

Ralf Imstepf
Dr. iur.

Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht

unter besonderer Berücksichtigung
der Europakompatibilität des Leistungsortes, der
ausgenommenen Leistungen und der Steuersätze



Stämpfli Verlag AG Bern

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Literaturverzeichnis.....	XXXI
Materialienverzeichnis.....	XLIII
§ 1 Einleitung.....	1
§ 2 Grundlagen.....	9
§ 3 Kriterien der Europakompatibilität.....	27
§ 4 Systementscheid zu Gunsten der Mehrwertsteuer in der EU und der Schweiz.....	39
§ 5 Untersuchung des Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriffs und des Ortes der Leistung.....	127
§ 6 Untersuchung der ausgenommenen Leistungen.....	225
§ 7 Untersuchung der Steuersatzstruktur und der Steuersatzhöhe.....	315
§ 8 Zusammenfassende Würdigung.....	371
Sachregister.....	379

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Literaturverzeichnis	XXXI
Materialienverzeichnis	XLIII
§1 Einleitung	1
A. Rahmen der Untersuchung.....	1
1. Nationales Steuerrecht und internationaler Handel.....	1
2. Nationales Steuerrecht und europäische Integration.....	3
B. Gegenstand und Methode der Untersuchung.....	4
§2 Grundlagen	9
A. Finanzwissenschaftliche Modelle der Umsatzbesteuerung.....	9
1. Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausgangspunkt.....	9
2. Einphasenumsatzsteuern.....	10
3. Bruttoallphasensteuern.....	12
4. Nettoallphasensteuern.....	13
B. Konzeption der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer.....	15
1. Vorbemerkungen.....	15
2. Allgemeinheit der Besteuerung.....	15
3. Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer.....	16
4. Mehrwertsteuer als indirekte Objektsteuer.....	17
5. Richtprinzip: Neutralität der Mehrwertbesteuerung.....	19
a. Wettbewerbs- und Entscheidungsneutralität.....	19
b. Überwälzungsprinzip durch Vorumsatz- bzw. Vorsteuerabzugsmethode.....	20
c. Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip.....	21
C. Fazit.....	25
§ 3 Kriterien der Europakompatibilität	27
A. Vorbemerkungen.....	27
B. Europakompatibilität als Rechtsetzungsmaxime.....	28
C. Wirtschaftlicher Aspekt der Europakompatibilitätspolitik.....	30

1. Kriterien des wirtschaftlichen Aspekts.....	30
2. Erleichterung des Zugangs zum europäischen Markt	31
3. Intensivierung des Wettbewerbs durch Abbau von Marktzutrittschranken und Deregulierung	32
4. Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandorts.	33
5. Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.	33
D. Integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilitätspolitik.....	34
1. Offenhalten europapolitischer Optionen.....	34
2. Erleichterter Abschluss völkerrechtlicher Verträge.	36
E. Fazit.....	37

§ 4 System entscheid zu Gunsten der Mehrwertsteuer in der EU und der Schweiz.....	39
A. Vorbemerkungen.....	39
B. Entwicklung der Umsatzbesteuerung in Deutschland und Frankreich von 1914 bis 1968.....	39
C. Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts durch die EG und deren Entscheid zu Gunsten des Mehrwertsteuersystems.	42
1. Politische Ausgangslage nach dem Zweiten Weltkrieg. . . .	42
2. Steuerstreit in der Montanunion.....	43
3. EWG-Vertrag und die damit verbundenen steuerpolitischen Fortschritte.....	44
4. Berichte der Arbeitsgruppe I und der Untergruppen A, B, C.....	47
a. Hintergrund und Aufträge an die Untergruppen A, B und C.....	47
b. Leitprinzipien der Untergruppen B und C.	48
c. Von der Untergruppe B geprüft Einphasenbesteuerungsmodell.....	50
d. Von der Untergruppe C geprüfte Produktionssteuermodelle.....	51
e. Von der Untergruppe C geprüfte Mehrwertsteuermodelle.....	52
f. Das von keiner Gruppe untersuchte Modell: Die Einzelhandelsteuer (Detaillistensteuer).....	53
5. Bericht des Steuer- und Finanzausschusses (Neumark- Ausschuss).....	54
6. Entscheid zu Gunsten einer gemeinsamen europäischen Mehrwertsteuer im Jahre 1967.....	57
a. Vorschlag für eine erste Mehrwertsteuerrichtlinie 1962 (Erster RL-Vorschlag).....	57

b.	Erste und Zweite MWST-RL	59
7.	Stellungnahmen des EP und des WSA	60
a.	Stellungnahme des EP zu den ersten beiden MWST- RL	60
b.	Stellungnahme des WSA zu den ersten beiden MWST-RL	61
D.	Zwischenfazit	62
E.	Weitere Rechtentwicklung in der EU	63
1.	Sechste MWST-RL	63
2.	Binnenmarktprogramm 1985-1992	65
3.	Übergangsregelung für den Binnenmarkt	66
F.	Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz und Einfluss des EU-Rechts bei der Systemwahl bzw. der konkreten Ausgestaltung	68
1.	Warenumsatzsteuer (WUST) von 1941-1994	68
2.	Erster Versuch der Einführung des Mehrwertsteuersystems: Finanz- und Steuerpaket 1977....	70
a.	Politische Ausgangslage in den 1970er-Jahren in der Schweiz	70
b.	Bericht der Fachkommission Mehrwertsteuer und das Finanz- und Steuerpaket 1977	72
c.	Einfluss des EG-Rechts auf das Finanz- und Steuerpaket 1977	73
d.	Beratungen der eidg. Räte und Scheitern der Vorlage in der Abstimmung	74
e.	Zwischenfazit	75
3.	Zweiter Versuch der Einführung des Mehrwertsteuersystems: Bundesfinanzreform 1979	77
a.	Politische Ausgangslage	77
b.	Einfluss des EG-Rechts auf die Bundesfinanzreform 1979	78
c.	Beratungen der eidg. Räte und Scheitern der Vorlage in der Abstimmung	79
d.	Zwischenfazit	80
4.	Dritter Versuch der Einführung des Mehrwertsteuersystems: Neuordnung der Bundesfinanzen 1991	81
a.	Politische Ausgangslage	81
b.	Vorschlag des Bundesrates: Einführung einer Einphasensteuer	83
c.	Einfluss des EG-Rechts auf den Vorschlag des Bundesrates	83

d.	Beratungen der (WAK-S): Einführung der Mehrwertsteuer.....	85
e.	Beratungen der eidg. Räte und Scheitern der Vorlage in der Abstimmung.....	87
f.	Zwischenfazit.....	89
5.	Ersatz der Finanzordnung im Jahr 1993.....	91
a.	Politische Ausgangslage.....	91
b.	Vorschlag des Bundesrates: Grosser Handlungsspielraum für den Gesetzgeber.....	92
c.	Einfluss des EG-Rechts auf den Vorschlag des Bundesrates.....	92
d.	Beratungen der WAK-N.....	93
e.	Überblick über die Beratungen der eidg. Räte und der WAK-S.....	95
f.	Erfolgreiche Abstimmung und Einführung der Mehrwertsteuer.....	97
g.	Zwischenfazit.....	98
G.	Einfluss des EU-Rechts nach der Implementierung des Mehrwertsteuersystems.....	100
1.	Bundesrätliche Mehrwertsteuerverordnung (aMWSTV) von 1995.....	100
2.	Mehrwertsteuergesetz (aMWSTG) von 2001.....	102
a.	Parlamentarische Initiative Dettling und Ausarbeitung des aMWSTG in der Subkommission Stucky bzw. der WAK-N.....	102
b.	Parlamentarische Debatte und Erlass des aMWSTG... 105	
3.	Reform „Vereinfachung der Mehrwertsteuer“ von 2008... 108	
a.	Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) 2005.	108
b.	Bericht des Beauftragten P. SPOR] in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006.....	110
c.	Vernehmlassungsvorlage 2007.....	112
d.	Vorlage „Vereinfachung der Mehrwertsteuer“ 2008... 114	
e.	Beratungen der WAK-N betreffend Teil A der Vorlage.....	116
f.	Beratungen des Nationalrates betreffend Teil A der Vorlage.....	118
g.	Beratungen der WAK-S betreffend Teil A der Vorlage.....	119
h.	Beratungen des Ständerates betreffend Teil A der Vorlage und Differenzbereinigung.....	121
i.	Teil B der Reform.....	122
4.	Fazit und Würdigung.....	123

§ 5	Untersuchung des Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriffs und des Ortes der Leistung	127
A.	Vorbemerkungen	127
B.	Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen im Mehrwertsteuerrecht	129
C.	Sachgerechte territoriale Anknüpfungspunkte bei der Definition des Leistungsortes	131
D.	Vorbemerkungen zur Untersuchung des Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriffs	132
1.	Leistung als Steuerobjekt der Mehrwertsteuer	132
2.	Leistungsbegriff des EU-Rechts	133
3.	Leistungsbegriff des schweizerischen Rechts	134
E.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff des EU-Rechts	136
1.	Geschichtliche Entwicklung des Lieferungs- bzw. des Dienstleistungsbegriffs in der EU	136
a.	Rechtsentwicklung in Deutschland bis zur Harmonisierung durch die EG	136
b.	Harmonisierung des Lieferungs- und Dienstleistungsbegriffs durch die Zweite MWST-RL	138
c.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff der Sechsten MWST-RL	140
2.	Geltender Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriff in der EU	141
a.	Grundtatbestand der Lieferung: Verschaffen der Verfügungsmacht (Art. 14 Abs. 1 MWSTSystRL)	141
b.	Konkretisierende Tatbestände (Art. 14 Abs. 2 MWSTSystRL)	142
c.	Erbringung von Bauleistungen als Lieferung (Art. 14 Abs. 3 MWSTSystRL)	143
d.	Dienstleistungsbegriff (Art. 24 f. MWSTSystRL)	144
F.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff des schweizerischen Rechts	145
1.	Geschichtliche Entwicklung des Lieferungs- bzw. des Dienstleistungsbegriffs	145
a.	Lieferungsbegriff der WUST	145
b.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff der gescheiterten Vorlagen von 1977, 1979 und 1991	147
c.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff der Vorlage von 1993	148
d.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff der aMWSTV	152
e.	Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff des aMWSTG	152

2.	Geltender Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriff des MWSTG.....	156
a.	Vorbemerkungen.....	156
b.	Grundtatbestand der Lieferung: Verschaffen der Verfügungsmacht (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG).....	157
c.	Bearbeitungslieferung (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG).....	158
d.	Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung (Art. 3 lit. d Ziff. 3 MWSTG).....	159
e.	Dienstleistungsbegriff (Art. 3 lit. e MWSTG).....	159
3.	Fazit und Unterschiede zum EU-Recht.....	160
G.	Europakompatibilitätsprüfung des schweizerischen Lieferungsbegriffs.....	162
1.	Vorbemerkung.....	162
2.	Unterschiede zum EU-Recht und wirtschaftspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	163
a.	Erleichterter Zugang zum EU-Markt.....	163
b.	Intensivierung des Wettbewerbs auf dem Heimmarkt.....	164
c.	Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes.....	164
d.	Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.....	165
3.	Unterschiede zum EU-Recht und integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	168
a.	Offenhalten aller europapolitischer Optionen.....	168
H.	Fazit und Würdigung zum Lieferungs- und Dienstleistungsbegriff.....	169
I.	Vorbemerkungen zur Untersuchung des Leistungsortes.....	170
J.	Ort der Leistung im EU-Recht.....	172
1.	Geschichtliche Entwicklung des Leistungsortes im EU-Recht.....	172
a.	Tätigkeitsort als Besteuerungsort der Dienstleistung vor der Harmonisierung durch das EG-Recht.....	172
b.	Vorschlag der Kommission für eine Sechste MWST-RL vom 29. Juni 1973.....	173
c.	Leistungsortbestimmungen der Sechsten MWST-RL.....	176
d.	Übergangsregelung bis zur Vollendung des endgültigen Binnenmarkts.....	179
e.	Punktueller Änderungen der Leistungsortbestimmungen nach 1993.....	181
f.	Leistungsortbestimmungen des Mehrwertsteuerpakets 2010.....	183
2.	Geltende EU-Ortsbestimmungen.....	189
a.	Ort der Lieferung.....	189
b.	Echte Exportbefreiungen und Einfuhrbesteuerung.....	192
c.	Innere Gemeinschaftlicher Erwerb.....	193

d.	Zwischenfazit zum Ort der Lieferung.....	194
e.	Ort der Dienstleistung.....	194
f.	Exkurs: Reverse-Charge-Verfahren gemäss Art. 196 MWSTSystRL.....	196
K.	Ort der Leistung im schweizerischen Recht.....	197
1.	Geschichtliche Entwicklung des Leistungsortes im schweizerischen Recht.....	197
a.	Lieferortsbestimmungen der WUST.....	197
b.	Leistungsortsbestimmungen der gescheiterten Vorlagen von 1977, 1979 und 1991.....	198
c.	Leistungsortsbestimmungen der Vorlage von 1993	199
d.	Leistungsortsbestimmungen der aMWSTV.....	203
e.	Leistungsortsbestimmungen des aMWSTG.....	204
f.	Leistungsortsbestimmungen des MWSTG.....	208
2.	Geltende Leistungsortsbestimmungen des MWSTG und Unterschiede zum EU-Recht.....	212
a.	Lieferortsbestimmungen.....	212
b.	Dienstleistungsortsbestimmungen.....	213
L.	Europakompatibilitätsprüfung der schweizerischen Leistungsortsbestimmungen.....	216
1.	Unterschiede zum EU-Recht und wirtschaftlicher Aspekt der Europakompatibilität.....	216
a.	Erleichterter Zugang zum EU-Markt.....	216
b.	Intensivierung des Wettbewerbs auf dem Heimmarkt.	217
c.	Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes	217
d.	Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.....	217
2.	Unterschiede zum EU-Recht und integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	221
a.	Offenhalten aller europapolitischer Optionen.....	221
M.	Fazit und Würdigung zum Ort der Leistung.....	221

§ 6	Untersuchung der ausgenommenen Leistungen.....	225
A.	Vorbemerkungen.....	225
B.	Funktionsweise der ausgenommenen Leistungen und deren Konsequenzen.....	227
1.	Funktionsweise.....	227
2.	Konsequenzen bei Leistungen an Nichtsteuerpflichtige....	228
3.	Konsequenzen bei Leistungen an Steuerpflichtige.....	228
4.	Implikationen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr.....	229
5.	Milderung der Nachteile durch Optierung.....	232
C.	Ausgenommene Leistungen des EU-Rechts.....	232

1. Geschichtliche Entwicklung der ausgenommenen Leistungen im EU-Recht.....	232
a. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der Ersten und Zweiten MWST-RL.....	232
b. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen des Vorschlags der Kommission für eine Sechste MWST-RL (1973).....	234
c. Stellungnahmen des WSA und des EP zum Vorschlag der Kommission für eine Sechste MWST-RL (1973).....	238
d. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen des Änderungsvorschlags der Kommission für eine Sechste MWST-RL (1974).....	240
e. Politische Schwierigkeiten beim Erlass der Ausnahmebestimmungen der Sechsten MWST-RL....	242
f. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der Sechsten MWST-RL.....	245
g. Änderungen an der Sechsten MWST-RL durch die Achtzehnte MWST-RL.....	253
h. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen des geltenden Regimes der MWSTsystRL.....	255
i. Überblick über das unionsrechtliche objektive Optionsrecht.....	256
D. Ausgenommene Leistungen im schweizerischen Recht.....	258
1. Geschichtliche Entwicklung der ausgenommenen Leistungen im schweizerischen Recht.....	258
a. Ausgenommene Leistungen und WUST.....	258
b. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der gescheiterten Vorlagen von 1977, 1979 und 1991	259
c. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der Vorlage von 1993.....	261
d. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der aMWSTV.....	269
e. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen des aMWSTG.....	271
f. Änderungen nach der Inkraftsetzung des aMWSTG...	276
g. Vorschläge zu den ausgenommenen Leistungen des bundesrätlichen Berichts „10 Jahre Mehrwertsteuer“ .	277
h. Vorschläge zu den ausgenommenen Leistungen des Berichts Spori.....	280
i. Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der Vernehmlassungsvorlage 2007.....	283

j.	Bestimmungen zu den ausgenommenen Leistungen der Reformvorlage 2008 Teil A und Teil B.....	286
E.	Europakompatibilitätsprüfung der schweizerischen Steuerausnahmen.....	291
1.	Vorbemerkung.....	291
2.	Unterschiede zum EU-Recht.....	292
a.	Materiell gewichtige Unterschiede zum EU-Recht . . .	292
b.	Unterschiede zum EU-Recht beim Optionsrecht	296
c.	Vorsteuerabzugsrecht gemäss Art. 60 MWSTV und Art. 169 lit. c MWSTSystRL.....	297
3.	Unterschiede zum EU-Recht und wirtschaftlicher Aspekt der Europakompatibilität.....	298
a.	Erleichterter Zugang zum EU-Markt.....	298
b.	Intensivierung des Wettbewerbs auf dem Heimmarkt.	299
c.	Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes	300
d.	Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.....	301
4.	Unterschiede zum EU-Recht und integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	302
a.	Offenhalten aller europapolitischer Optionen.....	302
5.	Zwischenfazit.....	303
F.	Europakompatibilitätsprüfung der Aufhebung der Steuerausnahmen gemäss Reformteil B.....	304
1.	Unterschiede zum EU-Recht.....	304
2.	Unterschiede und wirtschaftlicher Aspekt der Europakompatibilität.....	307
a.	Erleichterter Zugang zum EU-Markt, Intensivierung des Wettbewerbs auf dem Heimmarkt und Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.....	307
b.	Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes	308
3.	Unterschiede und integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	309
a.	Offenhalten aller europapolitischer Optionen.....	309
4.	Zwischenfazit.....	310
G.	Fazit und Würdigung.....	310

§ 7 Untersuchung der Steuersatzstruktur und der Steuersatzhöhe 315

A.	Vorbemerkungen.....	315
B.	Nebeneinander unterschiedlicher Steuersätze im internationalen Verhältnis.....	316
1.	Cross-border sales.....	316
2.	Distance sales.....	319
3.	Zwischenfazit.....	321

C.	Steuersatzstruktur und Steuersatzhöhe in der EU.....	321
1.	Geschichtliche Entwicklung der Steuersatzbestimmungen in der EU.....	321
a.	Steuersätze der EU-Mitgliedstaaten und das ursprüngliche Harmonisierungsziel.....	321
b.	Steuersatzbestimmungen der Ersten und Zweiten MWST-RL.....	322
c.	Steuersatzbestimmungen der Sechsten MWST-RL. . .	323
d.	Neue Harmonisierungsimpulse durch das Weissbuch der Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes 1985.....	324
e.	Vorschläge der Kommission aufgrund der im Weissbuch vorgezeichneten Harmonisierungspolitik.	326
f.	Steuersatzbestimmungen im Rahmen der neuen Binnenmarktregelungen.....	329
g.	Anpassung der Steuersatzbestimmungen im Bereich von arbeitsintensiven Dienstleistungen.....	331
2.	Geltende EU-Steuersatzbestimmungen.....	334
a.	Vorbemerkungen.....	334
b.	Normalsteuersatz.....	334
c.	Ermässigte Steuersätze.....	335
d.	Stark ermässigte Steuersätze und Nullsätze.....	336
e.	Zwischensatz (Parking Rate).....	337
f.	Befristete Bestimmungen gemäss Art. 123 ff. MWSTSystRL.....	337
g.	Möglichkeit der Einführung eines Einheitssatzes im EU-Recht.....	337
3.	Zwischenfazit und Würdigung.....	338
D.	Steuersatzstruktur und Steuersatzhöhe in der Schweiz.	340
1.	Entstehungsgeschichte des Normalsatzes und des reduzierten Steuersatzes.....	340
a.	Steuersatzbestimmungen der WUST.....	340
b.	Steuersatzbestimmungen der gescheiterten Vorlagen von 1977, 1979 und 1991.....	342
c.	Steuersatzbestimmungen der Vorlage 1993 und der aMWSTV.....	347
d.	Einführung des Sondersatzes für Beherberungsleistungen im Jahr 1996.....	349
e.	Weitere Änderungen nach Einführung des Mehrwertsteuersystems.....	351
f.	Reformziel: Einführung eines Einheitssatzes.....	352
g.	Einheitssatz gemäss Teil B der Reform 2008.....	354

E.	Europakompatibilitätsprüfung der geltenden Steuersatzstruktur und Steuersatzhöhen.....	355
1.	Unterschiede zum geltenden EU-Recht.....	355
2.	Unterschiede zum EU-Recht und wirtschaftlicher Aspekt der Europakompatibilität.....	359
a.	Erleichterter Zugang zum EU-Markt.....	359
b.	Intensivierung des Wettbewerbs auf dem Heimmarkt.....	361
c.	Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes.....	362
d.	Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.....	362
3.	Unterschiede zum EU-Recht und integrationspolitischer Aspekt der Europakompatibilität.....	363
a.	Offenhalten aller europapolitischer Optionen.....	363
4.	Zwischenfazit.....	366
F.	Fazit und Würdigung.....	367
§ 8	Zusammenfassende Würdigung.....	371
	Sachregister.....	379