

## Die Steuerrückstellungen aus Sicht der Mehrwert- steuer

Gerhard Schafroth, Dr. iur. Anwalt, dipl. Steuerexperte,  
Partner SwissVAT, Zürich  
www.SwissVAT.ch; Gerhard.Schafroth@SwissVAT.ch



**Die Mehrwertsteuer (MWST) ist für viele Unternehmen nach wie vor Ursache substantieller Risiken. Nachfolgend soll dargestellt werden, in welchen Fällen eine Rückstellung für diese Risiken angemessen erscheint und bei welchen die Bildung einer MWST-Rückstellung einen Steuerstrafatbestand darstellen kann.**

### 1. Grundlagen

Hinsichtlich der MWST-Rückstellung ist von folgenden Rahmenbedingungen auszugehen:

- a) Die **Rückstellung** ist eine auf einem Ereignis der Vergangenheit beruhende wahrscheinliche Verpflichtung, deren Höhe und Fälligkeit zum jetzigen Zeitpunkt ungewiss, aber schätzbar ist.
- b) Art. 46 MWSTG **Selbstveranlagung**: «Die steuerpflichtige Person hat gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unauf-

gefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen.»

- c) Art. 85 MWSTG **Steuerhinterziehung**: «Wer vorsätzlich sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von der Steuer erwirkt, wird mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft.»
- d) **Vorbehalt**: «Der Betroffene akzeptiert die Steuerpflicht mit der vorbehaltlosen Bezahlung; daran ist er gebunden.» (BGE 2A. 121/2004 E. 5.4)

### 2. Anwendungsfälle

Die nachfolgenden Anwendungsfälle erheben keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit. An ihnen soll exemplarisch dargestellt werden,

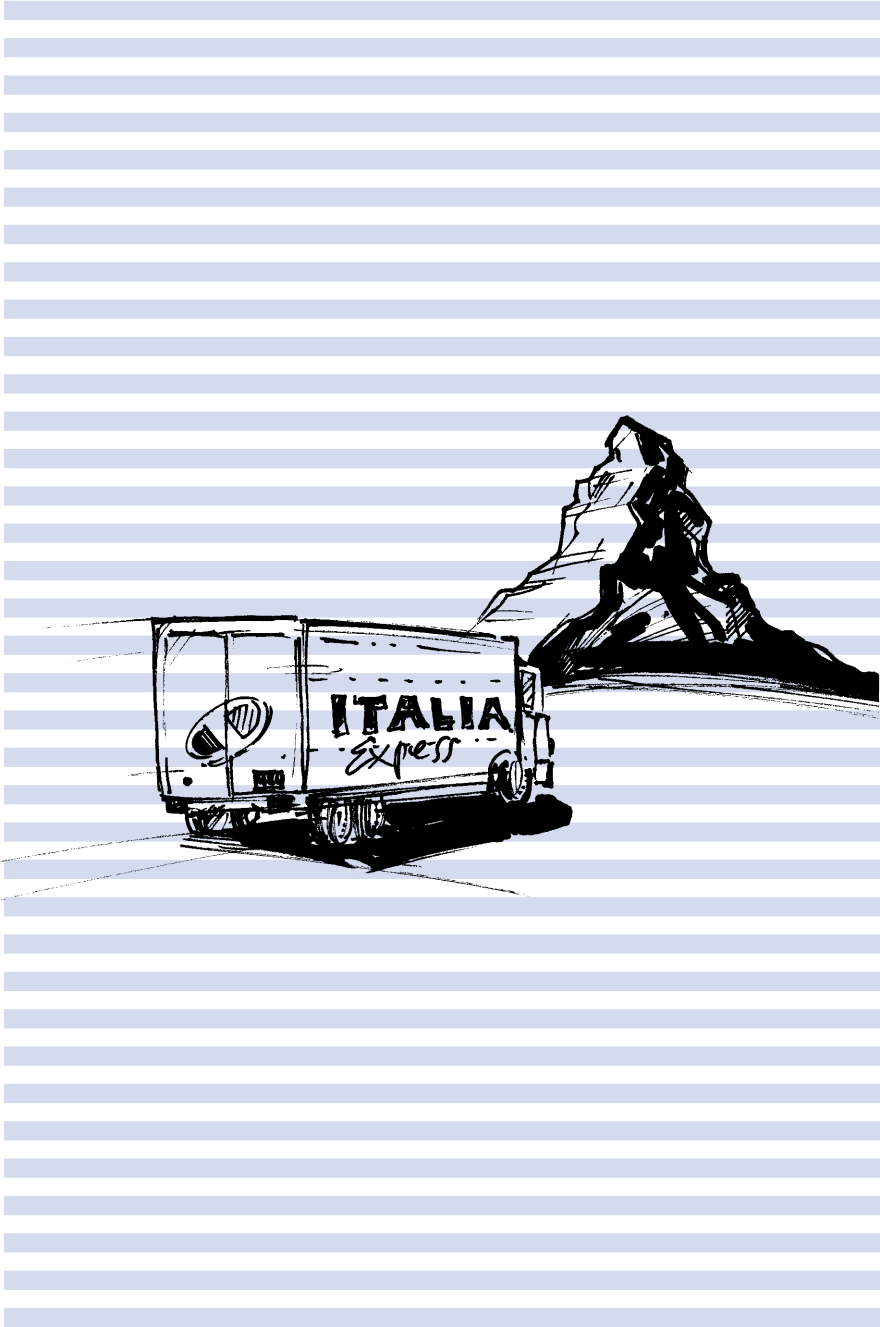
welche Auswirkungen sich aus den dargestellten Rahmenbedingungen ergeben können.

## 2.1. MWST-Rückstellung bei Schweizer Holding- oder Finanzgesellschaft

Normalerweise ist eine Holding- oder eine Finanzgesellschaft nicht MWST-pflichtig, da ihre Einnahmen (Dividenden und Zinsen) nicht als MWST-bare Umsätze gelten. Beschäftigt eine solche Gesellschaft kein eigenes Personal, so wird die entsprechende Leistung durch eine andere Gesellschaft, z. B. eine konzerneigene Managementgesellschaft erbracht. Befindet sich diese Managementgesellschaft in der Schweiz, so schuldet sie für diese Managementleistung in aller Regel die MWST. Weil die empfangende Holding oder Finanzgesellschaft diese MWST nicht als Vorsteuer geltend machen kann, besteht die Verlockung, die Managementleistung gar nicht oder zu einem sehr tiefen Betrag zu fakturieren. Art. 33 Abs. 2 MWSTG schreibt vor, dass Leistungen unter Nahestehenden – und dabei handelt es sich bei Gesellschaften des gleichen Konzerns – zu Drittpreisen versteuert werden müssen.

### 2.1.1. Managementleistung innerhalb der Schweiz

Erbringt eine inländische Management- oder andere Konzerngesellschaft einer anderen inländischen konzerneigenen Finanzgesellschaft oder Holding ihre Managementleistungen zu einem Wert, der tiefer liegt als unter unabhängigen Dritten, so kommt sie ihren Verpflichtungen zur korrekten MWST-Abrechnung im System der Selbstveranlagung in aller Regel nicht nach. Das Gleiche gilt, wenn sie die Kosten der Konzernleitungstätigkeit, welche nach den Regeln über die konzerninternen Verrechnungspreise von der Konzernholding zu tragen sind (sog. Stewardship Costs) nicht vollumfänglich (mit MWST) an die Konzernholding fakturiert und damit korrekt versteuert. Die MWST-Verwaltung hat recht klare Vorstellungen, was sie in diesen Konstellationen unter «richtigen Verrechnungspreisen» versteht. Nicht selten liefert die Managementgesellschaft in derartigen Fällen zu wenig MWST an den Fiskus ab. Da sich die Steuerschuld relativ leicht festlegen lässt und dies den verantwortlichen Personen klar sein kann, lässt sich die Nichtablieferung der Steuer als Steuerhinterziehung qualifizieren. Betrof-



fen sind die Managementgesellschaft und alle Personen, welche den Entscheid der Nichtablieferung der MWST massgeblich beeinflussen können. Dazu gehört unter Umständen auch die Revisionsstelle. In einer derartigen Konstellation in der Managementgesellschaft eine MWST-Rückstellung zu bilden, ist nicht nur unzulässig, sondern muss geradezu als sträflich bezeichnet werden: Die Rückstellung dokumentiert nämlich, dass einerseits den entscheidenden Personen (inkl. Verwaltungsrat) das Problem der vergünstigten konzerninternen Leistung bekannt ist, die Steuerschuld selber quantifiziert wird und andererseits die als geschuldet erkannte Steuer nicht deklariert und abgeliefert, sondern nur zurückgestellt wird.

### 2.1.2. Managementleistung vom Ausland in die Schweiz

Bezieht eine inländische Holding oder Finanzgesellschaft die Managementleistungen zu Drittpreisen oder günstiger von einer ausländischen Konzerngesellschaft, wird die Steuerschuld gestützt auf Art. 14 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG auf den Leistungsempfänger verlagert (Reverse Charge). Dies bedeutet, dass die

ausländische Managementgesellschaft für ihre Leistungen zu Recht keine inländische MWST an die Schweizer Holding oder Finanzgesellschaft fakturiert, letztere dafür selber auf diesen Leistungen die Schweizer MWST zum Normalsatz von derzeit 7.6% abliefern muss, sofern derartige Dienstleistungsbezüge mehr als CHF 10 000 pro Jahr ausmachen. Die verantwortlichen Personen einer Schweizer Holding oder Finanzgesellschaft müssen sich demgemäss selber darum kümmern, die an sie erbrachten Leistungen selber vollumfänglich als Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland zu versteuern. Dies gilt auch dann, wenn die Schweizer Holding oder Finanzgesellschaft selber bei der MWST-Verwaltung nicht als steuerpflichtiges Unternehmen registriert ist. Es handelt sich hier nämlich um eine separate limitierte Steuerpflicht, die unabhängig von der normalen Steuerpflicht der MWST gilt. Gerade bei grossen inländischen Holding- und Finanzgesellschaften können in diesem Zusammenhang sehr hohe Steuerbelastungen und bei Nichtablieferung entsprechende Steuer- und Strafrechtsrisiken entstehen. Unternehmen, die derar-

tige Risiken erkennen und von sich aus nachdeklarieren, haben zwar neben der Steuer noch den Verzugszins von derzeit 5% pro Jahr zu tragen. In aller Regel wird in diesen Fällen auf ein Strafverfahren verzichtet und nach bisheriger Verwaltungspraxis auch keine Steuerbusse erhoben. Wir empfehlen allen Schweizer Holding- und Finanzgesellschaften dringend, dieser Thematik bei jedem Jahresabschluss Beachtung zu schenken und bei Versäumnissen der Vergangenheit umgehend selber eine Nachdeklaration vorzunehmen.

### 2.1.3. Managementleistung von der Schweiz ins Ausland

Erbringt ein Schweizer Unternehmen Managementleistungen an eine ausländische Konzerngesellschaft, so unterliegt die Leistung nicht der Schweizer MWST. Das leistungserbringende Schweizer Unternehmen muss allerdings nachweisen, dass es sich um eine Leistung handelt, deren Ort der Besteuerung im Ausland liegt. Fehlen entsprechende Unterlagen, wie Management-Verträge und Fakturen mit entsprechender Leistungsbeschreibung, besteht ein Risiko einer MWST-Aufrechnung in der Schweiz. In einem solchen Fall

kann – je nach Konstellation – die Bildung einer MWST-Rückstellung für die Vergangenheit gerechtfertigt erscheinen.

### 2.1.4. Managementleistungen an eine Offshore-Gesellschaft

Erachtet die MWST-Verwaltung eine von einem Schweizer Unternehmen gehaltene Offshore-Gesellschaft mit Sitz im Ausland als rechtsmissbräuchlich und nimmt deshalb einen Durchgriff vor, bedeutet dies, dass von Schweizer Gesellschaften an die Offshore-Gesellschaft erbrachten Leistungen MWST-rechtlich als an deren Schweizer Mutter erbracht gelten. Dies kann zu folgenden Konstellationen führen:

- a) Wurde die Managementleistung von der Schweizer Muttergesellschaft selber an die eigene Offshore-Gesellschaft erbracht, so führt der Durchgriff zu einer Leistung der leistungserbringenden Gesellschaft an sich selbst. Wir haben in unserer Beratungspraxis Fälle erlebt, bei denen die MWST-Verwaltung aus diesem Grund auf eine MWST-Nachbelastung verzichtet hat. Diese Praxis ist allerdings nicht gefestigt und führt immer wieder zu Diskus-

sionen. Eine MWST-Rückstellung erscheint hier in aller Regel als nicht notwendig.

- b) Wurde die Management-Leistung von einer anderen Schweizer Konzerngesellschaft an eine konzerneigene – nicht anerkannte – Offshore-Gesellschaft erbracht, resultiert aus dieser Konstellation als Folge des Durchgriffs eine in der Schweiz zu 7.6% steuerbare Leistung. In einer derartigen Konstellation kann eine MWST-Rückstellung angebracht sein, da es aufgrund der sehr unsicheren Praxis der MWST-Verwaltung praktisch nicht möglich ist, vorauszusagen, in welchen Konstellationen ein Durchgriff vorgenommen wird und in welchen nicht. Befinden sich sowohl die leistende Schweizer Gesellschaft als auch die Muttergesellschaft der Offshore-Gesellschaft in der gleichen MWST-Gruppe, führt der Durchgriff zu einer gruppeninternen Leistung, welche der MWST grundsätzlich nicht unterliegt. Argumentiert die MWST-Verwaltung in einer derartigen Konstellation nicht mit dem Durchgriff, sondern damit, dass der «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit» des Leistungsempfängers

gemäss Art. 14 Abs. 3 im Inland liege, führt die Gruppenbesteuerung nicht zu einer Beseitigung des MWST-Risikos. Obwohl die Fragestellung seit Jahren im Raum steht, hat sich die MWST-Verwaltung bis heute nicht klar festgelegt, nach welchem Argumentationsmuster sie bei Offshore-Gesellschaften, die von der Schweiz gehalten werden, vorzugehen gedenkt. Dies bedeutet, dass in jedem Einzelfall das Risiko durch geeignete Massnahmen systematisch reduziert werden muss und in jedem Einzelfall der Bedarf und die Höhe einer MWST-Rückstellung festzulegen ist.

- c) Bei Management-Leistungen eines ausländischen Konzernunternehmens oder von Dritten im In- und Ausland erbrachten Beratungsleistungen an eine von einem Schweizer gehaltene Offshore-Gesellschaft führt der Durchgriff beim Schweizer Unternehmen zu einem Dienstleistungsbezug. Auch bei dieser Konstellation besteht heute eine sehr grosse Rechtsunsicherheit. Bildet das Schweizer Unternehmen hier eine MWST-Rückstellung, riskiert es in ein Steuerstrafverfahren gezogen zu werden, da es ja selber mit

dem Durchgriff gerechnet hat. Bildet es keine MWST-Rückstellung, kann dies die Verletzung von Rechnungslegungsgrundsätzen bedeuten. Als Lösung empfiehlt sich das umgehende Erstellen und Umsetzen eines systematischen Konzepts zur Verhinderung des Durchgriffs bei der Offshore-Gesellschaft.

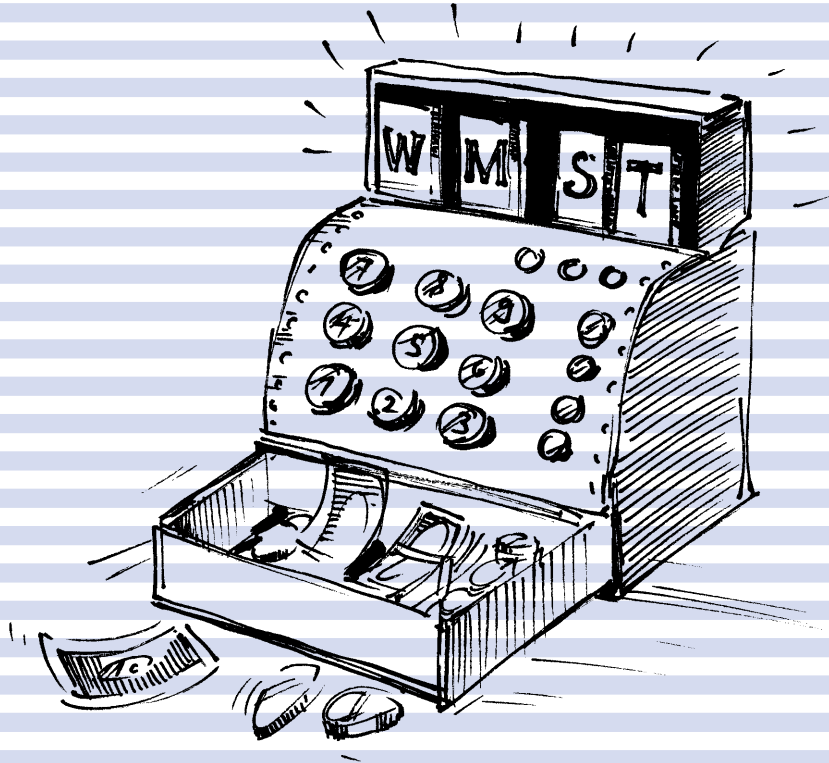
## 2.2. Vorsteuern bei formell nicht korrekten Belegen

Die MWST-Verwaltung hat in der Vergangenheit – geschützt durch das Bundesgericht – Vorsteuern wegen formeller Mängel immer wieder aufgerechnet. Diese Verwaltungspraxis und Rechtsprechung wurde von breiten Kreisen als rechtsmissbräuchlich und unfair heftig kritisiert. Gestützt auf einen entsprechenden Textvorschlag von mir in zwei Publikationen im Schweizer Treuhänder, eingebracht als Motion von Nationalrat P. Müller, hat Bundesrat Merz – mit dem Segen des Gesamtbundesrates – Mitte 2006 in die Verordnung zum MWSTG folgenden neuen Art. 45 a eingefügt: *«Allein aufgrund von Formmängeln wird keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhal-*

*tung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.»*

Diese als [Pragmatismusartikel](#) bezeichnete Bestimmung hat zu einer raschen und radikalen Umkehr der Verwaltungspraxis geführt. Einerseits führen formelle Mängel derzeit nur noch zu Aufrechnungen, wenn dies auch materiell gerechtfertigt erscheint, andererseits wird die Auslegung und Umsetzung der MWST ganz generell sehr viel stärker als früher unter dem Gesichtspunkt der Systematik der MWST als Konsumsteuer vorgenommen.

Diese Entwicklung wird von den Unternehmen generell sehr begrüsst. Sie führt jedoch dazu, dass diejenigen Unternehmen, die Glück haben und erst jetzt einer MWST-Revision unterworfen werden, im allgemeinen sehr viel besser behandelt werden als diejenigen, welche in der Vergangenheit Aufrechnungen wegen formeller Mängel akzeptierten und Steuern nachrichteten. Dies ist der Preis des unfairen Verwaltungshandelns und unfairen Urteile selbst des Bundesgerichts in der Vergangenheit.



Damit lassen sich folgende Kategorien von Steuerpflichtigen unterscheiden:

Die **vorsichtigen Unternehmen**, welche aufgrund erkannter Mängel bei eigenen Vorsteuerbelegen, bei Belegen betreffend Dienstleistungsbezügen oder Exportnachweisen eine MWST-Rückstellung bildeten, riskierten damit ein Steuerstrafverfahren. Heute können derartige Rückstellungen meist aufgelöst werden.

Die **ganz vorsichtigen Unternehmen**, welche die Vorsteuern bei formell mangelhaften Belegen selber nicht geltend machten, können dies heute unseres Erachtens korrigieren. Zwar kann der Steuerpflichtige auf seine vorbehaltlose Steuerentrichtung gemäss Verwaltungspraxis (geschützt vom Bundesgericht) auch vor Ablauf der Verjährung nicht mehr zurück kommen. Einer nachträglichen Geltendmachung einer noch nicht beanspruchten Vorsteuer steht dies unseres Erachtens jedoch nicht entgegen.

Die **folgsamen Unternehmen**, welche auf die formellen Mängel mit einem Vorbehalt in ihrer Steuerdeklaration reagierten, provozierten eine MWST-Revision oder einen formellen Entscheid der Verwal-

tung und damit den Eintritt des Worst Case der Steueraufrechnung. Sie sind heute die am meisten Benachteiligten.

Die **unfolgsamen Unternehmen**, welche sich um die Verwaltungspraxis schlicht foutierten und das Glück hatten, nie oder erst jetzt amtlich revidiert zu werden, kommen am besten weg.

Das Gleiche ist vor einigen Jahren schon im Zusammenhang mit der Besteuerung der Verwaltungsrats-honorare passiert. Auch die damalige Praxisentwicklung führte dazu, dass die unfolgsamen Unternehmen am Ende die tiefste MWST-Belastung und die wenigsten Umtriebe hatten. Diese Beispiele zeigen, welche hohe Bedeutung einer von Anfang an fairen und steuersystematisch korrekten Praxisfestlegung durch die MWST-Verwaltung und die Gerichte zukommt.

### 3. Schlussfolgerung

Auch wenn die Einführung des Pragmatismusartikels die MWST wesentlich berechenbarer gemacht hat, stellen sich anlässlich des Jahresabschlusses vor allem bei grösseren Unternehmen, bei internationalen Konzernen – insbesondere mit Offshore-Gesellschaften, bei neuen Geschäftsmodellen

und bei Umstrukturierungen regelmässig Fragen nach den Risiken und dem Rückstellungsbedarf für die MWST. Wer diese Fragen vorausschauend und – gestützt auf die Erkenntnisse aus der Vergan-

genheit – proaktiv löst und dafür sorgt, dass sich die Frage nach der MWST-Rückstellung gar nicht erst stellt, dürfte auch in Zukunft bei der MWST das beste Kosten-/Nutzenverhältnis erzielen.