicht Eliminierung einer *taxe occulte* gesprochen werden. Denn die Steuerausnahme soll nach dem Wortlaut des Art. 21 Abs. 3 MWSTG nur dann greifen, wenn die outgesourcete Leistung selbst unter den Ausnahmekatalog des Art. 21 Abs. 2 MWSTG subsumiert werden kann.

Für diese Beurteilung ist ausserdem zu beachten, dass nach Art. 21 Abs. 4 MWSTG die outgesourcete Leistung nur dann ausgenommen ist, wenn der Outsourcing-Partner seinerseits die subjektiven Kriterien, die in vielen Bestimmungen des Art. 21 Abs. 2 MWSTG materiell-rechtlich vorausgesetzt werden, erfüllt.

Unbestritten lassen sich künftig somit die Fälle lösen, in denen ein Unternehmen die outgesourcete und steuerausgenommene Leistung unverändert an seinen Leistungsempfänger weitergibt. Hier ist die Steuerausnahme auf beiden Stufen zu bejahen.

Ebenfalls eindeutig lassen sich künftig Strukturen beurteilen, bei denen die im ausgenommenen Bereich operierenden Unternehmen Leistungen outsourceen, die selbst nicht als Leistungen im Sinne des Ausnahmekatalogs zu qualifizieren sind oder die Dienstleister die subjektiven Kriterien des Art. 21 Abs. 4 MWSTG nicht erfüllen. Hier wird immer noch eine systemwidrige Schattensteuer anfallen.

Ob die outgesourcete Leistung einer in Art. 21 Abs. 2 MWSTG beschriebenen Tätigkeit in objektiver und subjektiver Hinsicht tatsächlich entspricht und damit als ausgenommen behandelt werden kann, wird daher in Zukunft regelmässig Gegenstand von Diskussionen mit der Steuerverwaltung und vor den Gerichten sein.

3. Rechtslage in der EU

Auch in der EU ergeben sich Schattensteuern bei der Auslagerung von Umsätzen. Insbesondere für den Bereich der Finanz- und Versicherungsumsätze sind zahlreiche Entscheidungen auf europäischer Ebene ergangen und die jeweils nationalen Gerichte sind regelmässig mit Fragen aus diesem Themenbereich konfrontiert. Vorliegend werden daher nur zwei Grundsatzentscheidungen dargestellt.

«Wenn ein Unternehmen Dienstleistungen eines anderen Unternehmens zur Ausführung bestimmter Aufgaben in Anspruch nimmt, statt diese unter Einsatz eigener personeller oder sachlicher Mittel zu erfüllen, muss es für diese Dienstleistungen Mehrwertsteuer entrichten».⁷⁸⁾ Dieser Auffassung des Generalanwaltes ist der EuGH in seiner Grundsatzentscheidung⁷⁹⁾ zum Umfang der (unechten) Steuerbefreiungen nicht gefolgt. Vielmehr wurde sie durch eine wirtschaftlich wertende Auslegung der (unechten) Befreiungsvorschriften ersetzt. Nach der Definition des EuGH sei für die unechte Steuerbefreiung ausschlaggebend, dass die ausgelagerte Tätigkeit «im Grossen und Ganzen ein eigenständiges Ganzes

⁷⁸⁾ Schlussanträge des Generalanwalts Colomer, EuGH vom 4. Juli 1996, Rs. C-2/95 – SDC, EuGHE 1997, I-3017, Rz. 41.

⁷⁹⁾ EuGH vom 4. Juli 1996, Rs. C-2/95 – SDC, EuGHE 1997, I-3017.

sei, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der in der (unechten) Befreiungsvorschrift beschriebenen Leistung erfüllt».⁸⁰⁾

Aus diesem Grund wurden die fraglichen Umsätze des Rechenzentrums auch als (unecht) steuerbefreit qualifiziert, weil vom Rechenzentrum an die angeschlossenen dänischen Sparkassen globale Finanzdienstleistungen erbracht wurden. Rein materielle oder technische Leistungen fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich der (unechten) Steuerbefreiung.

In seiner CSC-Entscheidung⁸¹⁾ hat der EuGH die einzelnen Anforderungen an die (unechte) Steuerbefreiung von ausgelagerten Dienstleistungen präzisiert. Eine (unechte) Steuerbefreiung stehe nur dann zu, wenn der Dienstleister Verantwortung für einen wesentlichen Teil des Gesamtprozesses übernehme.

Die Kriterien, die der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung für die Beurteilung, ob (unecht) befreite Umsätze vorliegen, verwendet, stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar. Wie kann ein Steuerpflichtiger darlegen, dass die Leistung ein im Grossen und Ganzen eigenständiges Ganzes darstellt und die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer ausgenommenen Leistung erfüllt sind? Mit so formulierten Abgrenzungskriterien lässt sich keine Rechtssicherheit herbeiführen.

Bereits im Oktober 2007 hatte die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Änderung der MwStSystRL betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vorgelegt.⁸²⁾ Mit diesem Vorschlag sollen unter anderem auch die Auswirkungen versteckter Mehrwertsteuern und die so bei den Unternehmen entstehenden Kosten verringert werden. Insofern wird eine klarere Fassung und Neudefinition der für die Steuerbefreiung geltenden Regelungen angestrebt. Die Voraussetzung der unechten Befreiung sollen auf der Grundlage objektiver wirtschaftlicher Kriterien unter Abkopplungen von nationalen zivilrechtlichen Auslegungen festgeschrieben werden. Leider soll dies aber nicht durch eine verbindliche gesetzliche Regelung, sondern vielmehr durch die EU-weite Verwendung einer (nicht abschliessenden) Positiv- und Negativliste, die aufgestellt wird, umgesetzt werden. Besser wäre, wenn in diesem Falle auch in der EU Streitigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden auch künftig nicht ausgeschlossen.

⁸⁰⁾ EuGH vom 4. Juli 1996, Rs. C-2/95 – SDC, Rz. 66, EuGHE 1997, I-3017, diese Sichtweise wurde in zahlreichen Nachfolgeentscheidungen bestätigt: EuGH vom 25. Februar 1999, Rs. C-349/96 – CCP, EuGHE 1999, I-973; EuGH vom 8. März 2001, Rs. C-240/99 – Skandia, EuGHE 2001, I-1951; EuGH vom 3. März 2005, Rs. C-472/03 – Arthur Andersen, EuGHE 2005, I-1719; EuGH vom 4. Mai 2006, Rs. C169/04 – Abbey National, EuGHE 2006, I-4027.

⁸¹⁾ EuGH vom 13. Dezember 2001, Rs. C-235/00 – CSC, EuGHE 2001, I-10237.

⁸²⁾ RL Versicherungs- und Finanzdienstleistungen; Vorschlag VO Durchführungsbestimmungen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen.

4. Zusammenfassung

Hinsichtlich der im Wege des Outsourcing auszulagernden Dienstleistungen muss zwischen der Auslagerung von Vorleistungen und der Auslagerung von Prozessen (z.B. Buchhaltung, Antragsbearbeitung, Archivierung) unterschieden werden. Das Outsourcing ist eine strategische Entscheidung, die sich – nicht zuletzt aufgrund der entstehenden Umstrukturierungskosten – erst mittelfristig auszahlen wird. Die hierbei entstehende *taxe occulte* kann einen gewichtigen Kostenfaktor darstellen. Deshalb sind auch die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen ein wichtiges Entscheidungskriterium.

Auch künftig ist beim Outsourcing von Tätigkeiten in Betracht zu ziehen, dass trotz der Neueinführung des Art. 21 Abs. 3 MWSTG die Vorumsätze häufig nicht als ausgenommen behandelt werden können und wie bisher zu einer systemwidrigen Belastung mit versteckter und nicht abziehbarer Mehrwertsteuer führen.

Literaturverzeichnis

- Antonini-Schenkel Elisa/Patt Thomas: *Taxe occulte im Bankenbereich – Gibt es einen Ausweg?*, Schweizer Treuhänder 2010, S. 341 ff. (zit.: Antonini/Patt)
- Bodmer Frank: Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien, Gutachten im Auftrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Schlussbericht vom 27.4.2007 (zit.: Bodmer)
- Bühlmann Jörg R.: Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994 (zit.: Bühlmann)
- Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus: Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) – Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 2. Auflage, Bern 2003 (zit.: Camenzind/Honauer/Vallender)
- Baumgartner Ivo P./Clavadetscher Diego/Kocher Martin: Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz – Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010 (zit.: Baumgartner/Clavadetscher/Kocher)
- Dahm Joachim/Hamacher Rolf/Joese: Steuerfreier Zusammenschluss – Lösung für das Outsourcing bei Kreditinstituten, Versicherungen und anderen Finanzdienstleistern, UR Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 869 ff. (zit.: Dahm/Hamacher)
- Fischer Claudio: Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78 (2009/2010), S. 185 ff. (zit.: Fischer)
- Lang Peter: Aspekte der Versicherung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, ASA 77 (2008/2009), S. 121 ff. (zit.: Lang)
- Lippross Otto Gerd: Umsatzsteuer, 22. Auflage, Achim bei Bremen 2008 (zit.: Lippross)
- Metzger Dieter: Kurzkommantar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000 (zit.: Metzger)
- Nathoeni Sandhya/Braakman Ted: Option for Taxation of Financial Services, It is an Option?, International VAT Monitor 2010, S. 113ff. (zit.: Nathoeni/Braakman)
- Riedo Daniel: Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999 (zit.: Riedo)
- Rinne Christina: Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht – Offene Fragen, Konsequenzen und Handlungsbedarf, Schweizer Treuhänder 2010, S. 298 ff. (zit.: Rinne)
- Ruppe Hans Georg: Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005 (zit.: Ruppe)
- Scheuner Pierre: Das neue MWST-Gesetz, SteuerRevue 2009 S. 622 ff. (zit.: Scheuner)
- Spöri Peter: Bericht des Beauftragten Spöri in Sachen Mehrwertsteuerreform zu Händen des Chefs des Finanzdepartementes (EFD), Herausgeber Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Bern 2006 (zit.: Bericht Spöri)

Suter Benno: Die MWST-Gruppenbesteuerung unter dem neuen Mehrwertsteuergesetz, Schweizer Treuhänder 2010, S. 326 ff. (zit.: Suter)

Materialien

Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), abrufbar unter (Abfragedatum 9. Mai 2010): <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00892/index.html?lang=de> (zit.: Bericht 10 Jahre Mehrwertsteuer)

Botschaft des Bundesrates zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, in: BBl 2008, 6885 ff. (zit.: Botschaft Vereinfachung MWST)

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD: Erläuternder Bericht der Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, Februar 2007 (zit.: EFD Bericht Vernehmlassungsvorlage)

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD: Ergebnisbericht über die Vernehmlassung zur Vereinfachung des MWSTG, Dezember 2007 (zit.: EFD Ergebnisbericht Vernehmlassung)

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD: Medienmitteilung vom 14. Oktober 2009, abrufbar unter (Abfragedatum 9. Mai 2010): http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=29507&print_style=yes (zit.: EFD Medienmitteilung)

Eidgenössische Steuerverwaltung: Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, Bern 2007 (zit.: Wegleitung 2008)

Eidgenössische Steuerverwaltung: Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich», Bern 2000 (zit.: BB Finanzbereich 2001)

Eidgenössische Steuerverwaltung: Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich», Bern 2009 (zit.: BB Finanzbereich 2009)

Eidgenössische Steuerverwaltung: Praxisänderungen ab 1. Juli 2005, Bern 2005 (zit.: Praxisänderungen 2005)

IBFD: EU VAT Compass 2009/2010, Amsterdam 2009 (zit.: EU VAT Compass)

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MWST-Gruppe gemäss Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, KOM(2009)325 vom 2. Juli 2009 (zit.: Mitteilung EU Kommission MWST-Gruppe)

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 747 endg./2 vom 20. Februar 2008 (zit.: RL Versicherung- und Finanzdienstleistungen)

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 746 endg./2 vom 20. Februar 2008 (zit.: Vorschlag VO Durchführungsbestimmungen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen).

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen – Begleitdokument zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen – Zusammenfassung der Folgenabschätzung, SEK (2007) 1555 vom 28. 11. 2007 (zit.: EU Kommission Zusammenfassung der Folgenabschätzung)

Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG



Ralf Imstepf*)

MLaw (Bern), BLaw (Bern), wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Institut für Steuerrecht der Universität Bern.

Von der Zuordnung von Leistungen zu einer Person hängen verschiedenste mehrwertsteuerliche Rechtsfolgen ab. So ist sie u.a. entscheidend für die subjektive Steuerpflicht, den Vorsteuerabzug oder den Ort der Leistung. Der folgende Beitrag widmet sich der Neuregelung der Zuordnungsbestimmungen gemäss Art. 20 MWSTG. Neben einem Überblick über die bisherige Regelung, einem Abriss über die Entstehungsgeschichte und dem Verhältnis zum EU-Recht erfolgt eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem neuen Art. 20 MWSTG.

En matière de TVA, l'attribution d'une prestation à une personne a des conséquences juridiques très diverses. Elle détermine notamment l'assujettissement subjectif à l'impôt, le droit à la déduction de l'impôt préalable ou le lieu de la prestation. L'article suivant porte sur la nouvelle réglementation des dispositions d'attribution de l'art. 20 LTVA. L'article, après avoir donné un aperçu de l'ancienne réglementation, résume la genèse du nouveau droit et examine le droit européen, passe en revue le détail du nouvel art. 20 LTVA.

- A. Einleitung: Zweck der Zuordnung von Leistungen 758
- B. Zivilrechtliche Stellvertretung gemäss Art. 32 ff. OR 759
 - I. Vorbemerkung 759
 - II. Direkte Stellvertretung gemäss Art. 32 Abs. 1 und 2 OR 759
 - III. Indirekte Stellvertretung 761
 - C. Überblick über das bisherige Recht 761
 - I. Vorbemerkung 761
 - II. Fehlen einer allgemeinen Zuordnungsnorm unter dem Regime des aMWSTG 761
 - III. Direkte und indirekte Stellvertretung gemäss Art. 11 Abs. 1 und 2 aMWSTG 762
 - IV. Sondertatbestände 766
 - V. Kritik an den bisherigen Bestimmungen zur Zuordnung von Leistungen 767
 - D. Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 MWSTG 768
 - I. Entstehungsgeschichte des Art. 20 MWSTG 768
 - 1. Vorarbeiten zur Totalrevision des Mehrwertsteuerrechts 770
 - 2. Parlamentarische Arbeiten 772
 - II. Darstellung des geltenden Rechts der Zuordnung von Leistungen 772
 - 1. Gesetzestext des Art. 20 MWSTG «Zuordnung von Leistungen» 772
 - 2. Allgemeine Zuordnungsgrundregel gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG 772

*) Der Autor dankt Herrn Prof. Dr. René Matteotti, Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bern, und Herrn Michael Felber, M.A. HSG, B.A. HSG für die fachliche Unterstützung bei der Ausarbeitung dieses Beitrags.