

Die Gruppenbesteuerung im MWST-Gesetz

Art. 22 MWSTG bringt zahlreiche Änderungen

Die im MWSTG getroffene Regelung der Gruppenbesteuerung bringt einerseits viele erfreuliche Änderungen gegenüber der heutigen Situation, andererseits wird aber auch auf weiten Strecken lediglich die heutige Praxis der ESTV kodifiziert. Viele schon heute bestehende Fragen und Probleme werden durch das MWSTG nicht geklärt und anstelle der geklärten treten mindestens so viele neue.

1. Einleitung

Nachdem die Gruppenbesteuerung im Entwurf des Eidg. Finanzdepartements vom 28. Oktober 1993 zur MWSTV noch nicht vorgesehen war, wurde sie auf Anregung aus Kreisen der Wirtschaft und Wissenschaft und ohne grosse Begeisterung von Seiten des Bundesrates und der Verwaltung in die MWSTV vom 22. Juni 1994 aufgenommen [1]. Das Institut der Gruppenbesteuerung war von Anfang an mit Unsicherheiten behaftet. Symptomatisch ist diesbezüglich der Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur MWSTV, welcher an einer Stelle mit Bezug auf die Innenumsätze etwas ratlos festhält, dass sich erst im Rahmen der Verwaltungspraxis zeigen werde, wie die konkrete Umsetzung der Bestimmung erfolgen soll [2]. Es zeigte sich jedoch bald, dass in der Praxis ein Bedürfnis nach diesem Institut besteht [3]. Die Gruppenbesteuerung wurde mit einigen Änderungen, durch welche insbesondere auch die Verwaltungspraxis zur MWSTV kodifiziert wurde, in das MWSTG übernommen.

Mittels des Instituts der Gruppenbesteuerung bietet sich rechtlich selbständigen, aber eng miteinander verbundenen juristischen oder natürlichen Personen und Personengesellschaften die Möglichkeit, lediglich aufgrund ihrer besonderen Beziehung zueinander, ohne Änderung der rechtlichen Struktur, mehrwertsteuerrechtlich als ein

Die wichtigsten Neuerungen

1. Der Kreis der möglichen Gruppenmitglieder wurde um die Personengesellschaften und die natürlichen Personen erweitert.
2. Die Bildung von einzelnen Subgruppen ist zulässig.
3. Es müssen nicht zwingend immer alle unter einheitlicher Leitung zusammengefassten Unternehmen in die Gruppe einbezogen werden. Ausnahmen bei der Gruppen- und Subgruppenbildung können bewilligt werden.
4. Die detaillierte Rechnungsstellung innerhalb der Gruppe entfällt. Die buchmässige Erfassung der Innenumsätze genügt.
5. Die Gruppenbesteuerung ist während fünf Jahren beizubehalten.
6. Es besteht ein Rechtsanspruch auf Gruppenbesteuerung.

Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Eine MWST-Gruppe ist daher nichts anderes als ein Steuerpflichtiger, welcher aus zwei oder mehr rechtlich selbständigen, wirtschaftlich aber voneinander abhängigen Wirtschaftssubjekten besteht [4].

Bei der Gruppenbesteuerung handelt es sich um ein eigenständiges und im schweizerischen Recht bis anhin einzigartiges Institut. Die Gruppenbesteuerung des MWSTG unterscheidet sich auch deutlich von der Organschaft des deutschen UStG, was bei der Konsultation von deutscher Literatur und Judikatur entsprechend zu berücksich-

tigen ist [5]. Insbesondere handelt es sich bei der Gruppenbesteuerung auch nicht um eine Konzernbesteuerung, auch wenn sich Art. 22 Abs. 1 MWSTG für die Umschreibung der engen Verbindung mittels der Formulierung «... durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische oder natürliche Personen oder Personengesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfasst», an den Text von Art. 663e Abs. 1 OR, welcher die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung zum Inhalt hat, anlehnt. Literatur und Judikatur zu Art. 663e Abs. 1 OR können daher nur unter dieser Einschränkung zur Auslegung von Art. 22 MWSTG beigezogen werden.

2. Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung

2.1 Gesetzliche Regelung

Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG werden *juristische Personen, Personengesellschaften und natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte* in der Schweiz, welche *eng miteinander verbunden* sind, auf Antrag als Gruppe besteuert. Die enge Verbindung liegt gemäss MWSTG vor, wenn nach dem *Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse* eine natürliche Person, eine Per-



Dominik Romang, lic. iur., Rechtsanwalt, Zürich

sonengesellschaft oder eine juristische Person durch *Stimmenmehrheit* oder auf *andere Weise* eine oder mehrere juristische oder natürliche Personen oder Personengesellschaften unter *einheitlicher Leitung* zusammenfasst.

2.2 Mögliche Gruppenmitglieder

Anders als noch in der MWSTV kommen gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG bis auf die unselbständigen öffentlichen Anstalten und die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit alle in Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgeführten möglichen Steuerpflichtigen auch als Gruppenmitglieder in Frage. Das MWSTG unterscheidet im Gegensatz zur MWSTV diesbezüglich auch nicht mehr zwischen beherrschenden und beherrschten Gruppenmitgliedern: Grundsätzlich kann jedes mögliche Gruppenmitglied innerhalb der Gruppe jede Position einnehmen.

Erwähnt werden in Art. 22 Abs. 1 MWSTG zunächst die juristischen Personen. Da das MWSTG bei der Aufzählung der möglichen Steuerpflichtigen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG) die juristischen Personen des öffentlichen Rechts und diejenigen des Privatrechts je explizit erwähnt, bei der Gruppenbesteuerung jedoch ganz allgemein von den juristischen Personen spricht, ohne jegliche Einschränkung, ist davon auszugehen, dass grundsätzlich sowohl *juristische Personen des Privatrechts* als auch solche *des öffentlichen Rechts* Mitglieder einer MWST-Gruppe sein können. Bezüglich der Gruppenmitgliedschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts stellen sich allerdings spezielle Fragen, insbesondere auch betreffend die Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung.

Das MWSTG nennt nun neu auch explizit die Personengesellschaften, d.h. die *Kollektiv- und Kommanditgesellschaften*, als mögliche Gruppenmitglieder. Gemäss dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 3 MWSTV wäre es unter der MWSTV grundsätzlich nur juristischen Personen möglich gewesen, sich zu einer Gruppe zusammenzuschliessen. Die Praxis der ESTV hat es allerdings über den Verordnungstext hinaus auch

den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ermöglicht, Mitglied einer MWST-Gruppe zu werden [6]. In der Praxis dürfte sich daher trotz des neuen Gesetzestextes diesbezüglich nichts ändern.

Ebenfalls neu nennt das MWSTG die *natürlichen Personen* uneingeschränkt als mögliche Gruppenmitglieder. In der MWSTV waren die natürlichen Personen lediglich im Zusammenhang mit der einheitlichen Leitung erwähnt worden. Gemäss Praxis der ESTV wurden natürliche Personen allerdings auch schon unter dem Regime der MWSTV als Gruppenmitglieder eingetragen, sofern sie eine Unternehmensgruppe beherrschten [7].

Die erwähnten juristischen oder natürlichen Personen und Personengesellschaften brauchen *nicht steuerpflichtig* zu sein, damit sie Mitglied einer MWST-Gruppe sein können. Das ergibt sich direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes, welches ausdrücklich von juristischen oder natürlichen Personen und Personengesellschaften spricht und nicht von Steuerpflichtigen, welche die Gruppenbesteuerung beantragen können. Da die MWST-Gruppe gemäss MWSTG als «eine einzige steuerpflichtige Person» behandelt wird, ist es auch ausreichend, wenn die *Gruppe als Ganzes* die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt. Dies gilt selbst dann, wenn keines der Gruppenmit-

glieder allein die Voraussetzungen der Steuerpflicht, insbesondere betreffend der Umsatzgrenzen, erfüllt [8]. Beides entspricht der bisherigen Praxis der ESTV zur MWSTV, welche insbesondere im Zusammenhang mit der Frage der Behandlung von Domizil- und Holdinggesellschaften bei der Gruppenbesteuerung entwickelt wurde [9]. Das MWSTG bringt diesbezüglich keine Neuerung, weshalb *Domizil- und Holdinggesellschaften* auch unter dem Regime des MWSTG Mitglied einer MWST-Gruppe werden können. Probleme können sich bei dieser Gesamtbetrachtung der Gruppe ergeben, wenn mehrere Unternehmen eines Konzerns nur aufgrund der gegenseitigen Leistungen die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllen. Zu denken ist etwa an eine kleine Bank oder Versicherung mit eigenem, kleinem EDV-Unternehmen, welches durch Outsourcing der eigenen EDV-Abteilung entstanden ist. In diesem Fall kann die Situation entstehen, dass die Gruppe als Ganzes – nach Elimination der Innenumsätze – nicht mehr genügend steuerbare Ausenumsätze hat, um steuerpflichtig zu werden. In der Regel sollte sich diese Situation allerdings durch die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht (Art. 27 MWSTG) lösen lassen.

2.3 Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz

Alle oben genannten möglichen Gruppenmitglieder müssen entweder den *Sitz* (Wohn- oder Geschäftssitz) oder eine *Betriebsstätte* in der Schweiz (nicht im Inland gemäss Art. 3 MWSTG) haben, damit sie Mitglied einer MWST-Gruppe werden können. Der Gesetzestext lässt es dabei genügen, dass sich eine Betriebsstätte einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft in der Schweiz befindet, damit sich die diese besitzende juristische oder natürliche Person oder die Personengesellschaft als Gruppenmitglied anmelden kann. Die ESTV hat den diesbezüglich gleichlautenden Text von Art. 17 Abs. 3 MWSTV bisher allerdings dahingehend ausgelegt, dass nur Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz und bei ausländischen Gesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz lediglich die Betriebsstätten,



Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, VAT-Partner PricewaterhouseCoopers, Mitglied des Kompetenzzentrums MWST der Treuhand-Kammer, Zürich

ohne die sie besitzende Gesellschaft, als Gruppenmitglieder eingetragen werden [10]. Dies, obschon in der MWSTV (ebensowenig wie nun in der abschliessenden Aufzählung des MWSTG) die Betriebsstätten gar nicht als mögliche Gruppenmitglieder genannt werden. Die Auslegung der ESTV führte zur eigenartigen Praxis, dass das ausländische Unternehmen für direkt in der Schweiz abgewickelte Transaktionen, z.B. Warenlieferungen, eine eigene MWST-Nummer beantragen muss,

erfolgt, ist nicht relevant, da das Vorliegen einer einheitlichen Leitung unter Berücksichtigung des *Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse* zu beurteilen ist. Das MWSTG nennt als mögliches Mittel zur Durchsetzung einer einheitlichen Leitung explizit die *Stimmenmehrheit*, was in der Praxis wohl auch der häufigste Fall sein dürfte. Die einheitliche Leitung kann aber auch auf *andere Weise* herbeigeführt werden. Diesbezüglich kommen insbesondere entsprechend ausgestaltete

penmitglieder nennt, darf eine Beherrschung, wie sie nur bei Kapitalgesellschaften möglich ist, nicht als Voraussetzung für die Gruppenbildung gefordert werden. Das Gesagte gilt gleichermassen auch für Gemeinschaftsunternehmen oder Joint Ventures. Diese können lediglich dann Mitglied einer MWST-Gruppe werden, wenn sie mit den anderen Gruppenmitgliedern unter einheitlicher Leitung stehen und in dem Sinne von der Seite der Gruppe beherrscht werden [14].

«Das MWSTG nennt nun neu auch explizit die Personengesellschaften, d.h. die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, als mögliche Gruppenmitglieder.»

obwohl die Schweizer Betriebsstätte des gleichen Unternehmens in eine Schweizer MWST-Gruppe integriert ist. Nicht ganz einfach ist in solchen Fällen die korrekte MWST-Abwicklung von Warentransfers und Kostenumlagen zwischen dem ausländischen Unternehmen und seiner Schweizer Betriebsstätte. Vergleichbare Konstellationen können auch auftreten, wenn ein Schweizer Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland unterhält und diese ihrerseits direkt in der Schweiz wirtschaftlich aktiv wird. Derartige Situationen sind bis heute noch nicht häufig, was sich aufgrund von Vorteilen bei den direkten Steuern zukünftig allerdings ändern könnte.

2.4 Enge Verbindung

Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen einer engen Verbindung ist gemäss Gesetzestext eine *einheitliche Leitung*, unter der die Gruppenmitglieder zusammengefasst werden [11]. Eine solche Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung setzt immer voraus, dass die Gruppenmitglieder in ihrer Willensbildung und im Fällen ihrer Entscheidungen in irgendeiner Weise nicht frei sind. Auf welche Art und Weise die Einflussnahme auf die Willensbildung und die Entscheidungen

Statuten, gegenseitige Verträge oder auch eine Personalunion bei den leitenden Gremien in Betracht [12].

Der Gesetzestext könnte aufgrund der Formulierung, dass eine juristische oder natürliche Person oder eine Personengesellschaft eine oder mehrere andere unter einheitlicher Leitung zusammenfassen müsse, den Eindruck erwecken, es sei immer ein *Über- bzw. Unterordnungsverhältnis* zwischen den Gruppenmitgliedern erforderlich. Dies trifft jedoch nicht zu. Entscheidend ist lediglich, dass die Gruppenmitglieder unter einheitlicher Leitung stehen, was insbesondere bei der Zusammenfassung «auf andere Weise» nicht ein *Über- bzw. Unterordnungsverhältnis* erfordert. Unzutreffend ist diesbezüglich das erwähnte Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung, welches einen beherrschenden Einfluss des einen Unternehmens auf das andere verlangt und daher die Aufnahme von assoziierten Unternehmen in eine MWST-Gruppe ausschliesst [13]. Das Merkblatt und der dazugehörige Fragebogen stellen vorwiegend auf die kapital- und stimmrechtmässige Beherrschung ab. Eine derartige Beherrschung ist jedoch lediglich bei Kapitalgesellschaften möglich. Da das MWSTG nun aber auch Personengesellschaften und sogar natürliche Personen als mögliche Grup-

In diesem Zusammenhang muss auch darauf hingewiesen werden, dass die Mitgliedschaft von *natürlichen Personen* in einer MWST-Gruppe aus zivil- und sozialversicherungsrechtlichen Gründen nicht in allen vom MWSTG erwähnten Konstellationen ohne weiteres möglich ist. Die Konstellationen, in denen eine oder mehrere natürliche Personen unter der einheitlichen Leitung einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft zusammengefasst werden – d.h. in denen zwischen der leitenden juristischen oder natürlichen Person bzw. Personengesellschaft und den unter einheitlicher Leitung zusammengefassten natürlichen Personen ein *Über- bzw. Unterordnungsverhältnis* besteht – sind zivil- und sozialversicherungsrechtlich wohl in den meisten Fällen als Arbeitsverhältnisse zu qualifizieren, weshalb in diesen Fällen eine Gruppenbesteuerung ausgeschlossen wäre. Relativ unproblematisch sind demgegenüber diejenigen Fälle, in denen eine natürliche Person eine Gruppe beherrscht und diejenigen, in denen die Gruppe aus assoziierten natürlichen Personen besteht. Betreffend die *Personengesellschaften* muss an dieser Stelle der Hinweis genügen, dass sich auch diese nicht ohne weiteres beherrschen lassen.

Die enge Verbindung kann auch bei *juristische Personen des öffentlichen Rechts* gegeben sein. Zu denken ist diesbezüglich insbesondere an rechtlich selbstständige ausgegliederte Verwaltungseinheiten, welche z.B. in der Form der selbständigen öffentlichen Anstalt oder derjenigen der spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft nach wie vor von der öffentlichen Hand beherrscht werden.

2.5 Beginn, Ende und Dauer der Gruppenbesteuerung

Nachdem die MWSTV noch keine Bestimmungen betreffend Beginn und Ende der Gruppenbesteuerung enthielt, wurde eine entsprechende Regelung von der ESTV mittels des erwähnten Merkblattes Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung eingeführt. Dem Merkblatt zufolge musste eine Gruppenbesteuerung für mindestens sechs Geschäftsjahre beibehalten werden und eine freiwillige Beendigung war nur auf Ende eines Geschäftsjahres des Gruppenträgers möglich [15]. Diese Praxis der ESTV wurde teilweise in den neuen Abs. 4 von Art. 22 MWSTG übernommen. Gemäss nun expliziter gesetzlicher Regelung sind Beginn und Ende der Gruppenbesteuerung auf das Ende eines Geschäftsjahres des Gruppenträ-

gers festzulegen. Dass der Beginn der Gruppenbesteuerung auf das Ende eines Geschäftsjahres festzulegen ist, mutet etwas merkwürdig an. Es dürfte sich um ein Versehen des Gesetzgebers handeln. Richtigerweise ist wohl der Beginn der Gruppenbesteuerung auf den *Beginn eines Geschäftsjahres* und lediglich das Ende der Gruppenbesteuerung auf das *Ende eines Geschäftsjahres* des Gruppenträgers festzulegen. Gemäss nun ebenfalls ausdrücklicher Regelung des Gesetzes ist die Gruppenbesteuerung ausser im Falle von Umstrukturierungen während *mindestens fünf Jahren* beizubehalten.

Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, besteht neu ein *Rechtsanspruch auf Gruppenbesteuerung*, wie die WAK-N in ihrem Bericht vom 28.8.96 ausdrücklich festhält [16]. Weggefallen

ist im MWSTG hingegen das Recht der ESTV, die Gruppenbesteuerung zu verlangen bzw. anzuordnen.

3. Gruppenzusammensetzung

3.1 Im Allgemeinen

Unter dem Regime der MWSTV bestand die ESTV darauf, dass bei der Bildung einer MWST-Gruppe alle Unternehmungen, die unter einheitlicher Leitung standen, zwingend in die Gruppe einbezogen werden mussten [17]. Dies, obwohl eine solche Regelung der MWSTV nicht entnommen werden konnte. Im Entwurf zum MWSTG war in Art. 20 Abs. 3 die freie Wahl der Gruppenkreise und Gruppenträger ausdrücklich vorgesehen. In der parlamentarischen Beratung wurde diese freie Wahl allerdings wieder fal-

lengelassen. Dem heutigen Text von Art. 22 MWSTG lässt sich zwar nicht ohne weiteres entnehmen, dass bei einer Gruppenbildung zwingend alle unter einheitlicher Leitung zusammengefassten natürlichen oder juristischen Personen oder Personengesellschaften Mitglieder der Gruppe werden müssen. Gemäss dem Gesetzestext wäre die freie Gruppenbildung durchaus möglich. Aufgrund der Entstehungsgeschichte ist jedoch klar, dass der Gesetzgeber die *freie Wahl* der Gruppenmitglieder *nicht zulassen* wollte. Es bleibt daher grundsätzlich auch unter dem MWSTG dabei, dass in eine Gruppe sämtliche unter einheitlicher Leitung zusammengefassten möglichen Gruppenmitglieder integriert werden müssen. Neu erwähnt das MWSTG aber explizit, dass die ESTV bei der Gruppenbildung Ausnahmen bewilligen kann und dass die Subgruppenbildung zulässig ist.

3.2 Bildung von Subgruppen

Die MWSTV äusserte sich noch nicht zur Zulässigkeit von Subgruppen. In der Praxis liess die ESTV die Bildung von Subgruppen zu, wenn die Gruppenmitglieder, die in einer Subgruppe zusammengefasst werden sollten, ihrerseits unter der einheitlichen Leitung einer Obergesellschaft, namentlich einer Subholding, standen. Zudem mussten zwingend alle derart unter einheitlicher Leitung zusammengefassten Unternehmen in die Subgruppe einbezogen werden. Darüber hinaus mussten jedoch auch alle nicht in die Subgruppe integrierten Unternehmen, welche von der selben Obergesellschaft beherrscht wurden, zwingend eine zweite Subgruppe bilden.

Gemäss Art. 22 Abs. 3 MWSTG ist neu die Bildung einer oder mehrerer *Subgruppen zulässig*, sofern alle unter einheitlicher Leitung zusammengefassten Subgruppengesellschaften in die Subgruppe einbezogen werden. Das bedeutet, dass auch nur eine einzelne Subgruppe gebildet werden kann und dass die nicht in diese Gruppe integrierten Gesellschaften neu nicht mehr in einer zweiten Gruppe zusammengefasst werden müssen. Die nicht der Subgruppe angehörenden Unternehmen müssen daher nicht mehr eben-

falls der Gruppenbesteuerung unterstellt werden, sondern können je einzeln als Steuerpflichtige auftreten.

3.3 Ausnahmen

Sowohl bei der Gruppen- als auch bei der Subgruppenbildung *kann* die ESTV Ausnahmen *bewilligen*, damit den tatsächlichen unternehmenswirtschaftlichen Umständen und den organisatorischen Strukturen und Abläufen Rechnung getragen werden kann (Art. 22 Abs. 3 MWSTG). Durch diese Regelung bietet sich insbesondere die Möglichkeit, einzelne oder auch meh-

schränkt. Art. 22 Abs. 2 MWSTG entstand durch die Weglassung der Einschränkung auf die *«zwischen den im schweizerischen Inland gelegenen Gesellschaften»* getätigten Innenumsätze. Hinzugefügt wurde die Präzisierung, dass die Innenumsätze buchmässig zu erfassen sind. Aufgrund dieser Entstehungsgeschichte von Art. 22 Abs. 2 MWSTG und nach Sinn und Zweck der Gruppenbesteuerung ist davon auszugehen, dass sich Art. 22 Abs. 2 MWSTG lediglich auf die Wirkungen betreffend die Umsätze und nicht auf die übrigen Wirkungen der Gruppenbesteuerung bezieht. Bei den Umsät-

«Bei der Gruppenbesteuerung handelt es sich um ein eigenständiges und im schweizerischen Recht bis anhin einzigartiges Institut.»

rere Unternehmen aus begründetem Anlass nicht in die Gruppenbesteuerung aufzunehmen.

4. Wirkungen der Gruppenbesteuerung

4.1 Allgemeines

Zwischen der Formulierung von Art. 22 Abs. 1 und Abs. 2 MWSTG besteht ein gewisser Widerspruch betreffend die Wirkungen der Gruppenbesteuerung. Art. 22 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die einer MWST-Gruppe angehörenden Gruppenmitglieder gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden. In Abs. 2 von Art. 22 MWSTG werden die Wirkungen der Gruppenbesteuerung jedoch auf die Innenumsätze beschränkt. Aufgrund dieser Diskrepanz stellt sich die Frage nach den effektiven Auswirkungen der Gruppenbesteuerung. Vergleicht man den Text von Art. 22 Abs. 2 MWSTG mit demjenigen von Art. 17 Abs. 3 MWSTV, stellt man fest, dass Art. 22 Abs. 2 MWSTG in der Fassung der MWSTV ursprünglich wie folgt lautete: *«Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze zwischen den im schweizerischen Inland gelegenen Gesellschaften be-*

zen wirkt sich die Gruppenbesteuerung tatsächlich nur bei den Innenumsätzen aus, die Aussenumsätze werden nicht tangiert. Hingegen hat die Gruppenbesteuerung dadurch, dass die Gruppenmitglieder als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden, in anderen Bereichen durchaus erhebliche Auswirkungen.

4.2 Wirkungen gegenüber Kunden und Lieferanten

Da die Gruppenbesteuerung nur das Steuerrechtsverhältnis betrifft, ändert sich gegenüber den nicht zur MWST-Gruppe gehörenden Empfängern von Lieferungen und Dienstleistungen durch die Gruppenbesteuerung grundsätzlich nichts. Ebenso wenig gegenüber Erbringern von Leistungen zugunsten von Gruppenmitgliedern. Einziges nach aussen ersichtliches Merkmal ist die *gemeinsame MWST-Nummer* aller Gruppenmitglieder.

4.3 Wirkungen zwischen den Gruppenmitgliedern

Unter dem Regime der MWSTV, welche keine diesbezügliche Regelung

enthielt, bestand die ESTV darauf, dass auch für die Innenumsätze zwischen den Gruppenmitgliedern detaillierte Rechnungen, welche den Anforderungen von Art. 28 MWSTV genügen, ausgestellt wurden [18]. Gemäss Art. 22 Abs. 2 MWSTG genügt es nun, wenn die *Innenumsätze buchmässig erfasst* werden. Eine Rechnungsstellung für Innenumsätze ist daher nicht mehr erforderlich. Eine weitere Wirkung auf das Verhältnis zwischen den Gruppenmitgliedern ergibt sich aus der gesetzlichen *Haftung* jedes Gruppenmitglieds für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Mehrwertsteuern (Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG). Die übrigen Wirkungen zwischen den Gruppenmitgliedern ergeben sich nicht direkt aus dem Gesetz sondern implizit daraus, dass die Gruppe wie ein einziger Steuerpflichtiger behandelt wird. Die Gruppenmitglieder haben sich diesbezüglich aber untereinander privatautonom zu organisieren.

4.4 Wirkungen gegenüber der ESTV

4.4.1 Allgemein und verfahrensrechtlich

Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG wird eine MWST-Gruppe als *eine einzige steuerpflichtige Person* behandelt. Weitere diesbezügliche Regelungen trifft das MWSTG nicht, abgesehen von der Haftung, auf die noch zurückzukommen sein wird. Grundsätzlich ist daher die Gruppe als Ganzes Träger sämtlicher Rechte und Pflichten, welche aus der Gruppenbesteuerung entstehen. Da die Gruppe als solche jedoch nicht handlungsfähig ist, braucht es eine Regelung betreffend ihrer Vertretung und deren Verantwortlichkeit. Gemäss dem Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung ist es Sache der Gruppe, ein beliebiges Mitglied als *Gruppenträger* zu bestimmen. Dieser Gruppenträger soll gemäss dem Merkblatt primär für den Verkehr mit der ESTV, insbesondere für die korrekte Erstellung der Steuerabrechnung, verantwortlich sein [19]. Auch diese zur MWSTV getroffene Regelung lässt noch viele Fragen offen. In diesem, durch das Gesetz nur sehr rudimentär geregelten Bereich, ist es am Bundesrat, durch entsprechende Vollziehungsvorschriften für die nötige

Klarheit zu sorgen (Art. 90 Abs. 1 MWSTG). Leider enthält der sich zur Zeit in der Vernehmlassung befindende Entwurf der Verordnung über die MWST keinerlei diesbezüglichen Bestimmungen.

4.4.2 Haftung

Speziell problematisch ist bei der Gruppenbesteuerung die Haftungsfrage. Unter dem Titel «Mithaftung» hält Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG fest, dass jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte Person oder Personengesamtheit für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern solidarisch haftet. Bei der Nennung der *Personengesamtheit* dürfte es sich um ein *redaktionelles Versehen* handeln, da diese nicht Mitglied in einer Gruppe sein können (Art. 22 MWSTG). Gemeint sind wohl die Personengesellschaften.

Da es sich bei einer MWST-Gruppe weder um ein rechts- noch um ein vermögensfähiges Gebilde handelt, ist eine Haftung der Gruppe selbst und damit auch eine solidarische Haftung der Gruppenmitglieder mit der Gruppe nicht möglich. Richtigerweise muss wohl davon ausgegangen werden, dass alle Gruppenmitglieder *solidarisch* für die Steuerschulden der Gruppe haften.

Verschiedene, für den Fall dass sie sich in einem konkreten Sachverhalt stellen, sehr heikle und bedeutungsvolle Fragen werden vom MWSTG nicht beantwortet. So ist z.B. unklar, ob ein neu hinzukommendes Gruppenmitglied sofort für sämtliche bereits vor seinem Gruppenbeitritt von der Gruppe geschuldeten Steuern haftet oder ob es nur für die nach seinem Beitritt entstandenen Steuerschulden haftet. Der Gesetzestext legt ersteres nahe, da er allein auf die Beteiligung an der Gruppenbesteuerung abzustellen scheint. Ebenso unklar ist die Situation, wenn ein Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheidet, weil es z.B. verkauft wird und damit nicht mehr unter der einheitlichen Leitung der Gruppe steht. Es stellt sich in diesem Fall die Frage, ob das ausgeschiedene Gruppenmitglied auch nach dem Ausscheiden aus der Gruppe noch für die vorher entstandenen Steuerschulden der Gruppe

haftet oder nicht. Greift man auf die vorher für den Gruppenbeitritt angeführte Argumentation zurück, würde die Haftung mit dem Ausscheiden entfallen, da keine Beteiligung an der Gruppe mehr besteht. Auch diese Fragen sind vom Bundesrat in einer Vollziehungsverordnung zu beantworten (Art. 90 Abs. 1 MWSTG). Allerdings enthält der Entwurf der Verordnung über die MWST auch diesbezüglich keinerlei Bestimmungen.

4.5 Steuerliche Auswirkungen

Da die Gruppe – wie ausgeführt – wie ein einziger Steuerpflichtiger behandelt wird, wirkt sich die Gruppenbesteuerung steuerlich dahingehend aus, dass die Gruppe gleich behandelt wird, wie wenn es sich bei ihr um ein *einheitliches Unternehmen* handeln würde [20].

Anmerkungen

- 1 Vgl. Peter Spori, Die Unternehmensgruppe in der Mehrwertsteuer, ASA 63 S. 479 f.
- 2 Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur MWSTV, Art. 17 Abs. 3.
- 3 Vgl. BGE 125 II 328 f., wonach bis im August 1996 bereits über 700 Gruppenbesteuerungen bewilligt wurden.
- 4 Im Ergebnis gleich das BGer in BGE 125 II 338.
- 5 Vgl. Peter Spori, a.a.O. S. 481 ff.
- 6 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. II.
- 7 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. II.
- 8 Vgl. Peter Spori, a.a.O. S. 485.
- 9 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. IX.
- 10 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. VIII.
- 11 Vgl. Peter Spori, a.a.O. S. 484 f.
- 12 Vgl. Peter Spori, a.a.O. S. 486.
- 13 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. IV. 1. f.
- 14 Vgl. dazu auch BGE 125 II 342 f.
- 15 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. X.
- 16 Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28.8.1996, S. 38.
- 17 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. VI.
- 18 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. XIII.
- 19 Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994, Ziff. XIV.
- 20 So auch BGE 125 II 338 f.