



Gerhard Schafroth, Dr. iur., Partner STG-Coopers & Lybrand, Basel

# Gruppenbesteuerung

## Zum Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27.2.98 (SRK 1996-068)

### 1. Sachverhalt

Aus Rationalisierungsgründen haben einige Unternehmen - vorwiegend aus dem Bankenbereich - gewisse EDV-Aufgaben im Sinne eines Joint Ventures in eine gemeinsame Tochtergesellschaft ausgelagert. Diese Unternehmen (hiernach Trägerunternehmen) wollten die gemeinsame Tochtergesellschaft jeweils in ihre MWST-Gruppe aufnehmen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) entsprach diesem Gesuch insofern, als sie den Einbezug der gemeinsamen Tochtergesellschaft in die MWST-Gruppe der beherrschenden Joint Venture-Partnerin bewilligte, welche über 48,9% der Aktien und der Stimmrechte verfügt. In Bezug auf die übrigen Trägerunternehmen, welche über jeweils 7% bis 20% der Aktien und der Stimmrechte verfügen, wies die

ESTV das Gesuch unter Hinweis auf die fehlende beherrschende Stellung ab. Die Abweisung wurde mittels Beschwerde an die SRK weitergezogen. Der Einbezug der gemeinsamen Tochtergesellschaft in die MWST-Gruppe der beherrschenden Joint Venture-Partnerin war bereits im Einspracheverfahren nicht Streitgegenstand und demzufolge von der SRK auch nicht zu entscheiden (Entscheid der SRK, S. 3).

### 2. Entscheid der SRK

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) hat im vorliegenden Entscheid die Haltung der ESTV geschützt, jedoch mit einer wesentlich anderen Begründung als letztere.

Die SRK vertritt stark verkürzt folgenden Standpunkt:

1. Die Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung, auf welche sich die

Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) stützt, enthielten keine genügende Rechtsgrundlage für die Einführung einer Gruppenbesteuerung, aus welcher sich eine wesentliche Steuerentlastung ergeben könne.

2. Da die Gruppenbesteuerung im vorliegenden Fall durch den Wegfall definitiver Vorsteuerbelastungen zu einer wesentlichen Steuerentlastung und zu einer wesentlichen Wettbewerbsverzerrung führe, sei sie verfassungswidrig.

Die SRK stützt sich in ihrem Entscheid einzig auf die - zuvor offenbar nicht problematisierte - angebliche Verfassungswidrigkeit der Gruppenbesteuerung. Sie hat sich folglich auch nicht mit dem Problem auseinandergesetzt, dass die Gruppenbesteuerung in vielen Fällen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung, sondern im Gegenteil zu einer Gleichbehandlung im Wettbewerb führt. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn ein kleineres Unternehmen, welches steuerausgenommene Umsätze erzielt, mangels kritischer Grösse Leistungen mit Vorsteuerbelastung outsourcen muss, während ein vergleichbares, grösseres Unternehmen diese Leistung selber erstellen kann.

Wenn die SRK schreibt, dass durch Integration der Tochtergesellschaft (Rechenzentrum) in die Gruppenbesteuerung der gleiche Effekt eintrete "(...), wie wenn den Banken der Vorsteuerabzug auf den Leistungen des Rechenzentrums gewährt worden wäre" (S. 10), ist dies sachlich nicht richtig. Die Gruppenbesteuerung führt nicht zu einer Beseitigung der bei den steuerausgenommenen Umsätzen zwingenden definitiven Vorsteuerbelastungen, sondern reduziert diese nur auf solche im Zusammenhang mit gruppenexternen Leistungsbezügen. Der Effekt der Gruppenbesteuerung besteht also lediglich darin, dass die gruppeninterne Wertschöpfung nicht zu zusätzlichen definitiven Vorsteuerverlusten führt. Ob es sich hier lediglich um eine zu generelle Formulierung oder einen grundlegenden steuersystematischen Denkfehler der SRK handelt, lässt sich für einen Aussenstehenden nicht beurteilen.

### 3. Konsequenzen

Da sowohl die Beschwerdeführer (gegen den Entscheid) als auch die ESTV (gegen die Erwägungen) Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben haben, erwächst das Verdikt der SRK vorläufig nicht in Rechtskraft.

Würde das Bundesgericht den gleichen Standpunkt wie die SRK vertreten, so hätte das wohl zur Konsequenz, dass zumindest diejenigen MWST-Gruppen, bei welchen eine wesentliche Vorsteuerentlastung erzielt wird, aufgehoben werden müssten.

Die ESTV müsste also wohl:

1. festlegen, unter welchen Bedingungen (und insbesondere in Bezug auf welche vergleichbaren Sachverhalte) bei MWST-Gruppen eine wesentliche Vorsteuerentlastung vorliegt,
2. sämtliche der im Moment über 700 MWST-Gruppen mit rund 5000- 6000 Gruppenunternehmen auf das Vorliegen einer wesentlichen Vorsteuerentlastung überprüfen und entsprechende Einzelverfügungen erlassen,
3. diese Entscheide im Rahmen des normalen - u.U. mehrere Jahre dauernden - Rechtsweges durchsetzen und

4. die gleichen Gruppen nach Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuergesetzes (nach dem derzeitigen Stand der Gesetzgebung) wieder in die Gruppenbesteuerung zurücklassen.

Da der Entscheid der SRK durch das Bundesgericht überprüft werden wird (also noch nicht rechtskräftig ist), drängt sich eine Änderung der gegenwärtigen Praxis laut Auskunft der ESTV mit Bezug auf die geltende Rechtslage (ASA 45, 193ff., insbesondere 198) bis auf weiteres nicht auf. Das heisst, dass die bisher eingetragenen MWST-Gruppen im Moment unverändert weitergeführt werden können und dass neue Gruppen unter den bisherigen Bedingungen weiterhin eingetragen werden.

Die weitere Entwicklung hängt vom Entscheid und der Begründung des Bundesgerichts ab.

## 4. Kommentar

Der Entscheid der SRK bringt einerseits in positiver Weise den Willen zum Ausdruck, die Praxis zur MWST auf die grundsätzlichen Ziele und verfassungsrechtlichen Schranken der Steuer zu hinterfragen. Diese grundsätzliche Form der Überprüfung wird es nach Einführung des Mehrwertsteuergesetzes ohne Änderung von Art. 113 Abs. 3 der Bundesverfassung nicht mehr geben.

Andererseits kann der SRK der Vorwurf nicht erspart bleiben, dass der Entscheid nicht berücksichtigt, dass die jetzige Verfassung hinsichtlich der MWST nur eine sehr rudimentäre Regelung des Steuersubjekts enthält und damit für die MWSTV einen grossen Spielraum - auch zur Einführung der Gruppenbesteuerung und der damit verbundenen Rahmenbedingungen - belässt.

Im weiteren hat die SRK bei der Beurteilung von Wettbewerbsverzerrungen eine zu enge Optik angewandt und wesentliche Fälle bei denen Wettbewerbsverzerrungen nicht nur nicht entstehen, sondern durch die Gruppenbesteuerung gerade beseitigt werden, ausser Acht gelassen.

Leider hat sich die SRK auch mit keinem Wort zur grundsätzlichen Frage geäussert, ob und allenfalls unter welchen Bedingungen eine Minderheitsbeteiligung in eine Steuergruppe integriert werden darf. Sollte das Bundesgericht zur Auffassung gelangen, dass die Gruppenbesteuerung hier nicht aus verfassungsrechtlichen Überlegungen zu verweigern ist, wird es sich zu dieser Frage noch äussern oder den Fall an die SRK zurückweisen müssen. Es besteht damit eine gewisse Gefahr, dass es in der entscheidenden Frage dieses Verfahrens zu einer Verkürzung des Instanzenweges kommt.

Sollte das Bundesgericht der SRK (unabhängig vom Entscheid) in der Begründung folgen, könnten sich nicht zu unterschätzende administrative Konsequenzen sowohl für die ESTV als auch für manche der derzeitigen Steuergruppen ergeben. Ob die baldige Einführung des Mehrwertsteuergesetzes daran viel ändern kann, erscheint fraglich.

Es gibt in der Praxis eine nicht geringe Anzahl von Konstellationen, bei denen die bei Wegfall der Gruppenbesteuerung anfallenden zusätzlichen definitiven Vorsteuerbelastungen durch Sitzverlegung ins Ausland beseitigt werden können. Die sich aus dem SRK-Entscheid ergebende Kombination von nur schwer verständlichen administrativen Umtrieben und zusätzlichen Vorsteuerverlusten wird die heute schon grosse Bereitschaft, Unternehmen ins Ausland zu verlegen weiter fördern. Wir werden uns wohl oder übel daran gewöhnen müssen, dass diese Optik der internationalen Konkurrenz der

Steuersysteme eine immer wichtigere Rolle bei der Ausgestaltung und Umsetzung unseres eigenen Mehrwertsteuersystems spielen wird.

---

[Copyright 1998 Der Treuhaender http://www.treuhaender.ch](http://www.treuhaender.ch)