
Die Mehrwertsteuer bei Unternehmens- Umstrukturierungen

Ein Überblick für die Praxis

von Gerhard Schafroth, Dr. iur., Anwalt, dipl. Steuerexperte

Partner, SwissVAT AG

SWISS
VAT

Sonderdruck aus «Der Schweizer Treuhänder»
76. Jahrgang, Nr. 10/2002

Die Mehrwertsteuer bei Unternehmensumstrukturierungen

Ein Überblick für die Praxis

Der Beitrag stellt die vielschichtige Materie möglichst umfassend, dennoch aber knapp und verständlich dar, damit der mit Umstrukturierungen betraute Finanzverantwortliche im Unternehmen, sein Treuhänder oder Rechtsberater sich die wesentlichen Fragen stellen und den Grossteil davon selber beantworten können [1].

1. Beteiligungsstruktur

1.1 Gründung und Kapitalerhöhung

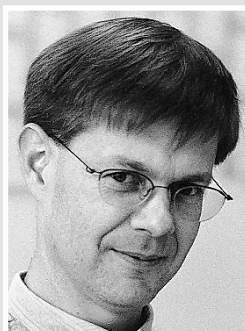
Soweit ein Unternehmen künftig MWST-bare Umsätze erzielt, hat es Anspruch auf die bei seiner Gründung und seinem organisatorischen und betrieblichen Aufbau anfallenden Vorsteuern. Eine möglichst frühzeitige Eintragung im Register der MWST-Pflichtigen führt zu rascher Rückerstattung dieser Vorsteuern. Bei länger dauernder Aufbauphase kann die frühzeitige Steuerpflicht u.U. durch den Abschluss von Verträgen über künftige steuerbare Leistungen oder mittels Option gemäss MWSTG Art. 27 Abs. 2 erreicht werden. Ist das nicht möglich, sind die Regeln des nachträglichen Vorsteuerabzuges gemäss MWSTG Art. 42 Abs. 3 im Auge zu behalten, insbesondere die partielle Reduktion des späteren Vorsteueranspruches durch Ingebrauchnahme. Die konsequente Sicherstellung, dass die Lieferantenrechnungen so an das neue Unternehmen adressiert sind, wie es im MWST-Register eingetragen wird, hilft unnötige Umtriebe und Vorsteuerverluste vermeiden.

Die MWST-Verwaltung vertritt die Auffassung, die Ausgabe von Beteiligungsrechten sei ein steuerausgenommener Vorgang, so dass kein Anspruch auf die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern bestehe [2]. Die aus dieser

umstrittenen Verwaltungspraxis entstehenden Vorsteuerverluste lassen sich in der Praxis dadurch wenigstens minimieren, dass die eng mit der Ausgabe der Beteiligungsrechte zusammenhängenden Kosten separat fakturiert werden und nur auf die darauf lastenden Vorsteuern verzichtet wird.

Erfolgt im Rahmen der Gründung eine Sacheinlage, ist in aller Regel das Meldeverfahren [3] anwendbar, so dass die MWST keine Liquidität bindet. Zu beachten sind dabei die notwendigen Formalitäten (Meldeformular, Frist von 30 Tagen) und insbesondere die gefährlichen Haftungsfolgen der Übertragung von Aktiven und Passiven eines ganzen Unternehmens gemäss MWSTG Art. 30 Abs. 2. Die Anmeldung zur Steuerpflicht und die Meldung der Vermögensübertragung können gleichzeitig erfolgen.

Besteht das Risiko, dass eine Gründung scheitern oder sich zumindest wesentlich verzögern könnte, besteht u.U. die Möglichkeit, drohende Vorsteuerverluste dadurch zu vermeiden, dass



Gerhard Schafroth, Dr. iur., Anwalt, dipl. Steuerexperte, Mitglied des Kompetenzzentrums MWST der Treuhänder-Kammer, Partner SwissVAT AG, Zürich
gerhard.schafroth@swissvat.ch

1. Beteiligungsstruktur

- 1.1 Gründung und Kapitalerhöhung
- 1.2 Liquidation und Kapitalherabsetzung
- 1.3 Veräusserung einer Beteiligung
- 1.4 Erwerb einer Beteiligung
- 1.5 Änderung der Rechtsform

2. Gruppenstruktur

- 2.1 Umstrukturierungen innerhalb einer MWST-Gruppe
- 2.2 Veräusserung aus einer MWST-Gruppe
- 2.3 Erwerb in eine MWST-Gruppe

3. Meldeverfahren

- 3.1 Veräusserer
- 3.2 Erwerber
- 3.3 Rückwirkung

4. Nutzungsänderungen

- 4.1 Eigenverbrauch
- 4.2 Einlageentsteuerung
- 4.3 Liegenschaften

5. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen

- 5.1 Wegzug aus der Schweiz
- 5.2 Zuzug in die Schweiz

die Aufbauposten vorweg vom gründenden steuerpflichtigen Unternehmen getragen und erst nach Gründung an das neue Unternehmen weiterbelastet werden.

Bei einer Kapitalerhöhung sind analoge Überlegungen anzustellen.

1.2 Liquidation und Kapitalherabsetzung

Ein Unternehmen bleibt im Falle eines Liquidationsverfahrens bis zu dessen Abschluss steuerpflichtig. Die aus Sicht der MWST einfachste Abwicklung der Beendigung der Steuerpflicht ergibt sich dadurch, dass die Aktiven und Passiven mittels Meldeverfahren veräussert werden. In diesem Fall ist mit der

Meldung auch gleich die Löschung zu beantragen. Das Gleiche gilt auch bei Beendigung der Steuerpflicht mittels Naturaldividende. Diese kann als Verrechnung des Dividendenanspruchs mit dem Preis der «ausgeschütteten» Werte verstanden werden. Auch hier ist somit i.d.R. das Meldeverfahren anzuwenden.

Die Dividende stellt beim Empfänger nach Auffassung der MWST-Verwaltung zwar keinen steuerausgenommenen Umsatz dar, dennoch sollen die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Dividendenausschüttung stehenden Vorsteuern nicht geltend gemacht werden dürfen [4].

nicht geltend gemacht werden dürften [6]. Diese Vorsteuerverluste lassen sich dadurch begrenzen, dass die mit der Beteiligungsübertragung direkt verbundenen von den übrigen Kosten separiert fakturiert werden.

1.5 Änderung der Rechtsform

Wird bei einer Änderung der Rechtsform das Unternehmen als MWST-Subjekt weitergeführt (formwechselnde Umwandlung), so findet aus Sicht der MWST kein Übertragungsakt statt und die MWST-Nr. wird beibehalten. Dies gilt bei folgenden Umwandlungen: Genossenschaft in AG oder GmbH,

(ohne korrespondierenden Rückerstattungsanspruch) auf der Bemessungsbasis des gesamten Übertragungswertes des Unternehmens entstehen kann.

2. Gruppenstruktur [10]

2.1 Umstrukturierungen innerhalb einer MWST-Gruppe

Die MWST-Gruppe gilt gemäss MWSTG Art. 22 Abs. 1 als «eine einzige steuerpflichtige Person» [11]. Umstrukturierungen und Transaktionen innerhalb der Gruppe und zwischen den Gruppenmitgliedern führen somit weder zu steuerbarem Umsatz noch zu entsprechendem Vorsteueranspruch. Sowohl die Übertragung von Beteiligungen als auch von Aktiven, Passiven, Teil- oder Gesamtvermögen sind somit aus Sicht der MWST als Nichtumsätze zu qualifizieren. Auslagen in unmittelbarem Zusammenhang mit Gruppen-internen Umstrukturierungen führen somit auch bei Beteiligungsübertragungen nicht zu Vorsteuerkürzungen.

Zu beachten ist immerhin, dass Mutationen im Bestand der Gruppe der MWST-Verwaltung innerhalb von 10 Tagen zu melden sind [12]. Zudem können Gruppen-interne Umstrukturierungen dazu führen, dass das Vorsteuerkürzungsverfahren der Gruppe zu überprüfen ist und die internen Instruktionen zur Erstellung der Gruppen-Unterabrechnungen sowie die Vertragsstrukturen und MWST-Codes der EDV angepasst werden müssen.

2.2 Veräusserung aus einer MWST-Gruppe

Veräussert ein Gruppenmitglied eine Beteiligung oder ein Teil- oder Gesamtvermögen oder auch nur einzelne Aktiven an einen Erwerber ausserhalb der MWST-Gruppe, so sind diese Transaktionen vorerst gleich zu behandeln wie wenn der Veräusserer nicht Mitglied einer MWST-Gruppe wäre. Lediglich in administrativer Hinsicht ergeben sich gewisse Besonderheiten: z. B. Meldeverfahren oder Mutationsmeldung durch den Gruppenträger, sofern dieser mit dem veräussernden Unternehmen nicht identisch ist.

«Die ganze Thematik der Abwicklung der Änderung der Rechtsform eines Unternehmens ist hinsichtlich MWST bei weitem noch nicht geklärt.»

Bei einer Kapitalherabsetzung sind analoge Überlegungen anzustellen.

1.3 Veräusserung einer Beteiligung

Die Veräusserung einer Beteiligung stellt beim Verkäufer einen steuerausgenommenen Wertpapierumsatz gemäss MWSTG Art. 18 Ziff. 19 dar. Die entsprechenden – recht komplizierten – Regeln der damit verbundenen Vorsteuerkürzung sind zu beachten [5]. Diese Vorsteuerverluste lassen sich dadurch begrenzen, dass die unmittelbar mit der Beteiligungsübertragung verbundenen separat von den übrigen Kosten fakturiert werden. Beim übertragenen Unternehmen selbst ändert sich aus Sicht der MWST nichts.

1.4 Erwerb einer Beteiligung

Die MWST-Verwaltung vertritt die Auffassung, dass der Erwerb einer Beteiligung ausschliesslich der Erzielung künftiger steuerausgenommener Dividenden- und Wertpapiererträge diene, so dass die in unmittelbarem Zusammenhang damit stehenden Vorsteuern

AG in GmbH, GmbH in AG [7], Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft, Austritt eines Gesellschafters aus einer weiter bestehenden Personengesellschaft, Ein- und Austritt in eine nach wie vor bestehende einfache Gesellschaft, ...

Beinhaltet die Umwandlung dagegen einen MWST-Subjektwechsel (übertragende Umwandlung), ist eine Vermögensübertragung durchzuführen, meist im Meldeverfahren. Ein Subjektwechsel findet in folgenden Fällen statt: Spaltung und Fusion bei AG, GmbH, Genossenschaft, Verein oder Stiftung; Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaft oder Verein oder einfache Gesellschaft in Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und umgekehrt, ... [8].

Die ganze Thematik der Abwicklung der Änderung der Rechtsform eines Unternehmens ist hinsichtlich MWST bei weitem noch nicht geklärt [9]. Die vorgängige Analyse im Einzelfall ist deshalb so wichtig, weil die MWST-Verwaltung das in diesem Zusammenhang häufige Meldeverfahren zwangsweise anwendet und bei Falschanwendung eine volle MWST-Belastung

Unbedingt zu beachten ist in diesem Zusammenhang die Sonderregelung in MWSTG Art. 32 Abs. 1 Bst. e: «Mit der steuerpflichtigen Person haftet solidarisch: (...) jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte Person oder Personengesamtheit für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern». Wer also ein Unternehmen aus einer MWST-Gruppe kauft, übernimmt damit die uneingeschränkte, solidarische Haftung für alle erkannten oder im Rahmen künftiger MWST-Revisionen auftauchenden MWST-Schulden der gesamten MWST-Gruppe des Veräusserers, soweit die Ansprüche noch nicht verjährt sind und im Zeitpunkt der Beteiligungsveräusserung schon bestanden. Die Verjährung dauert zwischen 5 und 15 Jahren.

Der kaufmännisch sorgfältige Erwerber wird also darauf beharren müssen, die Höhe des von ihm beim Kauf einer Gruppenbeteiligung übernommenen Risikos zu begrenzen. Die Tatsache, dass die Revisionsgesellschaften die Jahresabschlüsse aller Gruppengesellschaften vorbehaltlos akzeptiert haben wird in den allermeisten Fällen nicht ausreichen, um sicherzustellen, dass in diesen Gesellschaften nicht dennoch verborgene, in ihrer Summe wesentliche MWST-Risiken lauern [13]. Da der potentielle Käufer in der Praxis in den allermeisten Fällen aus Zeit- und Kostengründen weder eine vorgängige gründliche Risiko-Analyse aller Gruppengesellschaften noch die Absicherung des MWST-Risikos mittels umfassender Bankgarantie durchsetzen kann, befindet er sich in einem Dilemma. Eine Möglichkeit, sein Risiko zu begrenzen kann darin bestehen, sich wenigstens einen entsprechenden Regressanspruch gegenüber den derzeitigen Gruppengesellschaften des Verkäufers einräumen zu lassen. Geht es der verkaufenden Gruppe allerdings schlecht, ist dies von begrenztem Wert. Insbesondere bei drohendem Konkurs kann die Gruppen-Solidarhaftung der MWST für Beteiligungs-Verkäufe zu einem eigentlichen Deal-Killer werden. In einzelnen Fällen hat die MWST-Verwaltung in derartigen Situationen denn auch schon von vorneherein auf ihre Ansprüche aus der Gruppen-Solidarhaftung verzichtet und damit verhindert, dass gesunde Unter-

nehmen allein wegen der Haftungsregelung der MWST in den Konkurs anderer Gruppengesellschaften gezogen wurden. Dies ist sehr zu begrüssen und konsequent weiterzuführen [14].

Eine weitere Möglichkeit der Haftungsbegrenzung kann darin bestehen, nicht ein Gruppen-Unternehmen, sondern mittels «Asset Deal» ein Teilvermögen daraus zu erwerben, da diesfalls weder die Haftungsregelungen von MWSTG Art. 30 Abs. 2 und MWSTG Art. 32 Abs. 1 Bst. e noch diejenigen von OR 181 zur Anwendung gelangen dürften [15].

Beteiligungsveräusserungen führen gemäss Praxis der MWST-Verwaltung bei Veräusserer und Erwerber zu einem Vorsteuerverlust. Kein solcher entsteht bei Übertragung von Aktiven und Passiven.

Bei der Veräusserung eines Gruppenunternehmens ist unbedingt zu beachten, dass konzerninterne (und damit bisher Gruppen-interne) Verträge i.d.R. keine MWST-Klausel aufweisen. Werden diese Verträge auch nach der Veräusserung des Unternehmens weitergeführt und nicht um eine entsprechende MWST-Klausel ergänzt, entsteht später fast zwangsläufig Streit darüber, ob die MWST Teil des vertraglichen Entgelts bildet oder nicht.

Eine entsprechende Klausel in Gruppen-internen Verträgen könnte deshalb etwa folgendermassen lauten:

«Sobald die beiden Vertragspartner nicht mehr Teil der gleichen MWST-Gruppe sind, versteht sich das vertragliche Entgelt exklusive der gesetzlich geschuldeten MWST».

2.3 Erwerb in eine MWST-Gruppe

Erwirbt ein Gruppenmitglied eine Mehrheitsbeteiligung, so ist dieses Unternehmen in die Gruppe aufzunehmen (Ausnahmen sind möglich). Das neue Unternehmen hat sich dem Bilanzstichtag der Gruppe anzuschliessen [16]. Stammt das erworbene Unternehmen seinerseits aus einer MWST-Gruppe, so wirkt sich die beschriebene Gruppen-Solidarhaftung nach derzeitigem Wissensstand nur auf das übertra-

gene Unternehmen und nicht auch auf die Gruppengesellschaften des erwerbenden Unternehmens aus. Damit lässt sich faktisch wahrscheinlich doch eine betragsliche Limitierung der Gruppen-Solidarhaftung erreichen, und es bieten sich neue Möglichkeiten von Planungsmassnahmen [17].

Ob MWST-Belastungen im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb in eine MWST-Gruppe als Vorsteuern geltend gemacht werden können, ist umstritten. Dafür spricht, dass künftige steuerbare Umsätze der erworbenen Beteiligung steuerbare Gruppen-Aussenumsätze sind.

3. Meldeverfahren

Die MWST-Verwaltung hat gestützt auf MWSTG Art. 47 Abs. 3 das detaillierte Merkblatt Nr. 11, «Übertragung mit Meldeverfahren» herausgegeben. Demgemäss ist bei kumulativem Vorliegen folgender vier Voraussetzungen das Meldeverfahren zwingend anzuwenden:

- a) Die Übertragung ist ein steuerbarer Vorgang, umfasst somit i.d.R. Werte des Steuerbereichs.
- b) Sowohl der Veräusserer als auch der Erwerber müssen steuerpflichtig sein. Dabei ist es zulässig, dass der Veräusserer durch die Veräusserung seine Steuerpflicht beendet und/oder der Erwerber seine Steuerpflicht bei Erwerb erst begründet.
- c) Es muss sich um ein Gesamt- oder Teilvermögen handeln.
- d) Es muss ein Reorganisationstatbestand vorliegen.

Die besondere Schwierigkeit der aktuellen Regelung und Praxis der MWST-Verwaltung zum Meldeverfahren ergibt sich daraus, dass die Voraussetzungen zur Anwendung der Bestimmung – insbesondere die Abgrenzung des Begriffs des Teilvermögens – einen grossen Ermessensspielraum beinhaltet, das Meldeverfahren bei Vorliegen der vier Voraussetzungen jedoch zwingend angewendet werden muss respektive bei Fehlen der Voraussetzungen zwingend nicht angewendet werden darf [18]. Wird das Meldeverfahren fälschlicherweise durchgeführt, so kann das somit

dazu führen, dass beim Veräusserer die MWST auf dem Gesamtwert des übertragenen Vermögens nachbelastet wird, ohne dass beim Erwerber eine entsprechende Vorsteuer vergütet würde. Umgekehrt kann die fälschliche Nichtanwendung des Meldeverfahrens dazu führen, dass die vom Erwerber geltend gemachte Vorsteuer auf den erworbenen Vermögenswerten vollumfänglich aufgerechnet wird, ohne dass beim Veräusserer die gleich hohe Umsatzsteuer rückvergütet würde. Aktuelle Äusserungen der MWST-Verwaltung und das Vorgehen in Einzelfällen lassen auf eine Tendenz zur Lockerung dieser Praxis schliessen. Dennoch ist bei grösseren Übertragungen von Aktiven und Passiven unbedingt im voraus die Anwendung des Meldeverfahrens genau abzuklären und bei Unsicherheit eine entsprechende Bestätigung der MWST-Verwaltung einzuholen [19].

Das Meldeverfahren ist innert 30 Tagen seit Übertragung durchzuführen. Dies ist allerdings nur eine Ordnungsfrist.

3.1 Veräusserer

Für den Veräusserer ist das Meldeverfahren attraktiv, führt es doch bei ihm einerseits dazu, dass er die MWST nicht entrichten muss. Andererseits braucht er sich auch nicht um allfällige Nutzungsänderungen des übertragenen Vermögens sowie die Abgrenzung zwischen Vermögen, welches der Erzielung steuerbarer Umsätze und dem Vermögen, welches nicht der Erzielung steuerbarer Umsätze dient, zu kümmern.

Der Veräusserer trägt allerdings das primäre Risiko der Aufrechnung bei zu Unrecht angewendetem Meldeverfahren.

Hat der Veräusserer des Teil- oder Gesamtvermögens während weniger als 5 Jahren die MWST nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abgerechnet, so trifft ihn eine «nachträgliche Berichtigung» [20].

3.2 Erwerber

Auch für den Erwerber ist das Meldeverfahren attraktiv, da er die MWST nicht vorzuschüssen braucht und insbesondere in die MWST-liche Stellung

des Veräusserers betreffend künftiger Einlageentsteuerung, künftigen Eigenverbrauchs sowie gemischter Verwendung eintritt. Damit er diese Vorteile wirklich nutzen kann, muss er allerdings sicherstellen, dass er die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen und -belege vom Veräusserer auch wirklich erhält oder zumindest bei Bedarf darauf zugreifen kann.

Für den Erwerber schwierig zu beurteilen ist die Frage, ob ein Teil- oder Gesamtvermögen vorliegt und damit das Meldeverfahren überhaupt anwendbar ist, da dafür Sachverhaltselemente massgebend sind, welche sich ausschliesslich im Bereich des Veräus-

stem und Struktur der MWST-Abrechnung von Veräusserer und Erwerber im Einzelfall unterschiedliche Lösungen möglich. Solange ein korrekter, lückenlos nachvollziehbarer Übergang – insbesondere mit sauberer Umsatzabstimmung – sichergestellt wird, bieten sich in der Praxis aus Sicht der MWST kaum grössere Probleme. Dringend empfehlenswert ist jedoch das gründliche vorgängige Durchdenken der Situation im einzelnen und insbesondere die rechtzeitige Instruktion der Lieferanten, da nur bis 60 Tage nach Handelsregistereintrag an das übertragende Unternehmen adressierte Rechnungen beim Erwerber zur Vorsteuer berechtigen.

«Für den Veräusserer ist das Meldeverfahren attraktiv.»

serers befinden. Da den Erwerber vor allem das Aufrechnungsrisiko bei zu Unrecht nicht angewendetem Meldeverfahren trifft (Aufrechnung seiner Vorsteuer), hat er ein Interesse, das Meldeverfahren wenn immer möglich durchzuführen.

Der Käufer tritt beim Erwerb eines Unternehmens in Form von Aktiven und Passiven gemäss MWSTG Art. 30 Abs. 2 in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Er tut gut daran, sich im voraus gegen diese steuerliche Haftung gehörig abzusichern. Bei der Übertragung nur eines Teilvermögens dürfte diese Bestimmung nach ihrem Wortlaut nicht anwendbar sein, womit sich ein Instrument der Haftungsbegrenzung eröffnet.

3.3 Rückwirkung

Umstrukturierungen werden bei den direkten Steuern oft rückwirkend durchgeführt. Da die MWST – von wenigen Ausnahmen abgesehen – keine Rückwirkung kennt, tauchen regelmässig Fragen nach der konkreten Abwicklung während der sich daraus ergebenden Übergangsphase auf. In der Praxis sind je nach Branche, Buchhaltungssy-

4. Nutzungsänderungen

Unternehmensumstrukturierungen können sich entweder innerhalb des Steuerbereichs (Bereich steuerbarer Umsätze) oder innerhalb des Nichtsteuerbereichs (Bereich steuerausgenommener unternehmerischer Umsätze) abspielen oder auch zu einer Verlagerung zwischen diesen beiden Bereichen führen. Da in letzterem Fall regelmässig eine Nutzungsänderung vorliegt, welche bei Übertragungen vom Steuer- in den Nichtsteuerbereich eine Eigenverbrauchssteuer auslöst und umgekehrt Vorsteuerrückerstattungen im Rahmen der Einlageentsteuerung zulässt, lohnt es sich, bei Umstrukturierungen im voraus immer genau abzuklären, ob und allenfalls wie sich die unternehmerische Aktivität in dieser Hinsicht durch die Umstrukturierung verändert und welche Auswirkungen sich daraus unmittelbar und zukünftig ergeben.

4.1 Eigenverbrauch

Dienen unternehmerische Aktiven beim Veräusserer der Erzielung steuerbarer Umsätze, wogegen der Erwerber damit teilweise (oder in zusätzlichem Aus-

mass) steuerausgenommene Einnahmen erzielen will, so ist genau zu überlegen, wie dieses Geschäft abgewickelt werden soll, damit die Interessen der jeweiligen Vertragspartei wirklich wahrgenommen werden. Je nach Konstellation kann die Eigenverbrauchssteuer aus Nutzungsänderung der gleichen Güter beim Erwerber viel höher ausfallen, als beim Veräusserer.

4.2 Einlageentsteuerung

Umgekehrt bestehen im Nichtsteuerbereich oft erkleckliche ungenutzte Vorsteueransprüche, welche im Rahmen einer Einlageentsteuerung geltend gemacht werden können. Eine Unternehmensumstrukturierung kann dafür Gelegenheit bieten. Dies allerdings nur, wenn z. B. sichergestellt wird, dass die formellen Anforderungen zur Geltendmachung nachträglicher Vorsteuern strikt eingehalten werden. Diese Anforderungen können durch eine ungeschickte Vorgehensweise der Unternehmensumstrukturierung verloren gehen.

4.3 Liegenschaften

Umstrukturierungen von Unternehmen bieten im Rahmen der MWST bei Liegenschaften deshalb besondere Schwierigkeiten und Risiken, weil dabei praktisch alle hier bisher dargelegten Problemstellungen in unterschiedlichster Kombination vorkommen können und es dabei regelmässig um grosse finanzielle Beträge geht. An dieser Stelle können allerdings nur noch einige wenige ergänzende Hinweise auf besonders häufige Fehler und Risiken bei Liegenschaftstransaktionen gemacht werden:

Vom Eigentümer selber geschäftlich genutzte Liegenschaften sind – je nach MWST-licher Art der Nutzung – zwangsweise dem Steuer- oder Nichtsteuerbereich zugeordnet. Die Veräusserung oder Vermietung von Liegenschaften gelten grundsätzlich als steuerausgenommen. Werden also Liegenschaften, welche sich bisher im Nichtsteuerbereich befanden ohne Option vermietet, ergeben sich keine besonderen MWST-lichen Konsequenzen. Auch die Veräusserung im Nichtsteuerbereich (also

ohne Option) löst keine MWST aus, jedoch geht dabei ein allfälliger Einlageentsteuerungs-Anspruch des Veräusserers verloren. Beabsichtigt der Käufer, die Liegenschaft künftig im Steuerbereich zu nutzen (steuerbare Eigennutzung oder optierte Vermietung oder spätere optierte Veräusserung), so erscheint ein optierter Verkauf vorteilhaft. Diesfalls kann der Verkäufer frühere Vorsteuern zumindest teilweise noch einfordern. Nachteile ergeben sich durch dieses Vorgehen u.U. bei Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern, welche in einigen Kantonen immer noch auf dem um die MWST erhöhten Entgelt erhoben werden [21].

Der Effekt der Übertragung des Einlageentsteuerungssubstrates kann durch die Übertragung einer Liegenschaft im Rahmen eines Meldeverfahrens erreicht werden. Dazu muss die Liegenschaft allerdings Bestandteil eines Teil- oder Gesamtvermögens bilden.

Umgekehrt kann es vordergründig sinnvoll erscheinen, eine Liegenschaft im Steuerbereich mittels Option zu veräussern. Dadurch entsteht beim Veräusserer keine Eigenverbrauchssteuerbelastung. Wenn jedoch der Erwerber die Liegenschaft zu einem grösseren Teil als bisher zu steuerausgenommenen Zwecken nutzen will, kann er sich mit einer wesentlich höheren Eigenverbrauchssteuer konfrontiert sehen, als der Veräusserer bei nicht optierter Veräusserung hätte entrichten müssen.

Weitere Risiken können sich im Zusammenhang mit der Veräusserung oder Vermietung von Liegenschaften dann ergeben, wenn der Vermieter Mitglied einer MWST-Gruppe ist. Die gruppeninterne Vermietung wird nämlich der Eigennutzung gleichgestellt. Das bedeutet, dass die Vermietung an ein Gruppen-Unternehmen, welches die Liegenschaft zur Erzielung steuerbarer Umsätze nutzt, wie eine optierte Vermietung dem Steuerbereich zuzuordnen ist. Wird eine derartige Liegenschaft anschliessend ohne Option an ein Nicht-Gruppenunternehmen vermietet oder veräussert, löst dies beim Vermieter oder Veräusserer eine Eigenverbrauchssteuer aus. Je nach bisherigem Vorsteueranspruch und des-

sen Nachweis kann dieser Anspruch verschwindend klein sein oder im schlimmsten Fall volle 7,6% des Liegenschaftswertes ausmachen. Diese Eigenverbrauchssteuer kann nicht mehr als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Eine systematische und detailliertere Darstellung der Fragen rund um die Liegenschaften ist an dieser Stelle nicht möglich, doch dürften die Hinweise genügen, um die wichtigsten Typen von Liegenschafts-Transaktionen bei Unternehmens-Umstrukturierungen korrekt abzuwickeln.

5. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen [22]

5.1 Wegzug aus der Schweiz

Überträgt ein Schweizer Unternehmen oder eine Schweizer MWST-Gruppe im Rahmen einer Umstrukturierung Werte ins Ausland, so ist folgendes zu beachten:

Ins Ausland veräusserte oder verbrachte Gegenstände bedürfen eines formell korrekten Exportnachweises, während die Übertragung von Rechten, Informationen und anderen materiellen Werten in den allermeisten Fällen gemäss MWSTG Art. 14 Abs. 3 als im Ausland steuerbare Dienstleistung zu behandeln ist und damit der Schweizer MWST nicht unterliegen. Die notwendigen Nachweise in Form von Verträgen, Zahlungsnachweisen usw. sind unbedingt sicherzustellen. Bei Kombinationen von Gegenständen und Dienstleistungen erscheint im Zweifel die Sicherstellung eines formell gültigen Exportnachweises über den Wert des ganzen ins Ausland transferierten Unternehmens inklusive eines allfälligen Goodwills empfehlenswert. Die Naturaldividende gilt – nach der hier vertretenen Meinung – als Veräusserungsakt, so dass auch dabei die Exportnachweise sicherzustellen sind. Da nach Schweizer Verständnis die inländische MWST-pflichtige Betriebsstätte wie ein eigenes Unternehmen zu behandeln ist, sind Übertragungen von Werten aus der inländischen Betriebsstätte an das ausländische Unternehmen MWST-relevante Transaktionen [23].

5.2 Zuzug in die Schweiz

Die Übertragung oder Verbringung ausländischer Unternehmenswerte in Form von Gegenständen in die Schweiz unterliegt als Wareneinfuhr der Einfuhrsteuer. Der entgeltliche Erwerb immaterieller Güter dagegen ist in den allermeisten Fällen gestützt auf MWSTG Art. 14 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 1 Bst. a als Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland abzurechnen. Dies dürfte auch gelten bei in die Schweiz transferierten Immaterialgüterrechten im Rahmen einer Naturaldividende. Da nach Schweizer Verständnis die inländische MWST-pflichtige Betriebsstätte wie ein eigenes Unternehmen zu behandeln ist, sind Übertragungen von Werten aus dem Ausland an die inländische Betriebsstätte MWST-relevante Transaktionen und entsprechend abzuwickeln.

Anmerkungen

- 1 Um kurz zu bleiben, wird auf die Detailregelungen gemäss Publikationen der ESTV oft nur verwiesen. Deren Lektüre ist bei nicht ganz einfachen Umstrukturierungen unverzichtbar. Jede Haftung aus der direkten Anwendung des Textes wird abgelehnt.
- 2 Spezialbroschüre SB06 (Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung) Ziff. 1.2.2.2. Diese Auffassung wird vom Autor nicht geteilt aus der Überlegung, dass die Einrichtung der rechtlichen Struktur eines Unternehmens eine notwendige Voraussetzung der künftigen unternehmerischen Tätigkeit darstellt und somit in gleicher Weise in direktem Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Leistungen steht, wie der übrige unternehmerische Aufbau. Die steuerliche Belastung der Unternehmensgründung durch die MWST in Form der Verweigerung des Vorsteueranspruches ist eine Unternehmensbesteuerung und widerspricht der Zielsetzung MWST, den Konsum zu besteuern. Weiter wird hier auch die Auffassung vertreten, dass die Ausgabe von Beteiligungsrechten nur deren Verbriefung, nicht aber die Übertragung von Rechten darstellt und damit weder eine entgeltliche Transaktion noch ein Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs gemäss MWSTG Art. 18 Ziff. 19 ist, so dass sich auch gestützt darauf die Verweigerung des Vorsteueranspruches nicht rechtfertigt. Ebenso Baumgartner Ivo, IFF Forum für Steuerrecht 2001, 40 und Robinson/Oberheid, in mwst.com Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer Art. 18 Ziff. 19 MWSTG N. 52.
- 3 MB11 (Übertragung im Meldeverfahren), näheres dazu im Abschnitt 3.
- 4 SB06 (Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung) Ziff. 1.2.2.4. Die Haltung der MWST-Verwaltung erscheint widersprüchlich: Einerseits wird die Dividende als

- «Nicht-Umsatz» anerkannt und konsequenterweise beim steuerpflichtigen Empfänger keine Vorsteuerkürzung vorgenommen (sofern das Unternehmen nicht hauptsächlich Beteiligungen hält). Dennoch soll die Vorsteuer im Zusammenhang mit der Ausschüttung selbst nicht geltend gemacht werden können. Nach der hier vertretenen Auffassung rechtfertigt die Dividende als Nicht-Umsatz beim steuerpflichtigen Erwerber keinerlei Vorsteuerkürzung (Ausnahme: Dividende an Beteiligungsunternehmen).
- 5 SB06 (Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung) insbesondere Ziff. 1.2.2.3 und 1.2.2.7.
 - 6 Dieser engen formalistischen Betrachtungsweise lässt sich entgegenhalten, dass in sehr vielen Fällen Beteiligungen ausschliesslich deshalb gekauft werden, um zusätzliche steuerbare Umsätze zu erzielen. Dass dabei Wertchriften übertragen werden ist eine Formalität von so untergeordneter Bedeutung, dass sie keine Vorsteuerkürzung rechtfertigt. Die Verweigerung des Vorsteueranspruches beim Beteiligungskauf kommt so einer weiteren verdeckten Unternehmenssteuer gleich. Zielsetzung und Wortlaut des MWSTG würde eine unternehmerfreundlichere Praxis ohne weiteres zulassen und als Konsumsteuer auch verlangen.
 - 7 MB 11 (Meldeverfahren), Ziff. 2.5. Die Umwandlung der AG in eine GmbH wird von Ivo Baumgartner – im Gegensatz zur Beurteilung der MWST-Verwaltung – als übertragende und nicht als formwechselnde Umwandlung betrachtet (nicht publizierte Unterlagen von I. Baumgartner/R. Pietropaolo zum Seminar Mehrwertsteuer 19./20. August 2002 des IFF – Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht der Universität St. Gallen, S. 62).
 - 8 Die Übertragung von Vermögenswerten von einer Gesellschaft in Gründung (einfache Gesellschaft) auf die neu gegründete Gesellschaft wird in der Praxis der MWST-Verwaltung nicht als Übertragungsakt betrachtet, so dass weder eine steuerbare Transaktion abzurechnen noch ein Meldeverfahren durchzuführen ist.
 - 9 Weiterführende Überlegungen dazu finden sich bei Ivo Baumgartner in: Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2001 S. 37 ff. sowie den nicht publizierten Unterlagen von I. Baumgartner/R. Pietropaolo zum Seminar Mehrwertsteuer 19./20. August 2002 des IFF – Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht der Universität St. Gallen.
 - 10 Zahlreiche Detailregelungen der Praxis der MWST-Verwaltung zur Gruppenbesteuerung ergeben sich aus MB 10 (Merkblatt zur Gruppenbesteuerung). Auf viele dieser detailliert dargestellten und für die praktische Abwicklung wichtigen Regelungen wird hier nicht weiter eingegangen.
 - 11 Diese Bestimmung behandelt die Gruppe als einziges Steuersubjekt. Da MWSTG Art. 22 Abs. 2 diese Aussage gleich wieder relativiert: «Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze beschränkt» besteht heute erhebliche Unsicherheit, wer genau denn nun das Steuersubjekt ist. Die Beantwortung dieser Frage hat erhebliche Auswirkungen insbesondere im Bereich des Vorsteueranspruches und des Verfahrensrechts.
 - 12 Die Mutationsmeldung ist in der Praxis auch später noch möglich.
 - 13 Niklaus Honauer, Die Berücksichtigung der MWST in der Tätigkeit der Revisionsstelle, Der Schweizer Treuhänder 10/2001 S.1019.
 - 14 Es ist offensichtlich, dass die Gruppensolidarhaftung als antizipierende Missbrauchsregelung in ihrer heutigen Form weit über ihr Ziel hinausschiesst. Die baldige Beseitigung oder zumindest massive Einschränkung von MWSTG Art. 32 Abs. 1 Bst. e ist deshalb sehr zu wünschen und die MWST-Verwaltung in ihrer diesbezüglich grosszügigen Haltung zu unterstützen.
 - 15 Art. 30 Abs. 2 setzt die Übertragung eines Unternehmens voraus, so dass die Veräusserung eines Teilvermögens in Form von Aktiven und Passiven zur Anwendung der Bestimmung nicht ausreicht. Zu beachten sind dabei allfällige Folgen bei den direkten Steuern.
 - 16 Ausnahmen werden in der Praxis der MWST-Verwaltung durchaus gewährt (z. B. gestaffelte Jahresabschlüsse, um Dividenden im Konzern rasch weiterleiten zu können). Unter Umständen kann es auch wünschenswert sein, den Geschäftsabschluss einer neu erworbenen Beteiligung nicht mit der übrigen MWST-Gruppe in Übereinstimmung zu bringen und damit zu erwirken, dass das Unternehmen nicht in die Gruppe aufgenommen werden darf.
 - 17 Da bis heute kein praktischer Fall der Geltendmachung der Gruppensolidarhaftung bekannt ist, besteht eine recht grosse Unsicherheit.
 - 18 Das ursprünglich zur Erleichterung und Vereinfachung eingeführte Meldeverfahren wurde in ein Sicherungsinstrument mit radikalen Steuerfolgen umgedeutet. Näheres dazu insbesondere von Diego Clavadetscher: Das mehrwertsteuerrechtliche Meldeverfahren – ein Wolf im Schafspelz, In: Der Schweizer Treuhänder 10/1998 S. 1157.
 - 19 Denkbar sind auch Vertragsklauseln etwa folgenden Inhalts: «Sollte wider Erwarten die Übertragung der Aktiven und Passiven gemäss diesem Vertrag dem Meldeverfahren der MWST nicht unterliegen, hat der Verkäufer das Recht, die zusätzlich zum vertraglichen Entgelt geschuldete MWST vom Käufer einzufordern». Oder im umgekehrten Fall: «Sollte wider Erwarten die Übertragung der Aktiven und Passiven gemäss diesem Vertrag dem Meldeverfahren der MWST unterliegen, hat der Käufer das Recht, die dem Verkäufer bezahlte MWST von diesem zurückzufordern».
 - 20 MB 11 (Übertragung mit Meldeverfahren) Z. 3.2.2, Sowohl die Rechtsgrundlage als auch die sachliche Rechtfertigung dieser Steuernachbelastung im Einzelfall gemäss Praxis der MWST-Verwaltung erscheinen zweifelhaft.
 - 21 Susanne Leber, Rudolf Schumacher, Berücksichtigung der MWST bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer, Der Schweizer Treuhänder 3/2002 S. 249 ff.
 - 22 Diese gesamte Thematik ist aus Sicht der Schweizer MWST noch kaum aufgearbeitet, so dass bei grösseren derartigen Transaktionen unbedingt vertiefte Abklärungen notwendig sind.
 - 23 Dabei sind zahlreiche Fragen nach wie vor ungeklärt. So etwa diejenige nach dem Steuersubjekt und den verfahrensrechtlichen Konsequenzen oder diejenige nach der buchhalterisch korrekten Abwicklung derartiger Transaktionen.