

# Die subjektive Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer : grundsätzliche Überlegungen in Bezug auf die Inlandsteuer

Autor(en): **Baumgartner, Ivo P.**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales**

Band (Jahr): **65 (2007)**

Heft 3: **La réforme de la TVA**

PDF erstellt am: **14.09.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-141983>

## **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

## **Haftungsausschluss**

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

# DIE SUBJEKTIVE STEUERPFLICHT BEI DER MEHRWERTSTEUER: GRUNDSÄTZLICHE ÜBERLEGUNGEN IN BEZUG AUF DIE INLANDSTEUER

IVO P. BAUMGARTNER\*

Universität St. Gallen

*ivo.baumgartner@kellerhalschess.ch*

> L'article se penche sur la question de l'assujettissement subjectif en matière de TVA. Il montre comment cette question s'inscrit dans le mécanisme complexe de la TVA et nécessite de trouver un équilibre entre les exigences particulières qui découlent de l'impôt. Le fonctionnement de la TVA, notamment son mécanisme de prélèvement auprès de l'opérateur (entrepreneur) implique en particulier une définition aussi large que possible de la notion d'assujettissement. Une limitation du cercle des assujettis doit se justifier par le mécanisme de la TVA ou par d'autres principes directeurs. L'auteur examine ces différents principes et leur impact sur l'assujettissement. Le principe de l'entrepreneur (prélèvement au niveau de l'opérateur et non pas du consommateur), l'exigence de neutralité de l'impôt et ses deux facettes (transfert de l'impôt et possibilité pour l'assujetti de récupérer l'impôt préalable), le principe de neutralité concurrentielle, ainsi que celui de la rentabilité de la perception sont notamment examinés sous l'angle de leur impact sur la notion d'assujettissement. La contribution se penche également sur la notion d'entrepreneur qui représente un concept central pour la question du périmètre de l'assujettissement. Après avoir rappelé que la forme juridique n'est en soi pas pertinente, l'auteur examine ensuite les conditions clés pour qu'il y ait assujettissement, en particulier le fait que l'activité doit s'inscrire durablement dans la réalisation de recettes et le caractère indépendant de l'entrepreneur. La question de la limite du chiffre d'affaires est ensuite discutée. L'auteur rejette la solution consistant à faire dépendre l'assujettissement de l'atteinte d'une limite chiffrée recettes. Il montre les limites de cette approche et formule des propositions alternatives pour tenir compte des autres principes généralement mis en avant pour justifier une limitation du nombre des assujettis (notamment la réduction de la complexité pour les petites entreprises et le maintien d'une rentabilité de la perception raisonnable). La contribution examine aussi les questions spécifiques de l'imposition de groupe et de l'imposition des services autonomes dans les collectivités publiques.

---

\* Dr. oec. publ., dipl. Steuerexperte, Partner, Kellerhals Hess Rechtsanwälte, Zürich; Vizedirektor am Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht der Universität St. Gallen; Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St. Gallen

## 1 EINLEITUNG

Die subjektive Steuerpflicht bei der *Einfuhrsteuer* richtet sich nach der Zollgesetzgebung<sup>1</sup>. Bei der *Inlandsteuer*<sup>2</sup> werden zwei unterschiedliche Arten der subjektiven Steuerpflicht definiert: (1) die Steuerpflicht als Unternehmer<sup>3</sup> und (2) die Steuerpflicht aufgrund des Bezuges von Dienstleistungen aus dem Ausland<sup>4,5</sup>. Der zweiten Art kommt nur ergänzende Bedeutung zu, und zwar im Rahmen des Grenzausgleiches. Wie bei Objektsteuern nicht selten anzutreffen, ist in der Gesetzgebung zur Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) der Stellenwert der Definition der subjektiven Steuerpflicht nicht allzu hoch, was in der teilweise summarischen und nicht immer durchdachten Begriffsdefinition ihren Niederschlag gefunden hat. Im MWSTG wie bereits im vorangehenden Erlass zur Umsatzsteuer (der MWSTV<sup>6</sup>) - jedoch im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer (WUSTB<sup>7</sup>) - ist die subjektive Steuerpflicht der objektiven Steuerpflicht nachgelagert. Dies soll sich nach den Vorstellungen des Bundesrates in der Vernehmlassungsvorlage vom Februar 2007 ändern. An der Klarheit der Definitionen scheint sich indessen kaum etwas geändert zu haben.

Im vorliegenden Beitrag wird die subjektive Steuerpflicht bei der Inlandsteuer näher beleuchtet. Dies unter Berücksichtigung der verschiedenen, teilweise *gegensätzlichen Anforderungen*, die sich aus den massgebenden Grundsätzen ergeben. Besonderes Gewicht wird dabei auf die *Vereinbarkeit mit den systemtragenden Prinzipien* gelegt. Allzu oft werden Regelungen ohne Blick auf diese Prinzipien aufgestellt. Die mit der Subjektdefinition verbundene *Komplexität* ist nicht zuletzt Ausfluss der Suche nach einem *Gleichgewicht zwischen den verschiedenen Zielsetzungen*. Zu würdigen sein werden die derzeit geltenden Regelungen (MWSTG) wie auch die Änderungsvorschläge nach der bundesrätlichen Vernehmlassungsvorlage (E-revMWSTG).

2 AUSGANGSPUNKT DER BETRACHTUNGEN:  
DIE BELASTUNGS- UND ERHEBUNGSKONZEPTION

Um die Rolle des Unternehmers<sup>8</sup> (als Steuersubjekt) bei der Mehrwertsteuer verstehen zu können, muss man sich vor Augen halten, dass diese als *indirekte Steuer*<sup>9</sup> konzipiert ist. Die Belastungskonzeption (Steuerträger) und die Erhebungskonzeption (Steuersubjekt) fallen auseinander, was das Zurückgreifen auf mehr oder minder zielführende *Fiktionen erforderlich* macht. Zwei davon sind: (1) dass die Steuer nicht auf dem «Umsatz» des Steuersubjektes, sondern auf dem bemessen wird, was der Leistungsempfänger oder

<sup>1</sup> Art. 75 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 7 des Entwurfes eines totalrevidierten Mehrwertsteuergesetzes gemäss der Vernehmlassungsvorlage vom Februar 2007 (E-revMWSTG).

<sup>2</sup> «Steuer auf dem Umsatz im Inland» nach dem 2. Titel des MWSTG bzw. «Inlandsteuer» nach dem 2. Titel des E-revMWSTG.

<sup>3</sup> Nach Art. 21 ff. MWSTG (Art. 9 E-revMWSTG).

<sup>4</sup> Art. 24 MWSTG (Art. 33 ff. E-revMWSTG).

<sup>5</sup> Das Gesetz spricht von «Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland» (Art. 24 MWSTG und Art. 33 E-revMWSTG). Diese Umschreibung ist in zweifacher Hinsicht verwirrend: (1) sind wohl die Unternehmer und nicht die Unternehmen und (2) ist nicht ein «Sitz» im zivilrechtlichen Sinne, sondern der Ort einer wirtschaftlichen Tätigkeit gemeint.

<sup>6</sup> Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen).

<sup>7</sup> Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUSTB; BS 6 173 und nachfolgende Änderungen).

<sup>8</sup> Im vorliegenden Beitrag wird als «Unternehmer» der Träger des mehrwertsteuerlich relevanten Unternehmens verstanden, der auch Steuersubjekt ist.

<sup>9</sup> Zum Begriff s. Homburg, 11; zu den zwei Auffassungen über das Unterscheidungskriterium s. Höhn/Waldburger, I, 64.

ein Dritter für die steuerlich massgebende Leistung aufwendet<sup>10</sup> und (2) dass in dem die Besteuerung auslösenden Zeitpunkt die Leistung als vollständig konsumiert gilt. Da bei verschiedenen Vermögenswerten diese Fiktion nicht eintritt, muss - um systemwidrige Steerkumulationen zu verhindern - auf Korrekturmechanismen zurückgegriffen werden, so die Margenbesteuerung<sup>11</sup>. Dies alles vereinfacht das System nicht, muss indessen in Kauf genommen werden.

Die Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchssteuer konzipiert<sup>12</sup>. Sie soll die in der Verwendung von Einkommen (und Vermögen)<sup>13</sup> zu konsumptiven Zwecken durch Private zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen<sup>14</sup>. Steuergut der Mehrwertsteuer ist demnach die *Einkommensverwendung zu konsumptiven Zwecken*<sup>15</sup> und *Steuerträger ist der Konsument*<sup>16</sup>. Die Besteuerung dieser Erscheinungsform von Leistungsfähigkeit ist als Ergänzung zur Einkommensbesteuerung zu sehen<sup>17</sup>. Es bestehen auch Meinungen, wonach die Mehrwertsteuer und die Einkommenssteuer von der Verteilungswirkung her als Einheit betrachtet werden müssen<sup>18</sup>. In diesem Sinne ist auch die in der Schweiz immer wieder geforderte Verlagerung der Besteuerung auf die Konsumsteuer (sprich Mehrwertsteuer) zu verstehen<sup>19</sup>.

Eine der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer entsprechende Erhebung der Steuer beim Konsumenten ist technisch nicht durchführbar. Der Ausweg geht über eine steuerliche Erfassung der dem eigentlichen Konsum vorgelagerten Leistungserbringung. Der Erhebungsmodus (die Erhebungskonzeption) der Mehrwertsteuer gründet so auf der Notwendigkeit erhebungstechnischer Vereinfachungen<sup>20</sup>. Wie bei der Warenumsatzsteuer kann dies durch die steuerliche Erfassung einer Leistungsstufe erfolgen (Einphasensteuer). Die Mehrwertsteuer geht einen anderen Weg und fraktioniert die Steuer auf sämtliche (oder zumindest auf die allermeisten) Leistungsstufen und qualifiziert so zur Allphasensteuer. Die eigentliche Fraktionierung der Steuer wird durch die volle Erfassung der einzelnen Stufen kombiniert mit einer Entlastung aus der Vorstufe bewerkstelligt, womit sich eine Netto-Allphasensteuer ergibt. Da kein einheitlicher Steuersatz besteht und verschiedene subjektive wie objektive Ausnahmen vorliegen, kann die Entlastung nur über einen Vorsteuerabzug und nicht durch einen Vorumsatzabzug<sup>21</sup> erfolgen.

Eine wichtige Folge der Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer ist, dass, um den nicht-

<sup>10</sup> Entsprechend der Sicht des «Konsumenten» (Art. 33 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 3 lit. g E-revMWSTG). Differenzen können so z.B. bei Kreditkartenkommissionen entstehen, die den «Umsatz» des Steuerpflichtigen an sich reduzieren, jedoch nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen. Dies zumal der Leistungsempfänger den Bruttobetrag (inkl. die vom Unternehmer zu tragende Kommission) aufzuwenden hat.

<sup>11</sup> Art. 35 MWSTG bzw. Art. 21 E-revMWSTG.

<sup>12</sup> Art. 1 MWSTG bzw. Art. 1 E-revMWSTG.

<sup>13</sup> Genauer die «Eigenmittel», so Höhn/Waldburger, I, 62 f.

<sup>14</sup> Es wird allgemein bei der Mehrwertsteuer von einer «Einkommensverwendungssteuer» gesprochen.

<sup>15</sup> So auch BGE 122 I 213 E. 3a/aa.

<sup>16</sup> Baumgartner, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N 3 m.w.H.

<sup>17</sup> Zur ergänzenden Funktion der Mehrwertsteuer s. Tipke, II, 982 ff.

<sup>18</sup> Ruppe, Einf. Tz. 39.

<sup>19</sup> Mit dieser Begründung bereits die am 3. August 1993 eingereichte «Volksinitiative zur Abschaffung der direkten Bundessteuer», s. auch Botschaft Abschaffung, BBl 1995 I 428 ff. insb. 432 f. oder die Parlamentarische Initiative Senkung der direkten Bundessteuer - Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes; s. Stellungnahme Erhöhung Mehrwertsteuersatz, BBl 1996 II 961 ff. insb. 962 f.

<sup>20</sup> Baumgartner, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N 5.

<sup>21</sup> Ein solcher erfolgt beschränkt auf die besondere Bemessungsform der Margenbesteuerung, wo die Vorbelastung nicht durch einen Abzug einer ausgewiesenen Steuer erfolgen kann, da die Vorstufe ein Nichtunternehmer ist.

unternehmerischen Endverbrauch möglichst umfassend zu erfassen, ein sehr *weiter Begriff des Steuersubjektes erforderlich* ist. Nur wenn möglichst sämtliche Leistungserbringer in das Besteuerungssystem eingebunden werden, kann der Grundsatz der *Allgemeinheit der Besteuerung*<sup>22</sup> tatsächlich verwirklicht werden. Jede Einschränkung subjektiver Art stellt einen Systembruch dar und bedarf einer Rechtfertigung, welche das Verwirklichen systemtragender Prinzipien oder anderer vom Gesetzgeber für gleichwertig angesehener Grundsätze zum Gegenstand hat.

### 3 MASSGEBENDE SYSTEMTRAGENDE PRINZIPIEN UND ANDERE GRUNDSÄTZE

In Art. 1 Abs. 2 MWSTG (wie auch in Art. 1 Abs. 2 E-revMWSTG) werden einige «Grundsätze» definiert, welche den Gesetzgeber leiten sollen und die als Hilfe bei der Auslegung des Gesetzes dienen, von denen jedoch keine subjektiven Rechte abgeleitet werden können<sup>23</sup>. Mit Ausnahme der Steuerneutralität - mit ihren zwei Ausprägungen der Überwälzung der Steuer und der Entlastung von der Steuer - wie der Wettbewerbsneutralität handelt es sich nicht um systemtragende Prinzipien sondern um weitere Aspekte, welchen ein gleich hoher Stellenwert zugemessen werden soll. Diese Grundsätze stehen nicht immer in einer komplementären, sondern teilweise in einer gegensätzlichen Beziehung zueinander. Dies gilt noch verstärkt, wenn man die anderen systemtragenden Prinzipien miteinbezieht. Der Begriff des Steuersubjektes hat sich in dieses Spannungsfeld einzuordnen.

#### 3.1 UNTERNEHMERPRINZIP

Ausgehend von seiner *Erhebungskonzeption* knüpft die Steuer an die - gegen Entgelt erbrachte - Leistung der Unternehmer an. Davon wird auch die Natur als Umsatzsteuer, welche erhebungstechnisch an einen Vorgang des Wirtschaftsverkehrs<sup>24</sup> anknüpft, abgeleitet. Mit der Beschränkung auf die Unternehmer wird nur ein bestimmter, jedoch wichtiger Ausschnitt aus dem volkswirtschaftlichen Verbrauch (der Einkommensverwendung) der Besteuerung zugeführt<sup>25</sup>. Nicht erfasst werden die Eigenleistungen, welche definitionsgemäss zu keiner Einkommensverwendung führen, und Leistungen von Nichtunternehmern. Unter die letztgenannte Gruppe fallen die Leistungen von Angestellten und von Privatpersonen<sup>26</sup>. Diese Ausschlüsse beruhen auf der der Erhebungskonzeption zugrunde gelegten *erhebungstechnischen Vereinfachung*. Sie bewirken indessen verschiedenartige Verzerrungen, welche es zu begrenzen und allenfalls abzufedern gilt. So werden die Gewinnungskosten der Angestellten nicht von der Steuer entlastet, auch wenn deren Leistung schliesslich in eine von einem Unternehmer erbrachte Leistung eingehen. Stellt ein Endverbraucher Angestellte an, statt entsprechende Leistungen von Unternehmern zu beziehen<sup>27</sup>, so ergibt sich eine Besteuerungslücke. Es entsteht so die Notwendigkeit eines möglichst weit gefassten Unternehmerbegriffes. Dem läuft z.B. der Ausschluss von Verwaltungs- und ähnlichen

<sup>22</sup> Zur Anwendung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer s. BGE 123 II 295 E. 5a, 5b und 7a.

<sup>23</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, 40; s. auch BGE in ASA 73 (2004/05) 147 E. 3.

<sup>24</sup> Deshalb auch von einem Teil der Lehre als (Wirtschafts-)Verkehrssteuer bezeichnet. Diese Bezeichnung ist indessen dogmatisch nicht zutreffend, s. dazu Camenzind/Honauer/Vallender, 25 f.

<sup>25</sup> Ruppe, Einf. Tz. 40.

<sup>26</sup> So die Übertragung von Vermögenswerten wie der Verkauf eines zuvor selber benützten Fahrzeuges oder Einrichtungsgegenstandes.

<sup>27</sup> Z.B. die Anstellung einer Raumpflegerperson statt die Beauftragung eines Reinigungsinstituts.



Honoraren<sup>28</sup> von den eine Unternehmereigenschaft auslösenden Tätigkeiten entgegen.

### 3.2 OBJEKTSTEUERPRINZIP

Die Mehrwertsteuer ist eine typische Objektsteuer. Demnach dürfen *subjektive Eigenschaften* des Leistungsempfängers<sup>29</sup> wie des Leistungserbringers, mit Ausnahme der Unternehmereigenschaft, für die Besteuerung *keine Rolle spielen*. Bezogen auf die subjektive Steuerpflicht bedeutet dies, dass nicht auf die Person, sondern lediglich auf die Tätigkeit abgestellt werden muss. Persönliche Befreiungen sind im System einer Einkommensverwendungssteuer ein Fremdkörper<sup>30</sup>. In dieser Hinsicht sind die Bereiche der öffentlichen Hand und der Landwirtschaft besonders zu beleuchten.

### 3.3 STEUERNEUTRALITÄT

Die Mehrwertsteuer soll nach den ausformulierten Vorstellungen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit der Steuer und der Anrechenbarkeit der Vorsteuer ausgestaltet werden. Die *Steuerüberwälzung* wird zwar bei der Trennung von Belastungs- und Erhebungskonzeption implizit vorausgesetzt, jedoch nicht als Recht des Steuerpflichtigen ausgestaltet. Die Überwälzung der Steuer wird den Marktkräften überlassen und fällt in die Privatautonomie. Sie wird indessen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als gegeben vorausgesetzt<sup>31</sup>. Die andere Seite der Steuerneutralität betrifft die *Entlastung von der Steuer*. Durch die (aus Vereinfachungsgründen gewählte) Erhebungskonzeption alleine soll der Unternehmer nicht zum Steuerträger werden. Dies bedeutet, dass er möglichst vollumfänglich von der Steuer entlastet werden soll. Dies erfolgt im System der Mehrwertsteuer durch den Vorsteuerabzug. Da der Vorsteuerabzug mit der subjektiven Steuerpflicht verknüpft ist, muss jeder Unternehmer in die Lage versetzt werden, subjektiv steuerpflichtig zu werden. Dies kann durch eine automatische wie durch eine freiwillige Steuerpflicht bewerkstelligt werden. Vorsteuerverluste aufgrund einschränkender Voraussetzungen bei der subjektiven Steuerpflicht stellen Systembrüche dar.

### 3.4 WETTBEWERBSNEUTRALITÄT

Auch die Wettbewerbsneutralität wird vom Gesetzgeber als Grundsatz genannt, ohne diese indessen zu konkretisieren. Sie weist eine *interne und eine internationale Ausprägung* auf<sup>32</sup>. Ziel von beiden ist an sich, dass die Unternehmer im Wettbewerb zur Erbringung von Leistungen im In- wie im Ausland gegenüber anderen Anbietern nicht allein aufgrund der Mehrwertsteuer benachteiligt werden. Bezogen auf die subjektive Steuerpflicht bedeutet dies, dass bestimmte Leistungsanbieter wegen einer Nichtunterstellung bzw. einer Unterstellung gegenüber anderen Anbietern nicht besser gestellt werden dürfen. Dies wiederum bedingt den Verzicht oder zumindest die wesentliche Einschränkung von subjektiven Ausnahmen.

<sup>28</sup> Art. 21 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG.

<sup>29</sup> S. dazu auch Baumgartner, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N 10.

<sup>30</sup> Ruppe, FS Tipke, 467.

<sup>31</sup> Art. 33 Abs. 5 MWSTG bzw. Art. 3 lit. h Ziff. 7 E-revMWSTG.

<sup>32</sup> Oberson, RDAF 53 (1997) II 39 ff.

### 3.5 ERHEBUNGS- UND ENTRICHTUNGSWIRTSCHAFTLICHKEIT

Bereits im MWSTG ist der Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit aufgestellt worden. Danach soll die Erhebung der Steuer keine unverhältnismässigen Kosten gegenüber ihrem Ertrag bewirken<sup>33</sup>. Dieser Grundsatz ist sowohl *zugunsten der Verwaltung wie der Steuerpflichtigen* verstanden worden<sup>34</sup>. Da indessen bei der Umsetzung von Bestimmungen in der Verwaltungspraxis der Sicht der Steuerpflichtigen eine geringe Beachtung geschenkt worden ist, soll nun - präzisierend - der Grundsatz der *Entrichtungswirtschaftlichkeit* in das Gesetz aufgenommen werden<sup>35</sup>. Dieser Grundsatz steht auch im Zusammenhang mit geforderten Vereinfachungen des Systems. Soweit indessen durch Vereinfachungsmaßnahmen systemtragende Prinzipien beeinträchtigt werden, kann der dafür zu zahlende Preis den Nutzen stark beeinträchtigen. Dies ruft nach Korrekturmechanismen<sup>36</sup>, welche das System wieder verkomplizieren.

## 4 DER UNTERNEHMER ALS STEUERSUBJEKT

### 4.1 BEDEUTUNG DER EIGENSCHAFT ALS STEUERSUBJEKT

Beim System der Mehrwertsteuer bewirkt eine subjektive Steuerpflicht nicht nur die Begründung eines *Steuerschuldverhältnisses* aufgrund steuerpflichtiger Tatbestände, sondern eröffnet dem Subjekt auch die Möglichkeit der steuerlichen *Entlastung durch den Vorsteuerabzug*. Dies bedeutet, dass - je nach Position in der Leistungskette und Art des Abnehmers - eine subjektive Steuerpflicht erstrebenswert ist. Diese Erkenntnis scheint sich mittlerweile allgemein durchgesetzt zu haben.

### 4.2 UNTERNEHMER UND UNTERNEHMEN

Bislang ist im Gesetz das «Unternehmen» nicht definiert worden und der Ausdruck ist wahlweise für die wirtschaftliche Erscheinung der steuerlich massgebenden Tätigkeit wie für deren Träger (der Unternehmer) verwendet worden. Eine Zuordnung kann so nur im Gesamtzusammenhang erfolgen. Dies mag wohl auch an der Verwendung im allgemeinen Sprachgebrauch des Begriffes «Unternehmer» für eine natürliche Person liegen, welche meistens über eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ein Unternehmen als wirtschaftliches Gebilde führt. Nach den Vorstellungen des Bundesrates soll nun der Begriff des «Unternehmens» im Gesetz definiert werden<sup>37</sup>. Dabei werden allerdings Wesenselemente des Unternehmens wie des Unternehmers vermischt. Namentlich der Auftritt nach Aussen wird sowohl als Merkmal des Unternehmens wie des Unternehmers definiert<sup>38</sup>. Der Auftritt nach Aussen ist indessen dem Unternehmer vorbehalten.

Die Definition des «Unternehmens» ist von Bedeutung für die *Abgrenzung zum nicht-unternehmerischen Bereich*, so dem Privatbereich oder dem Bereich der Erfüllung von Vereinsaufgaben<sup>39</sup>. So können Bezüge für den privaten Bedarf nicht entlastet und

<sup>33</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, 35 f.

<sup>34</sup> Oberson, RDAF 53 (1997) II 43.

<sup>35</sup> Art. 1 Abs. 2 E-revMWSTG; Erläuternder Bericht, 57.

<sup>36</sup> Zu denken ist dabei an verschiedene Optionsrechte.

<sup>37</sup> Art. 3 lit. f E-revMWSTG.

<sup>38</sup> Art. 3 lit. f und Art. 9 Abs. 1 E-revMWSTG.

<sup>39</sup> Systematisch sind Mitgliederbeiträge keine Entgelte für eine Leistung des Vereins, Riedo, 239.

Tätigkeiten, welche dem Unternehmen nicht zuzuordnen sind<sup>40</sup>, nicht zu steuerpflichtigen Umsätzen führen. Dem Grundsatz entsprechend, dass ein Unternehmer - im Inland - nur ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinne unterhalten kann (Grundsatz der Unternehmenseinheit)<sup>41</sup>, erfolgt eine Abgrenzung zur Betriebsstätte und dem Geschäftssitz bzw. jeder wirtschaftlichen Einheit, die im Rahmen eines gleichen Trägers über eine eigene Ausrichtung verfügt<sup>42</sup>. Dies soll neu in das Gesetz aufgenommen werden.

Das Unternehmen umfasst nur die Tätigkeiten - jedoch sämtliche -, welche im *Inland* bewirkt werden. Dieser vom Territorialprinzip abgeleitete Grundsatz soll ebenfalls im Gesetz Eingang finden<sup>43</sup>. Abzulehnen ist indessen die Praxis, wonach zwei inländische Betriebsstätten eines Unternehmers mit Sitz im Ausland als zwei Steuersubjekte behandelt werden, welche nach dem Wortlaut des Vorschlages wohl noch möglich wäre. Unabhängig vom Sitz eines Unternehmers müssen gleiche Spiesse gelten. Dies um die Wettbewerbsneutralität der Steuer nicht unnötig zu gefährden und um vermeidbaren Entrichtungsaufwand zu verhindern.

#### 4.3 ZUM BEGRIFF DER «STEUERPFLICHTIGEN PERSON»

Das Steuersubjekt wird unter dem Titel der «Steuerpflicht» definiert und im Gesetz mehrfach als «steuerpflichtige Person»<sup>44</sup> bezeichnet. Der Begriff «Unternehmer» wird im Text nicht verwendet<sup>45</sup>. Als Steuersubjekt gilt, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt und damit eine bestimmte Umsatzgrenze erreicht<sup>46</sup>.

##### 4.3.1 Unternehmerfähigkeit

Der Belastungskonzeption der Steuer entsprechend, ist an sich jede Leistungserbringung durch am Markt aktive wirtschaftliche Gebilde zu erfassen. Wie oben mehrfach dargelegt, ist von subjektiven Differenzierungen Abstand zu nehmen. In dieser Hinsicht ist es zutreffend, dass die Eigenschaft als Steuersubjekt (Unternehmer) *nicht an bestimmte Rechtsformen gebunden* ist. Die derzeitige exemplarische Auflistung von Rechtsformen<sup>47</sup> soll aufgegeben werden. Massgebend ist nur das Erscheinen nach Aussen. So können auch Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, welche eigenständig auftreten, zu Steuersubjekten werden. Dieser Umstand führt in der Praxis zu mehr Problemen, als man vermuten könnte, und die Zuordnung von steuerpflichtigen Umsätzen gestaltet sich nicht immer einfach. Daraus können sich unschöne Überraschungen ergeben. Eine Einordnung der Subjekte nach Rechtsformen, wie bei den direkten Steuern, ist allerdings abzulehnen, würde sie doch dem Konzept der Steuer nicht entsprechen. In dieser Hinsicht ist auf vermeintliche Vereinfachungen zu verzichten.

<sup>40</sup> So der Verkauf von Privatgegenständen.

<sup>41</sup> Dieser Grundsatz scheint in Art. 9 Abs. 1 E-revMWSTG verankert zu sein.

<sup>42</sup> Z.B. betreibt ein Einzelunternehmer ein Sportgeschäft und ein Restaurant, welche eigenständige Betriebe sind und eigene Rechnungen führen. Beide Betriebe sind Teil des Unternehmens des Unternehmers.

<sup>43</sup> Art. 9 Abs. 4 E-revMWSTG; Erläuternder Bericht, 69 f.

<sup>44</sup> Z.B. Art. 5 MWSTG und Art. 7 Abs. 2 E-revMWSTG.

<sup>45</sup> Jedoch mehrfach im Ergänzenden Bericht.

<sup>46</sup> Art. 21 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 3 lit. f und Art. 9 E-revMWSTG.

<sup>47</sup> Art. 21 Abs. 2 MWSTG.



#### 4.3.2 Massgebende Tätigkeit

Die Tätigkeit des Steuersubjektes muss nicht nur auf die *Erzielung von Einnahmen* ausgerichtet sein, sondern auch als gewerblich oder beruflich gelten<sup>48</sup>. Sie muss nach allgemeinem Verständnis *nachhaltig* sein, d.h. nicht nur gelegentlichen Charakter aufweisen<sup>49</sup>. Dieser zentrale Grundsatz soll neu in das Gesetz aufgenommen werden<sup>50</sup>, was sehr zu begrüßen ist. Neu soll die (wirtschaftliche) Tätigkeit aufgrund deren Ausrichtung auf die Erzielung von Einnahmen aus massgebenden Leistungen und nicht durch die Bezeichnungen «gewerblich» und «beruflich» definiert werden<sup>51</sup>. Dies kann insoweit begrüßt werden, als die «Ausrichtung» nicht mit der aktuellen Erzielung von Einnahmen gleichgestellt und so eine weite Interpretation zugelassen wird.

Die Selbständigkeit der Tätigkeit ist sehr wichtig. Damit kann das Unternehmerprinzip realisiert werden. Der Ausschluss der Verwaltungsrats- und ähnlichen Entschädigungen, der heute ausdrücklich im Gesetz definiert ist<sup>52</sup>, soll aus dem Begriff der Selbständigkeit nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung<sup>53</sup> abgeleitet werden. Diese will eine Harmonisierung mit dem Sozialversicherungsrecht erzielen. Dass diese Behandlung dem Unternehmerprinzip widerspricht, soll indessen nicht unerwähnt bleiben.

#### 4.3.3 Anknüpfen an eine Umsatzgrenze

Das geltende Recht knüpft die *Subjekteigenschaft* direkt an die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze in einer bestimmten *Mindesthöhe* an. Dieses Vorgehen, welches in den bundesrätlichen Vorschlag übernommen wurde, ist klar abzulehnen. Dies namentlich, weil dadurch die Steuerneutralität (das Entlastungsprinzip) in der Anlaufphase wie der Auslaufphase einer unternehmerischen Tätigkeit gefährdet ist. Das Gesetz versucht über ein gesondertes, an bestimmte Bedingungen geknüpft Optionsrecht<sup>54</sup> die Anlaufphase abzudecken und den Unternehmern (noch) ohne Umsätze eine Entlastung über den Vorsteuerabzug zu eröffnen. Dies bedingt stets einen formellen Antrag. Die Beibehaltung der subjektiven Steuerpflicht in der Auslaufphase ist derzeit nur für Kernanlagen geregelt<sup>55</sup>. Vorgeschlagen wird nun ein umfassendes Optionsrecht für Anlauf- wie Auslaufphase, wobei nur unter der Bedingung, dass es der Vereinfachung der Steuererhebung dienen muss. Entscheidend ist allerdings, dass die Steuerneutralität gewährleistet werden kann, und diese erscheint durchaus als gefährdet. Die Eigenschaft als Steuersubjekt sollte lediglich vom Erfüllen der entsprechenden qualitativen Voraussetzungen abhängig sein. Damit würde jeder, der eine Tätigkeit ausführt, die als unternehmerisch gilt, subjektiv steuerpflichtig. Damit verbunden sind die entsprechenden Pflichten (insb. Buchführungs-, Abrechnungs- und Steuerzahlungspflichten), aber auch Rechte (so das Recht auf die Geltendmachung der Vorsteuern). Das Anliegen, Kleinunternehmer nicht obligatorisch der subjektiven Steuerpflicht zu unterstellen, kann über eine spezielle *Kleinunternehmerregelung* umgesetzt werden. Danach werden Unternehmen

<sup>48</sup> Art. 21 Abs. 1 MWSTG.

<sup>49</sup> Wie der Verkauf eines gebrauchten Gegenstandes aus dem Privatbereich.

<sup>50</sup> Art. 3 lit. f E-revMWSTG.

<sup>51</sup> Art. 3 lit. f E-revMWSTG.

<sup>52</sup> Art. 21 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG.

<sup>53</sup> BGer vom 27.10.2000, Rs. 2A.468/1999.

<sup>54</sup> Art. 27 Abs. 2 MWSTG.

<sup>55</sup> Art. 29<sup>bis</sup> MWSTG.

mit geringem Umsatz von der Abrechnungspflicht (nicht aber von der Steuerpflicht) ausgenommen. Damit verbunden ist der Ausschluss von der Steuerzahlungspflicht aber auch vom Recht auf Vorsteuerabzug. Diese Ausnahme kann so ausgestaltet werden, dass sie antragslos beansprucht werden kann. Damit wäre auch eine rückwirkende Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen möglich.

Sowohl die derzeitige wie die vorgeschlagene Regelung<sup>56</sup> stellen auf die «steuerbaren» Leistungen bzw. Umsätze ab. Unternehmer, welche im Inland ansässig sind und nur Leistungen im Ausland erbringen, erreichen diese Umsatzgrenzen nicht. Mangels subjektiver Steuerpflicht können (auch erhebliche) Vorsteuern, welche bei einer subjektiven Steuerpflicht in Abzug gebracht werden könnten<sup>57</sup>, nicht geltend gemacht werden. In der Verwaltungspraxis wird dieser Umstand durch die Zulassung einer freiwilligen Steuerpflicht aufgefangen. Eine solche wird indessen nur auf Antrag zugelassen und - in aller Regel - nicht rückwirkend anerkannt.

#### 4.3.4 Bestimmung der Umsatzgrenze

Derzeit gelten *drei verschiedene Umsatzgrenzen*, welche eine subjektive Steuerpflicht ausschliessen<sup>58</sup>. Diese sachlich nicht zu rechtfertigende und administrativ höchst unbefriedigende Vielfalt soll aufgegeben werden. Dies ist entschieden zu unterstützen und als klarer Vereinfachungsschritt zu qualifizieren, der zudem mit den systemtragenden Prinzipien kompatibel ist.

Dass Kleinunternehmer von der obligatorischen Steuerpflicht ausgeschlossen werden sollen, wird als ein Gebot der Erhebungswirtschaftlichkeit betrachtet. Neuerdings werden auch Gründe der Wettbewerbsneutralität dazu vorgebracht, zumal der administrative Aufwand bei kleineren Unternehmen verhältnismässig mehr zu Buche schlägt als bei grösseren<sup>59</sup>. Dieser Einwand kann durch die Anwendung von bereits bestehenden Abrechnungsvereinfachungen<sup>60</sup> für Kleinunternehmer relativiert werden. Was nicht vergessen werden darf, ist, dass der Grundsatz der *Wettbewerbsneutralität* gerade verlangt, dass subjektive Ausnahmen sehr zurückhaltend ausgestaltet werden<sup>61</sup>. Im Verhältnis zu den (End-)Konsumenten hat indessen der steuerpflichtige Unternehmer gegenüber den nichtsteuerpflichtigen Unternehmern einen Wettbewerbsnachteil, indem sich seine Wertschöpfung<sup>62</sup> um die Steuer verteuert. Dieser Nachteil ist umso gewichtiger, je grösser die Wertschöpfung des Unternehmers ist. In bestimmten Branchen kann die zur Diskussion stehende Umsatzlimite von grosser Bedeutung sein. Dies ist dort der Fall, wo eher kleinere Betriebe am Markt aktiv sind (z.B. Coiffeurgewerbe).

Als Vereinfachung wird vorgeschlagen, die Umsatzlimite für die obligatorische Steuerpflicht auf CHF 100'000 zu erhöhen; dies mit Hinweis auf die gleiche Limite für die Eintragung in

<sup>56</sup> Art. 21 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 9 Abs. 1 E-revMWSTG.

<sup>57</sup> Art. 38 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 23 Abs. 3 E-revMWSTG.

<sup>58</sup> Art. 21 Abs. 1 MWSTG (generell CHF 75'000); Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG (CHF 250'000 bei einer Steuerzahllast von nicht mehr als CHF 4'000) und Art. 25 Abs. 1 lit. d MWSTG (CHF 150'000 für bestimmte nichtgewinnstrebige Institutionen).

<sup>59</sup> Erläuternder Bericht, 68.

<sup>60</sup> Die sog. Saldosteuersätze.

<sup>61</sup> Riedo, 63.

<sup>62</sup> Bei unterschiedlichen Steuersätzen kann nicht auf die Wertschöpfung abgestellt werden. Massgebend ist die Steuerzahllast.

das Handelsregister<sup>63</sup>. Die Entlastung und Vereinfachung für die Betroffenen ist gross. Die Steuer wird indessen für die grösseren Marktteilnehmer noch mehr zum Wettbewerbsnachteil gegenüber den Endkonsumenten. In diesem Lichte erscheint die Erhöhung der Limite als Schritt in die falsche Richtung. Die Koppelung an das Handelsregisterrecht ist mit wenig Nutzen verbunden, ist die subjektive Steuerpflicht doch von der Rechtsform - und einem Handelsregistereintrag - unabhängig.

#### 4.4 SUBJEKTIVE AUSNAHMEN

Subjektive Ausnahmen sind grundsätzlich zu unterlassen. Die Ausnahme für Unternehmer, welche in der Schweiz - ohne hier eine Betriebsstätte zu führen - Leistungen erbringen, welche der Bezügersteuer unterliegen, ist aus erhebungstechnischen Gründen geboten. Diese Unternehmer können mangels Anknüpfungspunkten im Inland weder kontrolliert noch sonst wie belangt werden. Die Verlagerung der Steuerpflicht für solche Leistungen auf den inländischen Leistungsbezüger ist sachgerecht, auch wenn - im Privatbereich - nur schwer kontrollierbar.

Die derzeit noch als subjektive Ausnahme ausgestaltete Sonderregelung für die Landwirtschaft soll zugunsten einer - ebenfalls sehr diskutablen - objektiven Ausnahme aufgegeben werden<sup>64</sup>. Dies ist zumindest gesetzessystematisch zutreffend.

#### 4.5 VEREINIGUNG UND AUFGLIEDERUNG VON RECHTSTRÄGERN

Im Gesetz wie im bundesrätlichen Vorschlag sind zwei Formen der Vereinigung bzw. Aufgliederung von Rechtsträgern vorgesehen. Es sind dies die Gruppenbesteuerung bzw. die eigenständige Steuerpflicht von autonomen Dienststellen von Gemeinwesen (die Dienststellenbesteuerung).

Die *Gruppenbesteuerung* als eine Art Konzernbesteuerung stellt eine Besonderheit in der schweizerischen Steuergesetzgebung dar, welche bereits seit dem Jahre 1995 besteht und schrittweise flexibilisiert worden ist. Das Institut der Gruppenbesteuerung, bei welchem verschiedene rechtlich selbständige und am Markt eigenständig auftretende Rechtsträger von Unternehmen in einem einzigen Steuersubjekt zusammengefasst werden, soll der Umsetzung des Grundsatzes der Steuerneutralität dienen, indem aus der rechtlichen Strukturierung eines wirtschaftlich zusammenhängenden Gebildes keine steuerlichen Nachteile entstehen sollen. Der Gruppenbesteuerung haben sich grundsätzlich nur Konzerne unterworfen, welche zu einem bedeutenden Teil Umsätze tätigen, welche von der Steuer ausgenommen (unecht befreit) sind, und dafür wesentliche Vorleistungen konzernintern erbringen<sup>65</sup>. Die Gruppenbesteuerung ist so faktisch zur Begleiterscheinung von objektiven Steuerausnahmen (unechten Befreiungen) geworden und korrigiert die möglichen Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Vorteilen von Unternehmen, die mehrere Wertschöpfungsstufen integrieren, gegenüber solchen, die Arbeitsteilung betreiben. In diesem Sinne ist sie - als punktuelle Korrektur eines Systembruches - zu befürworten.

Nach dem bundesrätlichen Vorschlag soll die Gruppenbesteuerung weiter verfeinert wer-

<sup>63</sup> Art. 54 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (HRegV; SR 221.411).

<sup>64</sup> S. Art. 25 Abs. 1 lit. b MWSTG bzw. Art. 18 Abs. 1 Ziff. 19 E-revMWSTG.

<sup>65</sup> Es sind dies namentlich Banken und Versicherungen.

den und die *Mitglieder* sollen aus einem Unterordnungskonzern *frei ausgewählt werden* können<sup>66</sup>. Dieser Vorschlag ist, gestützt auf die Zielsetzung der Gruppenbesteuerung, zu unterstützen. Aus dem Gesetz soll endlich klar werden, dass die Gruppe als solche *ein Steuersubjekt* bildet. Demnach wird die Anwendung der sog. Einheitstheorie statt der sog. Zuordnungstheorie, wo die Umsätze auf ein einziges Gruppenmitglied konzentriert werden, angewendet werden. Dies ist für das Verfahren von grosser Bedeutung, indem die Gruppe, welche als solche nicht rechtsfähig ist, das Steuersubjekt bildet. Wie bereits im geltenden Recht regelt auch der bundesrätliche Vorschlag die Frage, wer die Gruppe vertreten soll und wie weit deren Befugnisse und Verpflichtungen gehen, nicht. Verfahrensfragen stellen sich regelmässig erst, wenn Streitfälle mit der Verwaltung entstehen - so bei Aufrechnungen -, sind dann aber von entscheidender Bedeutung. Dies um so akuter, wenn in der Zwischenzeit Änderungen im Bestand der Gruppenmitglieder oder des Vertreters der Gruppe eingetreten sind. All diese Fragen bleiben weiterhin ungelöst bzw. werden der Verwaltungspraxis überlassen. Der Reifegrad der Bestimmung zur Gruppenbesteuerung bleibt (unbefriedigend) tief. Es würde zudem die Chance bestehen, durch eine durchdachte Regelung den Grundstein für eine allgemeine Konzernbesteuerung zu legen. Deren Einführung sollte langsam aber sicher an die Hand genommen werden, will man den wirtschaftlichen Realitäten entsprechen und von Entwicklungen im Ausland nicht überrollt werden.

Eine schweizerische Spezialität stellt die *Dienststellenbesteuerung* dar<sup>67</sup>. Diese eigenständige Steuerpflicht von Unternehmensteilen eines Gemeinwesens verstösst gegen den Grundsatz der Einheit des Unternehmens und kann zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Dieses Problem ist umso akuter, je höher die oben behandelte Umsatzlimite für die subjektive Steuerpflicht ausfällt. Diese Regelung - wie auch die Regelung zum Pauschalsteuersatz<sup>68</sup> - stellt klar eine Konzession an das Gemeinwesen dar, die wohl damit zu begründen ist, dass aufgrund der Mehrwertsteuer nicht eine allzu grosse Umverteilung zwischen dem Bund und den anderen Gemeinwesen erfolgen sollte. Dieses Anliegen mag berechtigt sein, findet aber seinen Preis in einer beeinträchtigten Wettbewerbsneutralität. Zu überlegen ist, ob die markante Sonderstellung des Gemeinwesens nicht eingeschränkt oder der Grundsatz der Einheit des Unternehmens generell aufgegeben werden soll. Diese Diskussion wird derzeit allerdings nicht geführt.

## 5 STEUERSUBJEKTE BEI DER BEZÜGERSTEUER

Die Bezügersteuer, d.h. die Besteuerung des Empfängers einer Leistung, welche aufgrund des Empfängerortsprinzips als im Inland erbracht gilt und von einem Unternehmer erbracht wird, der nicht subjektiv steuerpflichtig ist, dient dazu, *Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden*. Inländische Anbieter sollen gegenüber ausländischen nicht benachteiligt werden. Diese dem Grenzausgleich zuzuordnende und als «*Reverse-Charge*» bekannte Regelung verletzt an sich das Unternehmerprinzip, indem - wie auch bei der Einfuhrsteuer - auch Nichtunternehmer zu Steuersubjekten werden können. Der rechtstechnische Ausweg in ausländischen Steuerordnungen geht über eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft<sup>69</sup>, wie sie

<sup>66</sup> Art. 12 E-revMWSTG; Erläuternder Bericht, 72.

<sup>67</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, 20.

<sup>68</sup> Art. 58 Abs. 3 MWSTG bzw. (nun ausdrücklich) Art. 54 Abs. 5 E-revMWSTG.

<sup>69</sup> Reiss, § 14 Rz. 128.

übrigens auch im Schweizer Recht für bestimmte Leistungen vorbehalten ist<sup>70</sup>. Aufgrund der subjektiv ausgestalteten Mindestgrenze von CHF 10'000, welche in Bezug auf nichtunternehmerische Bezüger nicht verändert werden soll, scheint der Weg über eine eigenständige Steuerpflicht der konsistentere.

Die subjektive *Steuerpflicht* aufgrund von qualifizierenden Leistungsbezügen aus dem Ausland ist eine *eigenständige* und beschränkt sich auf die Erfassung der Leistungsbezüge, ohne die Stellung als Unternehmer einzuräumen und so mit einem Vorsteuerabzug verknüpft zu sein. Der Unternehmer kann aufgrund seiner subjektiven Steuerpflicht aus unternehmerischen Tätigkeiten und einer berechtigenden Verwendung den Vorsteuerabzug auch auf der von ihm - aufgrund der eigenständigen Steuerpflicht - entrichteten Bezügersteuer vornehmen<sup>71</sup>.

Die subjektive Steuerpflicht bei der Bezügersteuer ist vom Bezug von Leistungen für über CHF 10'000 abhängig. Diese *Mindestgrenze* besteht aus Gründen der *Erhebungswirtschaftlichkeit*. Deren Höhe ist in Bezug auf den ausgelösten Steuerbetrag zu sehen und sollte bei grösseren Satzänderungen einer Anpassung unterzogen werden, was derzeit nicht vorgesehen ist. Vorgeschlagen wird, dass Unternehmer die Bezügersteuer unabhängig vom Erreichen einer Mindestgrenze zu entrichten haben, im Gegensatz zur geltenden Ordnung, wonach für Bezüge unter der Mindestgrenze zwar eine Deklarations- jedoch keine Steuerpflicht besteht. Der gewählte Ansatz stellt eine Vereinfachung dar, welche nicht durch eine ernsthafte Beeinträchtigung der systemtragenden Prinzipien erkaufte werden muss.

## 6 SCHLUSSGEDANKEN

Untersucht man sowohl die geltenden wie die vorgeschlagenen Bestimmungen zur subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer anhand der systemtragenden Prinzipien, so muss festgestellt werden, dass verschiedene potenzielle wie tatsächliche Beeinträchtigungen bestehen, welche durch andere Prinzipien oder Grundsätze nur beschränkt rechtfertigt werden können. Dieses Problem könnte durch gesetzliche Anpassungen eliminiert oder zumindest gemildert werden. Bei den Bestimmungen zur subjektiven Steuerpflicht fällt der noch relativ tiefe Reifegrad auf, der mit den bundesrätlichen Vorschlägen nicht wesentlich verbessert worden ist. Im Rahmen einer Totalrevision dürfte man eine klare Verbesserung erhoffen. Diese steht jedoch noch aus.

## LITERATURVERZEICHNIS

Baumgartner Ivo P., in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

Bundesrat, Botschaft über die Volksinitiative «zur Abschaffung der direkten Bundessteuer» vom 2. November 1994, BBl 1195 I 428 ff., zit. Botschaft Abschaffung

Bundesrat, Parlamentarische Initiative Senkung der direkten Bundessteuer - Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes (WAK-S) Stellungnahme des Bundesrates zum Bericht vom 3. November 1995 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 28. Februar 1996, BBl 1996 II 961 ff., zit. Stellungnahme Erhöhung Mehrwertsteuersatz

<sup>70</sup> Art. 90 Abs. 2 lit. g MWSTG bzw. Art. 90 Abs. 2 lit. h E-revMWSTG.

<sup>71</sup> Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. b E-revMWSTG.



Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 2003

Eidg. Finanzdepartement, Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, Erläuternder Bericht, Bern Februar 2007, zit. Erläuternder Bericht

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 2001

Homburg Stefan, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl. München 2007

Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Parlamentarische Initiative Senkung der direkten Bundessteuer - Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) vom 3. November 1995, BBl 1996 II 943 ff.

Oberson Xavier, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 53 (1997) II 33 ff.

Reiss Wolfram, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. Köln 2005

Ruppe Hans Georg, «Unechte» Steuerbefreiungen, in: FS Tipke, Köln 1995, 457 ff.

Ruppe Hans Georg, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl. Wien 2005

Tipke Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. Köln 2003