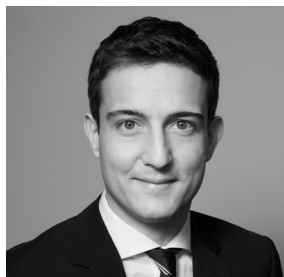


# Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs

Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen

Ralf Imstepf \*



Ralf Imstepf, Prof. Dr. iur.,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, EMBA HSG,  
Leiter Rechtsabteilung  
MWST der Eidgenössischen  
Steuerverwaltung und  
Assistenzprofessor Uni-  
versität St. Gallen

Obwohl seit ihrer Einführung am 1.1.1995 bereits mehr als 25 Jahre vergangen sind – und es dementsprechend nicht an Erfahrungswerten fehlt –, gilt die Mehrwertsteuer auch heute noch als besonders anspruchsvolle und komplizierte Steuerart. Weitreichende Vereinfachungen brächten – wie bereits vor über 15 Jahren im Bericht vom 27.1.2005 des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) festgehalten – insb. die Abschaffung der Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes. Diese Anliegen scheinen allerdings politisch aussichtslos. Vor diesem Hintergrund sind alternative Vorschläge gefragt. Mit einer Interpellation vom 29.11.2021 stellte Ständerat Andrea Caroni dem Bundesrat die Frage, ob allenfalls die Befreiung von Leistungen an steuerpflichtige Personen («B2B-Bereich») die Mehrwertsteuer vereinfachen könnte. Vorliegender Artikel setzt sich mit diesem Vorschlag eingehend auseinander und zeigt, ob und wie er erhebungstechnisch umzusetzen wäre.

*Bien que plus de 25 ans se soient écoulés depuis son introduction le 1<sup>er</sup> janvier 1995 – et que les valeurs empiriques ne manquent donc pas –, la TVA est aujourd'hui encore considérée comme un type d'impôt particulièrement exigeant et compliqué. Comme l'indiquait déjà il y a plus de 15 ans le rapport du Conseil fédéral du 27 janvier 2005 sur des améliorations de la taxe sur la valeur ajoutée (10 ans de TVA), la suppression des exclusions du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux d'imposition unique permettraient de simplifier considérablement la situation. Ces requêtes semblent toutefois politiquement vouées à l'échec. Dans ce contexte, des propositions alternatives sont nécessaires. Dans une interpellation du 29 novembre 2021, le conseiller aux Etats Andrea Caroni a demandé au Conseil fédéral si l'exonération des prestations fournies à des assujettis (« domaine B2B ») pourrait éventuellement simplifier la TVA. Le présent article examine en détail cette proposition et montre si et comment elle pourrait être mise en œuvre du point de vue de la technique de perception.*

\* Der Verfasser gibt in diesem Beitrag ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder. Er dankt Herrn Landgerichtspräsident Philipp Arnold, MLaw, für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags</b>	<b>116</b>	<b>2.9</b>	<b>Auswirkungen des Modells Caroni auf die Missbrauchs- bekämpfung und -prävention</b>	<b>129</b>
<b>2</b>	<b>Modell Caroni: Konkrete Umsetzung der Befreiung von B2B-Leistungen</b>	<b>117</b>	<b>2.10</b>	<b>Zwischenergebnis</b>	<b>130</b>
<b>2.1</b>	<b>Grundkonzept des Modells Caroni und dessen steuer- technische Umsetzung</b>	<b>117</b>	<b>3</b>	<b>Verhältnis des Modells Caroni zu bestehenden mehrwertsteuerlichen Instituten</b>	<b>130</b>
<b>2.2</b>	<b>Nachweis der subjektiven Steuerpflicht des Leistungs- empfängers durch den Leistungserbringer</b>	<b>118</b>	<b>3.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b>	<b>130</b>
2.2.1	Mögliche Ausgestaltung	118	<b>3.2</b>	<b>Steuerbefreiungen (Art. 23 MWSTG)</b>	<b>131</b>
2.2.2	Nachweispflichten des EU-Rechts bei der «innergemeinschaftlichen Lieferung»	118	<b>3.3</b>	<b>Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG)</b>	<b>131</b>
2.2.3	Erkenntnisse für die Nachweispflichten beim Modell Caroni	121	<b>3.4</b>	<b>Bezugsteuer (Art. 45 ff. MWSTG)</b>	<b>131</b>
<b>2.3</b>	<b>Weitere Rechte und Pflichten des Leistungs- erbringers</b>	<b>122</b>	<b>3.5</b>	<b>Verlagerungsverfahren (Art. 63 MWSTG iVm Art. 117 ff. MWSTV)</b>	<b>132</b>
<b>2.4</b>	<b>Rechte und Pflichten des Leistungsempfängers – insbesondere auch die Auswirkungen auf das Vorsteuer- abzugsrecht</b>	<b>122</b>	<b>3.6</b>	<b>Institute des EU-Rechts – insbesondere die inner- gemeinschaftliche Lieferung</b>	<b>133</b>
<b>2.5</b>	<b>Auswirkungen des Modells Caroni auf Vorsteuer- korrekturen und Vorsteuerkürzungen</b>	<b>124</b>	<b>4</b>	<b>Verfassungsmässigkeit des Modells Caroni</b>	<b>133</b>
2.5.1	Überblick über mögliche Konstellationen	124	<b>4.1</b>	<b>Begriff der Mehrwertsteuer</b>	<b>133</b>
2.5.2	Versteuerung der bezogenen Leistungen durch den Leistungserbringer	125	<b>4.2</b>	<b>Auswirkungen auf die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer</b>	<b>133</b>
2.5.3	Besteuerung oder echte Befreiung der bis anhin ausgenommenen Leistungen	126	<b>4.3</b>	<b>Auswirkungen auf die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer</b>	<b>134</b>
<b>2.6</b>	<b>Reduzierter Steuersatz und Sondersteuersatz im Modell Caroni</b>	<b>127</b>	<b>5</b>	<b>Würdigung</b>	<b>135</b>
<b>2.7</b>	<b>Auswirkungen des Modells Caroni auf grenz- überschreitende Sachverhalte</b>	<b>127</b>		Literatur	136
<b>2.8</b>	<b>Auswirkungen des Modells Caroni auf die Saldo- und die Pauschalsteuersatzmethode</b>	<b>128</b>		Materialien	138

## 1 Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags

Der Mehrwertsteuer eilt der Ruf voraus, besonders «komplex»<sup>1</sup> oder «kompliziert»<sup>2</sup> zu sein. Es überrascht daher nicht, dass Gesetzes-, Verordnungs- und Praxisanpassungen regelmässig mit der Zielsetzung der Vereinfachung des Mehrwertsteuerrechts gerechtfertigt werden.<sup>3</sup> Die letzte Totalrevision des MWSTG im Jahr 2010 erfolgte sogar explizit unter dem Titel «Vereinfachung der Mehrwertsteuer».<sup>4</sup>

1 Vgl. statt vieler Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6909.  
2 Vgl. statt vieler Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6910.  
3 Vgl. bspw. Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6910; Zusatzbotschaft MWSTG 2010, 5409; Zusatzbotschaft MWSTG 2013, 1540. In der Botschaft über die Legislaturplanung 2011 – 2015 war die Umsetzung der Vereinfachung der Mehrwertsteuer in Ziel 6 des Bundesrates «Die Attraktivität und die Glaubwürdigkeit des schweizerischen Steuersystems sind gestärkt» enthalten; vgl. Botschaft Legislaturplanung 2011 – 2015, 544.  
4 Vgl. Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6885 ff.

Mit Blick auf die Vereinfachung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts konzentrierten sich die gesetzgeberischen Bemühungen seit dieser Totalrevision insbesondere auf die Reduktion der Anzahl der Steuerausnahmen<sup>5</sup> und Steuersätze.<sup>6</sup> Allerdings war diesen Anstrengungen kein Erfolg beschieden. So wurde die bundesrätliche Vorlage zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Teil B), die einen Einheitssatz und eine Reduktion der Steuerausnahmen vorsah, am 21.12.2011 vom Parlament an den Bundesrat mit dem Auftrag zurückgewiesen, eine Vorlage mit zwei Steuersätzen und nur wenigen Anpassungen bei den Steuerausnahmen auszuarbeiten.<sup>7</sup> Auf die diesbezügliche Vorlage wurde im Jahr 2013 dann aber nicht eingetreten.<sup>8</sup> Die politischen Erfolgchancen im

5 Vgl. Art. 21 MWSTG.  
6 Vgl. Art. 130 Abs. 1 und 2 BV sowie Art. 25 Abs. 2 und 4 MWSTG.  
7 Vgl. Zusatzbotschaft Zwei-Satz-Modell 2013, 1483.  
8 Ständerat: AB 2013 S 843 ff.; Nationalrat: AB 2013 N 1052 ff.

Rahmen einer möglichen Referendumsabstimmung wurden als zu wenig aussichtsreich beurteilt. Im Jahr 2015 reichten die Bürgerlich-Demokratische Partei (BDP) und die Freisinnig-Demokratische Partei (FDP/Die Liberalen) jeweils Motionen<sup>9</sup> für die Einführung eines Einheitssteuersatzes ein. Die Motion der FDP wurde daraufhin vom Nationalrat abgelehnt; die BDP-Motion wurde abgeschrieben, da sie innerhalb von zwei Jahren nicht behandelt wurde. Auch eine im Jahr 2021 von Ständerat Andrea Caroni (FDP/Appenzell Ausserrhoden) eingereichte Motion «Einheitssatz für die Mehrwertsteuer»<sup>10</sup> fand keine Mehrheiten im Parlament. Schon der Ständerat als Erstrat lehnte die Motion am 21.9.2021 mit 27 zu 13 Stimmen ab.<sup>11</sup>

Am 29.11.2021 reichte Ständerat Caroni einen weiteren parlamentarischen Vorstoss ein, der auf die Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems zielt. Mit seiner Interpellation «MwSt-Bürokratie: Befreiungsschlag für Unternehmen (B2B)»<sup>12</sup> möchte er wissen, ob «sich der Bundesrat grundsätzlich ein Mehrwertsteuer-System vorstellen [könnte], bei welchem B2B-Leistungen ganz generell – und nicht nur punktuell – mehrwertsteuerfrei erbracht werden könnten und nur B2C-Leistungen zu versteuern wären». Anstatt also einen weiteren Versuch zu lancieren, die Komplexität der Mehrwertsteuer mittels der Einführung eines Einheitssatzes und der Abschaffung eines Grossteils der Steuerausnahmen zu reduzieren, möchte Ständerat Caroni das Mehrwertsteuersystem durch die Freistellung von Leistungen von steuerpflichtigen Personen an andere steuerpflichtige Personen («B2B-Leistungen») prüfen lassen.

Vorliegender Beitrag nimmt diesen Vorschlag von Ständerat Caroni auf. Es wird gezeigt, wie ein solches «Modell Caroni» konzeptionell umgesetzt werden könnte und welche Auswirkungen es auf die Rechte und Pflichten der am Leistungsaustausch beteiligten Personen, auf grenzüberschreitende Sachverhalte, auf Vorsteuerkorrekturen und -kürzungen, auf die Steuerausnahmen und die Steuersätze, auf die Saldo- bzw. Pauschalsteuersatzmethode sowie auf die Missbrauchsbekämpfung und -prävention hätte. Geprüft wird zudem, ob das Modell Caroni mit den Vorgaben in Art. 130 BV (Erhebungskompetenz für die Mehrwertsteuer) vereinbar ist.<sup>13</sup>

9 Motion 15.3225 (BDP); Motion 15.3386 (FDP).

10 Motion 21.3444.

11 AB 2021 S 913 ff.

12 Interpellation 21.4353. «B2B» bedeutet «Business-to-Business». Es werden darunter Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an steuerpflichtige Leistungsempfänger verstanden.

13 Die Würdigung des Modells Caroni im Hinblick auf seine Zielsetzung – namentlich die Reduktion der Komplexität des Mehrwertsteuersystems – wird in einem separaten Working Paper erfolgen.

## 2 Modell Caroni: Konkrete Umsetzung der Befreiung von B2B-Leistungen

### 2.1 Grundkonzept des Modells Caroni und dessen steuertechnische Umsetzung

Das der Interpellation Caroni zugrunde liegende Modell besteht darin, Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an steuerpflichtige Leistungsempfänger «echt» von der Steuer zu befreien.<sup>14</sup> Letztere dürfen Leistungen, die sie für die Herstellung ihrer eigenen Lieferungen und Dienstleistungen benötigen, also steuerfrei und ohne Auswirkungen auf ein allfälliges Vorsteuerabzugsrecht beziehen. Da grundsätzlich alle B2B-Leistungen (also Lieferungen und Dienstleistungen)<sup>15</sup> im Modell Caroni freigestellt sind und diese Leistungen somit ohne Vorsteuerbelastung von den Steuerpflichtigen bezogen werden können, wird der unter dem geltenden Recht äusserst bedeutende Vorsteuerabzug im Modell Caroni weitgehend irrelevant.<sup>16</sup> In der Wertschöpfungskette unterliegt nur noch die letzte Leistung – namentlich diejenige an den nicht-steuerpflichtigen Konsumenten («Business-to-Consumer-Leistungen» [«B2C-Leistungen»])<sup>17</sup> – der Mehrwertsteuer.

Ein ähnlicher Vorschlag wurde bereits im Jahr 2005 durch die damalige Treuhand-Kammer (heute «EXPERT-suisse») eingebracht. Im Sinne einer «radikalen» Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems wurde die Einführung von «steuerfreien» Leistungen zwischen Steuerpflichtigen «analog dem Meldeverfahren» gefordert. Der Vorschlag wurde nicht umgesetzt.<sup>18</sup> In Deutschland hat bereits im Jahr 2001 der rheinland-pfälzische Staatsminister der Finanzen, GERNOT MITTLER, einen mit dem Modell Caroni vergleichbaren Reformvorschlag gemacht, der allerdings (zunächst) nur Lieferungen – nicht

14 Von einer «echten» Befreiung wird dann gesprochen, wenn die Steuerbefreiung keine Auswirkungen auf einen allfälligen Vorsteuerabzug hat; statt vieler: BGE 138 II 239, E. 3.4; BGE 125 II 326, E. 9 b.cc; SCHLÜCKEBIER, Art. 23 MWSTG N 1. Bei «unechten» Steuerbefreiungen ist die Leistung zwar nicht zu versteuern, das Vorsteuerabzugsrecht wird aber nicht gewährt. Gemäss schweizerischer Terminologie wird diesbezüglich von «Steuerausnahmen» gesprochen. Vgl. auch DOBRATZ, Mehrwertsteuer, N 19.108 ff.

15 Vgl. für die Legaldefinitionen von Leistung, Lieferung und Dienstleistung: Art. 3 Bst. c – e MWSTG.

16 Daher auch der Titel des vorliegenden Beitrags. Dem Vorsteuerabzug kommt aber auch im Modell Caroni unter gewissen Voraussetzungen Bedeutung zu. Vgl. hierzu unten Abschn. 2.5.

17 Dazu gehören nicht nur Leistungen an private Endkonsumenten, sondern auch Leistungen an nicht-steuerpflichtige Unternehmen.

18 Vgl. zu den Gründen auch den Bericht «10 Jahre Mehrwertsteuer» 2005, 102 ff. Vgl. zum Verhältnis des vorliegenden Vorschlags zum Meldeverfahren unten Abschn. 3.3.

aber Dienstleistungen – betreffen sollte.<sup>19</sup> Der Vorschlag wird als «Mittler-Modell» oder «Konzept der Vorstufenbefreiung» bezeichnet.<sup>20</sup> Er zielte primär auf die Missbrauchsbekämpfung (und nur sekundär auf die Vereinfachung der Mehrwertsteuer) ab. In der Folge nahm insbesondere PAUL KIRCHHOF mit seinem Vorschlag für ein Umsatzsteuergesetzbuch die Grundanliegen des Mittler-Modells auf.<sup>21</sup> Bis heute wurde das Modell aber – nicht zuletzt aufgrund der fehlenden EU-Rechtskonformität<sup>22</sup> – nirgends umgesetzt.<sup>23</sup>

## 2.2 Nachweis der subjektiven Steuerpflicht des Leistungsempfängers durch den Leistungserbringer

### 2.2.1 Mögliche Ausgestaltung

Die Steuerfreiheit von Leistungen an steuerpflichtige Leistungsempfänger im Modell Caroni muss in Bezug auf die Nachweispflichten zur Folge haben, dass der Leistungserbringer dokumentieren muss, ob es sich beim Leistungsempfänger um eine steuerpflichtige Person handelt. Besteht diesbezüglich Beweislosigkeit, hat der Steuerpflichtige gemäss der vom Bundesgericht vertretenen Normentheorie die objektive Beweislast zu tragen.<sup>24</sup> Infolge Beweislosigkeit mangels Nachweises einer steuerfreien B2B-Leistung wäre die Steuer auf der Leistung durch den Leistungserbringer geschuldet. Es stellt sich die Frage, welchen Nachweispflichten er im Detail nachzukommen hat. Diesbezüglich lohnt sich der Blick in die Europäische Union (EU), die bei einem dem Modell Caroni ähnlichen Rechtsinstitut – namentlich der innerge-

meinschaftlichen Lieferung – in Bezug auf die Nachweispflichten bereits Erfahrungen gesammelt hat.

### 2.2.2 Nachweispflichten des EU-Rechts bei der «innergemeinschaftlichen Lieferung»

Gemäss Art. 138 MWSTsystRL<sup>25</sup> haben die EU-Mitgliedsstaaten «innergemeinschaftliche Lieferungen» von der Steuer zu befreien.<sup>26</sup> Eine solche Lieferung liegt vor, wenn ein steuerpflichtiger EU-Verkäufer einen Gegenstand an einen steuerpflichtigen Erwerber<sup>27</sup> mit Sitz in der EU – aber ausserhalb des Landes des Verkäufers – liefert.<sup>28</sup> Rein innerstaatliche Lieferungen fallen nicht unter den Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist also einerseits, dass die Ware in den anderen EU-Mitgliedsstaat gelangt.<sup>29</sup> Andererseits muss der Leistungsempfänger in einem anderen EU-Mitgliedsstaat subjektiv steuerpflichtig sein, wobei hierfür an die Mehrwertsteuerregistrierung angeknüpft wird. Der Leistungsempfänger muss dem Leistungserbringer seine «Umsatzsteuer-Identifikationsnummer» (USt-IdNr.)<sup>30</sup> mitteilen, damit dieser steuerfrei liefern darf.<sup>31</sup> Beim Leistungsempfänger erfolgt – damit die Lieferung nicht gänzlich steuerfrei bleibt – eine Erwerbsbesteuerung nach den Regeln des Bestimmungslands.<sup>32</sup> Liefert also bspw. ein Unternehmer mit Sitz in Deutschland eine Ware an einen Abnehmer in Belgien, ist diese innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Die Ware unterliegt aber der Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer nach den Bestimmungen des belgischen Rechts. Hintergrund dieser Lösung bildet der Wegfall der innergemeinschaftlichen physischen Zollgrenzen am 1.1.1993. Mangels dieser Grenzen war die Kontrolle der Einfuhr von Waren

19 Vgl. MITTLER, Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, 387; MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, 8.

20 Vgl. KEMPF, Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen und seine praktischen Probleme, 280.

21 Vgl. KIRCHHOF, Umsatzsteuer Gesetzbuch, 79 ff.; WIDMANN, Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht, 121; WIDMANN, Die Zukunft der Umsatzsteuer zwischen dem Mehrwertsteuersystem im Binnenmarkt und den Problemen des Vollzugs, 1006 f.

22 Vgl. WIDMANN, Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer, 20; WIDMANN, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels, 572; ACHATZ, Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht, 580 f.

23 Dem Nicht-EU-Mitgliedsstaat Schweiz sind diesbezüglich keine EU-rechtlichen Grenzen gesetzt. Überraschenderweise finden sich in der schweizerischen Literatur dennoch kaum Hinweise auf das Mittler-Modell. Vgl. immerhin HAUSER, Mehrwertsteuerbetrug, 543 ff. Anstatt auf die Befreiung von B2B-Leistungen fokussierten sich in der EU mittlerweile die Reformbemühungen – mit beschränktem Erfolg – eher auf das Bezugsteuerverfahren. Vgl. hierzu unten Abschn. 3.4; WIDMANN, Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht, 122.

24 Vgl. statt vieler BGE 139 III 13, E. 3.1.3.1; BGE 140 II 248, E. 3.5; IMSTEPF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast im Steuerverfahren der ESTV, 236 ff.

25 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 347 vom 11.12.2006, 1 – 118, konsolidierte Version vom 1.7.2021.

26 Nachfolgend wird nur auf die innergemeinschaftliche Lieferung eingegangen. Ähnliche Tatbestände, wie bspw. die innergemeinschaftliche Verbringung (Art. 138 Abs. 2 MWSTsystRL), werden nicht behandelt.

27 Ausnahmsweise werden auch die Lieferung neuer Fahrzeuge und Lieferungen an Kleinunternehmer, die auf die Anwendung der Sonderbestimmungen verzichtet haben, als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt (vgl. bspw. für Deutschland: ROBISCH, § 6a UStG-D N 11).

28 Vgl. Art. 138 Abs. 1 MWSTsystRL.

29 Vgl. Art. 138 Abs. 1 Bst. a MWSTsystRL; siehe zum «Gelagensnachweis» sogleich.

30 Das EU-Recht nennt die USt-IdNr. «Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer» (vgl. Art. 214 MWSTsystRL). Vorliegend wird die deutsche Terminologie verwendet und diese Nummer als USt-IdNr. bezeichnet. Die schweizerische UID-MWST-Nr. (Art. 66 Abs. 1 MWSTG iVm Art. 1 ff. UIDG) entspricht in ihrer Funktion der USt-IdNr. Vgl. hierzu auch unten Abschn. 2.2.3.

31 Vgl. Art. 138 Abs. 1 Bst. b MWSTsystRL; vgl. hierzu und zum diesbezüglichen «Buchnachweis» weiter unten.

32 Sog. «Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs»; vgl. Art. 20 ff. MWSTsystRL.

aus einem anderen EU-Mitgliedsstaat nicht mehr möglich.<sup>33</sup> Die Mehrwertsteuerregistrierung des Lieferanten der Ware im EU-Mitgliedsstaat des Leistungsempfängers sollte Ersterem aufgrund der damit verbundenen Compliance-Kosten nicht zugemutet werden.<sup>34</sup> Mit der Besteuerung beim Leistungsempfänger entfallen für den Leistungserbringer die diesbezüglichen Aufwendungen.

Wie im Modell Caroni stellt sich auch bei der innergemeinschaftlichen Lieferung die Frage, welche Nachweise für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit erbracht werden müssen. Grundsätzlich ist es Sache der EU-Mitgliedsstaaten, die Bedingungen festzulegen, unter denen die Steuerbefreiungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und anderem Missbrauch anzuwenden sind.<sup>35</sup> Lediglich die allgemeinen Rechtsgrundsätze des EU-Rechts sind zu wahren. Hierzu gehören die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismässigkeit, der Zumutbarkeit und der steuerlichen Neutralität sowie die Grundfreiheit des Warenverkehrs.<sup>36</sup> Für den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung macht das EU-Recht allerdings gewisse Vorgaben.

Grundsätzlich müssen zwei Nachweise erbracht werden, damit eine steuerbefreite, innergemeinschaftliche Lieferung angenommen werden darf. Zunächst muss aus den Belegen eindeutig ersichtlich und leicht überprüfbar sein, dass der Lieferant oder der Lieferungsempfänger den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert hat («Belegnachweis» oder «Gelangensnachweis»<sup>37</sup>). Unter gewissen Voraussetzungen gilt gemäss Art. 45a MWST-DVO<sup>38</sup> bzw. § 17a UStDV-D<sup>39</sup> eine «Gelangensvermutung».<sup>40</sup>

In der Praxis ist daher für den Belegnachweis eine dreistufige Prüfung vorzunehmen. Zunächst ist danach zu fragen, ob die erwähnte Vermutung greift (Stufe 1). Ist

dies der Fall, darf angenommen werden, dass die Ware im Rahmen der innergemeinschaftlichen Lieferung im anderen EU-Mitgliedsstaat angekommen ist. Weitere Nachweise sind aus Gründen der Verhältnismässigkeit und der Rechtssicherheit nicht notwendig («Anscheinsbeweis»<sup>41</sup>). Ist kein Vermutungstatbestand einschlägig, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit aufgrund der objektiven Beweislage erfüllt sind (Stufe 2). So können bspw. Belege ausländischer Behörden oder Ermittlungsergebnisse der Finanz- und Fahndungsbehörden zum Nachweis des Gelangens ins Ausland herangezogen werden.<sup>42</sup> Schliesslich kann sich die Steuerfreiheit auch aus Vertrauensschutzüberlegungen ergeben (Stufe 3).<sup>43</sup>

Neben dem Belegnachweis muss ein «Buchnachweis»<sup>44</sup> erbracht werden. Alle Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen müssen buchmässig dokumentiert sein. Hierzu gehört die Aufzeichnung (1) des Namens und der Anschrift des Abnehmers<sup>45</sup> oder des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise erfolgt, (2) des Gewerbezweigs oder Berufs des Abnehmers, (3) der Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung, (4) des Lieferdatums, (5) des vereinbarten Entgelts oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten des vereinnahmten Entgelts und des Vereinnahmedatums, (7) der Art und des Umfangs einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, (8) der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet sowie (9) des Bestimmungsorts im Gemeinschaftsgebiet.

Im Zusammenhang mit dem Buchausweis haben mit der Umsetzung der «Quick Fixes»<sup>46</sup> ab dem 1.1.2020 die «Zusammenfassende Meldung» (ZM)<sup>47</sup> und die USt-IdNr.<sup>48</sup> an Bedeutung gewonnen.<sup>49</sup> Die ZM beinhaltet die

33 Vgl. auch VAN DOESUM et al., Fundamentals of EU VAT Law, 537.

34 Vgl. IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 179 ff.

35 Vgl. Art. 131 MWSTSystemRL; vgl. auch LIPPROSS, Umsatzsteuer, 1586.

36 Vgl. EuGH 27.9.2007, C-409/04, Teleos u. a. (ECLI:EU:C:2007:548), Rz 47 ff.

37 Vgl. § 6a Abs. 3 UStG-D iVm § 17a ff. UStDV-D; vgl. auch für die diesbezüglichen Vorgaben des EU-Rechts: LIEBGOTT, Quick-Fixes: Der «EU-Gelangensnachweis», 216 ff.

38 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 77 vom 23.3.2011, 1 – 22, konsolidierte Version vom 1.7.2021.

39 Deutsche Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 21.12.1979.

40 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 65k ff.; LIEBGOTT, Quick-Fixes: Der «EU-Gelangensnachweis», 218.

41 Vgl. EuGH 6.12.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft (ECLI:EU:C:2012:547), Rz 36 ff.

42 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 55 f.

43 Vgl. für weitere Hinweise ROBISCH, § 6a UStG-D N 55; HEIDNER, § 4 Nr. 1 UStG-D N 23 ff.; vgl. auch die Ausführungen weiter unten.

44 Vgl. § 17d Abs. 1 UStDV-D.

45 Der Begriff «Abnehmer» umfasst den Begriff «Leistungsempfänger».

46 Bei den «Quick Fixes» handelt es sich um Sofortmassnahmen, die die EU-Kommission im Jahr 2020 in Kraft gesetzt hat. Sie sollten die Grundlagen für weitergehende Harmonisierungen bilden. Im Rahmen dieser Quick Fixes wurde auch der Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung vereinheitlicht. Vgl. insb. Art. 1 RL (EU) 2018/1910; vgl. auch LIEBGOTT, Quick-Fixes: Der «EU-Gelangensnachweis», 216 ff.

47 Vgl. Art. 262 ff. MWSTSystemRL.

48 Vgl. Art. 214 ff. MWSTSystemRL.

49 Vgl. zum Ganzen im Detail MEYER-BUROW/CONNEMANN, Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020, 4 ff.

Daten bezüglich der vom Leistungserbringer erbrachten innergemeinschaftlichen Lieferung und bildet die Überwachungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr. Via das «Mehrwertsteuer-Informationen-Austausch-System» (MIAS) der EU gelangen die Daten an die Steuerbehörden des Empfängerstaats. Diese werden dadurch in die Lage versetzt, den steuerbaren, vom Leistungsempfänger zu deklarierenden innergemeinschaftlichen Erwerb zu kontrollieren.<sup>50</sup> Kommt der Leistungserbringer der Pflicht zur Einreichung der ZM nicht nach, entfällt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung. Es handelt sich bei der ZM somit um eine materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit. Sie kann allerdings mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Lieferung nachgeholt werden.<sup>51</sup>

Auch bei der Angabe der USt-IdNr. handelt es sich – seit dem 1.1.2020 – um eine materielle Voraussetzung der Steuerfreiheit.<sup>52</sup> Der Leistungsempfänger muss in einem anderen EU-Mitgliedsstaat als dem Erbringerstaat registriert sein und dem Leistungserbringer seine USt-IdNr. mitgeteilt haben.<sup>53</sup> Die Voraussetzung ist wohl schon dann erfüllt, wenn der Leistungserbringer auf seiner Rechnung die USt-IdNr. des Leistungsempfängers angibt und Letzterer der Verwendung der Nummer nicht widerspricht.<sup>54</sup> Gemäss Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs<sup>55</sup> und auch des EuGH<sup>56</sup> durfte allerdings die Steuerbefreiung aufgrund fehlender USt-IdNr. nicht verwehrt werden, wenn der Lieferant diese nicht ausfindig machen konnte und alle zumutbaren Massnahmen getroffen hatte, um die Nummer zu erhalten.<sup>57</sup> Diese Rechtsprechung erging unter vorrevidierter EU-Rechtsslage, bei welcher die USt-IdNr. nicht als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung verstanden wurde. Nach der geltenden Ordnung dürfte diese Rechtsprechung daher nicht mehr gelten.<sup>58</sup> Stellt sich im Nachhinein heraus, dass die vom Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Lieferung verwendete USt-IdNr. ungültig war oder er gar keine hatte, ist die Lieferung steuerbar. Eine rückwirkende Hei-

lung ist nicht möglich.<sup>59</sup> Allerdings wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass Übermittlungsfehler – wie bspw. Zahlendreher u. Ä. – nicht schädlich sein sollen.<sup>60</sup> Ist keine USt-IdNr. vorhanden, weil der Leistungsempfänger noch registriert werden muss, stellt sich ein Teil der Lehre auf den Standpunkt, dass dem Leistungserbringer ein Wahlrecht zukommen müsse. Entweder weise er die Steuer aus, womit dem Leistungsempfänger auch der Vorsteuerabzug zu gewähren sei, oder er könne – im Sinne einer begrenzten Rückwirkung der noch zu erteilenden USt-IdNr. – dennoch die Steuerfreistellung wählen.<sup>61</sup>

In der Praxis dürfte dies für den Leistungserbringer grundsätzlich bedeuten – will er nicht die Besteuerung der Lieferung riskieren –, dass er jeweils prüfen muss, ob der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Leistungserbringung mehrwertsteuerlich registriert ist.<sup>62</sup> Gemäss Art. 31 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gewährleisten «die zuständigen Behörden jedes Mitgliedstaats [...], dass Personen, die an innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen oder innergemeinschaftlichen Dienstleistungen beteiligt sind, [...] für die Zwecke solcher Umsätze auf elektronischem Weg eine Bestätigung der Gültigkeit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer einer bestimmten Person sowie des damit verbundenen Namens und der damit verbundenen Anschrift erhalten können».<sup>63</sup> In Deutschland kann der Antrag auf Bestätigung schriftlich, telefonisch oder online gestellt werden. Das Onlineverfahren erfolgt über die Website des Bundeszentralamts für Steuern ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)).<sup>64</sup>

Unter bestimmten – eher engen – Voraussetzungen wird die Steuerfreiheit der Lieferung auch aus «Vertrauensschutz»<sup>65</sup> gewährt. Hintergrund bilden die EU-rechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit, Verhältnismässigkeit und Steuerneutralität.<sup>66</sup> Der Leistungserbringer kann demnach die Steuerfreiheit geltend machen, wenn die eigentliche Unrechtmässigkeit der Befreiung auf unrichtigen Angaben des Leistungsempfängers beruht und wenn er die Unrichtigkeit der Angaben unter Wahrung der «Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns» nicht erkennen

50 Vgl. LIPPROSS, Umsatzsteuer, 1660 ff.

51 Vgl. Art. 138 Abs. 1a MWSTSystemRL; ROBISCH, § 6a UStG-D N 68d; vgl. zum Ganzen KEMPER, Neue Anforderungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2020, 243.

52 Vgl. KEMPER, Neue Anforderungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2020, 242 f.; MEYER-BUROW/CONNEMANN, Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020, 4 ff.

53 Vgl. Art. 138 Abs. 1 und Abs. 1a sowie Art. 262 MWSTSystemRL.

54 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 71d.

55 Vgl. BFH 28.5.2013, XI R 11/08; BFH 21.2.2015, XI R 5/13; vgl. auch LIPPROSS, Umsatzsteuer, 1597.

56 Vgl. EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR (ECLI:EU:C:2012:592), Rz 52.

57 Vgl. HEIDNER, § 4 Nr. 1 UStG-D N 20.

58 Vgl. KEMPER, Neue Anforderungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2020, 242 f.

59 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 75.

60 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 75.

61 Vgl. zum Ganzen: ROBISCH, § 6a UStG-D N 76 f.; MEYER-BUROW/CONNEMANN, Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020, 5.

62 Vgl. KEMPER, Neue Anforderungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2020, 243.

63 Vgl. § 18e UStG-D für die Umsetzung im deutschen Recht.

64 Vgl. HEIDNER, § 18e UStG-D N 5.

65 Gemeint iSv «Gutgläubensschutz».

66 Vgl. EuGH 27.9.2007, C-409/04, Teleos u. a. (ECLI:EU:C:2007:548), Rz 45 ff.

konnte.<sup>67</sup> Überprüft der Leistungserbringer bei neuen Geschäftskontakten die vom Leistungsempfänger mitgeteilte USt-IdNr. nicht, ist zwingend davon auszugehen, dass die Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns nicht eingehalten wurde. Der fehlende Buchnachweis kann in einem solchen Fall nicht geheilt werden.<sup>68</sup> Andererseits darf die nachträgliche Streichung einer USt-IdNr. durch die Steuerbehörde nicht zur Versagung der Steuerfreiheit führen.<sup>69</sup>

### 2.2.3 Erkenntnisse für die Nachweispflichten beim Modell Caroni

Der «Belegnachweis» (Gelangensnachweis) spielt im Modell Caroni keine Rolle, da im Gegensatz zum EU-Recht nicht nur grenzüberschreitende Leistungen, sondern alle B2B-Leistungen unter die Steuerbefreiung fallen. Ob eine Ware in einen anderen Staat gelangt, ist also irrelevant.<sup>70</sup>

Rückschlüsse können dagegen aus der Ausgestaltung des «Buchnachweises» im Zusammenhang mit der Mitteilung der USt-IdNr. gezogen werden. Am einfachsten liess sich der Nachweis der Leistung an einen steuerpflichtigen Leistungsempfänger im Modell Caroni bewerkstelligen, indem zwingend auf das Vorweisen seiner unübertragbaren Unternehmens-Identifikationsnummer MWST (UID-MWST-Nr.) gemäss Art. 66 Abs. 1 MWSTG iVm Art. 1 ff. UIDG abgestellt würde.<sup>71</sup> Diese ist in ihrer

Funktion mit der USt-IdNr. des EU-Rechts vergleichbar. Weist also der Leistungsempfänger beim Erwerb der Leistung seine UID-MWST-Nr. vor, ist die Leistung vom Leistungserbringer Mehrwertsteuerfrei zu erbringen. Entscheidend für die Steuerfreiheit der Leistungserbringung wäre somit nicht die Steuersubjektivität des Leistungsempfängers, sondern dass dieser im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen ist. Der Leistungserbringer müsste also lediglich dokumentieren, dass er seine Leistung an eine Person mit UID-MWST-Nr. erbracht hat. Insofern würde diese Lösung der Regelung in der EU entsprechen. Auch dort wird für die Steuerbefreiung auf die Mitteilung der USt-IdNr. abgestellt.

Wie bereits dargestellt, besteht im EU-Recht eine (Quasi-)Prüfobliegenheit seitens des Leistungserbringers in Bezug auf die Richtigkeit der USt-IdNr. des Leistungsempfängers.<sup>72</sup> Kann der Leistungserbringer nicht nachweisen, dass er dieser Obliegenheit nachgekommen ist, bleibt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung verwehrt. Eine solche Prüfobliegenheit scheint für das Modell Caroni – mit Blick auf die Zielsetzung der Vereinfachung des Mehrwertsteuerrechts – nicht wünschenswert. Ein System, das den Leistungserbringer de facto oder de iure verpflichtet, die Richtigkeit der UID-MWST-Nr. zu prüfen, ist schwerfällig und – wie das EU-Recht zeigt – mit Steuerrisiken verbunden. Dementsprechend sollte das Modell Caroni keine solche Prüfobliegenheit vorsehen. Es sollte also für den Leistungserbringer keine Rolle spielen, ob die vom Leistungsempfänger verwendete UID-MWST-Nr. korrekt ist. Nur falls der Leistungserbringer weiss (oder wissen müsste), dass die UID-MWST-Nr. falsch ist (z. B., weil der Leistungsempfänger gar nicht im Mehrwertsteuerregister der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist), muss die Steuerfreiheit – zur Vermeidung von Steuerausfällen, Abgabebetrug, Steuerhinterziehung und Steuerumgehung – ausgeschlossen sein.<sup>73</sup>

Der Verzicht auf die Prüfobliegenheit macht das Mehrwertsteuersystem missbrauchsanfälliger. Ein systemimmanenter Präventivmechanismus bestünde nicht. Ohne geeignete Massnahmen wäre es einem Leistungsempfänger möglich, mittels einer fiktiven UID-MWST-Nr. oder

67 Vgl. Wortlaut von § 6a Abs. 4 UStG-D.

68 Vgl. ROBISCH, § 6a UStG-D N 85 mit Hinweisen zur deutschen Judikatur.

69 Vgl. EuGH 6.9.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft (ECLI:EU:C:2012:547), Rz 56 ff.

70 Dies gilt sowohl für Leistungen im Inland und Ausland als auch für Ausfuhren. Bei Ausfuhren an Nichtsteuerpflichtige wären weiterhin die heutigen Nachweise notwendig. Als solche gelten (alternativ): die elektronische Ausfuhrveranlagungsverfügung (e-dec Export) mit digitaler Signatur; das zollamtlich gestempelte Doppel der Zollanmeldung für Rohtabak und Tabakfabrikate (Form. 11.44); das zollamtliche Dokument, mit dem ein Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung im Inland ordnungsgemäss abgeschlossen wurde oder mit dem ein Gegenstand nach der vorübergehenden Verwendung im Ausland veranlagt und das Verfahren innert der festgesetzten Frist nicht ordnungsgemäss abgeschlossen wurde, oder das zollamtlich bestätigte «Ausfuhrdokument im Reiseverkehr». Kann die Ausfuhr weder mit einem der oben genannten Dokumente noch mit anderen Beweismitteln nachgewiesen werden, sind die Lieferungen im Inland zu versteuern.

71 Das Fürstentum Liechtenstein, das gemäss Art. 3 Bst. a MWSTG aus mehrwertsteuerlicher Perspektive zum Inland zählt, verwendet die UID-Nr. nicht als Mehrwertsteuernummer. Liechtensteinischen Unternehmen wird eine fünfstellige MWST-Nr. zugewiesen. Theoretisch kann im Modell Caroni auch auf diese Nummer abgestellt werden, womit die vom schweizerischen Recht abweichende liechtensteinische Lösung kein materielles Umsetzungshindernis darstellt. Im Zusammenhang mit einer digitalen Lösung (vgl. sogleich) kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass sich eine Übernahme der schweizerischen Lösung als praktikabler erweisen könnte.

72 Zudem ist die innergemeinschaftliche Lieferung mittels ZM zu melden. MEYER-BUROW/CONNEMANN, Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020, 4.

73 Ähnliche Überlegungen liegen dem geltenden Art. 59 Abs. 2 MWSTV zugrunde. Laut dieser Bestimmung muss der Leistungsempfänger nicht prüfen, ob der Leistungserbringer ihm die Mehrwertsteuer korrekt in Rechnung gestellt hat. Weiss er aber, dass der Leistungserbringer nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, bleibt ihm der Vorsteuerabzug verwehrt.

der Nummer einer anderen registrierten Person steuerfreie Leistungsbezüge zu tätigen.<sup>74</sup> Um dies zu verhindern, könnte der Gesetzgeber – im Sinne einer abschreckenden Präventionsmassnahme – zunächst den unrechtmässigen Bezug von Leistungen ohne Mehrwertsteuer mit drakonischen Strafen ahnden. Mit Blick auf die fortschreitende Digitalisierung wären zudem technische Lösungen denkbar. So könnte bspw. jeder im Mehrwertsteuerregister eingetragenen Person auf einer App (oder einem Ausweis in Kreditkartenform) von der Steuerbehörde ein digitales Zertifikat zur Verfügung gestellt werden, das beim Leistungsbezug vorgewiesen werden müsste.<sup>75</sup> Würde zudem die Registrierkasse so programmiert, dass das Zertifikat eingelesen und mit der Leistung digital verknüpft sowie aufgezeichnet werden könnte, würde das Missbrauchsrisiko minimiert.<sup>76</sup>

Auch ohne digitale Lösung müsste der Leistungserbringer – zur Vermeidung von Missbräuchen – allerdings verpflichtet werden, die UID-MWST-Nr. des Leistungsempfängers, die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung von Letzterem vorgewiesen wird, mit geeigneten

Mitteln zu dokumentieren. Diesbezüglich dürfte es schon genügen, wenn diese auf der Rechnung an den Leistungsempfänger erscheint.

### 2.3 Weitere Rechte und Pflichten des Leistungserbringers

Neben der Nachweispflicht in Bezug auf die Leistung an einen Leistungsempfänger mit UID-MWST-Nr. sollten im Modell Caroni im Interesse einer möglichst einfachen Umsetzung im Verhältnis zur geltenden Rechtslage keine weiteren Sonderpflichten für den Leistungserbringer eingeführt werden. Erbringt er seine Leistung an einen Leistungsempfänger ohne UID-MWST-Nr., hat der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer – wie unter dem geltenden System – in Rechnung zu stellen und mit der ESTV abzurechnen.<sup>77</sup>

Auch in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht würde sich im Modell Caroni im Verhältnis zum geltenden Recht nichts ändern. Bezieht der Leistungserbringer Leistungen, die er im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet, darf er die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer abziehen.<sup>78</sup> Da ihm aber als im Mehrwertsteuerregister eingetragener Steuerpflichtiger mit UID-MWST-Nr. im Modell Caroni das Recht offensteht, Leistungen im B2B-Bereich steuerfrei zu beziehen, reduziert sich sein Aufwand bezüglich der Dokumentation seines Vorsteuerabzugsrechts und auch das Risiko, dass sein Vorsteuerabzug nicht akzeptiert würde.<sup>79</sup> Wie bereits dargestellt, wird das Vorsteuerabzugsrecht im Modell Caroni mangels vorsteuerbelasteter Aufwendungen und Investitionen weitgehend seiner jetzigen Bedeutung beraubt.<sup>80</sup>

### 2.4 Rechte und Pflichten des Leistungsempfängers – insbesondere auch die Auswirkungen auf das Vorsteuerabzugsrecht

M. E. sollte es im Modell Caroni für den Leistungsempfänger rechtlich möglich sein, eigenständig zu entscheiden, ob er eine Leistung mit seiner UID-MWST-Nr. steuerbefreit beziehen will oder ob er auf den steuerfreien Bezug verzichtet. Es sollte dem Leistungsempfänger also offenstehen, ob er seine UID-MWST-Nr. verwendet und dementsprechend die Leistung mit Steuer erwirbt (nachfolgend als «Wahlrecht» des Leistungsempfängers bezeichnet).<sup>81</sup>

74 Da eine Vielzahl von Endverbrauchern auch relativ kleine Beträge vorsteuerfrei beziehen könnten, wird von «Ameisen-Betrug» gesprochen. Diesbezüglich wurde bereits vorgeschlagen, den steuerfreien Bezug nur ab einem gewissen Schwellenwert zuzulassen. Vgl. zu diesem «hybriden Mehrwertsteuersystem» TUMPEL, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, 156 ff., insb. 158; TUMPEL, Allgemeines Reverse-Charge-System, 147 ff.

75 Eine solche Verpflichtung ist dem schweizerischen Recht im Übrigen nicht fremd: Bis zur Einführung der Mehrwertsteuer am 1.1.1995 erhob die Schweiz die Warenumsatzsteuer – eine Einphasensteuer auf Lieferungen. Lieferungen an Grossisten waren gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. a WUStB steuerfrei. In formeller Hinsicht musste dabei vom Grossisten beim Bezug die «Grossistenerklärung» vorgewiesen werden (Art. 14 Abs. 2 und 3 WUStB; BGer 11.2.2004, 2A.219/2003, E. 2.5.2 und 2.5.4.1; vgl. auch WELLAUER, Warenumsatzsteuer, Rz 422 ff.; METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Rz 694).

76 Auf die technische Umsetzung und die diesbezüglichen Details wird vorliegend nicht eingegangen. Die Einführung der Corona-Zertifikatsapplikation hat aber gezeigt, dass solche Lösungen sowohl technisch als auch rechtlich verhältnismässig einfach umsetzbar sind. Prima facie sind keine Gründe erkennbar, wieso dies für das Modell Caroni nicht ebenso möglich wäre. Bereits der Bericht des Beauftragten Spori aus dem Jahr 2006, der eine Ausweitung des Meldeverfahrens auf B2B-Leistungen empfahl, schlug vor, für Kontrollzwecke auf IT-Lösungen zu setzen. Vgl. Bericht Spori 2006, 41 f. Im Mittler-Modell (vgl. oben Abschn. 2.1) hätten Leistungsempfänger, welche als «freie Erwerber» bezeichnet wurden, eine «F-Nummer» (F steht für «frei» oder «free») erhalten, mit welcher sie dem Leistungserbringer zu erkennen geben, dass sie die Leistung steuerfrei beziehen dürfen. Der Leistungserbringer hätte über ein elektronisches Meldesystem die Gültigkeit der F-Nummer überprüfen müssen und in der Folge eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer ausstellen dürfen. Der Umsatz wäre dann vom Leistungsempfänger und vom Leistenden unter Angabe der F-Nummer der Behörde zu melden gewesen (MITTLER, Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, 387).

77 Vgl. Art. 18 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 MWSTG.

78 Vgl. Art. 28 Abs. 1 MWSTG.

79 Vgl. zum Ganzen sogleich Abschn. 2.4.

80 Vgl. oben Abschn. 2.1.

81 Ob der Leistungserbringer die Leistung tatsächlich steuerfrei erbringt, ist jedoch eine Frage des Privatrechts (vgl. schon den geltenden Art. 6 MWSTG). Schon bei der Warenumsatz-

Bezieht der Leistungsempfänger die Leistung mehrwertsteuerbefreit und nutzt er diese Leistung im Rahmen seiner unternehmerischen (eigentlich zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Tätigkeit, hat dieser Leistungsbezug für den Leistungsempfänger keine direkten steuerlichen Folgen. Das Modell Caroni zeigt gerade in einer solchen Konstellation seine Stärken, muss sich der Leistungsempfänger nämlich diesfalls nicht wie im geltenden System um das Vorsteuerabzugsrecht kümmern. Mangels in Rechnung gestellter Vorsteuer besteht keine Notwendigkeit der Prüfung des Vorsteuerabzugsrechts.<sup>82</sup>

Nutzt der Leistungsempfänger die steuerfrei bezogene Leistung nicht unternehmerisch, liegt gemäss der Terminologie der Gerichte «Endkonsum in der Unternehmenssphäre»<sup>83</sup> vor. Ein solcher muss – damit dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer entsprochen wird – steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen.<sup>84</sup> Es bietet sich rechtstechnisch an, dass der Leistungsempfänger diesfalls – ähnlich wie bei der geltenden Bezugsteuer<sup>85</sup> – die Mehrwertsteuer auf den steuerfrei bezogenen Leistungen abrechnen muss. Für den Leistungserbringer entstehen dadurch dagegen keine zusätzlichen Pflichten.<sup>86</sup>

Wird die steuerfrei bezogene Leistung nur teilweise unternehmerisch genutzt, ist auf der nicht-unternehmerischen Verwendung durch den Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer abzurechnen. Auch diesbezüglich besteht mit der gemischten Verwendung iSv Art. 30 MWSTG bereits unter geltendem Recht ein Mechanismus, auf den konzeptionell im Modell Caroni zurückgegriffen werden kann.<sup>87</sup> Ein vergleichbares Vorgehen kennt das geltende Recht im Übrigen im Zusammenhang mit der Anwendung des Meldeverfahrens.<sup>88</sup> Auch bei diesem wird – falls die Voraussetzungen gegeben sind – die Leistung ohne Steuer übertragen und eine allfällige Nut-

zungsänderung ist steuerlich mittels Eigenverbrauchs nachzuvollziehen. Anders als beim Meldeverfahren übernimmt im Modell Caroni der Erwerber für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Veräusserers aber nicht.<sup>89</sup> In welchem Ausmass der übertragene Vermögenswert bis anhin durch den Leistungserbringer unternehmerisch genutzt wurde, spielt für den Leistungsempfänger anders als beim Meldeverfahren somit keine Rolle.<sup>90</sup>

Verwendet der Leistungsempfänger die steuerfrei bezogene Leistung zunächst unternehmerisch, ändert sich aber in der Folge die Nutzung, indem die bezogene Eingangsleistung nicht mehr oder nicht mehr vollständig im Rahmen des Unternehmens gebraucht wird, bietet sich auch in diesem Fall als Korrekturmechanismus die Eigenverbrauchsbesteuerung iSv Art. 31 MWSTG an. Als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch muss die (kalkulatorische) Mehrwertsteuer im Zeitpunkt des Bezugs herangezogen werden.<sup>91</sup> Da diese aufgrund der Steuerbefreiung nicht vom Leistungserbringer in Rechnung gestellt wurde, muss der Leistungsempfänger sie zunächst selber berechnen. Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich das tatsächlich aufgewendete Entgelt heranzuziehen.<sup>92</sup> Wie bereits unter geltendem Recht ist diese Bemessungsgrundlage um 5 bzw. 20 % pro Jahr seit der Ingebrauchnahme abzuschreiben.<sup>93</sup> Die Bemessungsgrundlage ist mit dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Steuersatz zu multiplizieren.

Erwirbt also ein Leistungsempfänger bspw. mit seiner UID-MWST-Nr. steuerfrei für CHF 10 Mio. ein Gebäude, das er in den ersten zehn Jahren zunächst unternehmerisch, dann aber privat nutzt, muss er im Zeitpunkt der Überführung des Gebäudes in den privaten Bereich auch im Modell Caroni den Eigenverbrauch versteuern. Hierfür muss der Leistungsempfänger zunächst die Bemessungsgrundlage bestimmen. Aufgrund der Abschreibung von 5 % p. a. ergibt sich vorliegend noch ein Wert von CHF 5 Mio. Dieser ist mit dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Steuersatz zu multiplizieren (vorliegend 7,7 % multipliziert mit CHF 5 Mio., ergibt eine Eigenverbrauchsbesteuerung in der Höhe von CHF 385 000).

Ein solcher Eigenverbrauch ist nur zu versteuern, falls der Leistungserbringer im Zeitpunkt der Leistungserbrin-

steuer war der liefernde Grossist nicht verpflichtet, die Grossistenerklärung des Abnehmers zu berücksichtigen (vgl. zur Grossistenerklärung oben Fn 75; BGE 2.6.2003, 2A.320/2002 und 2A.326/2002, E. 5.2.2).

82 Auch das fiktive Vorsteuerabzugsrecht müsste ausgeschlossen sein. Vgl. für den Ausschluss unter geltendem Recht auch Art. 63 Abs. 3 MWSTV.

83 Vgl. BGE 123 II 295, E. 7a; BVGer 4.2.2022, A-623/2021, E. 2.8.2.2; BVGer 14.6.2013, A-3696/2012, E. 2.3.2. Teilweise wird auch von «Aufwendungen im nicht unternehmerischen Bereich» gesprochen (BVGer 15.7.2014, A-5017/2013, E. 2.8.2.2). Vgl. zum diesbezüglichen Missbrauchspotenzial unten Abschn. 2.9.

84 Vgl. zur Belastungskonzeption unten Abschn. 4.2. Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6938; GEIGER, Art. 1 MWSTG N 19; BGE 123 II 295, E. 7a.

85 Vgl. Art. 45 ff. MWSTG. Vgl. hierzu auch unten Abschn. 3.4.

86 Vgl. zu den Pflichten des Leistungserbringers im Modell Caroni oben Abschn. 2.2.3 und 2.3.

87 Vgl. weiter unten.

88 Vgl. Art. 38 MWSTG; vgl. unten Abschn. 3.3; für eine ausführliche Kommentierung IMSTEPF/MINDER, § 26 N 203 ff.

89 Vgl. Art. 38 Abs. 4 MWSTG.

90 Vor diesem Hintergrund ist das Modell Caroni auch einfacher als die von EXPERTSuisse im Jahr 2005 propagierte Ausweitung des Meldeverfahrens. Vgl. oben Abschn. 2.1.

91 Vgl. die beiden vorangehenden Absätze.

92 Analog zur geltenden Bestimmung zur Bemessungsgrundlage in Art. 24 Abs. 1 MWSTG.

93 Vgl. Art. 31 Abs. 3 MWSTG.

gung als steuerpflichtige Person im Register bei der ESTV eingetragen war. Andernfalls handelt es sich um einen Leistungsbezug von einem Nichtsteuerpflichtigen, der auch im Modell Caroni nicht zu Steuerfolgen führen sollte.<sup>94</sup>

Wie bereits dargestellt, steht dem Leistungsempfänger ein Wahlrecht zu, ob er seine UID-MWST-Nr. dem Leistungserbringer für den steuerfreien Bezug der Leistung vorweist oder ob er die Leistung versteuert einkauft. Im Regelfall dürfte sowohl der Leistungserbringer als auch der Leistungsempfänger ein Interesse haben, die Leistung steuerbefreit zu übertragen. Dennoch ist die Konstellation, in welcher der Leistungsempfänger eine Leistung mit Steuer erwirbt, nicht ausgeschlossen. Bezieht der Leistungsempfänger die Leistung mit Steuer, steht ihm – wie unter geltendem Recht – im Rahmen seiner unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit das Vorsteuerabzugsrecht zu.<sup>95</sup> Die gemischte Verwendung iSv Art. 30 MWSTG und die nachträgliche Änderung der Nutzung führen zu einer Korrektur der Vorsteuer.<sup>96</sup>

## 2.5 Auswirkungen des Modells Caroni auf Vorsteuerkorrekturen und Vorsteuerkürzungen

### 2.5.1 Überblick über mögliche Konstellationen

Unter geltendem Recht ist das Vorsteuerabzugsrecht an gewisse Voraussetzungen geknüpft.<sup>97</sup> Es kann nur von subjektiv steuerpflichtigen Personen geltend gemacht werden.<sup>98</sup> Die Vorsteuer muss «im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit» der steuerpflichtigen Person anfallen und sie muss bezahlt worden sein.<sup>99</sup> Vorsteuern im «nicht-unternehmerischen» Bereich der steuerpflichtigen Person sind dagegen im Sinne der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer – die auf die Besteuerung des nicht-unternehmerischen Verbrauchs zielt<sup>100</sup> – nicht abzugsfähig. Es handelt sich – wie bereits dargestellt – um steuerbaren Verbrauch in der Unternehmenssphäre.<sup>101</sup>

Gemäss Praxis der ESTV<sup>102</sup> wird ein nicht-unternehmerischer Bereich ausschliesslich bei Vorliegen folgender Konstellationen angenommen: Zunächst gilt der private Konsum eines Einzelunternehmers als nicht-unternehmerisch.<sup>103</sup> Weiter kann ein nicht-unternehmerischer Bereich bei Einzelunternehmern vorliegen, die neben ihrem Betrieb unselbstständig erwerbstätig sind – z. B. im Rahmen eines Verwaltungs- oder Stiftungsratsmandats.<sup>104</sup> Neben diesen beiden Konstellationen bei Einzelunternehmen liegt ein nicht-unternehmerischer Bereich bei der Ausübung von hoheitlichen Tätigkeiten vor.<sup>105</sup> Grundsätzlich steuerpflichtige Gemeinwesen, die sowohl unternehmerische als auch hoheitliche Tätigkeiten erbringen, dürfen also die Vorsteuern im Zusammenhang mit den hoheitlichen Tätigkeiten nicht geltend machen.<sup>106</sup> Ebenfalls nicht-unternehmerisch ist gemäss ESTV-Praxis der Bereich eines Unternehmensträgers, der «nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist».<sup>107</sup>

Neben diesen Tatbeständen, bei welchen der Vorsteuerabzug aufgrund fehlender unternehmerischer Ausrichtung ausgeschlossen ist, verbietet das MWSTG den Vorsteuerabzug bei der Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen, für deren Versteuerung nicht optiert wurde bzw. nicht optiert werden darf.<sup>108</sup> Die Steuerausnahme führt dazu, dass die ausgenommene Leistung zwar nicht versteuert werden muss. Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Leistungserbringung dürfen aber nicht geltend gemacht werden. Im Ergebnis wird durch diesen Mechanismus nur die Wertschöpfung des Leistungserbringers der ausgenommenen Leistung steuerlich freigestellt. Die Steuerbelastung auf den Vorleistungen bleibt dagegen bestehen, weswegen auch von einer «unechten» Steuerbefreiung gesprochen wird.<sup>109</sup> Der Leistungserbringer wird – soweit dies wirtschaftlich möglich ist – diese Belastung im Preis an seine Kunden weitergeben («Taxe occulte»<sup>110</sup>). Die Gründe für die Steuerausnahmen sind

94 Sind die Voraussetzungen erfüllt, darf der Leistungsempfänger aber den Urproduzenten- bzw. den fiktiven Vorsteuerabzug geltend machen (Art. 28 Abs. 2 bzw. Art. 28a MWSTG).

95 Art. 28 ff. MWSTG.

96 Vgl. für den Eigenverbrauch Art. 31 MWSTG, für die Einlagesteuerung Art. 32 MWSTG.

97 Vgl. Art. 28 MWSTG.

98 Vgl. Art. 10 bzw. 12 MWSTG. Nicht-steuerpflichtigen Personen steht unter gewissen Voraussetzungen die Erstattung der bezahlten Vorsteuern im Vergütungsverfahren offen (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG iVm Art. 151 ff. MWSTV).

99 Vgl. Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG.

100 Vgl. unten Abschn. 4.2.

101 Vgl. oben Fn 83.

102 Vgl. ESTV, MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.

103 Vgl. ESTV, MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.1.

104 Vgl. ESTV, MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.2. Vgl. auch Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG.

105 Sog. «hoheitlicher Bereich»; ESTV, MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.3. Vgl. ebenfalls Art. 18 Abs. 2 Bst. l und Art. 3 Bst. g MWSTG.

106 Vgl. BGE 142 II 488, E. 2.3.3; dies gilt auch bei der Delegation von hoheitlichen Tätigkeiten an Nicht-Gemeinwesen.

107 ESTV, MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.4; vgl. zum Ganzen auch IMSTEPF, Mehrwertsteuerlicher Unternehmensbegriff und Steuerumgehung, 99 ff.

108 Vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG. Vgl. für das Optionsrecht Art. 22 MWSTG.

109 Vgl. die Hinweise oben in Fn 14; DOBRATZ, Mehrwertsteuer, Rz 19.109; statt vieler auch: BGer 20.2.1019, 2C\_833/2016, E. 5.2.1; BVGE 2016/23, E. 2.3.1.

110 Die Steuerbelastung auf den Vorleistungen wird als «Taxe occulte» oder Schattenbelastung bezeichnet, da die Weiterbelastung an den Kunden – soweit möglich – «versteckt» im

sozialpolitischer (bspw. Gesundheitswesen, Soziales, Bildung, Kultur u. Ä.) oder steuersystematischer Natur (insbesondere zur Vermeidung von steuerlichen Doppelbelastungen durch die mehrmalige Erfassung gleicher Sachverhalte durch unterschiedliche Steuern)<sup>111</sup>. Verwendet die steuerpflichtige Person bezogene Leistungen sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten, hat sie den Vorsteuerabzug im Verhältnis der Verwendung zu korrigieren.<sup>112</sup>

Neben diesen Vorsteuerkorrekturen sind gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG bei der Vereinnahmung gewisser Gelder auch Vorsteuerkürzungen vorzunehmen. Hierzu gehört insbesondere die Entgegennahme von Subventionen und anderer öffentlich-rechtlicher Beiträge iSv Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG.<sup>113</sup> Die Gründe dieser Vorsteuerkürzung sind fiskalischer Natur.<sup>114</sup>

Da im Modell Caroni aufgrund der fehlenden Steuerbarkeit der B2B-Leistungen für den Leistungsempfänger gar keine Vorsteuerbelastung anfällt, stellt sich die Frage, wie mit den aktuell geltenden Vorsteuerkorrekturen und den Vorsteuerkürzungen umzugehen wäre. Hierfür bestehen grundsätzlich drei Lösungsansätze: Erstens könnte der Leistungsempfänger (der seinerseits der Leistungserbringer der ausgenommenen Leistung ist) die bezogenen Leistungen im Umfang der ausgenommenen Verwendung versteuern.<sup>115</sup> Zweitens wäre denkbar, die ausgenommenen Leistungen nicht mehr nur «unecht», sondern «echt» von der Steuer zu befreien.<sup>116</sup> Und drittens würde auch die Abschaffung der Steuerausnahmen und die Versteuerung der diesbezüglichen Leistungen die Problematik lösen.<sup>117</sup> Diese drei Varianten sind nachfolgend zu prüfen.

Vorab ist festzuhalten, dass die Befreiung der Leistungen im B2B-Bereich im Modell Caroni allfällig anwendbaren Steuerausnahmen vorgeht. Wird also eine Leistung im B2B-Bereich steuerfrei erbracht, handelt es sich bei dieser Leistung nicht mehr um eine ausgenommene, sondern

um eine steuerbefreite Leistung mit allfälligem Vorsteuerabzugsrecht. Im Modell Caroni existieren somit bei Leistungen an steuerpflichtige Personen keine Steuerausnahmen mehr, ausser der Leistungsempfänger würde die Leistung nicht mit seiner UID-MWST-Nr. beziehen (Wahlrecht des Leistungsempfängers).<sup>118</sup> Aus steuersystematischen Gründen wäre dieses Primat der Steuerfreiheit über die Steuerausnahme mit positiven Auswirkungen verbunden. Bei der Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen werden nämlich die Vorsteuern auf den bezogenen Leistungen verdeckt im Preis an den Leistungsempfänger weitergegeben («Taxe occulte»)<sup>119</sup>. Handelt es sich beim Leistungsempfänger um eine steuerpflichtige Person, die ihrerseits steuerbare Leistungen erbringt, wird die verdeckt im Preis weitergegebene Vorsteuer wiederum mit Mehrwertsteuer belastet. Dieser «Steuer-auf-der-Steuer-Effekt»<sup>120</sup> steht im Widerspruch zum aus dem Rechtsgleichheitsprinzip ableitbaren Wettbewerbsneutralitätsprinzip, weil dadurch kurze gegenüber langen Wertschöpfungsketten im Vorteil sind.<sup>121</sup> Geht man im Modell Caroni davon aus, dass eine steuerausgenommene B2B-Leistung grundsätzlich zu einer steuerbefreiten B2B-Leistung wird – und damit keine nicht abziehbare Vorsteuer im Preis weitergegeben wird –, können weder eine «Taxe occulte» noch eine «Steuer-auf-der-Steuer» entstehen.

## 2.5.2 Versteuerung der bezogenen Leistungen durch den Leistungserbringer

Will man die bisherige steuerliche Behandlung der ausgenommenen Leistungen weiterführen und nur die Wertschöpfung des Erbringers dieser Leistungen freistellen, wäre dies derart zu bewerkstelligen, dass der Leistungserbringer entweder seine im Modell Caroni steuerfrei bezogenen B2B-Eingangsleistungen<sup>122</sup> im Umfang der ausgenommenen Verwendung selber versteuert<sup>123</sup> oder dass er auf deren steuerfreien Bezug verzichtet.<sup>124</sup> Im Ergebnis wären sowohl bei der selbstständigen Versteuerung als auch beim Verzicht auf den steuerfreien Bezug die bezogenen Leistungen steuerlich belastet.

Preis erfolgt; BGer 8.11.2021, 2C\_660/2020, E. 5.3; BGE 141 II 199, E. 4.2; BGE 132 II 353, E. 8.4; BGE 123 II 295, E. 5b.

111 Da bspw. Bruttospielerträge durch die Spielbankenabgabe erfasst werden (Art. 119 BGS), unterliegen sie nicht der Mehrwertsteuer (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG). ROHNER, Art. 21 MWSTG N 136.

112 Sog. «gemischte Verwendung»; vgl. Art. 30 MWSTG.

113 Vgl. BGE 142 II 488, E. 2.3.3; BGer 5.10.2018, 2C\_119/2017, E. 2.2; BGer 16.10.2017, 2C\_537/2016, E. 2.2.

114 Vgl. Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6979; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 7 Rz 123; BLUM, Art. 33 MWSTG N 12.

115 Vgl. unten Abschn. 2.5.2.

116 Vgl. für die Begriffe «unechte» und «echte» Befreiung auch oben Fn 14.

117 Vgl. unten Abschn. 2.5.3.

118 Vgl. oben Abschn. 2.4.

119 Vgl. die Hinweise oben in Fn 110.

120 Auch als «Tax-on-Tax-Effekt» bezeichnet. Vgl. IMSTEF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 229.

121 Vgl. Art. 8 Abs. 1 BV iVm Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG. Vgl. zur Problematik insb. auch VALLENDER, Art. 130 BV N 43.

122 Eingangsleistungen werden auch als «Vorleistungen» bezeichnet. Gemeint sind diejenigen Leistungen, die der Leistungserbringer benötigt, um seine eigenen Leistungen zu erbringen.

123 Eingangsleistungen, die ohne Steuer sind, weil der Vorleistende nicht subjektiv steuerpflichtig ist, müssen auch im Modell Caroni nicht erfasst werden.

124 Vgl. zum Wahlrecht oben Abschn. 2.4.

Erwirbt also ein Leistungsempfänger bspw. im Modell Caroni mit seiner UID-MWST-Nr. steuerfrei ein Gebäude für CHF 10 Mio., das er zur Erzielung von steuerausgenommenen Mieterträgen verwendet<sup>125</sup>, muss er im Zeitpunkt des Erwerbs den Kauf versteuern. Das aufgewendete Entgelt in der Höhe von CHF 10 Mio. bildet die Steuerbemessungsgrundlage, die mit dem Normalsteuersatz von 7,7 % zu multiplizieren wäre. Es ergäbe sich für den Leistungsempfänger eine Steuerschuld in der Höhe von CHF 770 000. Die Steuer entspricht der Vorsteuerbelastung unter aktuell geltendem Recht, die aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 iVm Art. 29 Abs. 1 MWSTG nicht abzugsfähig ist.

Dass der Leistungsempfänger den Erwerb besteuert, mag auf den ersten Blick komplexitätserhöhend erscheinen. Tatsächlich ist dieses Vorgehen aber – wie dargelegt – mit der heutigen Behandlung vergleichbar. An die Stelle des fehlenden Vorsteuerabzugs tritt im Modell Caroni lediglich die Besteuerung des Bezugs der Leistungen. Es entstehen für die steuerpflichtigen Personen keine zusätzlichen Compliance-Kosten. Aufgrund des vorliegend vertretenen Primats der Steuerbefreiung über die Steuerausnahme<sup>126</sup> und der damit verbundenen selteneren Anwendung der Steuerausnahmebestimmungen dürfte die Komplexität sogar eher reduziert werden. Allerdings müssten sich Unternehmensträger, die bisher nicht obligatorisch steuerpflichtig wurden, weil sie nur – oder fast ausschliesslich – steuerausgenommene Leistungen erbracht haben,<sup>127</sup> im Modell Caroni zur Versteuerung der bezogenen ausgenommenen Leistungen im Mehrwertsteuerregister eintragen lassen. Für diese Gruppe von Unternehmensträgern würde die Umsetzung des Modells Caroni unter Beibehaltung der Steuerausnahmen eine Verschlechterung in Bezug auf den administrativen Aufwand darstellen.

In Bezug auf die *Vorsteuerkürzung* beim Erhalt von Subventionen oder anderer öffentlich-rechtlicher Beiträge ändert sich im Verhältnis zur geltenden Rechtslage ebenfalls wenig. Bei der Berechnung der Vorsteuerkürzung wird der Leistungsempfänger in einem ersten Schritt die (nur virtuellen) Vorsteuern ermitteln müssen, die er auf den steuerfrei bezogenen Eingangsleistungen hätte gel-

tend machen können (wenn er sie nicht steuerfrei erworben hätte). Auf dieser Berechnungsgrundlage ist in einem zweiten Schritt – wie bis anhin – die Vorsteuerkürzung zu ermitteln. In einem dritten Schritt wäre dieser Betrag zu deklarieren und an die Steuerverwaltung abzuliefern. Wie bei den Vorsteuerkorrekturen tritt an die Stelle der Kürzung eine Steuerschuld, die vom steuerpflichtigen Leistungserbringer zu bezahlen ist.<sup>128</sup>

### 2.5.3 Besteuerung oder echte Befreiung der bis anhin ausgenommenen Leistungen

Aus den vorangehenden Ausführungen ergibt sich, dass das Modell Caroni im Hinblick auf die Komplexität der Mehrwertsteuer, die aus Vorsteuerkorrekturen und Vorsteuerkürzungen herrührt, wohl weder nennenswerte Verbesserungen noch Verschlechterungen mit sich bringen würde. Eine bedeutende Reduktion der Komplexität könnte erreicht werden, wenn die bisher ausgenommenen Leistungen in Zukunft versteuert würden. Bisherige Versuche, die Steuerausnahmen zu reduzieren, waren aber politisch chancenlos.<sup>129</sup> In Bezug auf die sozialpolitisch motivierten Ausnahmen war der Widerstand der betroffenen Branchen zu gross. Bei den steuersystematischen Ausnahmen standen keine ausgereiften Besteuerungsalternativen zur Verfügung.<sup>130</sup> Vor diesem Hintergrund scheint auch bei der Umsetzung des Modells Caroni die Aufhebung der bisherigen Ausnahmen als nicht wahrscheinlich.

Ebenfalls komplexitätsreduzierend würde die gänzliche Nichtbesteuerung von bisher steuerausgenommenen Leistungen wirken. Dies würde dazu führen, dass in Folge von echten Steuerbefreiungen auch im B2C-Bereich keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen wäre (B2B-Leistungen wären aufgrund des Primats der Steuerbefreiung ohnehin steuerfrei). Damit verbunden wären allerdings Einnahmehausfälle für den Bundeshaushalt.<sup>131</sup>

Steuerbefreiungen stehen zudem in einem Spannungsfeld zur Natur der Mehrwertsteuer als «allgemeine» Verbrauchssteuer.<sup>132</sup> Dieser Natur folgend sollte die Mehr-

125 Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG.

126 Vgl. oben Abschn. 2.5.1.

127 Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG ist von der Steuerpflicht befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 100 000 Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 von der Steuer ausgenommen sind. Umsätze aus steuerausgenommenen Leistungen können somit unbeschränkt erzielt werden, ohne dass der Leistungserbringer steuerpflichtig würde. Es ist davon auszugehen, dass daher zahlreiche Leistungserbringer, die steuerausgenommene Leistungen erbringen (bspw. Ärzte etc.), mangels obligatorischer Steuerpflicht zurzeit nicht registriert sind.

128 Vgl. zur Ermittlung der Vorsteuerkürzung unter der geltenden Rechtslage auch die Praxis der ESTV: MWST-Info 05, Ziff. 1.3 ff.

129 Zu erwähnen ist diesbezüglich insb. die am 21.12.2011 erfolgte Rückweisung der Vorlage zur Abschaffung eines Grossteils der Steuerausnahmen durch den Nationalrat an den Bundesrat mit dem Auftrag, ein Zwei-Satz-Modell unter Beibehaltung der meisten Steuerausnahmen auszuarbeiten; vgl. Zusatzbotschaft MWSTG 2013, 1483.

130 Dies gilt insb. für Finanz- und Versicherungsleistungen: Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 7045 ff.; Bericht Spori 2006, 17 ff.; Bericht «10 Jahre Mehrwertsteuer» 2005, 50 ff.

131 Der Bundesrat spricht von «massiven Mindereinnahmen». Vgl. die Stellungnahme des Bundesrates zur Interpellation 21.4353 vom 26.1.2022, zu 4.

132 Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

wertsteuer den Endverbrauch möglichst umfassend steuerlich belasten.<sup>133</sup> Befreiungen von einzelnen Leistungen sind somit grundsätzlich systemwidrig.<sup>134</sup> Nur bei Leistungsexporten hat zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen im Rahmen der Abgrenzung der eigenen Steuerhoheit eine echte Befreiung zu erfolgen.<sup>135</sup>

In jedem Fall muss die Verwendung von Leistungen für nicht-unternehmerische (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende) Zwecke vor dem Hintergrund der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer auch im Modell Caroni zu Steuerfolgen führen.<sup>136</sup>

## 2.6 Reduzierter Steuersatz und Sondersteuersatz im Modell Caroni

Gemäss Art. 130 Abs. 1 BV iVm Art. 25 Abs. 2 MWSTG unterliegen gewisse Leistungen aus sozialpolitischen Überlegungen dem reduzierten Satz von 2,5%.<sup>137</sup> Beherbergungsleistungen werden aus wirtschaftspolitischen Überlegungen dem Sondersatz von 3,7% unterworfen.<sup>138</sup> Die im Modell Caroni vorgesehene Steuerbefreiung von B2B-Leistungen muss auch für diese ermässigt besteuerten Leistungen gelten. Wie bei den Steuerausnahmen hat nämlich auch bei den ermässigt besteuerten Leistungen das Primat der Steuerbefreiung zur Anwendung zu gelangen.<sup>139</sup> Dies hat zur Folge, dass der reduzierte Steuersatz und der Sondersteuersatz nur noch bei nicht steuerbefreiten Leistungen zum Tragen kämen (also im B2C-Bereich – insb. aber auch beim Bezug von Leistungen durch steuerpflichtige Personen ohne Vorweisen der UID-MWST-Nr.)<sup>140</sup>.

## 2.7 Auswirkungen des Modells Caroni auf grenzüberschreitende Sachverhalte

Das geltende Mehrwertsteuerrecht richtet sich am Prinzip der Wettbewerbsneutralität aus.<sup>141</sup> Im internationalen Ver-

hältnis schreibt dieses Prinzip vor, dass wettbewerbsverzerrende Doppel- und doppelte Nichtbesteuerungen vermieden werden.<sup>142</sup> Sowohl ausländische Jurisdiktionen als auch die Schweiz orientieren sich dabei am Bestimmungslandprinzip<sup>143</sup>; grenzüberschreitende Leistungen sind also grundsätzlich im Importstaat zu versteuern.<sup>144</sup> Der Exportstaat erfasst die Leistung dagegen nicht. Alle im Inland erbrachten Leistungen werden dementsprechend ihrem Inhalt nach gleich besteuert.

Technisch erfolgt die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips unter geltendem Recht je nach Leistungsart (Lieferung oder Dienstleistung) unterschiedlich:

Bei Lieferungen<sup>145</sup> befindet sich der Ort der Leistung im Regelfall dort, wo «sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet»<sup>146</sup> oder wo «die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder zur Abnehmerin oder in dessen oder deren Auftrag zu einer Drittperson beginnt»<sup>147</sup>. Bei einer Lieferung vom Inland ins Ausland dürfte somit der Besteuerungsort grundsätzlich im Inland zu liegen kommen. Damit im Sinne des Bestimmungslandprinzips die Besteuerung dennoch nicht im Exportstaat – also im Inland – erfolgt, sehen Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 MWSTG Befreiungen für solche Leistungen vor. Im Normalfall unterliegen die Lieferungen beim Import im Bestimmungsland der dortigen Einfuhrbesteuerung. Auch die Schweiz erhebt beim Import von Waren eine Einfuhrsteuer, die in der Höhe und der Bemessung der Inlandsteuer entspricht.<sup>148</sup> Ausländische und inländische Waren werden somit grundsätzlich – der Wettbewerbsneutralität entsprechend – gleich steuerlich belastet.<sup>149</sup>

133 Vgl. BVGE 2007/23, E. 2.2; CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 76 f.; RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 28; GLAUSER, Art. 130 BV N 12.

134 Vgl. Zusatzbotschaft MWSTG 2010, 5412.

135 Vgl. Art. 23 MWSTG und unten Abschn. 2.7; DOBRATZ, Mehrwertsteuer, Rz 19.161.

136 Vgl. hierzu oben Abschn. 2.4.

137 Vgl. CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 1553; IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 348.

138 Vgl. Art. 130 Abs. 2 BV iVm Art. 25 Abs. 4 MWSTG; vgl. für die Entstehungsgeschichte und die Gründe des Sondersatzes: Bericht Sondersatz 2017, 3431 ff.

139 Vgl. oben Abschn. 2.5.1.

140 Vgl. zum Wahlrecht oben Abschn. 2.4.

141 Vgl. Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG; BGE 131 II 271, E. 9.2.2; BGE 125 II 326, E. 6a; BGE 124 II 193, E. 8a; BGE 123 II 295, E. 5b; GEIGER, Art. 1 MWSTG N 29 ff.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, N 307 ff.; zum Begriff der Steuerneutralität IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische

Mehrwertsteuerrecht, 19 f.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 1 Rz 55; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 111.

142 Vgl. DOBRATZ, Mehrwertsteuer, Rz 19.16 ff.; CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 157; GEIGER, Art. 1 MWSTG N 29.

143 Vgl. BGE 133 II 153, E. 3; BGE 123 II 295, E. 5b; OECD, Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung, Rz 1.8 ff.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, N 318 ff.

144 Vgl. IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 21 ff. Im Gegensatz zum Bestimmungslandprinzip wird gemäss Ursprungslandprinzip die Leistung im Exportstaat versteuert. Dies führt dazu, dass Leistungen, die auf demselben Markt angeboten werden, je nach Herkunft unterschiedlich besteuert werden. Die Konsequenz hieraus ist eine steuerliche, nicht wettbewerbsneutrale Privilegierung derjenigen Leistungen, die aus Tiefsteuerländern stammen.

145 Vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG.

146 Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

147 Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

148 Vgl. Art. 50 ff. MWSTG.

149 Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 12 Rz 9; CAMENZIND et al., Handbuch

Bei Dienstleistungen liegt der Ort der Leistung im geltenden Recht im Regelfall beim Leistungsempfänger.<sup>150</sup> Ist dieser im Ausland ansässig, liegt der Besteuerungsort nicht im Inland. Die diesbezügliche Leistung unterliegt damit nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Vielfach erhebt der Bestimmungsstaat eine Steuer auf dem Bezug der Leistung beim im Ausland ansässigen Leistungsempfänger (Bezugsteuer). Bei Dienstleistungsbezug aus dem Ausland durch im Inland Ansässige erhebt die Schweiz – falls die Voraussetzungen erfüllt sind – bei diesen ebenfalls eine Bezugsteuer.<sup>151</sup>

Das Modell Caroni ändert an dieser grundlegenden Mechanik nichts. Leistungsbezüge von im Ausland ansässigen Leistungsempfängern ohne schweizerische UID-MWST-Nr. sind – entsprechend dem eben Ausgeführten – steuerfrei. Bei Dienstleistungen von im Ausland Domizilierten ohne schweizerische UID-MWST-Nr. an inländische Leistungsempfänger gilt ebenfalls das bisherige System. Dementsprechend ist im Grundsatz die Bezugsteuer geschuldet.<sup>152</sup> Auch für die Einfuhrsteuer bei Warenimporten bleibt die jetzige Rechtslage durch das Modell Caroni unberührt.

Da sich nichts am Ort der Besteuerung und an der grundsätzlichen Ausrichtung am Bestimmungslandprinzip ändert, besteht durch das Modell Caroni keine Gefahr von (zusätzlichen) Doppel- oder doppelten Nichtbesteuerungen.

## 2.8 Auswirkungen des Modells Caroni auf die Saldo- und die Pauschalsteuersatzmethode

Gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG steht steuerpflichtigen Personen, die jährlich nicht mehr als CHF 5 005 000 Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielen und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 103 000 Steuern zu bezahlen haben, die Saldosteuersatzmethode offen. Bei dieser Methode wird die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte (inkl. Mehrwertsteuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz ermittelt. Die Saldosteuersätze berücksichtigen die branchenübliche Vorsteuerquote.<sup>153</sup> Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen, wie bspw. private Spitäler und Schulen oder konzessionierte Transportunternehmungen sowie Vereine und Stiftungen, können nach der Pauschalsteuersatzmethode

abrechnen, die in ihrer Funktionsweise weitgehend identisch mit der Saldosteuersatzmethode ist.<sup>154</sup>

Zweck der Saldo- und der Pauschalsteuersatzmethode ist die Vereinfachung der Abrechnung und der Buchführung für kleinere Unternehmen.<sup>155</sup> Die steuerpflichtigen Personen, die die Methoden anwenden, müssen im Gegensatz zu effektiv abrechnenden Personen ihre geschuldete Mehrwertsteuer nicht als Differenz zwischen der Mehrwertsteuer auf ihren Ausgangsleistungen und den von ihr abzehbaren Vorsteuern auf den Eingangsleistungen ermitteln.<sup>156</sup> Es reicht, wenn sie die Entgelte aus den Ausgangsleistungen mit dem anwendbaren Saldosteuersatz bzw. Pauschalsteuersatz multiplizieren.<sup>157</sup> Die Vereinfachung erfolgt somit dadurch, dass die Ermittlung der Vorsteuern wegfällt. Aktuell nutzen rund ein Viertel der 400 000 Steuerpflichtigen diese Abrechnungsmethoden.<sup>158</sup>

Mit Bezug auf das Modell Caroni stellt sich die Frage, ob die Methoden überhaupt noch notwendig wären. Da im Modell Caroni B2B-Leistungen steuerfrei bezogen werden können, würden in einer Vielzahl von Fällen gar keine Vorsteuern mehr anfallen, die ermittelt werden müssten. Die Vereinfachungszwecksetzung ist damit auch ohne Anwendung der beiden Methoden in diesen Fällen bereits erfüllt. Vor diesem Hintergrund könnten die Methoden eigentlich abgeschafft werden. Dies würde für die steuerpflichtigen Personen eine zusätzliche Vereinfachung mit sich bringen, da sie sich nicht (mehr) zwischen der Anwendung dieser Methoden und der effektiven Standardmethode iSv Art. 36 MWSTG entscheiden müssten.<sup>159</sup> Allfällige Umstellungskosten, die bei einem Wechsel jeweils entstehen, entfielen ebenfalls.

Würde sich der Gesetzgeber dazu entschliessen, die Saldo- und die Pauschalsteuersatzmethode auch bei der Umsetzung des Modells Caroni beizubehalten, wäre dies zwar systematisch möglich. Allerdings müssten die «branchenüblichen» Vorsteuerquoten neu ermittelt werden. Dabei müsste – anders als unter geltendem Recht – nicht nur die branchenübliche Marge, sondern auch der Anteil an steuerfrei bezogenen Leistungen geschätzt werden. Falls sämtliche bezogenen B2B-Leistungen steuerfrei erworben würden – wovon auszugehen ist –, wäre die Schätzung wohl wenig zielführend. Diesfalls würde der

154 Vgl. Art. 37 Abs. 5 iVm Art. 97 ff. MWSTV.

155 Vgl. BEUSCH, Art. 37 MWSTG N 6.

156 Vgl. Art. 36 Abs. 2 MWSTG.

157 Vgl. Art. 37 Abs. 2 MWSTG; BEUSCH, Art. 37 MWSTG N 6; Botenschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6981.

158 Vgl. ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2018, 11.

159 Auch die umfangreiche Verwaltungspraxis der ESTV zu den Saldo- bzw. Pauschalsteuersätzen würde obsolet. Vgl. diesbezüglich die MWST-Info 12 und die MWST-Info 13; BEUSCH, Art. 37 MWSTG N 1 f.

zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 2398.

150 Sog. Empfängerortsprinzip. Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Vgl. für die Ausnahmen vom Empfängerortsprinzip Art. 8 Abs. 2 MWSTG.

151 Vgl. Art. 45 ff. MWSTG. Vgl. hierzu auch unten Abschn. 3.4.

152 Vgl. Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

153 Vgl. Art. 37 Abs. 1 – 3 MWSTG.

Saldo- bzw. der Pauschalsteuersatz mangels Vorsteuerbelastung nämlich den üblichen Steuersätzen entsprechen. Zudem müsste das Verhältnis von steuerfreien B2B- zu steuerbaren B2C-Leistungen ermittelt werden. Würde ein Leistungserbringer also ausschliesslich zum Normalsatz steuerbare Leistungen an nicht-steuerpflichtige Endkonsumenten erbringen (also B2C-Leistungen), entspräche der anwendbare Saldo- bzw. Pauschalsteuersatz grosso modo dem Normalsatz.

Im Ergebnis wäre es daher – wie dargestellt – wohl am zielführendsten, auf die Saldo- und die Pauschalsteuersatzmethode ganz zu verzichten.<sup>160</sup>

## 2.9 Auswirkungen des Modells Caroni auf die Missbrauchsbekämpfung und -prävention

Das Modell Caroni ermöglicht – im Gegensatz zum geltenden Recht – den steuerfreien Bezug von Leistungen durch die im Register eingetragenen Leistungsempfänger. Dadurch ergibt sich zusätzliches Missbrauchspotenzial:

Zunächst ist es möglich, dass Unberechtigte durch die Angabe einer falschen oder nicht ihnen zugewiesenen UID-MWST-Nr. steuerbefreite Leistungsbezüge tätigen. Diesbezüglich wurden bereits mögliche Gegenmassnahmen aufgezeigt.<sup>161</sup> Da gemäss der vorliegend vertretenen Auffassung dem Leistungsempfänger ein Wahlrecht zukommt, ob er seine UID-MWST-Nr. verwendet, hat er es selber in der Hand, eine Leistung steuerbefreit zu beziehen.<sup>162</sup> Dies könnte – wie dargestellt – insbesondere bei kleinen Unternehmen dazu führen, dass Leistungen, die für den privaten Verbrauch des Eigentümers bzw. ihm eng verbundener Personen bestimmt sind, mittels UID-MWST-Nr. mehrwertsteuerfrei via das im Mehrwertsteuerregister eingetragene Unternehmen erworben werden.<sup>163</sup> Dies würde zu einem der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer widersprechenden steuerfreien Endkonsum in der Unternehmenssphäre führen.<sup>164</sup> Allerdings ist dieses Risiko bereits unter dem geltenden Recht nicht klein. In ihrer MWST-Info 08 «Privatanteile» zeigt die ESTV auf, wie der diesbezügliche private Verbrauch belastet wird. Je nach Konstellation ist entweder der Vorsteuerabzug zu verweigern oder zwischen dem Unterneh-

men und der eng verbundenen Person, der der Verbrauch zuzuordnen ist, eine Leistung anzunehmen. Diese ist zum Drittpreis zu bemessen.<sup>165</sup>

Den Risiken des Modells Caroni stehen aber gewichtige Verbesserungen gegenüber. Notorischen Missbrauchskonstellationen – wie bspw. Mehrwertsteuerkarussellen («Missing Trader Fraud»)<sup>166</sup> oder Serienkonkursen<sup>167</sup> – ist jeweils eigen, dass Vorsteuerrückerstattungen erwirkt werden, denen keine entsprechenden Abrechnungen der Mehrwertsteuer gegenüberstehen.<sup>168</sup> Bei Mehrwertsteuerkarussellen wird bspw. die Mehrwertsteuer dem Leistungsempfänger zwar in Rechnung gestellt. Die Ablieferung der Steuer durch den Leistungserbringer an die Steuerbehörde erfolgt aber nicht. Die Leistungsempfänger machen diese ihnen in Rechnung gestellte (und nicht abgelieferte) Mehrwertsteuer dennoch als Vorsteuer geltend. Auch bei Serienkonkursen werden (oftmals fiktive) Rechnungen mit Mehrwertsteuer von Unternehmen ausgestellt, welche – ohne die Mehrwertsteuer abzuliefern – anschliessend in Konkurs fallen. Die Empfänger der Rechnungen nutzen diese als Belege für den Vorsteuerabzug.<sup>169</sup>

Da im Modell Caroni B2B-Leistungen steuerfrei wären, könnte nun bei ihnen auch kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Es ist davon auszugehen, dass das Mehrwertsteuersystem gesamthaft weniger deliktanfällig wäre.<sup>170</sup> Die Risikoprävention durch das Modell Caroni wäre besonders erfolgreich, wenn das Wahlrecht des Leistungsempfängers, ob er seine UID-MWST-Nr. zum steuerfreien Bezug nutzt, eingeschränkt würde. Diesfalls wäre der Abzug auf den Vorsteuern auf den bezogenen Leistungen in jedem Fall ausgeschlossen und das diesbezügliche Missbrauchspotenzial eliminiert. Je nach Höhe des Risikos würde sich – im Sinne der Verhältnismässig-

160 Im Ergebnis gleich wie die Stellungnahme des Bundesrates zur Interpellation 21.4353 vom 26.1.2022, zu 3.

161 Vgl. oben Abschn. 2.2.3.

162 Vgl. auch oben Abschn. 2.4.

163 Vgl. Art. 3 Bst. h MWSTG zum Begriff der eng verbundenen Person; vgl. auch WIDMANN, Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer, 18. Es wird hier auch von «Ameisen-Betrug» gesprochen; vgl. oben Fn 74.

164 Vgl. oben Abschn. 2.2.3; für die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer unten 4.2.

165 Vgl. Art. 24 Abs. 2 iVm Art. 3 Bst. h MWSTG und Art. 26 MWSTV; für die diesbezügliche Praxis der ESTV: MWST-Info 08, passim.

166 Vgl. Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, 33 (Abbildung 1); vgl. auch VAN DOESUM et al., Fundamentals of EU VAT Law, 618 ff.

167 Vgl. Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, 60 f.; auch als «Phoenixbetrug» bezeichnet: vgl. HAUSER, Mehrwertsteuerbetrug, 544 f.

168 Teilweise wird daher vom Vorsteuerabzug als der «Achillesferse» des Mehrwertsteuerrechts gesprochen. Vgl. REISS, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?, 561 f.; MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, passim.

169 Vgl. für den Rechnungsbegriff Art. 3 Bst. k MWSTG; vgl. für einen Überblick über Missbrauchsgründe auch KEMPF, Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen und seine praktischen Probleme, 280; HAUSER, Mehrwertsteuerbetrug, 544 ff.

170 Vgl. TUMPEL, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, 152; vgl. schon für das Mittler-Modell: REISS, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?, 575.

keit – auch nur eine sektorielle oder sogar personelle Einschränkung des Wahlrechts anbieten. So wäre bspw. die obligatorische steuerfreie Leistung in Branchen denkbar, die besonders von den eben beschriebenen Missbrauchskonstellationen betroffen wären.<sup>171</sup>

Zum Nachweis der Reduzierung der Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems im Modell Caroni sei auch auf die Erfahrungen in der EU verwiesen. Die Bestimmungen in Art. 199 ff. MWSTSystemRL sehen vor, dass das Bezugsteuerverfahren («Reverse-Charge-Verfahren» oder «Umkehrung der Steuerschuldnerschaft»<sup>172</sup>) – falls die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind – durch die EU-Mitgliedsstaaten ausgeweitet werden kann. Abweichend von Art. 193 MWSTSystemRL schuldet nicht der Leistungserbringer, sondern der Leistungsempfänger die Steuer. Das Bezugsteuerverfahren ist mit dem Modell Caroni insofern vergleichbar, als dass der Erbringer der B2B-Leistung dem Leistungsempfänger grundsätzlich keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellt.<sup>173</sup> Mangels in Rechnung gestellter Mehrwertsteuern ist für den Leistungsempfänger auch ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Gemäss Art. 199 MWSTSystemRL besteht die Kompetenz zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und bestimmten anderen, damit verbundenen Umsätzen. Im Gegensatz hierzu ist Art. 199a MWSTSystemRL, gemäss welchem für weitere betrugsanfällige Leistungskategorien das Bezugsteuerverfahren eingeführt werden darf, bis zum 30.6.2022 befristet.<sup>174</sup> Dasselbe gilt für den in Art. 199b MWSTSystemRL vorgesehenen «Schnellreaktionsmechanismus», der es den EU-Mitgliedsstaaten erlaubt, in Fällen von äusserster Dringlichkeit für die Dauer von höchstens neun Monaten den Leistungsempfänger als Steuerpflichtigen vorzusehen. Die EU-Kommission möchte den Anwendungszeitraum beider Bestimmungen bis zum

31.12.2025 verlängern.<sup>175</sup> Dies rechtfertigt sich dadurch, dass die EU-Mitgliedsstaaten das Bezugsteuerverfahren generell als «sehr wirksames und effizientes Instrument zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in den betreffenden Sektoren bzw. zur Verhütung eines solchen Betrugs»<sup>176</sup> erachten. Durch die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft sei das Ausmass des Betrugs in den betroffenen Sektoren deutlich zurückgegangen und teilweise vollständig unterbunden worden.<sup>177</sup>

Neben Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL würde Art. 199c MWSTSystemRL die Einführung des Bezugsteuerverfahrens ermöglichen. Ein EU-Mitgliedsstaat, der besonders vom Mehrwertsteuerkarussellbetrug betroffen ist, darf demnach unter gewissen Bedingungen bis zum 30.6.2022 die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf nicht grenzüberschreitenden Lieferungen einführen.<sup>178</sup> Bisher hat nur die Tschechische Republik die diesbezügliche Ermächtigung der EU erhalten.<sup>179</sup> Da Art. 199c MWSTSystemRL bis zum 30.6.2022 befristet ist, hat Tschechien allerdings auf die Umsetzung verzichtet. Entsprechende weitere Rückschlüsse für das Modell Caroni lassen sich daher nicht ziehen.

## 2.10 Zwischenergebnis

Die Umsetzung des Modells Caroni würde die Erhebung der Mehrwertsteuer im Verhältnis zum geltenden System massgeblich verändern. Steuertechnisch stellen diese Änderungen aber – wie dargestellt – keine unüberwindbaren Hürden dar.

## 3 Verhältnis des Modells Caroni zu bestehenden mehrwertsteuerlichen Instituten

### 3.1 Vorbemerkungen

Das Modell Caroni hat gewisse Ähnlichkeiten mit bereits bestehenden Rechtsinstituten der Mehrwertsteuer. Nachfolgend werden für die systematische Einordnung des

171 Dies wäre nichts Neues. Im Rahmen der aktuellen Teilrevision des MWSTG schlägt der Bundesrat bspw. vor, wegen der Betrugsanfälligkeit im Rahmen des Handels mit Emissionsrechten und dergleichen eine Bezugsteuerpflicht einzuführen. Vgl. Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, 32 f.

172 Gemäss deutscher Terminologie wird dabei von der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gesprochen. Vgl. hierzu STADIE, § 13b UStG-D N 2, der den Begriff «Reverse-Charge-Verfahren» ablehnt.

173 Vgl. hierzu auch unten Abschn. 3.4; RL-Vorschlag Verlängerung des Anwendungszeitraums von Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL 2022, 1.

174 Übertragungen von CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikaten, Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen sowie von Gas und Elektrizität an Wiederverkäufer, Übertragungen von Gas- und Elektrizitätszertifikaten, Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen, Lieferungen von Spielkonsolen, Tablet-Computern und Laptops, Lieferungen von Getreide, Handelsgewächsen inkl. Ölsaaten und Zuckerrüben sowie Lieferungen von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen (Art. 199a Abs. 1 Bst. a – j MWSTSystemRL); vgl. auch RUPPE/ACHATZ, Einf. UStG-D N 21/2.

175 Vgl. RL-Vorschlag Verlängerung des Anwendungszeitraums von Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL 2022, 7 ff.

176 Bericht zu Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL 2019, 3; RL-Vorschlag Verlängerung des Anwendungszeitraums von Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL 2022, 5.

177 Vgl. RL-Vorschlag Verlängerung des Anwendungszeitraums von Art. 199a und Art. 199b MWSTSystemRL 2022, 5.

178 Vgl. für die Voraussetzungen Art. 199c Abs. 1 MWSTSystemRL; vgl. auch TUMPEL, Allgemeines Reverse-Charge-System, 150 ff.

179 Vgl. Durchführungsbeschluss (EU) 2019/1903 vom 8. November 2019 des Rates zur Ermächtigung Tschechiens zur Anwendung der von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG abweichenden generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, ABI L 291 vom 14.11.2019, 101 ff.

Modells Caroni die Gemeinsamkeiten und Unterschiede herausgearbeitet.

### 3.2 Steuerbefreiungen (Art. 23 MWSTG)

Gemäss geltendem Art. 23 MWSTG sind gewisse Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit.<sup>180</sup> Auf diesen Leistungen ist dementsprechend keine Mehrwertsteuer geschuldet.<sup>181</sup> Der Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist – im Gegensatz zu den steuerausgenommenen Leistungen<sup>182</sup> – erlaubt. Der Leistungsempfänger erhält die Leistung ohne offene oder verdeckte Mehrwertsteuerbelastung, da eine echte Befreiung vorliegt.<sup>183</sup> Ob der Leistungsempfänger die empfangene Leistung nach dem Bezug im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet, spielt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung keine Rolle. Eine Nutzungsänderung zeitigt keine Mehrwertsteuerfolgen.

Anders präsentiert sich die Rechtslage im Modell Caroni. Zwar sind auch hier die Leistungen im B2B-Bereich echt von der Steuer befreit – d. h., sie müssen nicht versteuert werden und ein allfälliger Vorsteuerabzug bleibt möglich.<sup>184</sup> Doch bedeutet der steuerfreie Bezug nicht, dass zu einem späteren Zeitpunkt beim Leistungsempfänger keine Steuerfolgen auftreten können. Wie bereits dargestellt, darf der Leistungsempfänger durch Vorweisen seiner UID-MWST-Nr. die Leistung mehrwertsteuerfrei beziehen.<sup>185</sup> Verwendet er die Leistung aber nach dem Bezug für nicht-unternehmerische Zwecke, muss er die Mehrwertsteuer auf den bezogenen Leistungen abrechnen.<sup>186</sup> Auch erst nachträgliche Änderungen des unternehmerischen Nutzungsgrades sind mittels des bereits unter dem geltenden Recht bekannten Rechtsinstituts der Nutzungsänderung (insb. Eigenverbrauch) steuerlich nachzuvollziehen.<sup>187</sup>

### 3.3 Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG)

Gemäss Art. 38 MWSTG muss bzw. kann die steuerpflichtige Person – falls die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben sind – ihre Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht durch Meldung erfüllen. Sie muss also

dem Leistungsempfänger keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Dieser erhält die Leistung ohne offen überwältzte Mehrwertsteuer. Durch die Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt der Leistungsempfänger gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTG aber für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Leistungserbringers. Der Empfänger muss somit – um die Mehrwertsteuerfolgen richtig abschätzen zu können – wissen, wie der übertragene Vermögenswert bisher genutzt wurde.<sup>188</sup>

Im Modell Caroni erfolgt die Leistungserbringung bzw. die Übertragung des Vermögenswerts im B2B-Bereich – ähnlich wie im Meldeverfahren – ohne Steuer. Anders als im Meldeverfahren, übernimmt im Modell Caroni der Leistungsempfänger aber weder die Bemessungsgrundlage noch den Verwendungsgrad des Leistungserbringers. Art. 38 Abs. 4 MWSTG findet dementsprechend keine Anwendung. Für den Leistungsempfänger spielt es keine Rolle, wie der Leistungserbringer den übertragenen Vermögenswert steuerlich vor der Übertragung genutzt hat. Für den Leistungsempfänger ist nur erheblich, ob und in welchem Umfang er selber diesen Vermögenswert nach dem steuerfreien Bezug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet.<sup>189</sup>

### 3.4 Bezugsteuer (Art. 45 ff. MWSTG)

Die Mehrwertsteuer wird grundsätzlich nicht beim Leistungsempfänger, sondern beim Leistungserbringer erhoben.<sup>190</sup> Letzterer wird subjektiv steuerpflichtig.<sup>191</sup> Hiervon macht das Mehrwertsteuerrecht in Art. 45 ff. MWSTG beim Bezug gewisser Leistungen eine Ausnahme. Bezugsteuerpflichtig wird der Empfänger der Leistung (Art. 45 Abs. 2 MWSTG). Die Umkehr der subjektiven Steuerpflicht erfolgt insbesondere bei Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.<sup>192</sup> Anstatt dass diese ausländischen Leistungserbringer ins Recht gefasst werden, wird der inländische Leistungsempfänger steuerpflichtig. Der Grund liegt bei der Erhebung und der Vollstreckung von Steuerforderungen. Vor dem Hintergrund des international zu beachtenden Territorialitätsprinzips dürften die entsprechenden Handlungen der Steuerbehörden – da es sich um hoheitliche Tätigkeiten handelt – nicht im Ausland erfolgen. Es bietet

180 Hintergrund bildet dabei idR die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips. Vgl. hierzu oben Abschn. 2.7; SCHLÜCKEBIER, Art. 23 MWSTG N 1.

181 Vgl. SCHLÜCKEBIER, Art. 23 MWSTG N 1.

182 Vgl. Art. 21 Abs. 2 iVm Art. 29 Abs. 1 MWSTG.

183 Vgl. auch oben Fn 14. Dieselbe Wirkung entfaltet im Übrigen auch die Befreiung gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. a MWSTG iVm Art. 143 ff. MWSTV für Begünstigte nach Art. 2 Gaststaatgesetz (GSG) (vgl. diesbezüglich auch GEIGER, Art. 107 MWSTG N 3 ff.).

184 Vgl. oben Abschn. 2.1.

185 Vgl. oben Abschn. 2.2.3.

186 Vgl. oben Abschn. 2.5.1.

187 Vgl. oben Abschn. 2.4; Art. 32 f. MWSTG.

188 Vgl. auch oben Abschn. 2.4. Im Detail zum Meldeverfahren: IMSTEPF/MINDER, § 26 N 203 ff.

189 Vgl. zum Modell Caroni oben Abschn. 2.4.

190 Vgl. auch unten Abschn. 4.3.

191 Vgl. Art. 10 MWSTG.

192 Vgl. BGer 1.2.2010, 2C\_309/2009, 2C\_310/2009, E. 4.4; BGer 21.2.2007, 2A.541/2006, E. 2.3; BGer 9.4.2002, 2A.400/2001, E. 2.2 ff.; GEIGER, Art. 45 MWSTG N 2; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 2092.

sich daher an, die Steuer beim inländischen Leistungsempfänger einzufordern.

Ist der inländische Bezugsteuerpflichtige bereits im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen und verwendet er die bezogene Leistung im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit, darf er die Bezugsteuer als Vorsteuer geltend machen.<sup>193</sup> Da diese Geltendmachung in derselben Mehrwertsteuerabrechnung wie die Bezugsteuerdeklaration erfolgt, heben sich bei vollem Vorsteuerabzugsrecht die Bezugsteuer und der Vorsteuerabzug auf. Wirtschaftlich betrachtet erfolgt in einer solchen Konstellation der Bezug der Leistung ohne Mehrwertsteuerbelastung. Da keine Mehrwertsteuer abzuliefern ist, fliesst auch keine Liquidität ab. Dies steht im Kontrast zur Inlandsteuer, bei welcher der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer abliefern und der Leistungsempfänger diese im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend macht. Die Bezugsteuer ist entsprechend liquiditätsschonender als die Inlandsteuer.

Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zur aktuellen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes («Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft») und der Mehrwertsteuerverordnung<sup>194</sup> schlug der Bundesrat vor, die Bezugsteuer auf alle Leistungen von Unternehmen mit Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Ausland an inländische Unternehmen auszudehnen.<sup>195</sup> Trotz des damit einhergehenden Liquiditätsvorteils wurde der Vorschlag seitens der Vernehmlassungsteilnehmer kritisch gewürdigt. Insbesondere die Identifikation des Domizils des Leistungserbringers erschien den Teilnehmern als zu aufwendig. Zudem seien inländische Leistungserbringer, die die MWST unverändert in Rechnung stellen müssen, gegenüber ausländischen Leistungserbringern benachteiligt.<sup>196</sup> Aufgrund der Kritik in der Vernehmlassung wurde die Ausweitung der Bezugsteuer nicht in die Botschaftsvorlage übernommen.<sup>197</sup>

Das Modell Caroni ist in seiner Belastungswirkung mit der Bezugsteuer identisch. Auch hier erfolgt die Übertragung grundsätzlich ohne Erhebung der Mehrwertsteuer. Anhand des Verwendungsgrads der bezogenen Leistung entscheidet sich, ob der Leistungsempfänger die Steuerbelastungen zu tragen hat. Verwendet der Leistungsempfänger die Leistung vollständig im Rahmen seiner unter-

nehmerischen Tätigkeit, ist jeweils keine Mehrwertsteuer geschuldet.<sup>198</sup>

Steuertechnisch unterscheidet sich das Modell Caroni von der Bezugsteuer dadurch, dass die Leistung grundsätzlich steuerfrei bezogen wird. Die Deklaration und Abrechnung der Mehrwertsteuer erfolgen nur dann, wenn die Leistung durch den Empfänger nicht (oder nicht vollständig) im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird.

Im Verhältnis zur im Rahmen der Vernehmlassung vorgeschlagenen Ausweitung der Bezugsteuerpflicht bei Leistungen aus dem Ausland hat das Modell Caroni den Vorteil, dass es für alle Leistungen – unabhängig vom Domizil des Leistungserbringers – zur Anwendung kommt. Die im Vernehmlassungsverfahren zur aktuellen Teilrevision kritisierte Identifikation des Domizils des Leistungserbringers entfällt damit.

### 3.5 Verlagerungsverfahren (Art. 63 MWSTG iVm Art. 117 ff. MWSTV)

Ein weiteres Institut des Mehrwertsteuerrechts, das dem Modell Caroni ähnelt, ist das Verlagerungsverfahren im Zusammenhang mit der Einfuhr von Waren.<sup>199</sup> Dabei muss die Einfuhrsteuer nicht im üblichen Erhebungsverfahren abgeliefert werden. Der Einfuhrsteuerwert darf als Inlandsteuerumsatz in der Mehrwertsteuerabrechnung deklariert werden. Die Einfuhrsteuer wird also in die Inlandsteuerabrechnung «verlagert». Zugleich ist der Abzug desselben Betrags als Vorsteuer möglich. Wie bei der Bezugsteuer findet also auch im Verlagerungsverfahren eine Verrechnung statt. Bei einem vollständigen Vorsteuerabzugsrecht ergibt sich somit keine Mehrwertsteuerbelastung. Wie bei der Bezugsteuer ergibt sich zudem ein Liquiditätsvorteil im Verhältnis zu Waren, die im Inland bezogen werden.<sup>200</sup>

193 Vgl. Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

194 Vgl. Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, 1 ff.

195 Vgl. Art. 45 VE-MWSTG 2020; vgl. Bericht Vernehmlassung Teilrevision MWSTG 2021, 19 und 35 ff.

196 Vgl. Bericht Vernehmlassung Teilrevision MWSTG 2021, 12.

197 Vgl. Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, 25.

198 Vgl. für das Modell Caroni oben Abschn. 2.1. Bei der Bezugsteuer ist die Steuer auf dem Bezug einerseits als geschuldete Steuer und andererseits als Vorsteuer zu deklarieren. Bei einer ausschliesslich zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendung ergibt sich eine vollständige Verrechnung der beiden Beträge.

199 Vgl. Art. 63 MWSTG iVm Art. 117 ff. MWSTV. Vgl. für die Voraussetzungen des Verlagerungsverfahrens insb. Art. 118 MWSTV: Demnach muss die steuerpflichtige Person – damit das Verlagerungsverfahren bewilligt wird – mit der effektiven Methode abrechnen (Art. 36 MWSTG); im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit müssen regelmässige Waren importiert und exportiert werden; über die importierten Gegenstände muss Kontrolle geführt werden; es müssen regelmässig Vorsteuerüberschüsse von mehr als CHF 10 000 erzielt werden; und es muss Gewähr für den ordnungsgemässen Ablauf des Verfahrens geboten sein.

200 Vgl. oben Abschn. 3.4.

In seinem Bericht vom 30.4.2021 über die «Vereinfachte Erhebung der Mehrwertsteuer beim Import von Waren» hat sich der Bundesrat gegen die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Verlagerungsverfahrens ausgesprochen.<sup>201</sup> Bereits in Erfüllung des Postulats 14.3015 der WAK-N habe der Bundesrat das Verlagerungsverfahren einer vertieften Prüfung unterzogen. Er sei darin zum Schluss gekommen, dass dieses Verfahren weiteren Unternehmen durch Senkung des Schwellenwerts für Vorsteuerüberschüsse von CHF 50 000 auf CHF 10 000 zugänglich gemacht werden soll.<sup>202</sup> Die notwendige Anpassung der MWSTV erfolgte per 1.1.2018. Seitdem habe aber das Interesse der Unternehmen am Verlagerungsverfahren nicht zugenommen, weswegen auf eine weitere Ausweitung zu verzichten sei. Im Rahmen der aktuellen Teilrevision des MWSTG («Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft») und der MWSTV schlägt der Bundesrat allerdings vor, im Rahmen der neu eingeführten Plattformbesteuerung den Anwendungsbereich des Verlagerungsverfahrens zu verbreitern.<sup>203</sup>

Da das Verlagerungsverfahren steuertechnisch und auch in der Wirkung mit der Bezugsteuer identisch ist, kann für die Unterschiede zum vorliegend interessierenden Modell Caroni auf die Ausführungen oben verwiesen werden.<sup>204</sup>

### 3.6 Institute des EU-Rechts – insbesondere die innergemeinschaftliche Lieferung

Wie das schweizerische Recht kennt auch das EU-Recht gewisse Rechtsinstitute, die mit dem Modell Caroni vergleichbar sind. So kann der Bezug gewisser Leistungen auch im EU-Recht die Bezugsteuerpflicht auslösen.<sup>205</sup>

Für die ausführliche Darstellung der innergemeinschaftlichen Lieferung sei oben auf Abschn. 2.2.2 verwiesen. Anders als bei diesem Rechtsinstitut würde sich die Anwendbarkeit der Steuerfreiheit im Modell Caroni nicht auf (innergemeinschaftliche) Lieferungen beschränken, sondern alle Leistungen im B2B-Bereich dürften steuerfrei erbracht werden.<sup>206</sup>

Für die Bezugsteuerpflicht in der EU gilt dasselbe wie für die schweizerische Bezugsteuer. Es sei daher auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.<sup>207</sup>

## 4 Verfassungsmässigkeit des Modells Caroni

### 4.1 Begriff der Mehrwertsteuer

Gemäss Art. 130 Abs. 1 BV kann der Bund «auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer mit einem Normalsatz von höchstens 6,5 Prozent und einem reduzierten Satz von mindestens 2,0 Prozent erheben». Als Mehrwertsteuer wird eine «allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug» verstanden.<sup>208</sup> Diese in Art. 1 Abs. 1 MWSTG kodifizierte und in der Rechtsprechung<sup>209</sup> oft wiederholte Begriffsdefinition umschreibt sowohl die Belastungs- als auch die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer.<sup>210</sup> Ist eines der charakteristischen Merkmale nicht gegeben, handelt es sich bei der fraglichen Abgabe nicht um eine Mehrwertsteuer, die durch die Erhebungskompetenz von Art. 130 BV gedeckt wäre. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob das Modell Caroni das jetzige Mehrwertsteuersystem derart verändert, dass es sich nicht mehr um eine «Mehrwertsteuer» iSv Art. 130 Abs. 1 BV handelt. Nur diesfalls wäre – falls das Modell Caroni umgesetzt werden soll – die BV zu ändern. Handelt es sich dagegen bei der durch das Modell Caroni modifizierten Steuer weiterhin um eine Mehrwertsteuer, wäre sie durch die geltende Erhebungskompetenz in Art. 130 BV gedeckt.

### 4.2 Auswirkungen auf die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer

Um als Mehrwertsteuer zu gelten, muss eine Steuer mit Blick auf ihr Belastungsziel als allgemeine Verbrauchssteuer ausgestaltet sein (Belastungskonzeption). Als Verbrauchssteuer bezweckt die Mehrwertsteuer die Belastung des nicht-unternehmerischen Endkonsums («Verbrauch».<sup>211</sup> Die Bezeichnung des Belastungsziels als «Verbrauch» ist unglücklich, da nicht der tatsächliche Verbrauch des bezogenen Wertes steuerlich erfasst wird, sondern die Verwendung des Entgeltes für den Erhalt der zu verbrauchenden Ware oder Dienstleistung. Als Verbrauchssteuer erfasst die Mehrwertsteuer also die «Vermögensverwendung».<sup>212</sup> Sie bildet das steuerlich zu be-

201 Vgl. Bericht Verlagerungsverfahren 2021, 1 ff.

202 Vgl. Bericht Verlagerungsverfahren 2021, 3.

203 Vgl. Art. 63 Abs. 1 Bst. b E-MWSTG 2021.

204 Vgl. oben Abschn. 3.4.

205 Sog. «Reverse-Charge-Verfahren»; Art. 194 ff. MWSTsystRL; kritisch zum Begriff «Reverse-Charge-Verfahren» STADIE, § 13b UStG-D N 2.

206 Vgl. oben Abschn. 2.1.

207 Vgl. oben Abschn. 3.4.

208 Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG; vgl. auch ROBINSON, Mehrwertsteuerrecht, § 33 N 15; GLAUSER, Art. 130 BV N 11 f.

209 Vgl. statt vieler: BGer 21.10.2020, 2C\_356/2020, E. 3.1; BGE 140 II 495, E. 2.2.1; BGE 140 II 80, E. 2.1.

210 Vgl. nachfolgend Abschn. 4.2 und 4.3.

211 Vgl. BGE 141 II 199, E. 4.1; BGE 140 II 80, E. 2.1; BGE 140 II 495, E. 2.2.1.

212 Vgl. BGE 123 II 295, E. 7a; Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6910 f.; CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 77.

lastende Steuergut.<sup>213</sup> Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich um eine *allgemeine* Verbrauchssteuer, da gemäss Lehre und Rechtsprechung möglichst jegliche Einkommensverwendung besteuert werden soll.<sup>214</sup>

Mit dem Modell Caroni würde sich an der Belastungskonzeption des jetzigen Systems nichts ändern. Da nur die B2B-, nicht aber die B2C-Leistungen von der Steuer befreit wären, blieben letztere weiterhin steuerlich belastet. Der Verbrauch bzw. die Vermögensverwendung durch nicht-steuerpflichtige Konsumenten bliebe steuerlich erfasst. Da auch die Belastung des «Endkonsums in der Unternehmenssphäre» im Modell Caroni sichergestellt ist,<sup>215</sup> sind – trotz der Befreiung der B2B-Leistungen – die Anforderungen erfüllt, die der Verbrauchssteuercharakter an das Mehrwertsteuersystem stellt.

#### 4.3 Auswirkungen auf die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer

Mit Bezug auf ihre Erhebungskonzeption kommt der Mehrwertsteuer der Charakter einer Wirtschaftsverkehrssteuer zu.<sup>216</sup> Solche Steuern zeichnen sich dadurch aus, dass wirtschaftliche Vorgänge steuerlich erfasst werden.<sup>217</sup> Die Mehrwertsteuer belastet als wirtschaftlichen Vorgang das «Leistungsverhältnis»<sup>218</sup>. Dieses kann in der Form der Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt erfolgen.<sup>219</sup> Der nicht-unternehmerische Endkonsum wird dabei nicht unmittelbar beim Endverbraucher, sondern aus Praktikabilitätsgründen beim Leistungserbringer belastet.<sup>220</sup> Letzterer überwälzt die Steuer auf den Leistungsempfänger, der entweder seinerseits Leistungen erbringt oder als Endkonsument die Leistung «verbraucht»<sup>221</sup>. Gemäss Grundkonzeption der Mehrwertsteuer ergeben sich steuerliche Folgen bei jedem Leistungserbringer in der Wertschöpfungskette («Phase»), weswe-

gen die Steuer als «Allphasensteuer» bezeichnet wird.<sup>222</sup> Dem Grundsatz nach sind die steuerpflichtigen Leistungserbringer in der Wertschöpfungskette aber so zu stellen, als «ob die Mehrwertsteuer nur einphasig erhoben würde, also auf Ebene der (nicht steuerpflichtigen) Endverbraucher»<sup>223</sup>.

Die Erhebung der Steuer bei jedem Leistungserbringer in der Wertschöpfungskette bis zum Endverbraucher würde ohne korrigierende Wirkung des Vorsteuerabzugs zu einer Steuermulierung führen. Kurze Wertschöpfungsketten wären gegenüber langen Wertschöpfungsketten mit einer grossen Anzahl an Leistungserbringern im Vorteil, was der Wettbewerbsneutralität widersprechen würde.<sup>224</sup> Das Outsourcing von Unternehmensfunktionen würde erschwert. Der Vorsteuerabzug führt dazu, dass der jeweilige Leistungserbringer nur die von ihm geschaffene Wertschöpfung versteuert («Nettoprinzip»)<sup>225</sup>. Da der nicht-unternehmerische Endverbrauch steuerlich nicht direkt belastet wird, sondern durch die Erfassung der Leistungsverhältnisse, die dem Verbrauch vorangehen, wird die Mehrwertsteuer als indirekte Steuer bezeichnet.<sup>226</sup>

Mit Blick auf das Modell Caroni stellt sich die Frage, ob dem Charakter der Mehrwertsteuer als indirekte Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug noch Genüge getan wird, wenn der B2B-Bereich befreit wäre. In Bezug auf die Indirektheit der Steuer dürfte dies unstrittig der Fall sein, da der Verbrauch als Steuergut auch im Modell Caroni nur indirekt belastet wird. Das Leistungsverhältnis iSv Art. 18 Abs. 1 MWSTG – und nicht der Endkonsum – wird nämlich als Steuerobjekt herangezogen. Fraglich ist

213 Vgl. BGE 142 II 488, E. 2.2.1 mwH; Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6938.

214 Vgl. Hinweise in Fn 133.

215 Vgl. oben Abschn. 2.4.

216 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 54 ff.; für das deutsche Recht: STADIE, Einf. N 97 ff. mwH.

217 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 249 f.

218 Vgl. BGE 140 I 153, E. 2.5.1; BGE 140 II 80, E. 2.1; BGE 138 II 239, E. 3.2; BGE 132 II 353, E. 4.1; BGE 126 II 443, E. 6a.

219 Vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG (Steuerbarkeit des Leistungsverhältnisses). Vgl. für die Legaldefinitionen der Leistung, der Lieferung, der Dienstleistung und des Entgelts Art. 3 Bst. c ff. MWSTG. Die Ausnahme hiervon bildet die Einfuhrsteuer. Ein Leistungsverhältnis ist hier nicht zwingend notwendig. Das Verbringen der Ware ins Inland genügt, um die Steuer auszulösen; vgl. Art. 52 MWSTG.

220 Vgl. BGE 142 II 488, E. 2.2.2 mwH; BGE 141 II 199, E. 4.1; BGE 140 I 168, E. 2.5.1; BGE 138 II 251, E. 2.1; Ausnahme: Bezugssteuer iSv Art. 45 ff. MWSTG, bei der der Leistungsempfänger subjektiv steuerpflichtig ist; vgl. hierzu auch oben Abschn. 3.4.

221 Vgl. zum Begriff des Verbrauchs oben Abschn. 4.2.

222 Statt vieler: CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 70 ff.

223 BGE 142 II 488, E. 2.2.2; BVGer 4.2.2022, A-623/2021, E. 2.7.2; BVGer 15.7.2014, A-5017/2013, E. 2.7.2; Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6938; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 1 Rz 44. Vor der Einführung der Mehrwertsteuer kannte die Schweiz mit der Warenumsatzsteuer ein Einphasensteuersystem. Vgl. hierzu IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 68 ff.; WELLAUER, Warenumsatzsteuer, 50 ff.

224 Vgl. BGE 124 II 211, E. 8a; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, N 308.

225 Vgl. CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 94 ff., insb. Rz 99. Denkbar wäre auch die Korrektur mittels der Vorumsatzabzugsmethode. Dabei wird der erzielte Umsatz um die Aufwendungen und die Investitionen reduziert. Die Differenz bildet die Bemessungsgrundlage. Die Vorumsatzabzugsmethode ist entrichtungswirtschaftlicher als die Vorsteuerabzugsmethode, weil sie für die Unternehmen einfacher umsetzbar ist. Allerdings ergeben sich auch gewichtige Nachteile. Zu ihrer Umsetzung bedarf sie nämlich eines Einheitssatzes. Vgl. zum Ganzen IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 20 f.; MOLLARD, Histoire de la TVA, 18.

226 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 250.

dagegen, ob bei einer generellen Befreiung der B2B-Leistungen der Allphasencharakter der Mehrwertsteuer noch eingehalten ist. Prima facie lässt sich die Position vertreten, dass das Modell Caroni keine Mehrwertsteuer mehr sei, weil die Steuer nur noch auf B2C-Leistungen – auf der letzten Phase der Wertschöpfungskette vor dem Endkonsumenten – erhoben wird. Das Modell Caroni gleicht diesbezüglich tatsächlich einer Einphasensteuer. Würde man dieser Position folgen, liesse sich das durch das Modell Caroni modifizierte Steuersystem mangels Allphasencharakter nicht mehr als «Mehrwertsteuer» qualifizieren. Art. 130 Abs. 1 BV, der dem Bund die Kompetenz zur Erhebung einer Mehrwertsteuer gibt, wäre nicht eingehalten. Der Bund dürfte eine solche Steuer – mangels verfassungsrechtlicher Kompetenz – somit nicht erheben.<sup>227</sup>

Diese Ansicht greift aber zu kurz. Das Modell Caroni gleicht zwar in seinen steuerlichen Konsequenzen einer Einphasensteuer, weil grundsätzlich nur B2C-Leistungen obligatorisch steuerpflichtig sind. Der Grundsatz, dass ein Leistungserbringer in der Wertschöpfungskette so zu stellen ist, als «ob die Mehrwertsteuer nur einphasig erhoben würde, also auf Ebene der (nicht steuerpflichtigen) Endverbraucher», wird erhebungstechnisch konsequent umgesetzt.<sup>228</sup> Doch nimmt das Modell Caroni B2B-Leistungen – anders als in einem Einphasensystem – nicht gänzlich aus der Besteuerung aus. Diese bleiben vielmehr mehrwertsteuerlich relevant. Steuertechnisch werden die Leistungen von der Mehrwertsteuer echt befreit. Es wird de facto auf jeder B2B-Leistung innerhalb der Wertschöpfungskette der Nullsatz angewendet. Sind die Anforderungen an die Befreiung – insbesondere der Bezug der Leistung mit einer UID-MWST-Nr.<sup>229</sup> – aber nicht erfüllt, ist die Steuer zu erheben. Die Mehrwertsteuer auf der entsprechenden B2B-Leistung lebt wieder auf. Auch die Verwendung der B2B-Leistungen für nicht-unternehmerische Zwecke führt zu Steuerfolgen.<sup>230</sup> Da somit jede Phase der Wertschöpfungskette steuerlich relevant bleibt, lässt sich die durch das Modell Caroni modifizierte Mehrwertsteuer weiterhin unter den Begriff «Allphasensteuer» subsumieren.<sup>231</sup>

Nichts anderes ergibt sich im Übrigen aus der Tatsache, dass bereits das geltende Mehrwertsteuerrecht dem Modell Caroni ähnliche Rechtsfiguren kennt. So sind insbesondere die echten Steuerbefreiungen (Art. 23 MWSTG) und das Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG), die ähnliche Steuerwirkungen entfalten wie das vorliegend zu beurteilende Modell, bereits unter geltendem Recht vorgesehen.<sup>232</sup>

Schliesslich wird auch der Vorsteuerabzug als letztes Begriffselement der «Mehrwertsteuer» mit dem Modell Caroni nicht aufgehoben. Vor dem Hintergrund der Steuerfreiheit von B2B-Leistungen verliert dieser aber an Bedeutung. Da es sich beim steuerfreien Bezug von B2B-Leistungen mittels UID-MWST-Nr. um ein Wahlrecht des Leistungsempfängers handelt, ist es auch im Modell Caroni durchaus möglich, dass Leistungen mit Mehrwertsteuer bezogen werden. In einem solchen Fall ist der Vorsteuerabzug unter gleichen Voraussetzungen wie bisher möglich.<sup>233</sup> Zudem ist – sollten steuerfrei bezogene Leistungen ganz oder teilweise nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden – eine mit der Vorsteuerkorrektur vergleichbare Mehrwertsteuerschuld abzuliefern.<sup>234</sup>

Im Ergebnis bleibt somit der Charakter des geltenden Mehrwertsteuersystems als allgemeine Verbrauchssteuer in seiner Belastungskonzeption und als indirekte Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug in seiner Erhebungskonzeption durch das Modell Caroni unangetastet. Eine Änderung von Art. 130 BV ist für dessen Umsetzung vor diesem Hintergrund nicht notwendig.

## 5 Würdigung

Die vorliegende Analyse zeigt, dass das Modell Caroni – falls der entsprechende politische Wille gegeben ist – erhebungstechnisch umsetzbar wäre. Eine Verfassungsänderung – und damit eine obligatorische Volksabstimmung<sup>235</sup> – wäre nach der vorliegend vertretenen Auffassung nicht nötig.<sup>236</sup> Insbesondere an der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer ändert sich nichts; der nicht-unternehmerische Endverbrauch bildet weiterhin das Besteuerungsziel. Somit dürften sich auch keine Verschiebungen der steuerlichen Belastung zwischen unterschiedlichen Bevölkerungsgruppen ergeben. Grundsätzlich hätten die steuerpflichtigen Personen auch unter dem Modell Caroni dieselbe Steuerlast zu tragen, die sie be-

227 Gemäss Art. 190 BV sind zwar auch verfassungswidrige Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend (vgl. BGer 10.12.2021, 2C\_852/2021, E. 2.4.4). Aus rechtsstaatlicher Sicht wäre allerdings eine verfassungswidrige Steuererhebung nicht zufriedenstellend.

228 Vgl. oben Fn 223.

229 Vgl. oben Abschn. 2.2.3.

230 Vgl. oben Abschn. 2.5.1.

231 So auch schon für das Mittler-Modell: MITTLER, Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, 387 f.

232 Vgl. oben Abschn. 3.2 f.

233 Vgl. Art. 28 ff. MWSTG.

234 Vgl. oben Abschn. 2.5.1.

235 Art. 140 Abs. 1 Bst. a BV.

236 Vgl. oben Abschn. 4.3.

reits unter dem jetzigen Modell schultern. Anders als die EU-Mitgliedsstaaten ist die Schweiz auch nicht an übergeordnetes EU-Recht gebunden, das die Umsetzung des Modells Caroni verunmöglichen würde.<sup>237</sup>

In Bezug auf die administrativen Aufwendungen, die durch die jetzige Konzeption verursacht sind, käme es zu einer Verbesserung. Der Bundesrat schreibt in seiner Antwort zur Interpellation «MWSt-Bürokratie: Befreiungsschlag für Unternehmen (B2B)» von Ständerat Caroni, dass die «Mehrzahl der heute steuerpflichtigen Unternehmen [...] deshalb weniger administrativen Aufwand [hätte]»<sup>238</sup>. Dies trifft zunächst sicherlich für Unternehmen zu, die ausschliesslich oder vorwiegend im B2B-Geschäft tätig sind. Diese hätten im Modell Caroni weder einen Vorsteueraufwand noch müssten sie Mehrwertsteuer auf ihren eigenen Leistungen abrechnen. Auch für alle anderen Unternehmen dürfte sich, aufgrund des (grundsätzlichen) Wegfalls der Vorsteuerthematik, weniger Entrichtungsaufwand ergeben.

Die mit den Steuerausnahmen, der Vereinnahmung von Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen sowie der nicht-unternehmerischen Verwendung von bezogenen Leistungen im Zusammenhang stehenden Vorsteuerkorrekturen- und Vorsteuerkürzungen führen im Vergleich zum Status quo nicht zu einer zusätzlichen Verkomplizierung des Mehrwertsteuersystems.<sup>239</sup> Einzig bei Unternehmen, die bisher nicht obligatorisch steuerpflichtig waren, weil sie vor allem ausgenommene Leistungen erbrachten, könnten unter dem Modell Caroni aufgrund der Verpflichtung zur Anmeldung als neu steuerpflichtige Person und der damit verbundenen Deklarations- und Abrechnungspflichten zusätzliche administrative Aufwendungen entstehen.<sup>240</sup>

Im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr erweist sich das Modell Caroni als unproblematisch. Doppel- oder doppelte Nichtbesteuerungen sind nicht zu erwarten.<sup>241</sup> Zudem werden bestehende Vereinfachungsmethoden – wie die Saldosteuersatz- und die Pauschalsteuersatzmethode – weitgehend obsolet.<sup>242</sup>

Da der Vorsteuerabzug (weitgehend) wegfällt, ergeben sich insbesondere Verbesserungen bezüglich der Missbrauchsbekämpfung und -prävention.<sup>243</sup> Hier dürfte denn auch einer der Hauptvorteile des Modells Caroni liegen. Neue Missbrauchsrisiken – insbesondere bezüglich des steuerfreien Leistungsbezugs für nicht-unternehmeri-

schen Endverbrauch – können mittels geeigneter Massnahmen verringert werden.<sup>244</sup>

Aus einer Gesamtsicht überwiegen die Vorteile des Modells Caroni. Für die Beantwortung der Frage, inwiefern das Modell Caroni tatsächlich komplexitätsreduzierend wirkt und damit sein Vereinfachungsziel erreicht, bedarf es allerdings weiterer Untersuchungen.<sup>245</sup>

## Literatur

- ACHATZ MARKUS, Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht. Erfahrungsbericht aus Österreich, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, 577
- BAUMGARTNER IVO P./CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010
- BEUSCH MICHAEL, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), Orell-Füssli-Kommentar MWSTG. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. A., Zürich 2019
- BLUM BEATRICE, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), Orell-Füssli-Kommentar MWSTG. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. A., Zürich 2019
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2017
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A./JUNG MARCEL R./PROBST SIMEON, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. A., Bern 2012
- CLAVADETSCHER DIEGO, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- DOBRTZ LARS, Mehrwertsteuer, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. A., Köln 2020
- ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2018. Resultate und Kommentare, Neuchâtel 2021
- GEIGER FELIX, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), Orell-Füssli-Kommentar MWSTG. Schweizerisches Bun-

237 Vgl. oben Abschn. 2.1, insb. auch Fn 22.

238 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates vom 26.1.2022, zu 2.

239 Vgl. insb. oben Abschn. 2.5.2.

240 Vgl. oben Abschn. 2.5.2, insb. auch Fn 127.

241 Vgl. oben Abschn. 2.7.

242 Vgl. oben Abschn. 2.8.

243 Vgl. oben Abschn. 2.9.

244 Vgl. oben Abschn. 2.2.3.

245 Wie bereits erwähnt (Fn 13), wird die Würdigung des Modells Caroni im Hinblick auf seine Zielsetzung – namentlich die Reduktion der Komplexität des Mehrwertsteuersystems – in einem separaten Working Paper erfolgen.

- desgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. A., Zürich 2019
- GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Martenet/Dubey (Hrsg.), *Commentaire romand. Constitution fédérale*, Basel 2021
- HAUSER REGULA, *Mehrwertsteuerbetrug*, StR 59 (2004), 543
- HEIDNER HANS-HERMANN, in: Bunjes (Hrsg.), *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*, 20. A., München 2021
- IMSTEFF RALF, *Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Europakompatibilität des Leistungsortes, der ausgenommenen Leistungen und der Steuersätze*, Bern 2011
- Mehrwertsteuerlicher Unternehmensbegriff und Steuerumgehung. Zusammenspiel zweier komplexer Rechtskonzepte verdeutlicht anhand von Beispielen, in: *Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés OREF* (Hrsg.), *Au carrefour des contributions*, Bern 2020, 95
- IMSTEFF RALF/MINDER BRIGITTE, § 26 Mehrwertsteuer bei Grundstücksübertragungen, in: *Zweifel/Beusch/Oesterhelt* (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Immobiliensteuern*, Basel 2021
- IMSTEFF RALF/SEILER MORITZ, *Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast im Steuerverfahren der ESTV. «Alles, was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden»*, FStR 2019, 227
- KEMPER MARTIN, *Neue Anforderungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2020. Die anstehende Umsetzung der Richtlinie (EU) des Rates vom 4.12.2018*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2019, 241
- KEMPFF DIETER, *Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen und seine praktischen Probleme*, in: *Paul Kirchhof/Hans Nieskens* (Hrsg.), *Festschrift für Wolfram Reiß*, Köln 2008, 275
- KIRCHHOF PAUL, *Umsatzsteuer Gesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern*, Heidelberg 2008
- LIEBGOTT WENDELIN, *Quick-Fixes: Der «EU-Gelagensnachweis»*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2019, 216
- LIPPROSS OTTO-GERD, *Umsatzsteuer*, 25. A., Achim 2022
- METZGER DIETER, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Muri/Bern 1983
- MEYER-BUROW JOCHEN/CONNEMANN MICHAEL, *Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020. Darstellung und Bewertung der einzelnen Massnahmen*, *Zoll-Revue* 4/2019, 3
- MITTLER GERNOT, *Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2001, 385
- *Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa*, *ifo Schnelldienst*, 2004 (57) Nr. 02, 5
- MOLLARD PASCAL, *Histoire de la TVA : les étapes de la genèse*, *RDAF* 1997 II 1
- MOLLARD PASCAL/OBERSON XAVIER/TISSOT BENEDETTO ANNE, *Traité TVA*, Basel 2009
- REISS WOLFRAM, *Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2002, 561
- RIEDO DANIEL, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Zürich 1999
- ROBINSON PHILIP, *Mehrwertsteuerrecht*, in: *Markus Reich*, *Steuerrecht*, 3. A., Teil IV, Zürich 2020
- ROBISCH MARTIN, in: *Bunjes* (Hrsg.), *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*, 20. A., München 2021
- ROHNER ROGER, in: *Geiger/Schluckebier* (Hrsg.), *Orell-Füssli-Kommentar MWSTG. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2. A., Zürich 2019
- RUPPE HANS GEORG/ACHATZ MARKUS, *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*, 5. A., Wien 2018
- SCHLUCKEBIER REGINE, in: *Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson* (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)*, Basel 2015
- STADIE HOLGER, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist* (Hrsg.), *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Köln 1967
- TUMPEL MICHAEL, *Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt*, in: *Markus Achatz/Michael Tumpel* (Hrsg.), *Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer*, Wien 2016, 137
- *Allgemeines Reverse-Charge-System*, in: *Markus Achatz/Michael Tumpel* (Hrsg.), *Reverse Charge und befreite Exportumsätze*, Wien 2018, 127
- WELLAUER WILHELM, *Warenumsatzsteuer. Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben*, Band I, Basel 1959

- WIDMANN WERNER, Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2002, 14
- Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels. Vermeidung des Umsatzsteuerbetrugs durch das Mittler-Modell, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2002, 588
  - Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht, in: Roman Seer (Hrsg.), *Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt*, 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Köln 2009, 103
  - Die Zukunft der Umsatzsteuer zwischen dem Mehrwertsteuersystem im Binnenmarkt und den Problemen des Vollzugs, in: *Umsatzsteuerforum e. V./Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland, 1918 – 2018*, Köln 2018, 987
- VAN DOESUM AD/VAN KESTEREN HERMAN/CORNIELJE SIMON/NELLEN FRANK, *Fundamentals of the EU VAT Law*, 2. A., Alphen aan den Rijn 2020
- VALLENDER KLAUS A., in: Ehrenzeller/Schweizer/Schindler/Vallender (Hrsg.), *St.Galler Kommentar. Die schweizerische Bundesverfassung*, 3. A., Zürich 2014
- ## Materialien
- Bericht «10 Jahre Mehrwertsteuer» 2005, Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) (vom 27.1.2005)
- Bericht Sondersatz 2017, Bericht der WAK-N zur Parlamentarischen Initiative «Mehrwertsteuer. Dauerhafte Verankerung des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen» (vom 14.3.2017), BBl 2017 3429
- Bericht Spori 2006, Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform zu Händen des Chefs EFD (vom 12.5.2006)
- Bericht Verlagerungsverfahren 2021, Bericht über die Vereinfachte Erhebung der Mehrwertsteuer beim Import von Waren. Soll der Schwellenwert zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens gesenkt werden? (vom 30.4.2021)
- Bericht Vernehmlassung Teilrevision MWSTG 2021, Erläuternder Bericht zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und zur Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung (vom 19.6.2020)
- Bericht zu Art. 199a und Art. 199b MWSTsystRL 2019, Bericht der Kommission an den Rat und das europäische Parlament über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates auf die Betrugsbekämpfung (vom 8.3.2018), COM(2018) 118 final
- Botschaft Legislaturplanung 2011 – 2015, Botschaft über die Legislaturplanung 2011 – 2015 (vom 25.1.2012), BBl 2012 481
- Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (vom 25.6.2008), BBl 2008 6885.
- Botschaft Teilrevision MWSTG 2015, Botschaft des BR zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (vom 25.2.2015), BBl 2015 2615
- Botschaft Teilrevision MWSTG 2021, Botschaft des BR zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (vom 24.9.2021), BBl 2021 2363
- ESTV, MWST-Info 05 betreffend Subventionen und Spenden (vom Januar 2010)
- MWST-Info 08 betreffend Privatanteile (vom Januar 2010)
  - MWST-Info 09 betreffend Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen (vom Januar 2010)
  - MWST-Info 12 betreffend Saldosteuersätze (vom Januar 2011)
  - MWST-Info 13 betreffend Pauschalsteuersätze (vom Januar 2011)
- OECD, *Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, Paris 2017
- RL-Vorschlag Verlängerung Art. 199a und Art. 199b MWSTsystRL 2022, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Verlängerung des Anwendungszeitraums der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug (vom 10.2.2022), COM(2022) 39 final, 2022/0027 (CNS)
- Zusatzbotschaft MWSTG 2010, Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Förderung der Wirtschaft und des Wachstums) (vom 23.6.2010), BBl 2010 5397
- Zusatzbotschaft MWSTG 2013, Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Zwei-Satz-Modell) (vom 30.1.2013), BBl 2013 1481