



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Komplexitätsreduzierender Einfluss der Befreiung von B2B-Leistungen bei der schweizerischen Mehrwertsteuer

Quantitative Würdigung des «Modells Caroni»

Ralf Imstepf

ILE-HSG Working Papers

Working Paper No. 2024-21

June 2024

Institute for Law & Economics (ILE-HSG)

Komplexitätsreduzierender Einfluss der Befreiung von B2B-Leistungen bei der schweizerischen Mehrwertsteuer

Quantitative Würdigung des «Modells Caroni»

Ralf Imstepf¹

¹ Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, exec. MBA, Assistenzprofessor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen und Co-Leiter der Rechtsabteilung MWST bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV. Der Verfasser gibt in diesem Beitrag ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder. Die vorliegend getroffenen Schlussfolgerungen müssen nicht zwingend mit denjenigen seiner Arbeitgeber – des Instituts für Law and Economics der Universität St. Gallen (ILE-HSG) und der ESTV – übereinstimmen. Der Verfasser dankt Dr. Stefan Legge (Head of Tax & Trade Policy am ILE-HSG) und Dr. Nicole Pohl (Lektorat) für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts.

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung und Untersuchungsgegenstand des vorliegenden Working Papers	4
II. Theoretische Grundlagen	6
1. Kriterien der Komplexität.....	6
2. Messung der Komplexität	7
III. Komplexitätsreduktion durch das Modell Caroni	10
1. Vereinfachungseffekte für die Steuerpflichtigen (Reduktion der Steuerentrichtungskosten)	10
1.1. Vorteile für die steuerpflichtigen Leistungsempfänger	11
1.1.1. Wegfall der Vorsteuerabzugsberechnung	11
1.1.2. Liquiditätsvorteil	17
1.2. Vorteile für die Leistungserbringer	21
2. Vereinfachungseffekte für die Steuerbehörde (Reduktion der Steuererhebungskosten) und positive Auswirkungen auf die Bundeskasse	23
IV. Komplexitätssteigerung durch das Modell Caroni	30
1. Komplexitätssteigerung für die Steuerpflichtigen (Erhöhung der Entrichtungskosten).....	31
1.1. Nachteile für die steuerpflichtigen Leistungsempfänger	31
1.2. Nachteile für die steuerpflichtigen Leistungserbringer	33
2. Nachteile für die Steuerbehörde (Erhöhung der Steuererhebungskosten) und Ausfälle für die Bundeskasse	35
V. Fazit.....	43

I. Einführung und Untersuchungsgegenstand des vorliegenden Working Papers

- 1 Vorliegendes Working Paper ergänzt den vom Autor im Jahr 2022 veröffentlichten Aufsatz «Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs, Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen»². Dieser Aufsatz setzte sich mit der rechts- und erhebungstechnischen Umsetzung des «Modells Caroni» – also der «echten» Befreiung von B2B-Leistungen bei der Mehrwertsteuer – auseinander. «Echt» ist eine Befreiung, wenn Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an andere steuerpflichtige Leistungserbringer steuerfrei sind. Allfällige Vorsteuern dürfen – weil es sich um eine «echte» Befreiung handelt – geltend gemacht werden.³ Steuerbar wären im Modell Caroni – anders als im geltenden Recht – nur noch Leistungen an Nichtsteuerpflichtige («B2C-Leistungen»⁴).⁵
- 2 Ständerat ANDREA CARONI stellte mit seiner *Interpellation «MWSt-Bürokratie: Befreiungsschlag für Unternehmen (B2B)»*⁶ vom 29. November 2021 dem Bundesrat die Frage, 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». Anlässlich der ständerätlichen Debatte vom 16. März 2022 beantwortete Bundesrat UELI MAURER die Frage im Namen des Gesamtbundesrats abschlägig.⁷ Seinen Standpunkt begründete der Bundesrat damit, dass er keine materiellen Reformen bei der Mehrwertsteuer anstossen möchte, weil er bereits an-

² Vgl. RALF IMSTEPF, Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs, Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen, FStR 2022/2, 115 ff. «B2B» bedeutet «Business-to-Business» und wird vorliegend für Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an steuerpflichtige Leistungsempfänger verwendet.

³ Vgl. hierzu u.a. BGE 138 II 239 E. 3.4; 125 II 326 E. 9 b.cc. Abzugsgrenzen sind die steuerfreien von den steuerausgenommenen Leistungen. Letztere sind zwar nicht steuerbar, erlauben aber keinen Vorsteuerabzug. Die Vorsteuerbelastung wird in solchen Fällen meistens – soweit dies der Markt zulässt – verdeckt als Schattensteuer («taxe occulte») im Verkaufspreis überwälzt. Da vor diesem Hintergrund trotz der Ausnahme die Leistung immer noch steuerbelastet ist, wird bei steuerausgenommenen Leistungen auch von «unecht» befreiten Leistungen gesprochen. Vgl. ROGER ROHNER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), Kommentar MWSTG, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 21 N 1 m.w.H.

⁴ «B2C» bedeutet «Business-to-Consumer» und wird in vorliegendem Kontext im Zusammenhang mit Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an nicht steuerpflichtige Leistungsempfänger verwendet.

⁵ Vgl. im Detail IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 117 f.

⁶ Interpellation 21.4353. Es werden darunter Leistungen von steuerpflichtigen Leistungserbringern an steuerpflichtige Leistungsempfänger verstanden.

⁷ Vgl. Votum Bundesrat MAURER, AB 2022 S 206 f.

dere grössere Steuerprojekte eingeleitet habe und er nicht an den Erfolg eines Systemwechsels glaube. Zwar habe das Modell Caroni «für einen Teil der Betriebe» Vorteile, auf der anderen Seite würden sich aber auch Nachteile ergeben, wobei der Bundesrat diese in seinem Votum weder ausdrücklich bezeichnete noch quantifizierte.

- 3 Hintergrund der Interpellation von Ständerat CARONI bildet die seit der Einführung der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1995 anhaltende Diskussion um deren «Komplexität»⁸. Sowohl von einem Teil der Bevölkerung als auch von den verantwortlichen Politikern wird die Mehrwertsteuer als besonders anspruchsvolle und komplizierte Steuerart wahrgenommen.⁹ Vereinfachungen brächten wohl – wie dies bereits vor fast 20 Jahren im Bericht vom 27. Januar 2005 des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) festgehalten wurde – insbesondere die Abschaffung (bzw. Reduzierung) von Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes.¹⁰ Diese Stossrichtung zur Erzielung von Vereinfachungen blieb aber bisher politisch chancenlos, weswegen andere Wege zur Komplexitätsreduktion gesucht werden müssen.¹¹ Ständerat CARONI möchte – wie dies seiner Interpellation zu entnehmen ist – die Mehrwertsteuer durch die Freistellung von Leistungen von steuerpflichtigen Personen an andere steuerpflichtige Personen («B2B-Leistungen») vereinfachen. Im Aufsatz «Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs, Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen» wurde bereits aufgezeigt, wie dieses Modell Caroni konkret umgesetzt werden könnte.¹² Es wurde zudem festgestellt, dass das Modell konform mit den geltenden verfassungsrechtlichen Vorgaben von Art. 130 BV¹³ ist.¹⁴
- 4 Mit *vorliegendem Working Paper* bleibt zu versuchen, die Vereinfachungseffekte des Modells Caroni zu quantifizieren. Hierfür ist vorab darzustellen, welche Kriterien heranzuziehen sind,

⁸ Vgl. zu den Begriffen «Komplexität» und «Kompliziertheit» RALF IMSTEPF, Die Komplexität des Steuerrechts, Bern 2024, Rz. 8 ff. Nachfolgend werden die Begriffe synonym verwendet.

⁹ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 116 m.w.H.; IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 1 f. m.w.H.

¹⁰ Vgl. Bericht vom 27. Januar 2005 des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer; <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36142.pdf>; besucht am 24. Juni 2024), 44; IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 1 f. m.w.H.

¹¹ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 116 f.

¹² Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 117 ff.

¹³ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

¹⁴ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 133 ff.

damit von einer Komplexitätsreduktion ausgegangen werden kann.¹⁵ Anschliessend ist aufzuzeigen, wie sich der Grad der Komplexitätsreduktion messen lässt.¹⁶ Auf Grundlage der hieraus gewonnenen Erkenntnisse werden sodann die vorliegend interessierenden Vereinfachungseffekte des Modells Caroni sowohl für die steuerpflichtigen Leistungsempfänger¹⁷ und -erbringer¹⁸ als auch für die Steuerverwaltung¹⁹ quantifiziert. Dabei werden auch mögliche Mehrerträge sowie Ausfälle für die Bundeskasse diskutiert. Wie Bundesrat MAURER in seinem Votum vom 16. März 2022 im Ständerat richtigerweise festhält, bringt das Modell Caroni für einen Teil der Steuerpflichtigen sowie die Steuerverwaltung und die Bundeskasse auch Nachteile.²⁰ Diese Nachteile werden selbstverständlich der Vollständigkeit halber in der vorliegenden Komplexitätsmessung berücksichtigt.²¹

II. Theoretische Grundlagen

1. Kriterien der Komplexität

- 5 Damit die komplexitätsreduzierenden Wirkungen einer Steuerrechtsreform – also bspw. der Einführung des vorliegend zu untersuchenden Modells Caroni – gemessen werden können, müssen zunächst – in der gebotenen Kürze²² – die (*qualitativen*) Kriterien der Komplexität dargestellt werden. Das Verständnis dieser Kriterien erlaubt es, Massnahmen zu definieren, die zu einer Komplexitätsreduktion führen.
- 6 Ob eine Steuerreform komplexitätsreduzierend wirkt, entscheidet sich zunächst daran, ob sie für die Rechtsanwender zusätzliche *Transparenz* schafft.²³ Sind in Bezug auf die Anwendung von Steuerrechtsnormen zu viele Informationen (Unübersichtlichkeit), zu wenige Informationen (Unvollständigkeit) oder zu ungenaue Informationen (Ungenauigkeit) vorhanden, herrscht komplexitätssteigernde Intransparenz.²⁴

¹⁵ Vgl. sogleich Rz. 5 ff.

¹⁶ Vgl. hinten Rz. 9 ff.

¹⁷ Vgl. hinten Rz. 19 ff.

¹⁸ Vgl. hinten Rz. 38 ff.

¹⁹ Vgl. hinten Rz. 41 ff.

²⁰ Vgl. Votum Bundesrat MAURER, AB 2022 S 206 f.

²¹ Vgl. hinten Rz. 52 ff.

²² Für eine ausführliche Darlegung der Komplexitätskriterien sei auf IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 16 ff. verwiesen.

²³ Vgl. hierzu auch RALF IMSTEPF, «Niederschwellige» Konfliktlösung im Steuerrecht, AJP/PJA 4/2024, 321 ff., 323.

²⁴ Vgl. zur Intransparenz als Komplexitätstreiberin IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 20.

- 7 Weiter wirkt es komplexitätsreduzierend, wenn durch eine Steuerreform die *Vernetzung* der Steuernormen vermindert wird.²⁵ Die korrekte Anwendung einer Steuernorm sollte mit Blick auf eine möglichst einfache Handhabung nämlich von so wenigen Faktoren wie möglich abhängen. Muss eine Vielzahl von Abhängigkeiten geprüft werden, wird die Rechtsanwendung weniger durchschaubar und damit komplizierter.
- 8 Schliesslich hängt die komplexitätsreduzierende Wirkung einer Steuerreform auch im Wesentlichen davon ab, ob das Steuerrecht bzw. eine Steuerrechtsart durch die Steuerreform eine zusätzliche *Eigendynamik* entwickelt.²⁶ Ursprünglich bildete das Steuerrecht ein Teilrechtsgebiet des Verwaltungsrechts, das ohne besonderes Spezialwissen angewendet werden konnte. Durch eine starke eigendynamische Spezialisierungstendenz lassen sich Steuersachverhalte heute praktisch nur noch von besonders ausgebildeten Beratern und den Mitarbeitern der jeweiligen Steuerbehörde fehlerfrei beurteilen. Mittlerweile ist sogar erkennbar, dass sich innerhalb des Steuerrechts Teilrechtsgebiete herausbilden (z.B. die Mehrwertsteuer), die nur noch von besonders geschulten Spezialisten handhabbar sind. Selbst innerhalb des Mehrwertsteuerrechts können die Normen in gewissen Teilbereichen wie Finanzen, Kryptowährungen oder Gemeinwesen nur noch von wenigen Experten fehlerfrei angewendet werden. Für alle anderen Rechtsanwender besteht eine hohe Gefahr, das entsprechende Steuerrecht nicht (mehr) zu verstehen und damit falsch anzuwenden. Jede Massnahme, die diese Eigendynamik bremst, wirkt daher (indirekt) komplexitätsreduzierend.

2. Messung der Komplexität

- 9 Für die *quantitative Messung* der Komplexität eines Rechtsgebiets oder die Messung der komplexitätsreduzierenden oder komplexitätssteigernden Wirkung einer Steuerreform existiert kein Standardvorgehen. Gemäss dem vorliegend gewählten Messmodell, das sich an den bundesrätlichen Richtlinien vom 6. Dezember 2019 zu Regulierungsfolgenkostenabschätzungen (RFA)²⁷ orientiert, bemisst sich der Grad der Komplexität nach den Kosten, die für den Steuerpflichtigen (Steuereintrichtungskosten) und den Staat (Steuererhebungskosten) aus der Steuererhebung entstehen.²⁸ Daneben werden – obwohl sie nicht direkt mit der

²⁵ Vgl. zur Vernetzung als Komplexitätstreiberin IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 18.

²⁶ Vgl. zur Eigendynamik als Komplexitätstreiberin IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 18.

²⁷ BBl 2019 8519 ff. (RFA-Richtlinien). Es handelt sich dabei um eine Verwaltungsverordnung, die nicht in der Systematischen Rechtssammlung des Bundes veröffentlicht wurde. Vgl. auch IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 91 ff.

²⁸ Vgl. hierzu IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 80 ff., insbesondere Rz. 94.

Komplexitätsmessung zusammenhängen – nachfolgend auch die Auswirkungen für die Bundeskasse (zusätzliche Einnahmen oder Ausfälle) dargestellt.²⁹

- 10 Zu den *Steuerentrichtungskosten* gehören insbesondere die Kosten für die korrekte Steuerdeklaration und Steuerbegleichung (Steuerdeklarationskosten).³⁰ Dazu zählen nicht nur die Kosten für das tatsächliche Ausfüllen der Steuererklärung, sondern auch jene für das Zusammentragen und Strukturieren der rechtsrelevanten Informationen.³¹ Da diese Tätigkeiten gut ausgebildetes Personal bzw. externe Berater erforderlich machen, sind auch die diesbezüglichen Personal- bzw. Beratungskosten zu berücksichtigen. Die Kosten von allfälligen Rechtsstreitigkeiten sind ebenfalls hinzuzuzählen.³² Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstdeklarations- und Selbstentrichtungssteuer³³ handelt, sind die Steuerdeklarationskosten von entscheidender Bedeutung. Je komplexer sich das Mehrwertsteuerrecht präsentiert, desto kostspieliger ist die korrekte Deklaration.³⁴ Neben den Steuerdeklarationskosten werden auch die Steuerplanungskosten des Steuerpflichtigen zu den Steuerentrichtungskosten gezählt. Hierzu gehören alle Aufwände, die durch die steueroptimale Strukturierung der Unternehmensorganisation und -handlungen entstehen.³⁵ Gesetzliche Wahlrechte des Steuerpflichtigen, obwohl sie vom Gesetz-, Verordnungs- oder Praxisgeber in der Regel mit einer gut gemeinten Intention eingeführt werden, erhöhen die Steuerplanungskosten. Alle Steuerpflichtigen müssen sich nämlich damit auseinandersetzen, ob sie das eingeräumte Wahlrecht ausüben. Wahlrechte wirken somit in der Tendenz komplexitätserhöhend.³⁶
- 11 Zu den *Steuererhebungskosten* für den Staat zählen alle Verwaltungskosten, die im Rahmen der Erhebung anfallen (Verwaltung und Justiz). Die vom Steuerpflichtigen eingereichten Deklarationen müssen von der Steuerbehörde geprüft werden, was Aufwand verursacht. Auch die Kontrolle von Steuerpflichtigen (Betriebsprüfung) verursacht Kosten. Beschreitet der

²⁹ Vgl. hinten Rz. 41 ff. und Rz. 62 ff.

³⁰ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 95.

³¹ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 95.

³² Vgl. zum Ganzen: IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 95 m.w.H.

³³ Anstatt von Selbstdeklarations- und Selbstentrichtungssteuer wird auch von Selbstveranlagungssteuer gesprochen. Da bei der Mehrwertsteuer die Steuerforderung im Normalfall gerade nicht mittels Verfügung «veranlagt» wird, ist die Bezeichnung als Selbstdeklarations- und Selbstentrichtungssteuer präziser. Vgl. RALF IMSTEPF/DIEGO CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 188, Fn. 23.

³⁴ Da die Kosten vorliegend zur Messung der Komplexität dienen, könnte auch gesagt werden, dass die Komplexität der Mehrwertsteuer umso höher ist, je teurer die Deklaration ist.

³⁵ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 96.

³⁶ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 96.

Steuerpflichtige den Rechtsweg, entstehen Kosten im Rahmen des Verwaltungsverfahrens und der verwaltungsinternen sowie -externen Rechtspflege. Zudem können Kosten im Rahmen von Strafverfahren gegen einen (mutmasslich) fehlbaren Steuerpflichtigen anfallen. Die Steuerbehörde hat ausserdem Aufwand in Bezug auf die Zurverfügungstellung von veranlagungsrelevanten Informationen.³⁷

- 12 Zu den Steuererhebungskosten gehören auch die Kosten, die sich bei der Rechtssetzung ergeben (*Rechtssetzungskosten*). Für die vorliegenden Zwecke – namentlich die Einführung des Modells Caroni – werden diese, weil sie den für die Rechtssetzung üblichen Aufwand nicht übersteigen, ignoriert.³⁸
- 13 Zu den Entrichtungs- und den Erhebungskosten sind sämtliche einmaligen und wiederkehrenden Kosten zu zählen, die aufgrund von *Handlungs-, Duldungs- oder Unterlassungspflichten* entstehen.³⁹ Hierzu gehören einerseits direkte Regulierungskosten, die i.d.R. auf direkte Handlungspflichten zurückführen sind. Andererseits sind auch indirekte Kosten grundsätzlich zu berücksichtigen. Diese entstehen durch entgangene Gewinne und andere Opportunitätskosten.⁴⁰
- 14 Für die Untersuchung, ob und in welchem Umfang das Modell Caroni komplexitätsreduzierend wirkt, ist zu beachten, dass die Datenlage *lückenhaft* und in Teilen *veraltet* ist. Es wird soweit möglich – neben den vorhandenen Informationen – auf die Grundlagen und Erkenntnisse bisheriger Studien sowie auf eigene Annahmen zurückgegriffen.
- 15 Zudem basiert die vorliegende Messung weitgehend auf den *Zahlen des Jahres 2022*. Daten aus früheren Jahren werden entsprechend ihrer Entwicklung bereinigt und – soweit sinnvoll – um die Zahl der Steuerpflichtigen korrigiert ins Jahr 2022 übertragen.

³⁷ Vgl. zum Ganzen IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 97.

³⁸ IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 98.

³⁹ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 94 m.w.H.

⁴⁰ Vgl. IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 94 m.w.H.

16 Wichtigste Grundlage für die vorliegende Untersuchung bildet die PwC-Studie «Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern» vom 26. September 2013 (PwC-Regulierungskostenstudie 2013).⁴¹ Für die Mehrwertsteuer wurden damals – anhand eines Regulierungskostenmodells, das dem für vorliegende Zwecke verwendeten Modell vergleichbar ist – die Kosten von Handlungs-, Duldungs- und Unterlassungspflichten eruiert.⁴² Da sich diese Pflichten seit 2013 nicht wesentlich verändert haben, dürften sich die dort festgestellten Kosten bis zum heutigen Zeitpunkt materiell kaum wesentlich verändert haben. Für die vorliegenden Zwecke werden sie dementsprechend bereinigt und um die Zahl der Steuerpflichtigen korrigiert ins Jahr 2022 übertragen. Bevor das Modell Caroni eingeführt wird, würde es sich gemäss der vorliegend vertretenen Auffassung allerdings empfehlen, die Daten der Regulierungskostenstudie zu aktualisieren. Dies kann im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht geleistet werden.

III. Komplexitätsreduktion durch das Modell Caroni

1. Vereinfachungseffekte für die Steuerpflichtigen (Reduktion der Steuerentrichtungskosten)

17 Wie im Aufsatz «Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs» dargestellt,⁴³ bestünde die wesentliche Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems beim Modell Caroni darin, dass B2B-Leistungen nicht (mehr) besteuert würden. Mit Blick auf die vorn in Rz. 5 ff. dargestellten *qualitativen Kriterien* der Komplexitätsreduktion lässt sich ganz allgemein festhalten, dass durch den Wegfall der Notwendigkeit, B2B-Leistungen zu versteuern und einen diesbezüglichen Vorsteuerabzug geltend zu machen, das Mehrwertsteuerrecht transparenter, weniger vernetzt und weniger eigendynamisch würde. Ohne auf die jeweiligen Kriterien im Einzelnen detailliert eingehen zu wollen, lässt sich zusammenfassend Folgendes feststellen: Die Transparenz des Mehrwertsteuerrechts würde erhöht, da die aktuell geltenden Normen über die Besteuerung von B2B-Leistungen sowie über den Vorsteuerabzug irrelevant würden. Die Unsicherheit, welche die entsprechenden Normen in der Rechtsanwendung auslösen, würde

⁴¹ Vgl. PwC, Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern (https://www.seco.admin.ch/dam/seco/de/dokumente/Publikationen_Publikationen_Formulare/Regulierung/regulierungskosten/Messung%20der%20Regulierungskosten%20im%20Bereich%20Steuern.pdf.download.pdf/Messung%20der%20Regulierungskosten%20im%20Bereich%20Steuern.pdf; besucht am 24. Juni 2024); vgl. den Kurzbescrieb bei IMSTEPF, Komplexität (Fn. 8), Rz. 86.

⁴² Vgl. hierzu insbesondere die detaillierte Kostenschätzung: PwC (Fn. 41), 68 ff.

⁴³ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 117.

verschwinden. Auch die Vernetzung des Mehrwertsteuerrechts würde abnehmen, weil für die Anwendung des Nullsatzes nur relevant wäre, ob eine B2B-Leistung vorliegt. Schliesslich würde auch die Eigendynamik des Rechts abgeschwächt. Zum aktuellen Zeitpunkt wichtiges Spezialwissen zum Vorsteuerabzugsrecht würde bspw. weitgehend obsolet. Da im vorliegenden Beitrag die quantitative (und nicht die qualitative) Messung der Vereinfachungseffekte des Modells Caroni im Vordergrund steht, wird auf weitergehende Ausführungen zu den qualitativen Kriterien verzichtet.

- 18 Die Vorteile des Modells Caroni sind nachfolgend für den steuerpflichtigen Leistungsempfänger⁴⁴ und den steuerpflichtigen Leistungserbringer⁴⁵ der steuerbefreiten B2B-Leistung *quantitativ* zu messen.⁴⁶

1.1. Vorteile für die steuerpflichtigen Leistungsempfänger

1.1.1. Wegfall der Vorsteuerabzugsberechnung

- 19 Für den steuerpflichtigen Leistungsempfänger liegt der bedeutendste Vorteil des Modells Caroni darin, dass er B2B-Leistungen ohne Mehrwertsteuer bezieht, indem er seine UID-MWST-Nummer gegenüber dem Leistungserbringer offenlegt.⁴⁷ Anders als unter dem aktuell anwendbaren Recht muss er somit keine ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als *Vorsteuer* (Art. 28 MWSTG⁴⁸) gegenüber der ESTV geltend machen. Das Risiko entfielen, dass der von ihm geltend gemachte Vorsteuerabzug falsch berechnet und/oder von der ESTV ganz oder teilweise nicht akzeptiert würde. Kann der Steuerpflichtige unter dem aktuell anwendbaren Recht nicht nachweisen, dass er die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt, trägt er gemäss der von der (steuerrechtlichen) Rechtsprechung postulierten Normentheorie⁴⁹ die Folgen der Beweislast. Dies bedeutet, dass er den Vorsteuerabzug nicht geltend machen kann und die diesbezüglichen Kosten – soweit er diese nicht an seine Kunden im

⁴⁴ Vgl. hierzu sogleich Rz. 19 ff.

⁴⁵ Vgl. hierzu hinten Rz. 38 ff.

⁴⁶ Vgl. zur quantitativen Messung der Komplexität des Steuerrechts vorn Rz. 9 ff.; vgl. zu den Nachteilen hinten Rz. 54 ff.

⁴⁷ Vgl. zur Frage der Kontrolle durch die ESTV insbesondere hinten Rz. 65 ff.; zur Frage, ob diese Offenlegung der UID-MWST-Nummer obligatorisch erfolgen muss hinten Rz. 28.

⁴⁸ Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20).

⁴⁹ Vgl. u.a. BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.1.3. Vgl. auch RALF IMSTEPF/MORITZ SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerungsverfahren der ESTV, FStR 2019, 227 ff., 236 ff.; MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Bern 2018, N 381.

Preis seiner Produkte weitergegeben kann – zu tragen hat. Für die Geltendmachung seines (vollen oder teilweisen) Vorsteuerabzugs treffen den Steuerpflichtigen daher verschiedenste Nachweisobliegenheiten.⁵⁰ Er muss seine Buchhaltung (inkl. der dazugehörigen Belege) derart organisieren, dass er die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beweisen kann.⁵¹

- 20 Gemäss der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 betrug der *Gesamtaufwand der Steuerpflichtigen für die Berechnung des Vorsteuerabzugs*⁵² im Jahr 2013 CHF 118'667'614.⁵³ Diese Kosten ergeben sich aus der Multiplikation der Anzahl der damaligen Steuerpflichtigen von 220'540⁵⁴ mit dem von Experten geschätzten Zeitaufwand⁵⁵ und den Arbeitskosten pro

⁵⁰ Als Regelbeweismass ist der Vollbeweis notwendig (vgl. IMSTEPF/SEILER [Fn. 49], 230). Der Beweis ist erbracht, wenn die beurteilende Behörde «nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist» (vgl. BGer, 2.4.2024, 9C_591/2023, E. 3.6.3; BGer, 21.9.2021, 2C_759/2020 und 2C_760/2020, E. 3.2; BGer, 10.3.2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1; BGer, 8.12.2016, 2C_669/2016, E. 2.3.1; BGer, 6.8.2015, 2C_16/2015, E. 2.5.3). Absolute Gewissheit wird nicht verlangt. Das Beweismass der vollen Überzeugung ist erreicht, «wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen» (BGer, 2.4.2024, 9C_591/2023, E. 3.6.3; BGE 149 III 218 E. 2.2.3; 148 III 134 E. 3.4.1; 135 V 39 E. 6.2; 130 III 321 E. 3.2). Im Bereich des interkantonalen Steuerrechts weicht das Bundesgericht in seiner neuesten Rechtsprechung vom Regelbeweismass des Vollbeweises ab und verlangt nur noch eine überwiegende Wahrscheinlichkeit. Im Sinne einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) wird davon ausgegangen, dass «sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt» (BGer, 2.4.2024, 9C_591/2023, E. 3.6.4). Zum jetzigen Zeitpunkt ist noch nicht absehbar, ob diese Rechtsprechung auch auf andere Steuerrechtsgebiete ausgeweitet werden könnte (vgl. BGer, 29.4.2024, 9C_72/2024, E. 4.1, wo die Frage für das Mehrwertsteuerrecht unbeantwortet bleibt).

⁵¹ Vgl. Art. 70 Abs. 1 S. 1 MWSTG; statt vieler BGer, 24.5.2014, 2C_1077/2012, E. 2.1; BVGer, 26.3.2019, A-1618/2018, E. 2.3.1; IMSTEPF/SEILER (Fn. 49), 238.

⁵² Einbezogen wurden Kosten im Zusammenhang mit der Berechnung des Vorsteuerabzugs (Art. 28 ff. MWSTG), der Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) und der Vorsteuerkorrektur (Art. 29 MWSTG) sowie der gemischten Verwendung (Art. 30 MWSTG) und des Eigenverbrauchs bzw. der Einlageentsteuerung (Art. 31 f. MWSTG).

⁵³ Vgl. PwC (Fn. 41), 29.

⁵⁴ Dies entspricht der Gesamtzahl aller Steuerpflichtigen abzüglich der Steuerpflichtigen, die mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz abrechnen und daher sowieso kein Vorsteuerabzugsrecht haben (vgl. Art. 37 MWSTG). Die PwC-Regulierungskostenstudie unterscheidet beim Zeitaufwand nach Branche. So ist der Zeitaufwand für grössere Unternehmen im Baugewerbe (32 Stunden) und solche im Finanzgewerbe (16 Stunden) deutlich höher als bei den übrigen Branchen (2 Stunden). Vgl. hierzu im Detail PwC (Fn. 41), 73. Die diesbezüglichen Annahmen werden für die vorliegende Berechnung übernommen. Zudem wird davon ausgegangen, dass sich an der prozentualen Verteilung der Unternehmen in den jeweiligen Branchen seit 2013 nichts geändert hat. Diese Annahme ist vertretbar, da es in der Wirtschaftsstruktur der Schweiz kaum grössere Veränderungen gegeben hat.

⁵⁵ Vgl. PwC (Fn. 41), 73.

Stunde in der Höhe von CHF 56,03⁵⁶. Hinzu käme ein Aufschlag von rund 20 % für variable Kosten (Raumaufwand, Kommunikation, Informatik), der allerdings von PwC bei der Berechnung weggelassen wurde und wegen der damit verbundenen Unsicherheiten auch vorliegend nicht einbezogen wird.⁵⁷

- 21 Diese Beträge sind seit der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 – insbesondere aufgrund der in der Treuhand- und Steuerberatungsbranche um 11,4 %⁵⁸ höheren Löhne und der Zunahme der Zahl der Steuerpflichtigen – gestiegen. Zur Aktualisierung der Werte wird vorliegend auf die aktuellsten Zahlen *aus dem Jahr 2022* abgestellt. Am Ende dieses Jahres waren rund 412'000 Unternehmensträger subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wovon rund 286'000 effektiv – also nicht mit der Saldo- oder der Pauschalsteuersatzmethode – abrechneten.⁵⁹ Die Arbeitskosten betragen nicht mehr CHF 56,03, sondern haben sich aufgrund der erwähnten Lohnsteigerung von 11,4 % bis zum Jahr 2022 auf CHF 62,42 pro Stunde erhöht. Da sich die Rechtslage in Bezug auf den Vorsteuerabzug seit 2013 nur punktuell geändert hat, wird vorliegend davon ausgegangen, dass der für das Jahr 2013 eruierte Zeitaufwand im gleichen

⁵⁶ Vgl. PwC (Fn. 41), 10 f. Beim Betrag in der Höhe von CHF 56,03 pro Stunde handelt es sich um die Arbeitskosten im Jahr 2010 (und nicht 2013), die sich durchschnittlich aus allen Tätigkeiten aus dem sekundären und tertiären Sektor ergeben. Die Erledigung von Aufgaben im Bereich der Steuercompliance wäre aber klar dem tertiären Sektor zuzurechnen. Nachfolgend wird dieser Betrag mit Hilfe des Nominallohnindexes 2011–2023 ins Jahr 2022 überführt (Basis 2010; vgl. hinten Fn. 58). Dabei werden nicht alle Tätigkeiten des sekundären und tertiären Sektors, sondern nur die «Freiberufliche, wissenschaftliche und technische Tätigkeiten» herangezogen. Darunter fallen auch die «Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung; Buchführung; Treuhandgesellschaften» (Nomenclature générale des activités économiques [NOGA] 692000).

⁵⁷ Vgl. PwC (Fn. 41), 11.

⁵⁸ Die Zunahme der Lohnkosten von 2010 bis 2022 im Umfang von 11,4 % ist dem Nominallohnindex 2011–2023 des Schweizerischen Lohnindex entnommen. Abgestellt wird dabei auf die Zunahme im Bereich «Freiberufliche, wissenschaftliche und technische Tätigkeiten», dem auch die Tätigkeiten «Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung; Buchführung; Treuhandgesellschaften» (NOGA-Code 692000) zugewiesen sind. Vgl. die Exceltabelle auf <https://www.bfs.admin.ch/asset/de/je-d-03.04.03.00.03> (besucht am 24. Juni 2024).

⁵⁹ Vgl. ESTV, Tätigkeitsbericht 2022, 4 (<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/estv-ueber-uns/estv-taetigkeitsbericht.html>; besucht am 24. Juni 2024). Aufgrund von An- und Abmeldungen während des Jahres dürften allerdings mehr Unternehmensträger als die ausgewiesenen zumindest während eines Teils des Jahres subjektiv steuerpflichtig gewesen sein. Für die vorliegenden Zwecke wird auf die 412'000 aus dem Tätigkeitsbericht abgestellt.

Ausmass auch im Jahr 2022 angefallen ist.⁶⁰ Auf Basis dieser Anpassungen ergeben sich für das Jahr 2022 Gesamtkosten für die Vorsteuerberechnung von CHF 171'433'647.⁶¹

- 22 Die von der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 als Kosten für die «Vorsteuerabzugsbe-
rechtigung» bezeichneten Aufwände enthalten nicht alle Posten, die im Zusammenhang mit
der Vorsteuer anfallen: Die Studie weist die Kosten bzgl. der Kontrolle der *Konformität der
Vorsteuerbelege* dem Posten «Rechnungsstellung und Steuerausweis» zu.⁶² Die durch die
Vorsteuerbelege verursachten Kosten betragen demnach CHF 25'371'015. Überträgt man
diese Kosten wie die Gesamtkosten für die Vorsteuerberechnung ins Jahr 2022, ergibt sich
ein Gesamtaufwand für die Kontrolle der Vorsteuerbelege von CHF 36'652'339.⁶³
- 23 Weiter weist die PwC-Regulierungskostenstudie 2013 Kosten der *Finalisierung* in der Höhe
von CHF 305'895'208 aus.⁶⁴ Diese Kosten stehen im Zusammenhang mit Art. 72 Abs. 1
MWSTG, der die Steuerpflichtigen verpflichtet, im Rahmen ihres Jahresabschlusses festge-
stellte Mängel mittels Finalisierung, d.h. mittels Umsatz- und Vorsteuerabstimmung, zu eru-
ieren und zu korrigieren.⁶⁵ Fallen – wie im Modell Caroni vorgesehen – keine Vorsteuern an,
ist auch keine Vorsteuerabstimmung vonnöten. Die PwC-Regulierungskostenstudie 2013
weist die Kosten für die Vorsteuerabstimmung allerdings nicht gesondert aus. Es bleibt dem-
entsprechend unklar, in welchem Umfang die Gesamtkosten aufzuteilen sind. Sicherlich sind
zunächst von den Gesamtkosten die Aufwände der Saldo- und Pauschalbesteuerten abzu-
ziehen. Mangels Vorsteuerabzug haben die mit diesen Methoden abrechnenden Steuer-
pflichtigen auch keine Vorsteuerabstimmung zu erstellen. Weiter beinhalten die Gesamtkos-
ten auch Investitionskosten. Diese erklären sich daraus, dass die Umsatz- und die Vorsteu-
erabstimmung etwas Mehrwertsteuerspezifisches darstellen. Diese ergeben sich nämlich

⁶⁰ Vgl. vorn Fn. 54. Die Kosten könnten durch die tiefe Arbeitslosigkeit in der Schweiz und den
damit zusammenhängenden Fachkräftemangel höher sein als im Jahr 2013. Allerdings dürfte
die fortschreitende Digitalisierung auch kostensenkende Effekte haben. Diese Einflüsse las-
sen sich kaum sinnvoll bemessen, weswegen vorliegend darauf verzichtet wird.

⁶¹ Die Zahl ergibt sich aus den um die Lohnsteigerung erhöhten Kosten (CHF 118'667'614 [Jahr
2013] × 1,114 [Lohnsteigerung]) dividiert durch die Anzahl effektiv abrechnender Steuerpflich-
tiger im Jahr 2013 von 220'540 multipliziert mit der Anzahl effektiv abrechnender Steuerpflich-
tiger im Jahr 2022 von 286'000.

⁶² Vgl. PwC (Fn. 41), 70 (Ziff. 4.2).

⁶³ Vgl. für die analoge Berechnungsmethode vorn Fn. 61.

⁶⁴ Vgl. PwC (Fn. 41), 75.

⁶⁵ Vgl. BEATRICE BLUM, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), Kommentar MWSTG,
2. Aufl., Zürich 2019, Art. 72 N 1 ff.; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KO-
CHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuer-
ordnung, § 10 N 55.

nicht bereits aus der vorbestehenden Buchhaltung; vielmehr muss diese ergänzt werden. Da die Investitionskosten wegen der rechtlichen Pflicht zur Umsatzabstimmung auch ohne Vorsteuerabstimmung sowieso anfallen würden, werden diese Kosten vorliegend herausgerechnet. Übrig bleiben somit die Personalkosten von effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen. Da nicht eruiert werden kann, welcher Teil auf die Umsatz- und welcher auf die Vorsteuerabstimmung entfällt, wird der diesbezügliche Aufwand der Einfachheit halber zu je 50 % den beiden Abstimmungen zugewiesen. Dies scheint vertretbar, da ihre Aufwände sich erfahrungsgemäss die Waage halten.

- 24 Im Ergebnis entfallen von den CHF 305'895'208 Gesamtkosten gemäss der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 CHF 202'386'564 auf die Investitionen sowie CHF 29'676'920 auf mit dem Saldosteuersatz und CHF 1'283'744 auf mit dem Pauschalsteuersatz Abrechnende.⁶⁶ Bei den restlichen CHF 72'547'980 handelt es sich um die *Personalkosten der effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Umsatz- und der Vorsteuerabstimmung*. Unter der Annahme des hälftigen Aufwands für beide Abstimmungen ergibt sich für die Vorsteuerabstimmung ein jährlicher Aufwand von CHF 36'273'990. Dieser Wert ist – wie bereits die Kosten für die Vorsteuerabzugsberechnung⁶⁷ und für die Kontrolle der Vorsteuerabzugsbelege⁶⁸ – ins Jahr 2022 zu übertragen. Die Kosten für die Vorsteuerabstimmung betragen demnach für dieses Jahr CHF 52'403'366.⁶⁹
- 25 Der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 lassen sich *weitere Kosten* entnehmen, die ebenfalls im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug stehen können. Hierzu gehören zunächst Aufwände, die durch die Informationspflichten⁷⁰ der Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerbehörde verursacht werden. Diese werden gesamthaft auf CHF 350'662'537 veranschlagt.⁷¹ Sodann fallen Kosten bzgl. der Korrektur von falschen Abrechnungen an (Korrekturabrechnungen).⁷² Diese betragen im Jahr 2013 CHF 1'338'724.⁷³ Weiter haben die Steuerpflichtigen Aufwendungen in der Höhe von CHF 89'749'637 im Zusammenhang mit «Verfahren». Ge-

⁶⁶ Vgl. PwC (Fn. 41), 75.

⁶⁷ Vgl. vorn Rz. 21.

⁶⁸ Vgl. vorn Rz. 22.

⁶⁹ Vgl. für die analoge Berechnungsmethode vorn Fn. 61.

⁷⁰ Als solche gelten die Auskunfts- und Mitwirkungspflichten (insbesondere Art. 68 MWSTG) und die damit zusammenhängende Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht (Art. 70 MWSTG).

⁷¹ Vgl. PwC (Fn. 41), 75 f.

⁷² Vgl. Art. 72 Abs. 2 und 3 MWSTG.

⁷³ Vgl. PwC (Fn. 41), 74 (Ziff. 7.1).

meint sind damit im Sinn der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 die Kosten, die den Steuerpflichtigen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens (Verfügung, Einsprache, Beschwerde)⁷⁴, der Kontrolle durch die Steuerbehörde⁷⁵ und im Anfrage- bzw. Rulingprozess⁷⁶ entstehen.⁷⁷ Schliesslich weist die Studie noch jährliche Kosten für die Datenverarbeitung von CHF 367'850'550 aus.⁷⁸ In welcher Höhe diese zusätzlichen Kosten von gesamthaft CHF 809'601'448 auf den Vorsteuerabzug fallen, lässt sich nicht mit Sicherheit eruieren. Erfahrungsgemäss entstehen insbesondere im Bereich «Verfahren» massgebliche Kosten aufgrund von Unsicherheiten beim Vorsteuerabzugsrecht.⁷⁹ Da sich diese Kosten aber nicht sinnvoll schätzen lassen, werden sie für die vorliegende Untersuchung, in welchem Umfang das Modell Caroni Einsparungen mit sich bringt, nicht berücksichtigt. Es wird also davon ausgegangen, dass das Modell Caroni in diesen Bereichen – trotz des Wegfalls der Notwendigkeit der Vorsteuerermittlung – keine Vorteile bringt.

26 Zusammengefasst ergeben sich durch das Modell Caroni für die Leistungsempfänger folgende Kosteneinsparungen:

- Vorsteuerberechnung (vgl. vorn Rz. 21): CHF 171'433'647
- Kontrolle Vorsteuerbelege (vgl. vorn Rz. 22): CHF 36'652'339
- Wegfall Vorsteuerabstimmung (vgl. vorn Rz. 24): CHF 52'403'366
- Total Kostenersparnis: CHF 260'489'352

⁷⁴ Vgl. Art. 81 ff. MWSTG (Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren); vgl. hierzu im Detail auch MARTIN KOCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 81 N 1 ff.

⁷⁵ Vgl. Art. 77 f. MWSTG (Überprüfung und Kontrolle).

⁷⁶ Vgl. Art. 69 MWSTG sowie Art. 5 Abs. 3 sowie Art. 9 BV. Vgl. hierzu im Detail IMSTEPF/CLAVADETSCHER (Fn. 33), *passim*.

⁷⁷ Vgl. PwC (Fn. 41), 77 ff.

⁷⁸ Vgl. PwC (Fn. 41), 79 ff.

⁷⁹ Vgl. diesbezüglich auch RALF IMSTEPF, Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung als Komplexitätstreiber im Steuerrecht, Überlegungen zur Vereinfachung des Steuerverfahrensrechts, in: Peter Hongler/Marc Vogelsang (Hrsg.), Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, Bern 2024, 331 ff. Der Autor zeigt darin, dass ein Grossteil der komplexitätssteigernden Unsicherheit im Steuerverfahren auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung zurückzuführen ist.

- 27 Dieses Ergebnis wird dadurch relativiert, dass der Erbringer von steuerausgenommenen Leistungen⁸⁰ im Modell Caroni – soweit sie nicht sowieso steuerbefreit an andere Steuerpflichtige erbracht werden⁸¹ – die von ihm als Vorleistungen bezogenen Leistungen selber versteuern muss.⁸² Diese Versteuerung (bzw. die Vorsteuerkorrektur) ist mit Kosten verbunden und reduziert die durch das Modell Caroni erzielten Vorteile.⁸³
- 28 Im Aufsatz «Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs, Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen» wurde vertreten, dass es im Modell Caroni für den Leistungsempfänger grundsätzlich möglich sein sollte, «eigenständig zu entscheiden, ob er eine Leistung mit seiner UID-MWST-Nummer steuerbefreit beziehen will oder ob er auf den steuerfreien Bezug verzichtet»⁸⁴. Dem Leistungsempfänger käme gemäss dieser Ausgestaltung des Modells ein *Wahlrecht* zu, das mit Steuerplankosten verbunden wäre. Abweichend davon wird vorliegend vertreten, dass der Leistungsempfänger nicht wählen darf, ob er einen steuerbaren oder steuerfreien Bezug tätigt. Vielmehr ist zwingend jede B2B-Leistung steuerfrei. Ginge man nämlich von einem Wahlrecht aus, würde die Reduktion der Deliktsanfälligkeit – die gerade eine Stärke der B2B-Befreiung darstellt – nicht erreicht. Da also ein solches Wahlrecht nicht eingeführt werden sollte, kann auf die Analyse von dessen quantitativen Auswirkungen verzichtet werden.⁸⁵

1.1.2. Liquiditätsvorteil

- 29 Für steuerpflichtige Empfänger von Leistungen ergäbe sich im Modell Caroni ein *Liquiditätsvorteil*: Da die Empfänger auf den ihnen fakturierten B2B-Leistungen dem Leistungserbringer keine Mehrwertsteuer mehr bezahlen müssten (die dieser dann der ESTV abliefern),⁸⁶ welche die Empfänger im Rahmen ihrer eigenen Mehrwertsteuerabrechnungen dann wiederum als

⁸⁰ Vgl. hierfür auch vorn Fn. 3 und Art. 21 MWSTG. Bei «Steuerausnahmen» handelt es sich um «unechte» Befreiungen, weil zwar die entsprechende unter die Ausnahme fallende Leistung nicht zu versteuern ist, aber Vorsteuern im Zusammenhang mit dieser Leistung nicht geltend gemacht werden können (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Für die meisten Steuerausnahmen steht allerdings die freiwillige Versteuerung (Option) i.S.v. Art. 22 MWSTG offen.

⁸¹ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125.

⁸² Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125 f.

⁸³ Vgl. hierzu hinten Rz. 57 ff.

⁸⁴ IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 122.

⁸⁵ In der Tendenz führen Wahlrechte bei den Steuerpflichtigen aufgrund der Prüfung, ob das Wahlrecht ausgeübt werden soll, zu höheren Steuerentrichtungskosten. Vgl. vorn Rz. 10.

⁸⁶ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 117 f.

Vorsteuer geltend machen könnten,⁸⁷ würden den Empfängern für die Zeit zwischen der Bezahlung und der Abrechnung die diesbezüglichen, bisher aufgewendeten Mittel verbleiben.

- 30 Die Quantifizierung dieses Vorteils orientiert sich an *drei Faktoren*: Er ist zunächst abhängig von der Höhe der Mehrwertsteuer, die dem Leistungserbringer bezahlt wird und anschliessend als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.⁸⁸ Sodann ist der Liquiditätsvorteil beeinflusst von der Dauer⁸⁹ und der (theoretischen) Verzinsung⁹⁰ zwischen der Bezahlung der Rechnung inkl. Mehrwertsteuer und der Geltendmachung der Vorsteuer.
- 31 Gemäss einer Auskunft der ESTV wurde im Jahr 2022 ein *Vorsteuerbetrag* von gesamthaft CHF 115'570'577'190 geltend gemacht.⁹¹ M.a.W. wurden seitens der Leistungserbringer rund CHF 115,5 Mia. den Leistungsempfängern in Rechnung gestellt, die diese dann als Vorsteuer geltend gemacht haben. Abgesehen davon, dass diese Rückforderung – wie vorne in Rz. 19 ff. dargestellt – mit Administrativaufwand für die Leistungsempfänger verbunden ist, stehen die diesbezüglichen Mittel, nachdem sie an den Leistungserbringer bezahlt wurden, dem Leistungsempfänger nicht zur Verfügung. Erst mit der Geltendmachung als Vorsteuerabzug im Rahmen der Mehrwertsteuerabrechnung können diese vom Leistungsempfänger genutzt werden.⁹²
- 32 Die *Dauer*, während derer diese CHF 115,5 Mia. den Leistungsempfängern nicht zur Verfügung stehen, lässt sich nicht mit aller Genauigkeit ermitteln. Sie beginnt kalkulatorisch mit der Bezahlung der Rechnung und endet mit der Geltendmachung als Vorsteuerabzug. Das Vorsteuerabzugsrecht entsteht bei Steuerpflichtigen, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen, im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung.⁹³ Gemäss Art. 71 MWSTG hat der Steu-

⁸⁷ Vgl. Art. 28 MWSTG.

⁸⁸ Vgl. sogleich Rz. 31.

⁸⁹ Vgl. hinten Rz. 32 f.

⁹⁰ Vgl. hinten Rz. 34.

⁹¹ Eingeschlossen sind der Vorsteuerabzug gemäss Art. 28 MWSTG und die Einlageentsteuerung gemäss Art. 32 MWSTG. Die Vorsteuerkorrekturen (insbesondere Art. 29 MWSTG) und die Vorsteuerkürzungen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) sind bereits abgezogen.

⁹² Im Regelfall zur Verrechnung mit der geschuldeten Mehrwertsteuer auf den eigenen Leistungen.

⁹³ Art. 40 Abs. 1 MWSTG. Voraussetzung des Vorsteuerabzugs ist aber, dass die Vorsteuer auch bezahlt wird (vgl. Art. 28 Abs. 3 MWSTG).

erpflichtige gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode un-
aufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen. Die Ab-
rechnungsperiode bildet grundsätzlich das Quartal.⁹⁴

- 33 Geht man von einer gleichmässigen Verteilung der Rechnungsstellung während des Quar-
tals aus, ergibt sich ein Durchschnittsdatum für die Rechnungsstellung in der Mitte des Quar-
tals (also nach 45 Tagen). In der Schweiz sind Rechnungen – auch im B2B-Geschäft – im
Regelfall innert 30 Tagen zu bezahlen. Gemäss einer Studie betrug die tatsächliche durch-
schnittliche Dauer bis zur Begleichung der Rechnung im Jahr 2022 57 Tage.⁹⁵ Die Steuer-
pflichtigen haben ihre Mehrwertsteuerabrechnung bis zum 60. Tag nach dem Ablauf des je-
weiligen Quartals einzureichen. Es ergibt sich somit eine Dauer von gesamthaft 48 Tagen⁹⁶,
während derer die CHF 115,5 Mia. den steuerpflichtigen Leistungsempfängern entzogen
sind.

⁹⁴ Vgl. Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTG. Die anderen möglichen Abrechnungsperioden (halbjährlich;
monatlich) spielen für die vorliegenden Zwecke keine materielle Rolle, weswegen auf sie nicht
weiter eingegangen wird. Erzielt der Steuerpflichtige einen Vorsteuerüberhang, wird dieser
gemäss Praxis der ESTV innerhalb von 30 Tagen ausbezahlt ([https://www.ad-
min.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen/rss-feeds/nach-dienststellen/alle-mit-
teilungen.msg-id-83011.html#:~:text=MWST%2DGuthaben%20ausbezahlt.,prio-
rit%C3%A4r%20behandelt%20und%20rasch%20ausbezahlt](https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen/rss-feeds/nach-dienststellen/alle-mitteilungen.msg-id-83011.html#:~:text=MWST%2DGuthaben%20ausbezahlt.,priorit%C3%A4r%20behandelt%20und%20rasch%20ausbezahlt); besucht am 24. Juni 2024).
Diesfalls ist somit die Liquidität weitere 30 Tage gebunden. Dies wird vorliegend allerdings
aus zwei Gründen nicht berücksichtigt. Zunächst stellt die Situation, dass ein Steuerpflichtiger
Vorsteuerüberschüsse generiert, eher die Ausnahme dar. Dies dürfte vor allem bei Start-ups
vorkommen. Sobald der Steuerpflichtige aber Gewinne erzielt, werden im Regelfall keine
Überhänge mehr vorkommen. Sodann besteht für Steuerpflichtige, die regelmässig einen Vor-
steuerüberschuss aufweisen, die Möglichkeit der monatlichen Abrechnung (vgl. Art. 35 Abs. 1
Bst. c MWSTG).

⁹⁵ [https://www.allianz-trade.com/content/dam/onemarketing/aztrade/allianz-
trade_com/de_CH/presse/230321_MM_Allianz-Trade-DSO-de.pdf](https://www.allianz-trade.com/content/dam/onemarketing/aztrade/allianz-trade_com/de_CH/presse/230321_MM_Allianz-Trade-DSO-de.pdf) (besucht am 24. Juni
2024). Die exakte tatsächliche Dauer bis zur Begleichung der Rechnung für die vorliegenden
B2B-Leistungen zu ermitteln ist mit grossen Unsicherheiten verbunden. Die Studie der Allianz
Trade differenziert nicht zwischen Leistungen an Private und Leistungen im B2B-Bereich. Her-
angezogen werden alle «Days Sales Outstanding» (DSO). Auch ist nicht ganz klar, ob nur
Rechnungen an Kunden in der Schweiz (oder auch im Ausland) für die Studie berücksichtigt
wurden. Mangels besserer Datenlage werden vorliegend die 57 Tage den weiteren Berech-
nungen zu Grunde gelegt.

⁹⁶ Aufgrund der Bezahlung am 57. Tag nach Rechnungsstellung (45. Tag im Quartal) verbleiben
48 Tage bis zum 60. Tag nach dem Ende des Quartals.

- 34 Die *Höhe der theoretischen Verzinsung* dieser Summe während dieser 48 Tage hängt vom Zinsumfeld ab. Zieht man die im Jahr 2022 anwendbare Höhe des Verzugs- und Vergütungszinses von 4 % heran, die gemäss Art. 108 Abs. a MWSTG «marktüblich» war,⁹⁷ ergeben sich Liquiditätsnachteile in der Höhe von gesamthaft CHF 616'376'412⁹⁸ (CHF 0,6 Mia.), was einem Betrag von rund 13 Mio. pro Tag entspricht.
- 35 Der Liquiditätsvorteil von 0,6 Mia. p.a. für die Steuerpflichtigen wäre also durch die steuerbefreiten B2B-Leistungen und den damit verbundenen Wegfall des Vorsteuerabzugsmechanismus beträchtlich. Dagegen ist allerdings einzuwenden, dass die Mittel bis zur Abrechnung nicht direkt an den Bund fliessen, sondern vom Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bis zum 60. Tag nach dem Ende der Abrechnungsperiode bei den steuerpflichtigen Leistungserbringern verbleiben.⁹⁹ Die Liquidität ist der *Gesamtheit aller Wirtschaftsakteure* somit *strictu sensu* nicht entzogen. Dem Liquiditätsnachteil des steuerpflichtigen Leistungsempfängers steht *grasso modo* spiegelbildlich der Liquiditätsvorteil des Leistungserbringers gegenüber.
- 36 Dennoch kann dieser Vorteil des Leistungserbringers den Nachteil des Leistungsempfängers nur ungenügend aufwiegen. Der Liquiditätsnachteil für den Leistungsempfänger unter dem geltenden System ergibt sich nämlich während eines klar definierten, sehr kurzen Zeitraums zwischen der Bezahlung der Steuer im Rahmen der Begleichung des Entgelts inkl. Mehrwertsteuer und der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Würde der Liquiditätsnachteil für den Leistungsempfänger – wie im Modell Caroni angedacht – aufgrund der Nichtbesteuerung des B2B-Geschäfts wegfallen, stünde dem Leistungsempfänger das nicht mehr für den kurzen Zeitraum gebundene Kapital *für mittel- und längerfristige Zwecke* zur Verfügung. Die Mittel, die der Leistungsempfänger also nicht für die Bezahlung der Mehrwertsteuer an den Leistungserbringer aufwenden müsste (und die er erst wieder mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs «erhält»), würden dem Leistungsempfänger zu keinem Zeitpunkt entzogen.

⁹⁷ Das EFD hält den jeweils anwendbaren Verzugs- und den Vergütungszinssatz in der Verordnung über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD; SR 631.014) fest. Das Bundesgericht hat die Marktkonformität des Zinssatzes von 4 % (der seit dem 1. Januar 2012 bis zum Urteilszeitpunkt anwendbar war) in seinem Urteil 2C_933/2021 vom 23. September 2022, E. 8.6 ff., ausdrücklich bestätigt.

⁹⁸ Basis für die Zinsrechnung bilden 360 Tage.

⁹⁹ Vgl. Art. 86 Abs. 1 MWSTG, wonach der Steuerpflichtige innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen hat. Die Steuerforderung entsteht im Normalfall mit der Rechnungsstellung (vgl. Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Die Ausnahmefälle fallen vorliegend nicht ins Gewicht und werden deshalb ausser Acht gelassen. Vgl. für diese Art. 40 Abs. 1 Bst. b und c sowie Art. 40 Abs. 2 MWSTG.

Er könnte die Liquidität somit unter anderem zur Deckung von (mittel- und langfristigen) Investitionen (und Aufwendungen) verwenden.

- 37 Die diesbezügliche (positive) Wirkung ist nur schwierig zu quantifizieren. Sie dürfte aber von *erheblichem Gewicht* sein und damit eine bedeutende Kostensenkungs- und Vereinfachungswirkung für den Leistungsempfänger haben. Zieht man für die Verzinsung der kurzfristigen Liquidität, die beim Leistungserbringer zwischen der Vereinnahmung des Rechnungsbetrages und der Ablieferung an die ESTV zumindest theoretisch besteht, nämlich nicht den im Jahr 2022 anwendbaren Verzugs- und Vergütungszins von 4 %, sondern den durchschnittlichen dreimonatigen Zinssatz für eidgenössische Geldmarktbuchforderungen in der Höhe von -0,16 % heran, ergibt sich eine Differenz von 4,16 Prozentpunkten.¹⁰⁰ Der Liquiditätsvorteil wäre somit sogar noch höher als die bereits berechneten CHF 0,6 Mia. Vergleicht man den dreimonatigen Zinssatz nicht mit dem in der Zinssatzverordnung EFD festgelegten Verzugs- und Vergütungszins von 4 %, sondern mit dem Durchschnittzinssatz in der Höhe von 1,71 %, den sog. nicht finanzielle Unternehmen auf unbesicherten Krediten im Jahr 2022 bezahlten,¹⁰¹ ergibt sich immer noch eine Differenz von 1,87 Prozentpunkten. Der Liquiditätsvorteil des Modells Caroni gegenüber dem Status quo läge immer noch bei rund CHF 0,29 Mia. p.a.¹⁰²

1.2. Vorteile für die Leistungserbringer

- 38 Das Modell Caroni bringt nicht nur Vorteile für den Leistungsempfänger mit sich, sondern hat auch positive Effekte für den Leistungserbringer. Im Zentrum steht dabei insbesondere der Wegfall des *Risikos nachträglicher Aufrechnungen* durch die ESTV. Jede B2B-Leistung

¹⁰⁰ Um die Ergebnisse besser vergleichen zu können, wurden hier die Zahlen aus dem Jahr 2022 herangezogen.

¹⁰¹ So auch das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_933/2021 vom 23. September 2022, E. 8.6.2: «Die Nationalbank erfasst seit Mai 2009 monatlich Daten zu neuen Kreditvergaben an nicht finanzielle Unternehmen, wobei sie zwischen Kontokorrentkrediten und festverzinslichen Investitionskrediten unterscheidet. Zwischen Mai 2009 und Oktober 2021 (Datum des angefochtenen Urteils) fluktuierten die durchschnittlichen Kontokorrentzinsen auf neu abgeschlossenen Kontokorrentverhältnissen über alle Risikoklassen hinweg gesehen in einer Bandbreite von 4,10 % (Januar 2021) bis 5,70 % (Juli 2011) und die Zinsen auf neuen fest-verzinslichen Investitionskrediten in einer Bandbreite von 1,45 % (Oktober 2021) bis 1,86 % (Dezember 2009). Auch bei den unbesicherten Unternehmenskrediten war ab 2009 ein erheblicher Rückgang der Zinsen zu beobachten, wenn auch nicht im gleich starken Umfang wie bei den Anlagezinsen».

¹⁰² Basis für die Zinsrechnung bilden 360 Tage.

bleibt *per se* steuerfrei. Der diesbezügliche Nachweis ist minimal und besteht in der Dokumentation der UID-MWST-Nummer des Leistungsempfängers.¹⁰³

- 39 Der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 ist zu entnehmen, dass den steuerpflichtigen Leistungserbringern für die *Qualifikation ihrer Leistungen* (steuerbar, steuerausgenommen, optiert oder steuerbefreit sowie die Eruiierung des richtigen Mehrwertsteuersatzes)¹⁰⁴ gesamt- haft Kosten in der Höhe von CHF 291'169'446 entstehen. Die Studie unterscheidet dabei nicht zwischen den Kosten, die bei Transaktionen an Nichtsteuerpflichtige (B2C-Leistungen) entstehen, und solchen, die sich im Zusammenhang mit B2B-Transaktionen ergeben. Das Verhältnis zwischen diesen beiden Leistungskategorien ist daher für die vorliegenden Zwecke ermessensweise zu schätzen. Im Jahr 2022 wurden Vorsteuern im Umfang von gesamt- haft CHF 117'260'576'505 geltend gemacht.¹⁰⁵ Dies entspricht *grosso modo* auch der Mehr- wertsteuer, die im Rahmen von B2B-Leistungen in Rechnung gestellt wurde. Die Mehrwert- steuereinnahmen des Bundes beliefen sich im Jahr 2022 auf CHF 24,588 Mia. Da mit der Mehrwertsteuer der nicht unternehmerische Endkonsum belastet werden soll,¹⁰⁶ entspricht dieser Betrag in etwa der Summe aus dafür relevanten B2C-Leistungen. Es ergibt sich ein Verhältnis von 1 (CHF 24,588 Mia.) zu 4,8 (CHF 117,261 Mia.). Für jede B2C-Leistung erge- ben sich somit im Schnitt 4,8 B2B-Leistungen. Geht man der Einfachheit halber davon aus, dass sich die Kosten für die Unternehmen gleichmässig verteilen, entfallen ca. 17,24 % auf B2C-Leistungen und ca. 82,76 % auf B2B-Leistungen. 82,76 % der von der PwC-Regulie- rungskostenstudie 2013 eruierten CHF 291'169'446 entsprechen CHF 240'971'834. Über- führt man diese Summe ins Jahr 2022, ergibt sich ein Betrag von CHF 334'440'169.¹⁰⁷

¹⁰³ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 121 f.

¹⁰⁴ Vgl. Art. 18 Abs. 1 (steuerbar), Art. 21 (steuerausgenommen), Art. 22 (optiert) sowie Art. 23 MWSTG (steuerbefreit). Vgl. für den Steuersatz Art. 25 MWSTG.

¹⁰⁵ Anders als vorn in Rz. 31 sind dabei die Vorsteuerkorrekturen (insbesondere Art. 29 MWSTG) und die Vorsteuerkürzungen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) nicht berücksichtigt. Die geltend ge- machten Einlageentsteuerungen gemäss Art. 32 MWSTG sind ebenfalls nicht enthalten.

¹⁰⁶ Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

¹⁰⁷ Die Zahl ergibt sich aus den um die Lohnsteigerung erhöhten Kosten (CHF 240'971'834 [Jahr 2013] × 1,114 [Lohnsteigerung]) dividiert durch die Anzahl der Steuerpflichtigen im Jahr 2013 von 330'697 multipliziert mit der Anzahl der Steuerpflichtigen im Jahr 2022 von 412'000. Vgl. zur Berechnungsmethode auch schon vorn Fn. 58 und 61.

40 Diesbezüglich sei erwähnt, dass gemäss bisherigen Komplexitätsuntersuchungen in entwickelten Wirtschafts- und Steuersystemen das *Transfer Pricing* als besonders komplex wahrgenommen wird.¹⁰⁸ Dieses ist auch im Bereich der Mehrwertsteuer von Relevanz. Gemäss Art. 24 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Bst. h MWSTG sind Leistungen unter eng verbunden Personen zum Drittpreis (auch als «Marktpreis» oder «Transferpreis» bezeichnet) zu bemessen.¹⁰⁹ Das tatsächlich vereinnahmte Entgelt spielt somit unter Engverbundenen – anders als bei unabhängigen Dritten – für die Steuerbemessung keine Rolle. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und Art. 26 MWSTV ist der Drittpreis unter Engverbundenen auch dann als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn gar kein Entgelt bezahlt wird.¹¹⁰ Entfällt nun – wie im Modell Caroni angedacht – die Besteuerung von B2B-Leistungen, muss – zumindest im Konzernverhältnis – für die Mehrwertsteuer kein Drittpreis mehr bestimmt werden.¹¹¹ Die Kosten für die Ermittlung des Drittpreises sind in den Resultaten der PwC-Regulierungskostenstudie 2013 mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht abgebildet. Da der Vorteil kaum sinnvoll messbar ist, wird für vorliegende Zwecke ebenfalls auf die Quantifizierung verzichtet.

2. Vereinfachungseffekte für die Steuerbehörde (Reduktion der Steuererhebungskosten) und positive Auswirkungen auf die Bundeskasse

41 Das Modell Caroni bringt nach dem bereits Dargestellten für die steuerpflichtigen Leistungserbringer und -empfänger Vorteile. Es stellt sich die Frage, ob sich auch für die *Steuerbe-*

¹⁰⁸ Vgl. THOMAS HOPPE/DEBORAH SCHANZ/SUSANN STURM/CAREN SURETH-SLOANE, The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 5, WU International Taxation Research Paper Series No. 2019-06 (<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3469663>; besucht am 24. Juni 2024).

¹⁰⁹ Vgl. zur Thematik FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), Kommentar MWSTG, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 24 N 8 ff. m.w.H.; BGE 138 II 239 E. 3.3; BGer, 12.12.2022, 2C_403/2022, E. 5.4.2; BGer, 5.10.2021, 2C_27/2021, E. 3.1.1; BGer, 8.10.2020, 2C_443/2020, E. 3.2.2; BGer, 28.5.2014, 2C_812/2013, E. 2.2.3; BGer, 8.4.2009, 2C_778/2008, E. 3.1.

¹¹⁰ Vgl. BGer, 8.10.2020, 2C_443/2020, E. 3.2.2.

¹¹¹ Die Ausnahme hiervon betrifft einzig steuerpflichtige Leistungsempfänger, die unter dem geltenden Recht nicht über ein vollständiges Vorsteuerabzugsrecht verfügen. Ein solcher Leistungsempfänger muss im Modell Caroni die unter dem geltenden Recht ermittelte Vorsteuerkorrektur (bzw. Vorsteuerkürzung) selbstständig versteuern (vgl. IMSTEPF, [Quasi-]Abschaffung [Fn. 2], 125 f.). Würden die Steuerausnahmen abgeschafft bzw. fände eine echte Befreiung statt, entfielen diese Besteuerung (vgl. IMSTEPF, [Quasi-]Abschaffung [Fn. 2], 126 f.).

hörde Vereinfachungseffekte ergeben. Zudem ist zu prüfen, ob das Modell Caroni die Einnahmen der *Bundeskasse* positiv beeinflusst.¹¹² Diese beiden Aspekte (Vorteile für die Steuerbehörde und Vorteile für die Bundeskasse) sind grundsätzlich nicht zu vermengen, da die entsprechenden Interessenlagen der Steuerbehörde und der Bundeskasse sich nicht zwangsläufig decken. Der Einfachheit halber werden aber die Vorteile für die Steuerbehörde und diejenigen für die Bundeskasse nachfolgend dennoch gemeinsam behandelt.

- 42 Für die ESTV bedeutet das Modell Caroni eine Erleichterung, da ihr *Kontrollaufwand sinkt*.¹¹³ Während sie unter dem geltenden Recht bei den Steuerpflichtigen jeweils nicht nur die Umsatz-, sondern auch die Vorsteuerseite überprüfen muss, fällt Letztere beim Modell Caroni weitgehend weg. Steuerpflichtige, denen die von ihnen bezogenen Leistungen ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden, haben mangels Vorsteuer auch kein Vorsteuerabzugsrecht. Dementsprechend bleibt für die ESTV bei den Steuerpflichtigen im Prinzip einzig die korrekte steuerliche Behandlung des Umsatzes zu kontrollieren.¹¹⁴ Je nach Ausgestaltung müsste zudem bei der Erbringung von ausgenommenen Leistungen die selbstständige Versteuerung der bei der Vorsteuerkorrektur bzw. Vorsteuerkürzung ermittelten Anpassungen geprüft werden.¹¹⁵
- 43 Wie hoch die diesbezüglichen Einsparungen ausfallen würden, hängt stark von der *konkreten Ausgestaltung* des Modells Caroni, der möglichen *Verlagerung der Kontrolltätigkeit* auf andere Gebiete und dem *politischen Willen* für eine korrekte Umsetzung des Mehrwertsteuerrechts ab. Die Einsparungen sind daher kaum sinnvoll zu quantifizieren.
- 44 Unter dem geltenden Recht erfolgen die Kontrollen *risikobasiert*. Es werden somit nicht alle Steuerpflichtigen permanent oder zumindest in regelmässigen Abständen kontrolliert. So wurden im Jahr 2022 ca. 90 % der eingehenden Mehrwertsteuerabrechnungen automatisiert

¹¹² Vgl. für die Komplexitätssteigerungen für die Steuerbehörde und die Ausfälle für die Bundeskasse hinten Rz. 62 ff.

¹¹³ Vgl. BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022, zu Ziff. 2 (<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20214353>; besucht am 24. Juni 2024). «Kontrollaufwand» generieren sowohl die (punktuellen) Überprüfungen nach Art. 77 MWSTG als auch die umfassenden Kontrollen gemäss Art. 78 MWSTG.

¹¹⁴ Vgl. für die Kontrolle insbesondere auch hinten Rz. 66 ff.

¹¹⁵ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125 ff. Schaffte der Gesetzgeber mit der Umsetzung des Modells Caroni gleichzeitig die Steuerausnahmen ab bzw. ersetzte er sie durch Steuerbefreiungen, entfielen die diesbezügliche Kontrolle der selbstständigen Versteuerung der bisherigen Vorsteuerkorrektur bzw. Vorsteuerkürzung.

verarbeitet.¹¹⁶ Dies bedeutet, dass nur 10 % der Abrechnungen nach einer rein auf Algorithmen basierten, automatisierten Kontrolle zu einer materiellen, händischen Überprüfung Anlass gaben. Bei den rund 412'000 Steuerpflichtigen wurden im Jahr 2022 9'085 externe und 4'952 interne (umfassende oder punktuelle) Kontrollen durchgeführt.¹¹⁷ Auch hier erfolgte die Auswahl risikobasiert. Ohne diese risikobasierte Prüfung müsste ein Steuerpflichtiger nur alle 27,5 Jahre mit einer externen oder internen (umfassenden oder punktuellen) Kontrolle rechnen, was im Verhältnis zur fünfjährigen relativen Verjährungsfrist¹¹⁸ als ziemlich selten erscheint. Durch die Entlastung der ESTV beim Wegfall der Vorsteuerprüfung im Modell Caroni würden wohl Ressourcen frei, die sinnvollerweise für die Erhöhung der Kontrolldichte eingesetzt werden könnten.

- 45 Weiter wird der ESTV mit dem Modell Caroni Arbeit im Bereich der *Delikts- oder Betrugsbekämpfung*¹¹⁹ abgenommen, weil das Deliktsrisiko in der Tendenz sinkt.¹²⁰ Unter dem geltenden Recht ist notorisch, dass insbesondere in gewissen Branchen, in denen zum Teil noch Bargeldzahlung vorherrscht, deliktisches Verhalten nicht selten ist.¹²¹ Dabei erfolgt die Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer mit Mehrwertsteuer. Die Barzahlung des Rechnungsbetrags durch den Leistungsempfänger wird mittels Unterschrift auf der Rechnung bestätigt. Beim Leistungserbringer werden die Umsätze dann buchhalterisch nicht erfasst und die Mehrwertsteuer wird nicht abgeliefert. Es ist zudem nicht selten, dass der Leistungserbringer in der Folge in Konkurs fällt und so kein Steuersubstrat mehr von der Steuerbehörde eingezogen werden kann. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger macht seinerseits den

¹¹⁶ Vgl. ESTV (Fn. 59), 5.

¹¹⁷ Vgl. ESTV (Fn. 59), 5; EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, Staatsrechnung 2022 der Verwaltungseinheiten Teil II (EFD, WBF, UVEK), Band 2, 60 (<https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/staatsrechnung.html>; besucht am 24. Juni 2024). Gemeint sind umfassende Kontrollen nach Art. 78 MWSTG.

¹¹⁸ Vgl. Art. 42 Abs. 1 MWSTG.

¹¹⁹ Gemeint ist nicht nur die Bekämpfung von Betrugsdelikten im rechtlichen Sinn, sondern ganz allgemein die systematische Reduktion von Steuerdelikten mit besonderer Strafwürdigkeit. Dementsprechend steht nicht nur der Abgabebetrag i.S.v. Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) im Fokus der Strafverfolgung.

¹²⁰ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 129 f.

¹²¹ Vgl. EFD, Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung, Erläuternder Bericht vom 25. Oktober 2023 zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens, 16 (<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/83706.pdf>; besucht am 24. Juni 2024).

Vorsteuerabzug geltend. Die Rechnung, in welcher der Erhalt der Barzahlung mittels Unterschrift bestätigt wurde, dient ihm als Beleg für den Vorsteuerabzug.¹²² Fällt nun die Besteuerung von B2B-Leistungen – wie im Modell Caroni – weg, darf auch kein Vorsteuerabzug mehr geltend gemacht werden; das Deliktsschema funktioniert nicht mehr. Dies gilt allerdings nur, wenn den Steuerpflichtigen kein Wahlrecht zukommt, die B2B-Leistungen freiwillig zu versteuern.¹²³

- 46 Für den *Bundeshaushalt* ist das Modell Caroni *grundsätzlich ertragsneutral*.¹²⁴ Mit der Befreiung von B2B-Leistungen werden Leistungen freigestellt, die auch unter geltendem Recht ohnehin nicht auf die unmittelbare Belastung des Leistungsempfängers zielen. Gemäss der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer soll nämlich nicht der unternehmerische, sondern der nicht unternehmerische Verbrauch steuerlich belastet werden.¹²⁵ B2B-Leistungen, also Leistungen an unternehmerische Verbraucher, sollen dementsprechend nicht zu einer Belastung des diesbezüglichen (unternehmerischen) Verbrauchs führen.¹²⁶
- 47 Weil mit *weniger Vorsteuerfehlern (insbesondere auch mit weniger Delikten)*¹²⁷ zu rechnen ist, könnte das Modell Caroni diesbezüglich für den Bundeshaushalt sogar positive Wirkungen haben.¹²⁸ Eine belastbare Quantifizierung dieses Vorteils ist allerdings nicht möglich. Die ESTV publiziert – anders als bspw. die Europäische Union (EU)¹²⁹ – keine Zahlen zum VAT Gap («Mehrwertsteuerlücke»), mit denen sich die Deliktsanfälligkeit bemessen liesse. Beim

¹²² Vgl. zum Ganzen EFD (Fn. 121), 16.

¹²³ So noch IMSTEFF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 122 f. Vorliegend wird vertreten, dass den Steuerpflichtigen kein Wahlrecht zukommen sollte. Vgl. vorn Rz. 28.

¹²⁴ Vgl. BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 3.

¹²⁵ Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

¹²⁶ Vgl. statt vieler BGE 142 II 488 E. 2.2.1; 141 II 199 E. 4.1.

¹²⁷ Im Vordergrund stehen der Abgabebetrug (Art. 14 VStrR) und die Steuerhinterziehung (Art. 96 MWSTG). Es können sich allerdings aufgrund der mutmasslich höheren Compliance der Steuerpflichtigen auch Mindereinnahmen ergeben. Berechnet ein Steuerpflichtiger unter dem geltenden System bspw. eine Vorsteuer falsch und zieht deshalb weniger als erlaubt ab, ergeben sich Steuererträge. Fallen nun diese Falschabzüge im Modell Caroni aufgrund des Wegfalls des Vorsteuerabzugs gänzlich weg, hat dies auch Auswirkungen auf die Einnahmen der Bundeskasse. Da diese Einnahmen aber auf Fehler zurückgehen, die auch unter dem geltenden System eigentlich korrigiert werden müssten, werden die Mindereinnahmen für vorliegende Zwecke nicht eigenständig quantifiziert. Sie finden sich allerdings implizit im VAT Gap, den sie kalkulatorisch reduzieren (vgl. hierzu die anschliessenden Ausführungen).

¹²⁸ Vgl. vorn Rz. 45.

¹²⁹ Vgl. EU-KOMMISSION, Directorate-General for Taxation and Customs Union (TAXUD), VAT Gap in the EU 2023, *passim* (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_de; besucht am 24. Juni 2024).

VAT Gap handelt es sich um ein Mass für die Non-Compliance, bei dem die Differenz zwischen allen Mehrwertsteuereinnahmen, die im Fall der vollständigen Einhaltung der Deklarations- und Entrichtungspflichten erhoben würden («Mehrwertsteuergesamtschuld»), und den tatsächlichen Mehrwertsteuereinnahmen ermittelt wird.¹³⁰ Für das Jahr 2021 ermittelte die EU-Kommission für den EU-Raum einen VAT Gap von EUR 61 Mia., was 5,3 % der Mehrwertsteuergesamtschuld ausmacht. Diese 5,3 % lassen sich aber nicht unbesehen auf die Schweiz umlegen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der hiesige VAT Gap um einiges tiefer ist. Dies hat zunächst damit zu tun, dass die schweizerischen Mehrwertsteuersätze tiefer als die EU-Sätze sind.¹³¹ Tiefere Sätze führen erfahrungsgemäss zu einer höheren Compliance, weil der Deliktanreiz aufgrund der niedrigeren Deliktssumme abnimmt. Betrachtet man zudem den VAT Gap in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten, fällt auf, dass die nationalen VAT Gaps stark variieren. Während in Rumänien im Jahr 2021 ein VAT Gap von 36,7 %¹³² gemessen wurde, betrug dieser in den Niederlanden praktisch null¹³³. In den EU-Mitgliedsstaaten, die von ihrer Wirtschaftsstruktur her und sozio-kulturell mit der Schweiz am ehesten vergleichbar sind, war der Wert im Jahr 2021 eher unterdurchschnittlich:¹³⁴ So betrug der VAT Gap in Österreich und Deutschland 2,8 %, in Frankreich 4,9 %, in Luxemburg 1,6 %, in Dänemark 5 %, in Schweden 3,8 % und in Finnland 0,4 %. Geht man – im Rahmen einer wohl hohen Schätzung – von einem Wert von 1 % aus, würde der VAT Gap in der Schweiz im Jahr 2022 bei einem Gesamtsteueraufkommen von CHF 24,6 Mia. rund *CHF 250 Mio.* ausmachen. Mit der Umsetzung des Modells Caroni (in der vorliegend vorgeschlagenen Form) dürfte ein Grossteil dieses Betrags wegfallen.

¹³⁰ Vgl. zur Methodologie EU-KOMMISSION (Fn. 129), 8 ff.

¹³¹ Die schweizerischen Sätze betragen zurzeit 8,1 % (Normalsatz), 2,6 % (reduzierter Satz) und 3,8 % (Beherbergungssatz). Vgl. hierfür Art. 25 MWSTG. Im Jahr 2021 waren die Sätze in der Schweiz noch tiefer: 7,7 % (Normalsatz), 2,5 % (reduzierter Satz) und 3,7 % (Beherbergungssatz). Die Steuersätze in der EU sind nur rudimentär vereinheitlicht. Art. 97 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MWSTSystemRL; ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006, 1 ff.; konsolidierte Fassung vom 1. Januar 2024) schreibt den Mitgliedsstaaten vor, dass der Normalsatz mindestens 15 % zu betragen hat. Vgl. für eine Übersicht über die in der EU anwendbaren Steuersätze: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm (besucht am 24. Juni 2024).

¹³² Vgl. EU-KOMMISSION (Fn. 129), 118.

¹³³ Vgl. EU-KOMMISSION (Fn. 129), 106.

¹³⁴ Vgl. für die Übersicht EU-KOMMISSION (Fn. 129), 24.

- 48 Mit Blick auf die bisher von der Steuer *ausgenommenen Leistungen*¹³⁵ und die Vereinnahmung von *Subventionen* oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen¹³⁶ ergeben sich durch das Modell Caroni *keine Auswirkungen* auf das Steueraufkommen. Die Vorsteuerkorrektur bzw. -kürzung müsste im Modell Caroni durch den Leistungsempfänger selbstständig versteuert werden.¹³⁷
- 49 Im Aufsatz «Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs» wurde darauf hingewiesen, dass das Modell Caroni auch mit der *Abschaffung bzw. Reduktion der Steuerausnahmen* oder der *Umwandlung in echte Steuerbefreiungen* kombiniert werden könnte.¹³⁸ Diese Varianten werden im Folgenden nur punktuell untersucht. Es ist offensichtlich, dass die Reduktion der Steuerausnahmen bzw. deren Umwandlung in echte Steuerbefreiungen mit grossen Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen, die ESTV und die Bundeskasse verbunden wäre. Eine umfassende Darstellung dieser Auswirkungen würde den vorliegenden Rahmen sprengen und den Blick auf die hier wesentliche Untersuchung der Komplexitätsreduktion bzw. -steigerung durch das Modell Caroni verstellen. In Bezug auf die Reduktion der Steuerausnahmen und die Umwandlung in Steuerbefreiungen sei dementsprechend nur Folgendes erwähnt:
- 50 Würde im Rahmen der Einführung des Modells Caroni auch der Bereich der Steuerausnahmen¹³⁹ revidiert, so dass diese Leistungen grundsätzlich zu versteuern wären, ergäben sich für den Bund Mehreinnahmen.¹⁴⁰ Im Zusammenhang mit den Gesetzgebungsarbeiten zur letzten Totalrevision des MWSTG im Jahr 2010 wurde vom Bundesrat vorgeschlagen, einen Einheitssatz von 6,2 % einzuführen und 21 der damaligen 29 Steuerausnahmen *aufzuheben*. Ausnahmen sollten nur in den Bereichen bestehen bleiben, in denen der Aufwand unverhältnismässig zum Ertrag stehen würde (Urproduktion), in denen die korrekte Bestimmung der Bemessungsgrundlage technisch schwierig oder unmöglich wäre (Finanz- und Versicherungsbranche), in denen wirtschaftliche Doppelbelastungen entstehen würden (Lotterien und

¹³⁵ Art. 21 MWSTG.

¹³⁶ Vgl. Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a–c MWSTG.

¹³⁷ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125 f.

¹³⁸ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 126 f.

¹³⁹ Vgl. Art. 21 MWSTG.

¹⁴⁰ Für nachfolgende Überlegungen wird das Modell herangezogen, das der Bundesrat im Rahmen seiner Zusatzbotschaft vom 23. Juni 2010 zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Förderung der Wirtschaft und des Wachstums) vorgeschlagen hat (vgl. BBl 2010 5397 ff.).

Glücksspiele) und in denen steuersystematische Gründe gegen die Besteuerung der fraglichen Leistung sprechen (Immobilien und Gemeinwesen).¹⁴¹ Wäre dieses Modell umgesetzt worden, hätte dies gemäss Bundesrat durch den Wegfall des Grossteils der Ausnahmen und ohne Einführung eines haushaltsneutralen Einheitssatzes zu Mehreinnahmen von CHF 1,776 Mia. geführt.¹⁴² Überführt man diesen Wert ins Jahr 2022, ergeben sich *Mehreinnahmen von CHF 2'234 Mia.*¹⁴³

- 51 Würden die Steuerausnahmetatbestände in echte *Steuerbefreiungen*¹⁴⁴ überführt, ergäben sich Mindereinnahmen. Dies lässt sich dadurch erklären, dass der Vorsteuerabzug – der unter dem geltenden Recht bei Steuerausnahmen nicht gewährt wird – bei Steuerbefreiungen grundsätzlich geltend gemacht werden darf.¹⁴⁵ Ein Steuerpflichtiger, der solche Leistungen im Modell Caroni an nicht steuerpflichtige Leistungsempfänger erbringt, müsste die Vorsteuerkorrektur also nicht – wie in Rz. 54 ff. beschrieben – selbstständig abrechnen. Der diesbezügliche Steuerausfall ist aufgrund der Datenlage schwierig zu bemessen. Gemäss ESTV wurden im Jahr 2022 Vorsteuerkorrekturen in der Höhe von *CHF 1'223'932'757* deklariert.

¹⁴¹ Vgl. zum Ganzen BUNDESRAT, Zusatzbotschaft 2010 (Fn. 140), 5398.

¹⁴² Vgl. BUNDESRAT, Zusatzbotschaft 2010 (Fn. 140), 5429.

¹⁴³ Die im Jahr 2010 ermittelten Mehreinnahmen berechnen sich auf der Grundlage eines Einheitssatzes von 6,2 % (BUNDESRAT, Zusatzbotschaft 2010 [Fn. 140], 5429). Der diesem Einheitssatz zu Grunde gelegte Normalsteuersatz lag damals bei 7,6 %. Um die Mehreinnahmen ins Jahr 2022 zu überführen, werden vorliegend zunächst die jeweils anwendbaren Normalsteuersätze herangezogen. Der im Jahr 2022 anwendbare Normalsteuersatz lag bei 7,7 %. Die im Jahr 2010 ermittelten Mehreinnahmen von CHF 1,776 Mia. durch die Reduktion der Steuerausnahmen sind somit auf den im Jahr 2022 geltenden Steuersatz von 7,7 % umzurechnen. Dies ergibt eine Summe von CHF 1,799 Mia. ($\text{CHF } 1,776 \text{ Mia.} \times 7,7 / 7,6$). Im Jahr 2010 waren rund 340'000 Personen subjektiv steuerpflichtig (vgl. Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2010–2011, Resultate und Kommentare, 21; <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/kataloge-datenbanken/publikationen.assetdetail.350796.html>; besucht am 24. Juni 2024). Im Jahr 2022 waren es rund 412'000. Dementsprechend ist der Wert von CHF 1,799 Mia. mit dem Faktor $412'000/340'000$ zu multiplizieren, was einen Wert von CHF 2,180 Mia. ergibt. Inflationsbereinigt ergeben sich – bei einer Gesamtinflationsrate 2010 bis 2022 von 2,5 % – schliesslich CHF 2'234 Mia. Für die Inflationsbereinigung wurde der LIK-Rechner des Bundesamts für Statistik verwendet, der auf den Landesindex der Konsumentenpreise (LIK) abstellt. Vgl. <https://lik-app.bfs.admin.ch> (besucht am 24. Juni 2024). Würde man der Berechnung den aktuell geltenden Normalsteuersatz zu Grunde legen, ergäben sich *ceteris paribus* für das Jahr 2022 hypothetische Mehreinnahmen in der Höhe von CHF 2'351 Mia.

¹⁴⁴ Vgl. für die aktuell geltenden Steuerbefreiungen Art. 23 MWSTG.

¹⁴⁵ Vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG *e contrario*.

Diese beinhalten Korrekturen infolge «gemischter Verwendung»¹⁴⁶ und «Eigenverbrauchs»¹⁴⁷. Müssten diese Korrekturen nicht mehr vorgenommen werden, würde der Bundeskasse der entsprechende Betrag fehlen. Es bleibt allerdings unklar, ob die Steuerpflichtigen hier auch Korrekturen deklarieren, bei denen Vorsteuern auf bezogenen Leistungen überhaupt nicht (und nicht nur teilweise aufgrund der gemischten Verwendung) geltend gemacht werden dürfen. Andernfalls wäre der Betrag noch höher. Zudem liegen gemischte Verwendungen und Eigenverbrauchstatbestände nicht nur bei der Erbringung von ausgenommenen Leistungen, sondern auch beim Verbrauch für nicht unternehmerische Zwecke vor. Diese Vorsteuerkorrekturen müssten auch bei der Umwandlung der Steuerausnahmen in Steuerbefreiungen vorgenommen werden. Der Effekt wirkt dementsprechend mindernd auf die Ausfälle. Wie erwähnt, lassen sich die konkreten Beträge nicht zuverlässig schätzen.

IV. Komplexitätssteigerung durch das Modell Caroni

- 52 Vorliegend soll nicht nur die Komplexitätsreduktion, sondern auch die Komplexitätssteigerung, die das Modell Caroni mit sich bringt, dargestellt werden. Ins Gewicht fallen dabei insbesondere *zwei Aspekte*: die Verpflichtung von bisher von der Steuer subjektiv befreiten Unternehmensträgern, sich neu registrieren zu lassen,¹⁴⁸ und die Kosten der Behörde für die Entwicklung geeigneter Kontrollmittel.¹⁴⁹
- 53 Vorab sei festgehalten, dass mit der Umstellung auf das Modell Caroni auch Einmalkosten für die Unternehmensträger und die Steuerverwaltung anfallen würden. Solche *Umstellungskosten* entstehen bei jeder Änderung der Rechtslage und haben ihren genuinen Ursprung somit nicht in der Ausgestaltung des Modells Caroni. Es könnte somit argumentiert werden, dass sie in die vorliegende Beurteilung, ob das Modell Caroni komplexitätsreduzierend wirkt,

¹⁴⁶ Vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren».

¹⁴⁷ Vgl. Art. 31 Abs. 1 MWSTG: «Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden».

¹⁴⁸ Vgl. hierzu sogleich Rz. 54 ff.

¹⁴⁹ Vgl. nachfolgend Rz. 62 ff.

nicht einbezogen werden sollten. Zur Erhöhung der Kostentransparenz seien diese Einmalkosten dennoch kurz angeführt. Selbstredend bestehen für die Umstellung des Mehrwertsteuersystems in Bezug auf die Freistellung der B2B-Leistungen keine Erfahrungswerte, auf welche zurückgegriffen werden könnte. Da B2B-Leistungen aufgrund der Befreiung *de facto* neu einem Nullsatz unterstellt wären, ist die Reform am ehesten vergleichbar mit der Anpassung von Steuersätzen. Diesbezüglich bestehen Erfahrungswerte; die letzte Steuersatzanpassung wurde per 1. Januar 2024 vollzogen. Eine Schätzung der ESTV beziffert die diesbezüglichen Kosten für die Unternehmensträger auf rund CHF 150–200 Mio. für jede Mehrwertsteuersatzänderung, bei der sich alle Sätze ändern.¹⁵⁰ Auch für die ESTV fallen Umstellungskosten an, die allerdings weitaus niedriger ausfallen dürften.¹⁵¹ Vor dem Hintergrund, dass die Umsetzung des Modells Caroni sicherlich schwieriger als die Anpassung der Steuersätze ausfallen dürfte, scheinen grosso modo einmalige Umsetzungskosten für die Unternehmensträger und die ESTV von gesamthaft CHF 250–300 Mio. als realistisch.¹⁵²

1. Komplexitätssteigerung für die Steuerpflichtigen (Erhöhung der Entrichtungskosten)

1.1. Nachteile für die steuerpflichtigen Leistungsempfänger

- 54 Setzt man das Modell Caroni derart um, dass die bisherigen Steuerausnahmen *bestehen bleiben*, muss – wie bereits dargestellt¹⁵³ – der Erbringer der steuerausgenommenen Leistung, soweit er steuerfreie B2B-Leistungen für die eigene Leistungserbringung bezogen hat, diese selbstständig versteuern.¹⁵⁴
- 55 Für *bereits registrierte Steuerpflichtige* ergibt sich aus der Besteuerung der bezogenen B2B-Leistungen für steuerausgenommene Zwecke grundsätzlich kein Mehraufwand. Dies erklärt sich dadurch, dass unter dem geltenden System im Zusammenhang mit der Erbringung von

¹⁵⁰ Vgl. BUNDESRAT, Botschaft vom 28. August 2019 zur Stabilisierung der AHV (AHV 21), BBI 2019 6305, 6415.

¹⁵¹ Konkrete Schätzungen sind den Materialien zu den bisherigen Steuersatzänderungen nicht zu entnehmen.

¹⁵² In diesen Kosten wären die Aufwände für die Implementierung einer B2B-E-Rechnungspflicht noch nicht enthalten. Vgl. hierzu hinten Rz. 66 ff.

¹⁵³ Vgl. vorn Rz. 43.

¹⁵⁴ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125 f.

steuerausgenommenen Leistungen kein Vorsteuerabzugsrecht besteht.¹⁵⁵ Dementsprechend hat ein Erbringer von ausgenommenen Leistungen seinen Vorsteuerabzug zu korrigieren.¹⁵⁶ Im Modell Caroni muss er dieselben Überlegungen anstellen. Anstatt seinen Vorsteuerabzug im Umfang der nicht zum Steuerabzug berechtigenden Tätigkeit zu korrigieren, versteuert er denselben Betrag, indem er diesen deklariert und entrichtet.¹⁵⁷ Dasselbe gilt auch für Vorsteuerkorrekturen im Rahmen der gemischten Verwendung¹⁵⁸ und beim Eigenverbrauch bzw. der Einlageentsteuerung bei einer Nutzungsänderung¹⁵⁹. Hier entsteht kein administrativer Mehraufwand.

- 56 *Nicht bereits als Steuerpflichtige registrierte Unternehmensträger* müssten sich im Modell Caroni beim Bezug von Leistungen, die für die eigene Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen verwendet werden, nicht bei der ESTV registrieren lassen. Auch für diese Unternehmensträger ändert sich somit im Modell Caroni nichts. Der Bezug einer steuerbefreiten B2B-Leistung ist für nicht registrierte Unternehmensträger im Modell Caroni nicht möglich. Dies entspricht im Ergebnis dem geltenden Recht: Aufgrund von Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG sind Steuerpflichtige, die innerhalb eines Jahres einen weltweiten Umsatz von weniger als CHF 100'000 aus Leistungen erzielt haben, von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Zu dieser Umsatzschwelle werden Umsätze aus steuerausgenommenen Leistungen nicht hinzugezählt.¹⁶⁰ Dies hat zur Folge, dass Erbringer von steuerausgenommenen Leistungen – falls sie nicht noch weitere grundsätzlich steuerbare Umsätze von mehr als CHF 100'000 erzielen – nicht steuerpflichtig werden.¹⁶¹
- 57 Würden mit dem Modell Caroni auch *die Steuerausnahmen abgeschafft oder reduziert*, würden sich bisher von der subjektiven Steuerpflicht befreite Unternehmensträger neu registrieren lassen müssen. In der Botschaft zur letzten Totalrevision 2010 wurde hierzu ausgeführt,

¹⁵⁵ Vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG.

¹⁵⁶ Vgl. statt vieler BGE 149 II 147 E. 3.2.2; 140 II 495 E. 2.2.2; BGer, 27.10.2017, 2C_166/2016, E. 3.1 ff.

¹⁵⁷ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 125 f.

¹⁵⁸ Vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG.

¹⁵⁹ Vgl. Art. 31 und 32 MWSTG.

¹⁶⁰ Vgl. den Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG.

¹⁶¹ Bspw. Ärzte, die steuerausgenommene Heilbehandlungen erbringen und nebenbei nicht noch eine Hausapotheke mit steuerbaren Medikamentenverkäufen betreiben, sind daher im Regelfall nicht obligatorisch subjektiv steuerpflichtig.

dass sich aufgrund des (weitgehenden) Abbaus der Steuerausnahmen die Zahl der steuerpflichtigen Personen um rund 29'500 erhöhen würde.¹⁶² Diese Zahl wurde im Rahmen der Zusatzbotschaft vom 23. Juni 2010¹⁶³ bedauerlicherweise nicht nachgeführt. Aktuellere Informationen über die Erhöhung der Zahl der Steuerpflichtigen aufgrund der Reduktion von Steuerausnahmen liegen nicht vor. Immerhin ist aber bekannt, dass im Jahr 2008 329'772 Unternehmensträger subjektiv steuerpflichtig waren.¹⁶⁴ Unter der Annahme, dass das Verhältnis der Gesamtsteuerpflichtigen zu den wegen der Steuerausnahmen subjektiv Befreiten über die Jahre stabil geblieben ist, ergäben sich für das Jahr 2022 (Anzahl Steuerpflichtige: 412'000) bei der weitgehenden Abschaffung der genannten Steuerausnahmen rund 37'000 neue steuerpflichtige Personen. Vergleichbare Überlegungen gelten auch für die Vorsteuerkürzungen im Zusammenhang mit der Vereinnahmung von Subventionen, anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen u.Ä.,¹⁶⁵ weswegen die Anzahl neuer Steuerpflichtiger noch höher sein dürfte. Es kann von zusätzlichen 40'000 Steuerpflichtigen ausgegangen werden, was rund 10 % der im Jahr 2022 bereits steuerpflichtigen Personen entspricht. Da vorliegend die Reduktion der Steuerausnahmen (bzw. deren Umwandlung in Steuerbefreiungen) nicht im Fokus steht, wird an dieser Stelle auf eine Quantifizierung verzichtet. Die Administrierung dieser neuen Steuerpflichtigen würde auch bei der ESTV zu Kosten führen.

1.2. Nachteile für die steuerpflichtigen Leistungserbringer

- 58 Der Bundesrat führt in seiner Stellungnahme zur Interpellation von Ständerat CARONI an, dass die steuerpflichtigen Leistungserbringer im Modell Caroni zusätzlichen Aufwand hätten, weil sie – im Gegensatz zum Status quo – gleichartige Leistungen, je nachdem, ob eine B2B- oder B2C-Leistung vorliegt, mit oder ohne Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssten.¹⁶⁶ Steuerpflichtige Unternehmen müssten bei jedem Bezug von Leistungen ihre UID-MWST-Nummer bekannt geben, damit ihnen die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung gestellt wird und keine nachträglichen Rechnungskorrekturen nötig werden.¹⁶⁷

¹⁶² BUNDESRAT, Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBI 2008 6887, 7078.

¹⁶³ Vgl. vorn Fn. 140.

¹⁶⁴ Vgl. ESTV, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2008, 21 (<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuerstatistiken-estv/allgemeine-steuerstatistiken/mehrwertsteuer.html>, besucht am 24. Juni 2024).

¹⁶⁵ Vgl. Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a–c MWSTG.

¹⁶⁶ Vgl. BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 3.

¹⁶⁷ Vgl. BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 3.

- 59 Diese Feststellungen des Bundesrats sind grundsätzlich korrekt. Allerdings dürfte sich der diesbezügliche Aufwand für die Leistungserbringer *in engen Grenzen* halten. Auch unter dem geltenden System sind sie verpflichtet, gewisse Informationen von ihren Leistungsempfängern erhältlich zu machen. So müssen sie insbesondere bei üblichen Dienstleistungen wissen, ob der Leistungsempfänger seinen Sitz, seinen Wohnsitz oder seine Betriebsstätte im Ausland hat, damit die Leistung ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden darf.¹⁶⁸ Zudem hat der Leistungserbringer keine rechtliche Verpflichtung, im Modell Caroni Nachforschungen anzustellen. Bezieht der Empfänger die Leistung mit der UID-MWST-Nummer, ist die Mehrwertsteuer nicht geschuldet.¹⁶⁹ Nur der Leistungsempfänger – nicht aber der Leistungserbringer – hat darauf zu achten, dass B2B-Leistungen nicht besteuert werden. Dementsprechend sind die Kosten für den steuerpflichtigen Leistungserbringer in diesem Punkt zu vernachlässigen.
- 60 Weiter macht der Bundesrat geltend, dass Steuerpflichtige, die mit der *Saldosteuersatz- oder der Pauschalsteuersatzmethode* abrechnen, einen «administrativen» Mehraufwand hätten, weil diese «Vereinfachungen nicht mehr möglich wären». Tatsächlich wäre es zielführend, mit der Einführung des Modells Caroni die Saldosteuersatz- und die Pauschalsteuersatzmethode abzuschaffen.¹⁷⁰ Mangels Steuer auf den bezogenen B2B-Eingangsleistungen ergibt die pauschale Berücksichtigung der Vorsteuer im Ausgangssatz, wie dies die Saldosteuersatz- und die Pauschalsteuersatzmethode im geltenden Recht vorsehen, keinen Sinn mehr. Es kann allerdings nicht davon ausgegangen werden, dass die steuerpflichtigen Leistungserbringer durch den Wegfall dieser Methoden im Modell Caroni ganz grundsätzlich einen administrativen Mehraufwand hätten. Es ergäbe sich sogar der Vorteil, dass nicht geprüft werden muss, ob die Saldosteuersatz- bzw. die Pauschalsteuersatzmethode oder die effektive Abrechnung steuerlich günstiger ist. Grosso modo dürfte in Bezug auf die Entrichtungskosten eine neutrale Umsetzung des Modells Caroni möglich sein.
- 61 Wie bereits dargestellt,¹⁷¹ ergibt sich unter dem geltenden Recht ein *Liquiditätsvorteil* für die steuerpflichtigen Leistungserbringer für die Zeit zwischen der Vereinnahmung des vom Leistungsempfänger bezahlten Mehrwertsteuerbetrags und der Ablieferung an die ESTV. Dieser

¹⁶⁸ Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG, der für Dienstleistungen als Grundregel die Besteuerung am Empfängerort vorsieht.

¹⁶⁹ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 122.

¹⁷⁰ Vgl. IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 128 f.

¹⁷¹ Vgl. vorn Rz. 29 ff.

Liquiditätsvorteil fällt unter dem Modell Caroni weg.¹⁷² Da aktuell dem Liquiditätsvorteil des Leistungserbringers der Liquiditätsnachteil des Leistungsempfängers gegenübersteht, hat der Wegfall gesamtwirtschaftlich betrachtet keine negativen Konsequenzen. Im Gegenteil: Aufgrund der durch das Modell Caroni entstehenden Liquiditätssituation entsteht für die Leistungsempfänger sogar ein Vorteil. Es sei diesbezüglich auf die Ausführungen vorn in Rz. 36 f. verwiesen.

2. Nachteile für die Steuerbehörde (Erhöhung der Steuererhebungskosten) und Ausfälle für die Bundeskasse

62 Im geltenden System werden grundsätzlich – soweit keine Steuerausnahmen¹⁷³ oder Steuerbefreiungen¹⁷⁴ vorliegen – auch die B2B-Leistungen von der Steuer erfasst.¹⁷⁵ Den Hintergrund der Besteuerung aller Leistungen (also sowohl der B2C- als auch der B2B-Leistungen) bilden insbesondere Überlegungen zum Steuerausfallrisiko für den Staat. Die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer¹⁷⁶ als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug führt nämlich wirtschaftlich betrachtet zu einer «*fraktionierten*» Besteuerung.¹⁷⁷ Jeder Leistungserbringer liefert nur einen Anteil an der Gesamtsteuerbelastung auf der Leistung an den nicht steuerpflichtigen Leistungsempfänger im Umfang der von ihm geschaffenen Marge an die ESTV ab.¹⁷⁸ Rechnet also im Rahmen der Wertschöpfungskette ein Leistungserbringer – bspw. ein Zwischenhändler – die Mehrwertsteuer auf seiner Marge nicht oder nicht korrekt mit der

¹⁷² Vgl. vorn Rz. 35.

¹⁷³ Vgl. hierfür auch vorn Fn. 3 und Art. 21 MWSTG. Bei «Steuerausnahmen» handelt es sich um «unechte» Befreiungen, weil zwar die entsprechende unter die Ausnahme fallende Leistung nicht zu versteuern ist, aber Vorsteuern im Zusammenhang mit dieser Leistung nicht geltend gemacht werden können (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Für die meisten Steuerausnahmen steht allerdings die freiwillige Versteuerung (Option) i.S.v. Art. 22 MWSTG offen.

¹⁷⁴ Vgl. Art. 23 MWSTG. Bei den «Steuerbefreiungen» handelt es sich gemäss schweizerischer Terminologie um «echte» Befreiungen. Vgl. vorn Rz. 1.

¹⁷⁵ Vgl. insbesondere Art. 18 Abs. 1 MWSTG, wonach der «Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten *Leistungen* [unterliegen], [...] soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht» (Hervorhebung durch den Autor; das Gesetz sieht im Ergebnis keine Unterscheidung zwischen B2B- und B2C-Leistungen vor).

¹⁷⁶ Vgl. zur Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer RALF IMSTEPF/MICHAEL BEUSCH, in: Bernhard Ehrenzeller/Patricia Egli/Peter Hettich/Peter Hongler/Benjamin Schindler/Stefan G. Schmid/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Zürich/St. Gallen 2023, Art. 130 N 31 ff.

¹⁷⁷ Vgl. AD VAN DOESUM/HERMAN VAN KESTEREN/SIMON CORNIELJE/FRANK NELLEN, Fundamentals of EU VAT Law, Alphen an den Rijn 2020, 8 und 38; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, Bern 2011, 20 und 41.

¹⁷⁸ Bzw. den von ihm geschaffenen «Mehrwert». Vgl. hierzu IMSTEPF/BEUSCH (Fn. 176), Art. 130 N 34.

ESTV ab, ist nicht der gesamte Steuerertrag, sondern nur die vom Zwischenhändler geschuldete Mehrwertsteuer für die Bundeskasse verloren. Die geltende Erhebungskonzeption mindert somit durch die Fraktionierung Steuerausfallrisiken, die durch zahlungsunfähige und/oder zahlungsunwillige Steuerpflichtige entstehen.

- 63 Beim Modell Caroni besteht die Gefahr von Debitorenverlusten auf den vorgelagerten Stufen der Wertschöpfungskette aufgrund der Steuerfreiheit von B2B-Leistungen nicht. Da aber die Mehrwertsteuer nicht mehr fraktioniert über die ganze Wertschöpfungskette bezogen wird, tritt ein *Totalverlust* ein, wenn die Steuer auf der letzten Stufe der Wertschöpfungskette nicht entrichtet wird.¹⁷⁹ Der Vorteil der Fraktionierung der Steuererhebung entfällt.
- 64 Wie schwer der Wegfall der Fraktionierung wiegt, ist nur bedingt abschätzbar. Im Jahr 2022 beliefen sich die *realisierten Debitorenverluste* aus der Mehrwertsteuer auf CHF 124 Mio.¹⁸⁰ Rund 1,7 % davon entfallen auf die Einfuhrsteuer, der übrige Teil auf die Inlandsteuer. Im Verhältnis zu den Einnahmen von CHF 25,148 Mia.¹⁸¹ sind diese Debitorenverluste sehr tief (sie entsprechen rund 0,5 % der Einnahmen). Inwieweit der tiefe Wert auf die Fraktionierung der Steuererhebung zurückgeführt werden kann, ist fraglich. Bei der direkten Bundessteuer – die keine fraktionierte Erhebung kennt – betragen die realisierten Debitorenverluste im Jahr 2023 bei den natürlichen Personen rund CHF 78 Mio. und bei den juristischen Personen rund CHF 46 Mio.¹⁸² Gesamthaft ergaben sich somit – wie bei der Mehrwertsteuer – CHF 124 Mio. realisierte Debitorenverluste. Die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer übertrafen dagegen diejenigen der Mehrwertsteuer noch: Es wurden CHF 27,835 Mia. eingenommen. Die Debitorenverluste machten somit 0,45 % der Einnahmen aus. Der Vergleich zeigt, dass die Bedeutung der fraktionierten Erhebung bei der Mehrwertsteuer nicht überschätzt werden sollte.
- 65 Das Modell Caroni bringt – wie bereits dargestellt¹⁸³ – Vorteile in der Deliktsbekämpfung. Typische Deliktsschemata sind aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs faktisch nicht mehr

¹⁷⁹ Vgl. BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 3.

¹⁸⁰ Vgl. hierzu EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG, EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, Staatsrechnung 2023 der Verwaltungseinheiten Teil II (EFD, WBF, UVEK), Band 2, 77 (<https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/staatsrechnung.html>; besucht am 24. Juni 2024). Zusammen mit den mutmasslichen Debitorenverlusten (Delkredere) ergaben sich Gesamtdebitorenverluste von CHF 146 Mio.

¹⁸¹ Vgl. EFV (Fn. 180), 71.

¹⁸² Vgl. EFV (Fn. 180), 76.

¹⁸³ Vgl. vorn Rz. 45.

möglich. Der Leistungsempfänger kann nämlich keinen Vorsteuerabzug abziehen, welchen der Leistungserbringer nicht der ESTV abgeliefert hat. Notorische Missbrauchskonstellationen – wie bspw. Mehrwertsteuerkarusselle oder Serienkonkurse – werden unmöglich.¹⁸⁴ Dies gilt allerdings nur, wenn kein Wahlrecht für den steuerpflichtigen Leistungsempfänger besteht, ob er die B2B-Leistung mit oder ohne Mehrwertsteuer beziehen möchte.¹⁸⁵ Unter dem Modell Caroni müsste aber *kontrolliert* werden, ob die Bezüge zu Recht steuerfrei erfolgt sind und ob die Bezugsteuer richtig deklariert wird, «wenn ausgenommene Leistungen erbracht, hoheitliche Tätigkeiten ausgeübt oder Subventionen empfangen werden»¹⁸⁶.

66 Diese Kontrolle könnte wohl am einfachsten über eine *B2B-E-Rechnungspflicht* – verbunden mit einem obligatorischen E-Reporting – bewerkstelligt werden.¹⁸⁷ Dabei müsste der Leistungserbringer im B2B-Bereich eine elektronische Rechnung¹⁸⁸ ausstellen; der Leistungsempfänger wäre verpflichtet, diese entgegenzunehmen. Eine Papierrechnung dürfte weder vom Leistungserbringer ausgestellt noch vom Leistungsempfänger verlangt werden.

67 Das elektronische Ausstellen der Rechnung kann dabei – gemäss den bisher bekannten Systemen¹⁸⁹ – grundsätzlich über einen «Staatsserver» («*zentralisiertes System*») oder über private Anbieter («*dezentralisiertes System*») erfolgen. Die E-Rechnungspflicht kann mit einem (direkten) E-Reporting-System kombiniert werden, das die (formelle) Kontrolle der Rechnung erlaubt. Denkbar ist bspw., dass die E-Rechnung erst dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Steuerbehörde sie (vorgängig) genehmigt hat («Pre-Clearance-System») verbunden mit «Real Time Reporting» oder zumindest «Near Live Reporting»).

¹⁸⁴ Vgl. hierzu im Detail IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 129 m.w.H.

¹⁸⁵ Vgl. hierzu IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 129 f.; vorn Rz. 28.

¹⁸⁶ So zu Recht der BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 3.

¹⁸⁷ In IMSTEPF, (Quasi-)Abschaffung (Fn. 2), 122, wurde offengelassen, mit welchen (digitalen) Mitteln eine Kontrolle erfolgen könnte.

¹⁸⁸ Bei der elektronischen Rechnung handelt es sich nicht um ein PDF-Dokument, das elektronisch verschickt wird. Vielmehr handelt es sich um eine elektronische Rechnung, die sich nach einem strukturierten Datenformat richtet. Vgl. ATANAS MATEEV/KATHARINA ARTINGER, Kein Entkommen mehr: Einführung einer B2B-E-Rechnungspflicht in Deutschland, Zoll + MWST Revue 4/2023, 219 ff., 222 ff. Als Beispiel kann das bereits in der EU etablierte CEN-Norm EN 16931-Format angeführt werden.

¹⁸⁹ Vgl. für eine Kurzübersicht hinten Rz. 69 ff.

68 Eine B2B-E-Rechnungspflicht verbunden mit einem E-Reporting-System ist im internationalen Kontext nichts Ausserordentliches¹⁹⁰ und könnte sich insbesondere aufgrund einer Initiative der EU in den nächsten Jahren sogar zum internationalen Standard entwickeln. Die EU-Kommission schlägt im Rahmen ihres Reformpakets «*VAT in a Digital Age (ViDA)*»¹⁹¹ nämlich u.a. vor, die elektronische Rechnungsstellung zum Standardverfahren im B2B-Verkehr zu erklären.¹⁹² Papierrechnungen sollen nicht mehr generell, sondern nur noch in denjenigen Fällen erlaubt sein, die von den Mitgliedsstaaten definiert werden. Der (aktuelle) Vorschlag der EU-Kommission sieht allerdings vor, dass die Ausstellung elektronischer Rechnungen und deren Übermittlung an den Empfänger – anders als dies bspw. bereits in Italien der Fall ist¹⁹³ – nicht an eine vorherige Genehmigung oder Validierung durch die Steuerbehörden des Mitgliedsstaats («Pre-Clearance-System») geknüpft werden.¹⁹⁴ Für Mehrwertsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen¹⁹⁵ und für Dienstleistungen von gebietsfremden Steuerpflichtigen, für welche die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gilt («reverse charge»),¹⁹⁶ wird zudem die Verpflichtung geschaffen, dass die elektronische Rechnung innerhalb einer Frist von zwei Tagen nach Eintreten des Steuertatbestands ausgestellt werden muss. Diese Rechnungen müssen dann – quasi in Echtzeit – an die Steuerbehörden übermittelt werden (sog. «Digital Reporting Requirements [DRR]»)¹⁹⁷, womit eine Kontrolle möglich wird. Die

¹⁹⁰ Vgl. hierfür die Übersicht auf <https://www.vatcalc.com/global/live-vat-gst-transaction-e-invoicing-global-tracker>; besucht am 24. Juni 2024. Die EU hat bereits im Jahr 2014 Rechnungsstandards für die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Beschaffungsaufträgen geschaffen. Vgl. hierzu die Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 des Europäischen Parlaments und des Rates über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (Business-to-Government-Leistungen [B2G-Leistungen]).

¹⁹¹ Vgl. Vorschlag vom 8. Dezember 2022 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter (COM [2022] 701 final); Vorschlag vom 8. Dezember 2022 für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 in Bezug auf die für das digitale Zeitalter erforderlichen Regelungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer; Vorschlag vom 8. Dezember 2022 für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in Bezug auf die Informationsanforderungen für bestimmte Mehrwertsteuerregelungen (COM [2022] 704 final).

¹⁹² Vgl. Art. 218 E-MWSTsystRL (vgl. vorn EU-KOMMISSION, COM [2022] 701 final [Fn. 191], 44).
¹⁹³ Vgl. hinten Rz. 70.

¹⁹⁴ Vgl. EU-KOMMISSION, COM (2022) 701 final (Fn. 191), 22.

¹⁹⁵ Vgl. Art. 138 MWSTsystRL.

¹⁹⁶ Vgl. Art. 194 und 196 MWSTsystRL.

¹⁹⁷ Im internationalen Kontext wird eher vom «Digital Continuous Transaction Reporting (DCTR)» oder «Continuous Transaction Controls (CTC)» gesprochen. Vgl. hierzu den Vortrag von STÉPHANE BUYDENS, VAT Policy Advisor, OECD, am Benelux 2nd VAT Gap Colloquium in Brüssel am 12. März 2024 (Folien abrufbar unter: <https://www.benelux.int/wp-content/uploads/2024/04/VATGAP-Powerpoint.pdf>; besucht am 24. Juni 2024).

vollständige Umsetzung des ViDA-Reformpakets sollte ursprünglich bis 2028 erreicht werden. Mittlerweile ist davon auszugehen, dass insbesondere die Einführung des DRR-Systems mehr Zeit in Anspruch nehmen wird. Im Moment wird von einer Inkraftsetzung bis 2030 ausgegangen.¹⁹⁸

- 69 Einige *EU-Mitgliedsstaaten* sind aber schon von sich aus aktiv geworden:¹⁹⁹
- 70 Bereits im Jahr 2019 hat *Italien* eine B2B-E-Rechnungspflicht umgesetzt.²⁰⁰ Alle elektronischen Rechnungen werden durch die zentralisierte Plattform «Sistema di Interscambio» verarbeitet. Sie erlaubt eine Konsolidierung der Rechnungsstellung, des Rechnungsaustausches und der Datenmeldung an die Steuerbehörde. Vor der Ausstellung müssen die Rechnungen genehmigt werden. Italien kennt somit ein Pre-Clearance-System.
- 71 Auch *Polen* hat im Jahr 2022 ein zentralisiertes System («Krajowy System e-Faktur») implementiert, das die Pre-Clearance vor der Ausstellung von elektronischen Rechnungen erlaubt.²⁰¹ Dieses System soll mit einer Übergangsfrist von einem Jahr am 1. Juli 2024 für alle B2B-Rechnungen verpflichtend werden. Kontrolliert werden allerdings nicht alle übermittelten Informationen; die Überprüfung ist vielmehr eine «formelle».²⁰² Geprüft wird bspw., ob alle Felder ausgefüllt sind, ob Nummernfelder nur Zahlen (und keine Buchstaben) enthalten sowie ob die Begrenzung der Anzahl Ziffern eingehalten wurde.
- 72 Auch *Frankreich* möchte ab September 2026 schrittweise eine E-Rechnungspflicht – verbunden mit einem E-Reporting-System – für Leistungen zwischen inländischen Rechtsträgern einführen.²⁰³ Anders als Italien und Polen soll die Übermittlung der E-Rechnung allerdings

¹⁹⁸ Vgl. <https://www.vatcalc.com/eu/eu-2028-digital-reporting-requirements-drr-e-invoice/> (besucht am 24. Juni 2024).

¹⁹⁹ Nachfolgende Liste stellt eine (unvollständige) Auswahl dar, die insbesondere aufgrund der geografischen Nähe zur Schweiz und des Fortschritts bei der Implementierung erfolgt ist. Vgl. für eine Übersicht <https://www.vatcalc.com/global/live-vat-gst-transaction-e-invoicing-global-tracker>; besucht am 24. Juni 2024.

²⁰⁰ Vgl. statt vieler: MATEEV/ARTINGER (Fn. 188), 220. Für Leistungen an die Regierung besteht bereits seit 2014 ein Obligatorium.

²⁰¹ Vgl. den hierfür notwendigen Durchführungsbeschluss (EU) 2022/1003 vom 17. Juni 2022 des Rates vom 17. Juni 2022 zur Ermächtigung der Republik Polen, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme anzuwenden (ABl. L 168 vom 27. Juni 2022, 81–83).

²⁰² Sog. «semantische» Prüfung.

²⁰³ Vgl. den hierfür notwendigen Durchführungsbeschluss (EU) 2022/133 vom 25. Januar 2022 des Rates zur Ermächtigung Frankreichs, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. L 20 vom 31. Januar 2022, 272–274).

nicht nur über ein zentralisiertes Portal, sondern auch über private Anbieter möglich sein («dezentralisiertes System»). Die privaten Anbieter müssen allerdings vorgängig autorisiert werden und sind verpflichtet, die Rechnungsdaten während drei Jahren zu speichern. Das E-Reporting – also die Meldung der Rechnungsdaten – erfolgt zwingend ebenfalls über die privaten Anbieter oder die öffentliche Plattform. Allerdings werden die Daten nicht in Echtzeit, sondern periodisch übermittelt: Rechnet der Leistungserbringer monatlich ab, werden die Daten dreimal monatlich von der Plattform an die Steuerverwaltung gesendet. Bei der Quartalsabrechnung erfolgt eine monatliche Übermittlung; bei der Jahresabrechnung eine Meldung alle zwei Monate.²⁰⁴

- 73 Schliesslich seien die Bemühungen um die Einführung der B2B-E-Rechnungspflicht in *Deutschland* als Beispiel angeführt.²⁰⁵ Ab 1. Januar 2025 sind alle steuerpflichtigen, in Deutschland ansässigen Unternehmen verpflichtet, elektronische Rechnungen entgegenzunehmen.²⁰⁶ Für das zwingende Ausstellen von elektronischen Rechnungen wird eine Übergangsfrist gewährt. In den Jahren 2025 und 2026 sind dementsprechend auch weiterhin Papierrechnungen und (vorbehaltlich der Zustimmung des Leistungsempfängers) nicht strukturierte elektronische Rechnungen erlaubt. Vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2027 dürfen in Deutschland domizilierte Leistungserbringer mit einem Gesamtumsatz von bis zu EUR 800'000 im Jahr 2026 weiterhin Papierrechnungen und (unter Vorbehalt der Zustimmung des Leistungsempfängers) sonstige elektronische Rechnungen an ihre deutschen steuerpflichtigen Leistungsempfänger ausstellen. Ab dem 1. Januar 2028 soll dann das Obligatorium für alle B2B-Leistungen gelten, die von einem in Deutschland ansässigen Leistungserbringer an einen ebenfalls in Deutschland domizilierten Leistungsempfänger erbracht

²⁰⁴ Vgl. Décret n° 2022-1299 du 7 octobre 2022 relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JO-RFTEXT000046383394>; besucht am 24. Juni 2024).

²⁰⁵ Vgl. den hierfür notwendigen Durchführungsbeschluss (EU) 2023/1551 vom 25. Juli 2023 des Rates zur Ermächtigung Deutschlands, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. L 188 vom 27. Juli 2023, 42–44).

²⁰⁶ Vgl. Art. 20 ff. des Gesetzes vom 27. März 2024 zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz; BGBl. 2024 I Nr. 108 vom 27. März 2024).

werden.²⁰⁷ Eine E-Reporting-Verpflichtung ist bisher gesetzlich nicht vorgesehen. Sie soll dem Vernehmen nach erst in einem zweiten Schritt eingeführt werden.

- 74 Will man das Modell Caroni durch die Einführung der B2B-E-Rechnungspflicht und eines E-Reportings begleiten – wie dies vorliegend ausdrücklich vorgeschlagen wird –, wäre die Einführung für den Bund (und auch die Steuerpflichtigen) mit Implementierungskosten verbunden. Diese Kosten sind zum jetzigen Zeitpunkt kaum sinnvoll zu eruieren. Sie dürften zudem – wie nachfolgend gezeigt wird – zu einem grossen Teil durch eine verbesserte Compliance und niedrigere Kontrollkosten wiederum aufgefangen werden. Zunächst hängen die Implementierungskosten mit dem IT-System zusammen, das gewählt würde. Während gewisse Länder (Italien, Polen) auf eine zentralisierte Lösung setzen, möchte insbesondere Frankreich auch private Plattformen für das Ausstellen und Empfangen von Rechnungen zulassen.²⁰⁸ Eine zentrale Lösung dürfte in der Tendenz eher teurer sein. Sodann richten sich die Kosten nach dem Aufwand, der in Bezug auf das E-Reporting betrieben wird. Werden nur «formelle» Aspekte geprüft, dürfte dies billiger sein als die Implementierung eines ausgeklügelten Kontrollsystems. Für die Steuerpflichtigen entstünden insbesondere Kosten im Zusammenhang mit der Anpassung ihrer Buchhaltungs- bzw. ERP-Systeme.²⁰⁹
- 75 Wie eben erwähnt, sind diese Kosten zu relativieren. Zunächst werden sich Unternehmen, die im EU-Raum Leistungen anbieten, sowieso mit der elektronischen Rechnungsstellung auseinandersetzen müssen. Es ist zu vermuten, dass EU-Leistungsempfänger – je mehr sich die E-Rechnungspflicht im B2B-Bereich als Standard durchsetzt – auch von ihrem schweizerischen Leistungserbringer eine E-Rechnung erwarten werden. Die schweizerischen Leistungserbringer, die im EU-Raum tätig sind, werden also ohnehin ihre Systeme entsprechend anpassen müssen. Es kann sogar davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich eine Drittwirkung entsteht: Schweizerische Leistungserbringer, die im Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen ins EU-Ausland sowieso schon ihre Systeme angepasst haben, könnten auch von ihren schweizerischen Partnern die E-Rechnungsstellung erwarten. Im Ergebnis wären auch schweizerische Unternehmen von der E-Rechnungspflicht betroffen, die nur Kunden im Inland haben. Sodann dürften auch die Implementierungskosten bei der ESTV

²⁰⁷ Vgl. MATEEV/ARTINGER (Fn. 188), 220 f.; vgl. Art. 23 Abs. 7 Wachstumschancengesetz (Fn. 206).

²⁰⁸ Vgl. vorn Rz. 72.

²⁰⁹ ERP bedeutet «Enterprise Resource Planning». Mit einem ERP-System (Software) wird die Ressourcenplanung des Unternehmens gesteuert.

durch eine verbesserte Compliance der Steuerpflichtigen²¹⁰ (und damit geringere Ausfälle) kompensiert werden. Wie bereits dargestellt, reduziert das Modell Caroni zudem die Deliktsanfälligkeit²¹¹, was sich wiederum positiv auf die Einnahmen auswirken dürfte.²¹²

- 76 Die E-Rechnungspflicht und das E-Reporting müssen gemäss der vorliegend vertretenen Auffassung das Modell Caroni *zwingend* ergänzen. Grundsätzlich wäre die Umsetzung des Modells zwar auch ohne solche begleitenden Massnahmen denkbar. In einem solchen Fall dürfte aber das Steuerausfallrisiko – aufgrund der unberechtigten Inanspruchnahme der Steuerfreiheit bei Leistungen, die nicht als B2B-Leistungen qualifizieren – erheblich steigen.
- 77 In seiner Stellungnahme zur Interpellation von Ständerat CARONI schreibt der Bundesrat, dass sich im Modell Caroni «sehr viele Unternehmen [neu] registrieren lassen [würden], denn nur so könnten sie ihre Vorleistungen durch Angabe der MWST-Nummer ohne Steuer beziehen»²¹³. Wäre dem so, hätte das Modell Caroni aufgrund der notwendigen *Administrierung der neuen Steuerpflichtigen* durch die ESTV eine komplexitätssteigernde Wirkung. Diese Aussage des Bundesrats ist gemäss der vorliegenden Auffassung aber zu relativieren. Unternehmensträger, die bisher von der obligatorischen subjektiven Steuerpflicht befreit waren, werden sich nicht registrieren lassen wollen, weil sie einerseits ihre eigenen Leistungen dann versteuern müssten und andererseits mit der Registrierung auch Pflichten einhergehen, die Entrichtungskosten verursachen. Eine Neuregistrierung würde vor diesem Hintergrund nur Sinn ergeben, wenn die betreffenden Unternehmensträger noch keine (bspw. Start-ups) oder steuerbefreite Leistungen (bspw. im Ausland) erbringen. Diesbezüglich ist aber festzuhalten, dass diese Wirkung bereits unter dem geltenden Recht besteht. Jedem Unternehmensträger, der durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs finanziell bessergestellt ist, sei die freiwillige Steuerpflicht nach Art. 11 MWSTG empfohlen. Vor diesem Hintergrund ist nicht mit einer materiellen Zunahme der Anzahl von Steuerpflichtigen zu rechnen.
- 78 Mit der Umstellung vom bisherigen System auf das Modell Caroni würden sich auch Änderungen an den bisherigen *Erhebungs- und Kontrolltätigkeiten* der Steuerverwaltung ergeben. Die Praxispublikationen, die risikobasierte Prüfung, die Ermittlung der Erfahrungszahlen und

²¹⁰ Vgl. hierzu vorn Rz. 74.

²¹¹ Vgl. hierzu vorn Rz. 45.

²¹² Vgl. auch vorn Rz. 47.

²¹³ BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 4.

die interne Prüftätigkeit und die Prüfwerte müssten angepasst werden. Es entstünden Umstellungskosten. Aufgrund der Vielzahl der im Einzelnen eher kleinen Umstellungen sind die diesbezüglichen Kosten kaum sinnvoll schätzbar.

V. Fazit

- 79 Der Bundesrat kommt in seiner Antwort auf die Interpellation zum Modell Caroni zu folgendem Ergebnis: «Ein Konsumsteuersystem, bei dem die Leistungen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen ohne Mehrwertsteuer erbracht werden können, stellt eine Abkehr vom fraktionierten Steuerbezug der Mehrwertsteuer dar. Eine solche Konsumsteuer hätte zwar für die Mehrzahl der steuerpflichtigen Personen eine Verringerung des administrativen Aufwands zur Folge. Für viele steuerpflichtige Unternehmen ergäbe sich jedoch eine administrative Mehrbelastung. Für den Bundesrat bringt eine solche Konsumsteuer insgesamt nicht den Mehrwert, der einen solch radikalen Systemwechsel mit all seinen Unsicherheiten und dem ganzen Umstellungsaufwand rechtfertigen würde. Er zieht es vor, die Mehrwertsteuer punktuell zu vereinfachen»²¹⁴. Das Kosten-Nutzen-Verhältnis wurde in der Antwort zur Interpellation nicht beziffert. Gemäss der vorliegenden Untersuchung lassen sich bei der Einführung des Modells Caroni – basierend auf den vorn gemachten Annahmen und Werten – im Ergebnis die Komplexitätsreduktion und die Komplexitätssteigerung wie folgt quantifizieren:²¹⁵

Die Übersicht findet sich aus Platzgründen auf der nächsten Seite.

²¹⁴ BUNDESRAT, Stellungnahme vom 26. Januar 2022 (Fn. 113), zu Ziff. 1.

²¹⁵ Es sei – wie bereits vorn in Rz. 14 erwähnt – darauf hingewiesen, dass die vorliegend verwendete Datenlage lückenhaft und in Teilen veraltet ist. Es wird soweit möglich – neben den vorhandenen Informationen – auf die Grundlagen und Erkenntnisse bisheriger Studien sowie auf eigene Annahmen zurückgegriffen. Bevor die Umsetzung des Modells Caroni an die Hand genommen wird, würde sich daher eine Aktualisierung des Zahlenmaterials empfehlen. Die Wirkungen, die sich aus einer Abschaffung bzw. Reduktion der Steuerausnahmen oder aus deren Umwandlung in Steuerbefreiungen ergeben würden, werden – da sie nicht im Fokus der vorliegenden Untersuchung stehen – weggelassen.

	Komplexitätsreduktion	Komplexitätssteigerung
Für steuerpflichtige Leistungsempfänger: <ul style="list-style-type: none"> - Wegfall Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. vorn Rz. 19 ff.) - Liquiditätsvorteil (vgl. vorn Rz. 29 ff.) - Selbstständige Abrechnung des Bezugs von Leistungen für die Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen etc. (vgl. vorn Rz. 54 ff.) 		
	CHF 260'489'352	
	CHF 290'000'000	
		keine Veränderung zum Status quo
Für steuerpflichtige Leistungserbringer: <ul style="list-style-type: none"> - Wegfall Qualifikation der Leistung (vgl. vorn Rz. 38 ff.) - Insbesondere: Wegfall Transfer-Pricing-Risiken (vgl. vorn Rz. 40) - Unterscheidung B2B- und B2C-Leistungen (vgl. vorn Rz. 58 f.) - Wegfall SSS- und PSS-Methoden (vgl. vorn Rz. 60) - Wegfall Liquiditätsvorteil 		
	CHF 334'440'169	
	n/a	
		vernachlässigbar
		vernachlässigbar
		wird durch Liquiditätsvorteil überkompensiert
Für die Steuerbehörde und die Bundeskasse: <ul style="list-style-type: none"> - Reduktion Kontrollaufwand (vgl. vorn Rz. 42 ff.) - Erleichterte Deliktsbekämpfung und damit verbundene Steigerung der Steuereinnahmen (vgl. vorn Rz. 45 ff.) - Mindereinnahmen aufgrund von Debitorenverlusten (vgl. vorn Rz. 62 ff.) - Kontrollaufwand/Einführung einer E-B2B-Rechnungspflicht und E-Reporting (vgl. vorn Rz. 66 ff.) - Zunahme Anzahl Steuerpflichtiger (vgl. vorn Rz. 77) - Umstellungskosten Erhebungs- und Kontrollpraxis der ESTV (vgl. vorn Rz. 78). 		
	n/a	
	CHF 250'000'000 (Annahme: VAT Gap beträgt ca. 1 %)	
		n/a (wohl vernachlässigbar)
		n/a (sicherlich Implementierungskosten)
		nicht nachweisbar
		vernachlässigbar
Total Komplexitätsreduktion (inkl. Mehreinnahmen für die Bundeskasse)	CHF 1'134'929'521 p.a.	–
Einmalige Umstellungskosten		CHF 250–300 Mio.

82 Die Aufstellung zeigt, dass das Modell Caroni komplexitätsreduzierend wirkt. Unter der Annahme von rund 412'000 Steuerpflichtigen und gesamthaften Komplexitätsreduktionen in der Höhe von CHF 1'134'929'521 p.a. ergäben sich – unter Abzug der geschätzten Mehreinnahmen für die Bundeskasse aus der erleichterten Deliktsbekämpfung in der Höhe von CHF 250'000'000 – durchschnittlich jährliche Vereinfachungseffekte von rund CHF 2'148 pro Steuerpflichtigen. Die konkrete Einsparung dürfte je nach individueller Situation des Steuerpflichtigen stark variieren. Wie bereits erwähnt, sollte vor der Einführung des Modells Caroni – trotz der vorliegend festgestellten Vereinfachungseffekte – die Datengrundlage aktualisiert werden. Die Begleitung der Umsetzung durch die Implementierung geeigneter Kontrollmöglichkeiten (insbesondere die B2B-E-Rechnungspflicht) ist zu empfehlen.