



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Mehrwertsteuerliche Aspekte bei M&A-Transaktionen

Alexander E. Cochardt

ILE-HSG Working Papers

Working Paper No. 2023-18

November 2023

Institute for Law & Economics (ILE-HSG)

Universität St. Gallen
Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften,
Internationale Beziehungen und Informatik

Mehrwertsteuerliche Aspekte bei M&A-Transaktionen

bei

Prof. Dr. Ralf Imstepf

Institut für Finanzwissenschaften,
Finanzrecht und Law and Economics

vorgelegt von

Alexander E. Cochardt
Josefstrasse 17
8005 Zürich
alexander.cochardt@unisg.ch

10-614-394
Master in Rechtswissenschaften
22. August 2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	V
Literaturverzeichnis	VII
Materialien- und Erlassverzeichnis	XI
Rechtsprechungsverzeichnis.....	XIII
Abbildungsverzeichnis.....	XV
I. MEHRWERTSTEUERSYSTEMATIK BEI M&A-TRANSAKTIONEN	1
II. GRUNDLAGEN DER MEHRWERTSTEUER IM M&A-KONTEXT	3
1. Inlandsteuer.....	3
1.1 Steuerobjekt.....	3
a) Leistung.....	3
b) Entgelt	4
c) Zwei Rechtsträger	5
d) Leistung im Inland	6
aa) Leistungsort bei Lieferungen	6
bb) Leistungsort bei Dienstleistungen.....	6
e) Steuerausnahmen und Steuerbefreiungen	7
aa) Ausgenommene Leistungen.....	7
bb) Befreite Leistungen	8
f) Leistungen zwischen eng verbundenen Personen.....	8
aa) Eng verbundene Personen.....	8
bb) Mindestbemessungsgrundlage.....	9
1.2 Steuersubjekt.....	10
a) Tatbestandsmerkmale	10
b) Unternehmensträger als Steuersubjekt.....	11
c) Mehrwertsteuergruppe als Steuersubjekt.....	13
d) Mithaftung und Steuersukzession	14
2. Bezugsteuer	14
3. Einfuhrsteuer.....	15
4. Vorsteuerabzug.....	16
4.1 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	16
4.2 Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	17

4.3	Nachträgliche Korrekturen	18
5.	Erfüllung der Steuerpflicht	19
5.1	Ermittlung, Abrechnung und Entrichtung	19
5.2	Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG	19
	a) Formalia	19
	b) Übernahme der Bemessungsgrundlage und des Verwendungsgrads	20
	c) Nachträgliche Anordnung	21
III.	M&A-SPEZIFISCHERE MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN.....	22
1.	Umstrukturierungsbegriff	22
1.1	Anknüpfung an den direktsteuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff.....	22
1.2	Relevanter Zeitpunkt der Umstrukturierung.....	23
1.3	Mehrwertsteuerliche Kategorisierung von Umstrukturierungen	24
2.	Meldeverfahren als besondere Form der Abrechnung und Steuerentrichtung	25
2.1	Obligatorische Anwendung	25
	a) Allgemeine Voraussetzungen	25
	aa) Steuerpflicht der Beteiligten.....	25
	bb) Steuerbare Transaktion	26
	cc) Steuerbetrag	27
	b) Art der Transaktion als besondere Voraussetzung	28
	aa) Umstrukturierungstatbestand nach Art. 19 oder 61 DBG	28
	bb) Vermögensübertragungstatbestand ausserhalb von Art. 19 und 61 DBG	28
2.2	Freiwillige Anwendung	30
3.	«Erweitertes» Vorsteuerabzugsrecht	31
4.	Mithaftung und Steuersukzession	33
4.1	Mithaftung	33
4.2	Steuersukzession	34
	a) Allgemeines	34
	b) Subjektive Anknüpfung	35
	c) Objektive Anknüpfung	36
	d) BGE 146 II 73	37
	e) Neue Praxisfestlegung der ESTV	39
	f) Offene Fragen	39
	g) Auswirkungen auf die Praxis.....	41
4.3	Grafischer Entscheidungsbaum.....	42

5. Solidarische Haftung in der Mehrwertsteuergruppe.....	42
IV. MEHRWERTSTEUERFOLGEN NACH UMSTRUKTURIERUNGSFORMEN	44
1. Umstrukturierungen von Personenunternehmungen.....	44
1.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	44
1.2 Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person	46
1.3 Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen	47
2. Umstrukturierungen von juristischen Personen.....	48
2.1 Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion)	48
2.2 Zusammenschluss ohne Verschmelzung (Quasifusion)	49
2.3 Umwandlung.....	51
2.4 Spaltung	51
2.5 Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)	53
2.6 Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	55
2.7 Austausch von Beteiligungsrechten	56
V. BESONDERE FRAGEN	58
1. Verkäufe von Unternehmen und ihrer Bestandteile.....	58
1.1 Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven.....	58
1.2 Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten.....	59
1.3 Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen	60
2. Grundstücksübertragungen	60
VI. ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT	62

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
aMWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (SR 641.20)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
Aufl.	Auflage
a.M.	anderer Meinung
BBI	Bundesblatt
BGE	Leitentscheide des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101), Stand: 13. Februar 2022
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11), Stand: 1. Januar 2022.
Diss.	Dissertation
d.h.	das heisst
EF	Expert Focus (Zürich)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
E.	Erwägung
FusG	Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301), Stand: 1. Januar 2014.
f.	folgende Seite / folgender Artikel
ff.	folgende Seiten / Artikel
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
h. L.	herrschende Lehre
IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics der Universität St. Gallen
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
lit.	litera
MinöStG	Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (SR 641.61), Stand: 1. Januar 2022

MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (SR 641.20), Stand: 1. Januar 2022
MWSTV	Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 27. November 2009 (SR 641.201), Stand: 1. Januar 2022
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
m.a.W.	mit anderen Worten
N	Randnote(n)
Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220), Stand: 1. Januar 2022
OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
KS	Kreisschreiben
S.	Seite
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRK	Eidgenössische Steuerrekurskommission
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zürich)
StR	Steuer Revue (Bern)
TREX	Treuhandexperte
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
W&I	Warranty and Indemnity
z.B.	zum Beispiel
zit.	Zitiert
zsis)	Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Zürich)
zzgl.	zuzüglich

Literaturverzeichnis

- BAUMGARTNER IVO, Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2001, S. 37 ff. [zit. BAUMGARTNER, Umstrukturierungen]
- BAUMGARTNER IVO, Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST Änderungen der Verwaltungspraxis, in: ST 11/2004, S. 1031 ff. [zit. BAUMGARTNER, FusG]
- BAUMGARTNER IVO/CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010 [zit. BAUMGARTNER et al.]
- BEUSCH MICHAEL, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012
- BLUM BEATRICE/CLAVADETSCHER DIEGO, Neubeginn in der Mehrwertsteuer – Neues Mehrwertsteuergesetz – neues Konzept, in: zsis Monatsflash 8/2009
- BOPP MATHIAS/KÖNIG ALINE, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, in: ASA 78, S. 787 ff.
- BREITENBACH DOMINIK/PIETROPAOLO RAFFAELLO, Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte bei Umstrukturierungen, in: ASA 74, S. 428 ff.
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS/JUNG MARCEL/PROBST SIMEON, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. Aufl., Bern 2012 [zit. CAMENZIND et al.]
- CLAVADETSCHER DIEGO, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht – Steuerneutralität auf Unternehmensstufe als zentrale Leitidee, in: ST 5/2010, S. 240 ff.
- FREI BENNO, Das MehrWertSteuer-Gesetz, 5. Aufl., Bern 2012
- GEIGER FELIX/SCHLUCKEBIER REGINE (Hrsg.), MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zürich 2019 [zit. BEARBEITER/IN, Kommentar MWSTG, Art. ... N ...]
- HERTEL MARKUS/HEER MICHELLE, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen MWST – Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, in: ST 11/2005, S. 869 ff.
- HEUBERGER RETO/GRÜNBLATT DIETER, § 6 Spaltung, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2022, S. 58 ff.
- HILTPOLD ESTHER, MWST-Folgen der Abspaltung von Liegenschaften, in: TREX 4/2013, S. 206 ff.
- HINNY PASCAL, Steuerliches Umstrukturierungsrecht im Lichte höchstrichterlicher Rechtsprechung, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel/Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, S. 141 ff.
- HUG THOMAS, Gewinnsteuerliche Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten im Mehrwertsteuerrecht, in: zsis) 4/2020

-
- IMSTEPF RALF, Mehrwertsteuerlicher Unternehmensbegriff und Steuerumgehung – Zusammenspiel zweier komplexer Rechtskonzepte verdeutlicht anhand von Beispielen, in: OREF (Hrsg.), *Au carrefour des contributions*, Bern 2020, S. 95 ff.
- IMSTEPF RALF/MINDER BRIGITTE, § 26 Mehrwertsteuer bei Grundstücksübertragungen, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern*, Basel 2021, S. 719 ff.
- IMSTEPF RALF/SUTER BENNO, Mehrwertsteuer bei M&A-Transaktionen, Theorie, Fallbeispiele und Lösungsansätze, *St. Galler Seminar zur Mehrwertsteuer 2021*
- MEIER-MAZZUCATO GIORGIO, *Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU: mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte*, Bern 2021
- MERZ MICHAELA/SCHAER MARTIN, Das Meldeverfahren der MWST bleibt eine Gefahrenzone, in: *ST 12/2002*, S. 1165 ff.
- METZGER MARKUS, Meldeverfahren: Aufgepasst auf diese Stolpersteine, in: *Best Practice MWST Newsletter 07*, S. 2 ff.
- MEYER MIRJAM, *Rechtsrisiken und Rechtsrisikomanagement bei M&A-Transaktionen*, Zürich 2013 [zit. MIRJAM MEYER]
- MEYER MANUEL, *Konzernreorganisationen – Praktische Hinweise aus rechtlicher und steuerlicher Sicht*, Zürich 2017, abgerufen von <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/people/meyer-manuel/ar_zurich_manuelmeyer_konzernreorganisationenbrochure.pdf?la=en> [zit. MANUEL MEYER]
- MOLLARD PASCAL/OBERSON XAVIER/BENEDETTO ANNE, *Traité TVA, Collection Droit fiscal*, Basel 2009 [zit. MOLLARD et al.]
- MOSIMANN NICOLAS/SIBOLD MARCO, *Steuernachfolge bei Asset Deals*, in: *EF 8/20*, S. 567 ff.
- MÜLLER PHILIPP, *Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat – Erläuterungen zu den von der grossen Kammer vorgenommenen Anpassungen*, in: *ST 6-7/2009*
- MÜLLER THOMAS A., *Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht*, Diss. Bern 1999 [zit. THOMAS MÜLLER]
- OESTERHELT STEFAN/TADDEI PASCAL, § 4 Quasifusion, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen*, Basel 2022, S. 58 ff.
- REHFISCH BRITTA/ROHNER ROGER, § 15 Mehrwertsteuer bei Umstrukturierungen, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen*, Basel 2022, S. 1036 ff.
- RIEDWEG PETER, § 8 Übertragung zwischen Konzerngesellschaften, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen*, Basel 2022, S. 1036 ff.
- RIEDWEG PETER/RIEDWEG LAURENT, § 7 Ausgliederung, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen*, Basel 2022, S. 1036 ff.

-
- RINNE CHRISTINA, Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht, in: ST 5/2010, S. 298 ff.
- ROBINSON PHILIP, Mehrwertsteuerliche Behandlung von Holdingaktivitäten – Attraktive Ausgangslage im geltenden Schweizer Recht, in: ST 1-2/2011, S. 91 ff. [zit. ROBINSON, Holdingaktivitäten]
- ROBINSON PHILIP, Umstrukturierungen und Mehrwertsteuer, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel/ Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, S. 307 ff. [zit. ROBINSON, Umstrukturierungen]
- ROBINSON PHILIP/LEBER SUSANNE, Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2005, S. 29 ff.
- ROHNER TOBIAS, Steuernachfolge und Haftung für Mehrwertsteuern, in: ST 6-7/2006, S. 470 ff. [zit. ROHNER, Steuernachfolge]
- ROHNER TOBIAS, Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt-Richtlinie der EU, Diss. St. Gallen 2007 [zit. ROHNER, Einlageentsteuerung]
- ROHNER TOBIAS, Nachträgliche Änderung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzugs – Eine kritische Würdigung der Verwaltungspraxis, in: zsis) 3/2019, 19 ff. [zit. ROHNER, Umsatzsteuerschuld]
- ROHNER TOBIAS, Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2019, S. 143 ff. [zit. ROHNER, Meldeverfahren]
- ROHNER TOBIAS/LIEBEL-KOTZ SUSANNE, Steuersukzession im MWSTG auf dem Prüfstand, in: EF 12/20, S. 10 ff.
- ROHRER BARBARA/HONOLD PASCAL, Rechtliche und steuerliche Fallstricke bei M&A-Transaktionen, in: Handelskammerjournal 9/2014, S. 10 ff.
- SCHREIBER SUSANNE/KUMASHOVA ELENA, § 2 Umstrukturierungen von Personenunternehmungen, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Riedweg Peter/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2022, S. 58 ff.
- SEILER MORITZ, Vorsteuerabzug für gescheiterte Akquisitionen, in: Zoll + MWST Revue 1/2021, S. 16 ff.
- SUTER BENNO, Teilrevision MWST, in: EF 2/22, S. 62 ff.
- SUTER BENNO/WARTMANN ANDREAS/BRUSA DAVID, Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in: EF 8/20, S. 562 ff.
- VOGELANG MARC, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, in: StR 75/2020, S. 630 ff. [zit. VOGELANG, Steuersukzession]
- VOGELANG MARC, Praxisfragen beim mehrwertsteuerrechtlichen Meldeverfahren, in: StR 76/2021, S. 31 ff. [zit. VOGELANG, Meldeverfahren]
- VOGELANG MARC, Leistungen an eng verbundene und nahestehende Personen im Mehrwertsteuerrecht, in: EF 4/21, S. 193 ff. [zit. VOGELANG, Leistungen]

-
- VISCHER FRANK, Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, 2. Aufl., Zürich 2012 [zit. BEARBEITER/IN, Zürcher FusG Kommentar, Art. ... N ...]
- VOGEL ALEXANDER/HEIZ CHRISTOPH/BEHNISCH URS R./SIEBER ANDREA/OPEL ANDREA, FusG Kommentar, Fusionsgesetz mit weiteren Erlassen, 3. Aufl., Zürich 2017 [zit. BEARBEITER/IN, FusG Kommentar, Art. ... N ...]
- WATTER ROLF/VOGT NEDIM/TSCHÄNI RUDOLF/DAENIKER DANIEL, Basler Kommentar, Fusionsgesetz, 2. Aufl., Basel 2015 [zit. BEARBEITER/IN, Basler FusG Kommentar, Art. ... N ...]
- WEIDMANN MARKUS/BADER DANIEL, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten – Die Einheit des Unternehmens im nationalen und internationalen Verhältnis, in: ASA 78, S. 801 ff.
- ZITTER GERNOT, Haftung und Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2012, S. 199 ff.
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/GLAUSER PIERRE-MARIE/ROBINSON PHILIP (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 [zit. BEARBEITER/IN, Basler Kommentar MWSTG, Art. ... N ...]
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2017 [zit. BEARBEITER/IN, Basler Kommentar DBG, Art. ... N ...]

Materialien- und Erlassverzeichnis

- Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) (SR 101), Stand: 13. Februar 2022
- Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) (SR 642.11), Stand: 1. Januar 2022
- Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) (SR 220), Stand: 1. Januar 2022
- Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (FusG) (SR 221.301), Stand: 1. Januar 2014
- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG) (SR 641.20), Stand: 1. Januar 2022
- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG) (SR 641.20)
- ESTV, Praxismitteilung vom 8. März 2004 [zit. ESTV, Praxismitteilung vom 8. März 2004]
- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006 [zit. MwStSystRL]
- Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 27. November 2009 (MWSTV) (SR 641.201), Stand: 1. Januar 2022
- Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (MinöStG) (SR 641.61), Stand: 1. Januar 2022.
- MWST-Info 02, 06.2021, Steuerpflicht [zit. ESTV, MWST-Info 02, Steuerpflicht]
- MWST-Info 03, 01.2010, Gruppenbesteuerung [zit. ESTV, MWST-Info 03, Gruppenbesteuerung]
- MWST-Info 04, 10.2020, Steuerobjekt [zit. ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt]
- MWST-Info 07, 10.2020, Steuerbemessung und Steuersätze [zit. ESTV, MWST-Info 07, Steuerbemessung und Steuersätze]
- MWST-Info 08, 01.2010, Privatanteile [zit. ESTV, MWST-Info 08, Privatanteile]
- MWST-Info 09, 01.2010, Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen [zit. ESTV, MWST-Info 09, Vorsteuerabzug]
- MWST-Info 10, 01.2010, Nutzungsänderungen [zit. ESTV, MWST-Info 10, Nutzungsänderungen]
- MWST-Info 11, 01.2010, Meldeverfahren [zit. ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren]
- MWST-Info 12, 01.2011, Saldosteuersätze [zit. ESTV, MWST-Info 12, Saldosteuersätze]
- MWST-Info 13, 01.2011, Pauschalsteuersätze [zit. ESTV, MWST-Info 13, Pauschalsteuersätze]

Bundesrat, Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 25. Juni 2008 (= BBl 2008, S. 6885 ff.), abgerufen von <<https://fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2008/1202>> [zit. Botschaft MWSTG]

Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen [zit. ESTV, KS 5]

Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV vom 1. Februar 2022 betreffend Umstrukturierungen [zit. ESTV, KS 5a]

Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Juli 2017, abgerufen von <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de> [zit. Verrechnungspreisleitlinien OECD]

ESTV, Grundsätze der Mehrwertsteuer, in SSK (Hrsg.), Steuerinformationen, November 2019, abgerufen von <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/d/Grundsätze%20der%20Mehrwertsteuer.pdf.download.pdf/d_grundsätze_mwst_d.pdf> [zit. ESTV, MWST-Grundsätze]

ESTV, Praxismitteilung vom 28. Juni 2004, MWST: Behandlung der Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit der Übernahme eines nichtsteuerpflichtigen Unternehmens, in: Jusletter 5. Juli 2004, abgerufen von <https://jusletter.weblaw.ch/juslissues/2004/284/_3254.html__ONCE> [zit. ESTV, Praxismitteilung vom 28. Juni 2004]

Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG) (SR 631.0), Stand: 1. Januar 2022

Rechtsprechungsverzeichnis

Amtlich publizierte Entscheide

BGE 146 II 73

BGE 142 II 488

BGE 138 II 557

BGE 138 II 239

BVGE 2011/44

Amtlich nicht publizierte Entscheide

BGer 2C_548/2020

BGer 2C_255/2020

BGer 2C_537/2016

BGer 2C_976/2014

BGer 2C_812/2013

BGer 2C_970/2012

BGer 4A_256/2008

BGer 2A.552/2006

BGer 2A.61/2006

BGer 2A.351/2004

BGer 2A.349/2004

BGer 2A.102/2004

BVGer A-5578/2017

BVGer A-7503/2016

BVGer A-5936/2016

BVGer A-3502/2016

BVGer A-5534/2013

BVGer A-5017/2013

BVGer A-6642/2008

BVGer A-8485/2007

BVGer A-1576/2006

BVGer A-1433/2006

BVGer A-1376/2006

BVGer A-1341/2006

SRK 2003-017, VPB 68.158

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grafischer Entscheidungsbaum zur mehrwertsteuerlichen Mithaftung und Steuersukzession; Quelle: Eigene Darstellung	42
---	----

I. Mehrwertsteuersystematik bei M&A-Transaktionen

- 1 Steuerliche Aspekte sind bei Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen (nachfolgend gemeinsam «M&A-Transaktionen»)¹ regelmässig von entscheidender Bedeutung.² In der Schweiz spielte die Mehrwertsteuer in diesem Zusammenhang bisher eine eher untergeordnete Rolle.³ Dies änderte sich allerdings mit dem kürzlich ergangenen Bundesgerichtsurteil BGE 146 II 73, in dem die Mehrwertsteuerfolgen von Umstrukturierungen behandelt und teils ausgedehnt wurden. Die vorliegende Arbeit nimmt das Urteil zum Anlass, die mehrwertsteuerlichen Aspekte bei M&A-Transaktionen ganzheitlich zu beleuchten und zu systematisieren. Die rechtlichen Grundlagen der Mehrwertsteuer finden sich insbesondere im Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201). Beide Erlasse werden durch Weisungen der ESTV (MWST-Infos und MWST-Branchen-Infos) konkretisiert, welche den Charakter von Verwaltungsverordnungen haben.⁴
- 2 Das Mehrwertsteuerrecht der Schweiz kennt grundsätzlich nur wenige besondere Besteuerungsnormen im Hinblick auf M&A-Transaktionen.⁵ Vielmehr folgt die mehrwertsteuerliche Beurteilung solcher Vorgänge zunächst den allgemeinen Regelungen zur objektiven und subjektiven Steuerpflicht. Es ist in Bezug auf das Steuerobjekt stets zu prüfen, ob eine steuerbare Leistung im Inland gegen Entgelt vorliegt (vgl. N 6 ff.), die von einer steuerpflichtigen Person (vgl. N 32 ff.) erbracht wird. Werden im Rahmen der Transaktion Dienstleistungen aus dem Ausland bezogen oder Vermögenswerte aus dem Ausland in die Schweiz übertragen, können sich die Steuertatbestände der Bezugsteuer (vgl. N 47 ff.) oder Einfuhrsteuer (vgl. N 50 ff.) ergeben. Anders als das EU-Recht – mit den Art. 19 und 29 MwStSystRL – verfügt das Schweizer Mehrwertsteuerrecht über keine Norm, die M&A-Transaktionen per se als nicht steuerbar behandeln würde. Ebenso wenig gewährt es Steueraufschübe.⁶
- 3 Die wenigen spezifischeren Normen, die im Kontext von M&A-Transaktionen von Bedeutung sind, werfen in der Praxis oftmals komplexe Fragen auf:⁷

¹ Die Terminologie in der Literatur ist uneinheitlich. Insbesondere existiert keine allgemein anerkannte Definition für den Begriff der Umstrukturierung im Schweizer Recht (vgl. N 69 ff.). In der Literatur wird der Begriff der Umstrukturierung vornehmlich für Unternehmen bzw. Unternehmensteile betreffende Transaktionen zwischen eng verbundenen Unternehmensträgern verwendet. Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten werden dagegen i.d.R. als Unternehmensverkäufe bezeichnet.

² ROHRER/HONOLD, S. 10; vgl. MIRJAM MEYER, S. 67 ff.

³ MANUEL MEYER, S. 42.

⁴ Vorliegende Arbeit berücksichtigt den Stand der am 1. Oktober 2021 veröffentlichten Gesetzgebung, Verwaltungspraxis und Judikatur.

⁵ REHFISCH/ROHNER, N 2.

⁶ ROBINSON/LEBER, S. 30.

⁷ ROBINSON/LEBER, S. 30.

(1) Um Liquiditätsbelastungen für die Beteiligten zu vermeiden,⁸ sieht Art. 38 MWSTG in gewissen Fällen vor, dass die Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht durch Meldung im Meldeverfahren erfüllt wird (vgl. N 76 ff.). Der Übertragende⁹ hat somit keine Mehrwertsteuer abzuliefern. Dem Übernehmenden wiederum steht kein Vorsteuerabzug zu.¹⁰

(2) Mit dem Ziel, administrative Vereinfachungen für miteinander verbundene Unternehmen herbeizuführen,¹¹ gibt Art. 13 Abs. 1 MWSTG Rechtsträgern unter gewissen Umständen die Möglichkeit, sich zu einem einzigen Steuersubjekt (Mehrwertsteuergruppe) zusammenschliessen (vgl. N 126 ff.). M&A-Transaktionen mit Übertragung von Aktiven (und Passiven) innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe begründen als Innenumsätze keine steuerbaren Leistungen.¹²

(3) Aus Art. 15 und 16 MWSTG können sich im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen Haftungsfolgen ergeben. So haftet bei Unternehmensübertragungen gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG der Übertragende noch während dreier Jahre solidarisch für die vor Übertragung entstandenen Steuerforderungen (vgl. N 102 ff.). Der Übernehmende tritt gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein, haftet also auch für Steuerforderungen, die vor Übertragung entstanden sind (vgl. N 106 ff.).¹³ Beide Bestimmungen bezwecken, den Fiskus abzusichern, wenn ein Unternehmen auf einen neuen Träger übergeht.¹⁴

(4) Schliesslich gewährt Art. 29 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 MWSTG ein Abzugsrechts für Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Erwerb, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie bei Umstrukturierungen anfallen, z.B. Vorsteuerbeträge auf dem Bezug von Anwalts-, Beratungs- oder Vermögensverwaltungsleistungen (vgl. N 97 ff.).¹⁵

- 4 Der weitere Aufbau dieser Arbeit folgt der oben beschriebenen Mehrwertsteuersystematik: Zunächst werden die relevanten mehrwertsteuerlichen Grundlagen dargelegt und mit Blick auf M&A-Transaktionen kommentiert (Kapitel II). Sodann werden der Umstrukturierungsbegriff im Mehrwertsteuerrecht sowie die M&A-spezifischeren Mehrwertsteuernormen erörtert (Kapitel III). Es folgt eine Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf verschiedene Umstrukturierungsformen (Kapitel IV) und Unternehmensverkäufe (Kapitel V). Den Abschluss bildet eine Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse (Kapitel VI).

⁸ BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 3.

⁹ Zwecks Lesbarkeit wird nachfolgend grundsätzlich das generische Maskulinum verwendet, wobei natürlich stets Personen aller Geschlechter eingeschlossen sind.

¹⁰ VOGELSANG, Meldeverfahren, S. 32.

¹¹ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 13 N 1.

¹² REHFISCH/ROHNER, N 16.

¹³ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.4.

¹⁴ ROHNER/LIEBEL-KOTZ, S. 986.

¹⁵ ROBINSON, Basler Kommentar MWSTG, Art. 29 N 26.

II. Grundlagen der Mehrwertsteuer im M&A-Kontext

5 Grundsätzlich findet die Mehrwertsteuer Anwendung auf Leistungen im Inland (Inlandsteuer, vgl. N 6 ff.), auf den Bezug gewisser Leistungen von ausländischen Unternehmen durch Empfänger im Inland (Bezugsteuer, vgl. N 47 ff.) und auf die Einfuhr von Gegenständen in das Inland (Einfuhrsteuer, vgl. N 50 ff.),¹⁶ sofern die entsprechenden Steuertatbestände nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen (vgl. N 24 f.) oder befreit (vgl. N 26) sind. Da im Rahmen von M&A-Transaktionen potenziell alle drei genannten Erhebungsformen der Mehrwertsteuer Anwendung finden,¹⁷ werden diese im Folgenden dargelegt.

1. Inlandsteuer

1.1 Steuerobjekt

6 Das Steuerobjekt der Inlandsteuer (und auch der Bezugsteuer) bildet das Leistungsverhältnis.¹⁸ Dieses setzt gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG voraus, dass eine Leistung i.S.v. Art. 3 lit. c MWSTG vorliegt, die im Inland¹⁹ durch eine steuerpflichtige Person (vgl. N 32 ff.) gegen Entgelt erbracht wird.

a) Leistung

7 Der Leistungsbegriff im MWSTG ist, dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) folgend, weit gefasst. Er beinhaltet jegliche «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, selbst wenn diese von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt» (Art. 3 lit. c MWSTG). Von einer Entgeltserwartung ist dabei auszugehen, sofern der Leistende nicht klar zum Ausdruck bringt, dass er kein Entgelt erwartet.²⁰

8 Durch das Erfordernis der Verbrauchsfähigkeit werden gemäss ESTV zwei wichtige Bereiche vom Leistungsbegriff ausgeschlossen: Boden und Kapital.²¹ So wird bspw. bei Übertragungen von Immobilien, wie sie immer häufiger bei Abspaltungen im Rahmen von Unternehmensnachfolgen vorkommen,²² der auf den Bodenwert entfallende Entgeltsteil stets von der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ausgeschlossen (Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG). Ebenso liegt beim

¹⁶ Art. 1 Abs. 2 lit. a–c MWSTG.

¹⁷ HUG, S. 138 ff.

¹⁸ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 3 N 37.

¹⁹ Das Inland besteht gemäss Art. 3 lit. a MWSTG aus dem schweizerischen Staatsgebiet und den Zollanschlussgebieten nach Art. 3 Abs. 2 ZG, d.h. dem Fürstentum Liechtenstein und der Gemeinde Büsingen am Hochrhein. In den Talschaften Samnaun und Sampoioir gilt das MWSTG nur für Dienstleistungen (Art. 4 Abs. 1 MWSTG).

²⁰ ESTV, MWST-Grundsätze, S. 19.

²¹ ESTV, MWST-Grundsätze, S. 19.

²² MEIER-MAZZUCATO, m.w.H.

reinen Tausch von Kapital, z.B. bei einem zinslosen Darlehen, kein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis vor.²³

- 9 Eine Leistung kann entweder in einer Lieferung (Art. 3 lit. d MWSTG) oder einer Dienstleistung (Art. 3 lit. e MWSTG) bestehen. Die Unterscheidung ist insbesondere im Hinblick auf die Bestimmung des Leistungsorts von Belang (vgl. N 18 ff.).²⁴ Als Lieferung gelten i) das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, ii) das Abliefern eines Gegenstands, an dem Arbeiten besorgt worden sind, und iii) das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung. Ist eine Leistung keine Lieferung, so liegt eine Dienstleistung vor. Als Dienstleistung zählt auch das Überlassen immaterieller Werte und Rechte, d.h. das Übertragen von Intellectual Property, und das Unterlassen einer Handlung sowie das Dulden eines Zustands.
- 10 Werden im Rahmen von M&A-Transaktionen materielle Gegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens übertragen, liegen Lieferungen vor. Bei der Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen oder Passiven handelt es sich mehrwertsteuerlich um eine Dienstleistung, so also bei der Übertragung von Wertpapieren über Anteilsrechte (z.B. Aktien) oder von Obligationen.²⁵ Auch dürften die Transaktionskosten der involvierten Parteien, namentlich Beraterkosten (z.B. für die Due Diligence), Finanzierungskosten, Gutachterkosten, oder die Prämie für eine W&I-Versicherung, regelmässig aus Dienstleistungen resultieren. Bei gewissen Transaktionsformen, wie z.B. dem sog. Acqui-Hiring, bei dem eine Käufergesellschaft primär an der Übernahme der Mitarbeiter einer anderen Gesellschaft interessiert ist, können sich je nach konkreter Ausgestaltung heikle Abgrenzungsfragen stellen.²⁶
- 11 Eine Transaktion kann sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene (vgl. N 24) sowie befreite (vgl. N 26) Leistungen beinhalten.

b) Entgelt

- 12 Das Leistungsverhältnis setzt voraus, dass es tatsächlich zu einem Austausch von Leistung und Entgelt kommt. Ein Entgelt gemäss Art. 3 lit. f MWSTG liegt vor, wenn ein Vermögenswert aufgewendet wird und dabei eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesem Wert und der Leistung besteht.²⁷ Zwischen eng verbundenen Personen (vgl. N 27 ff.) kann auch ohne Entgelt ein Leistungsverhältnis vorliegen.²⁸

²³ ROHNER, Umsatzsteuerschuld, S. 27.

²⁴ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 3 N 41.

²⁵ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 3 N 51.

²⁶ So wäre denkbar, dass das Unterlassen der Geltendmachung von Ansprüchen seitens einer Gesellschaft, deren Belegschaft übernommen wird, als Dienstleistung i.S.v. Art. 3 lit. e MWSTG qualifiziert.

²⁷ Die Voraussetzung der wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt wird vorliegend als Tatbestandselement des Entgelts aufgefasst.

²⁸ BGE 138 II 239, E. 3.3; vgl. auch Praxis der ESTV (ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt, 2.1).

- 13 Der Vermögenswert kann vom Leistungsempfänger oder auch von Dritten aufgewendet werden. Die Form des Entgelts ist unerheblich, es kann sich um Geld, Geldsurrogate oder andere mehrwertsteuerliche Leistungen handeln. In letzterem Fall liegt entweder ein Tausch oder eine Leistung an Zahlungs statt vor, je nachdem ob der Wille der Parteien, die Leistungen auszutauschen, ein anfänglicher oder nachträglicher war.²⁹ Ein Tauschverhältnis beinhaltet zwei Leistungsverhältnisse mit je zwei selbständigen Leistungen.³⁰ Bei Tauschverhältnissen gilt nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung. Der insbesondere im Rahmen von Umstrukturierungen vorkommende Beteiligungsaustausch vermag demnach grundsätzlich auch Leistungsverhältnisse zu begründen.
- 14 Mangels Leistung gelten gemäss Art. 18 Abs. 2 MWSTG diverse Mittelzuflüsse als Nicht-Entgelte. Relevante Nicht-Entgelte im M&A-Kontext sind insbesondere Bareinlagen in Unternehmen sowie Bardividenden und andere Gewinnanteile. Gemein ist diesen Mittelzuflüssen, dass keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zu einer Leistung im Sinne des MWSTG besteht. Sie führen daher nicht zu steuerbaren Tatbeständen.³¹ Demgegenüber stellen Sacheinlagen und Naturaldividenden nach Praxis der ESTV und wohl überwiegender Meinung der Lehre mehrwertsteuerlich relevante Leistungen dar.³²

c) Zwei Rechtsträger

- 15 Das Leistungsverhältnis bedingt, dass eine Leistung an eine andere Person erbracht wird. Demnach dürfen Leistungserbringer und -empfänger aus mehrwertsteuerlicher Sicht in einer konkreten Transaktion nicht identisch sein.³³ Die Bestimmung des Leistungserbringers und -empfängers ist auch aus weiteren Gründen von Relevanz, z.B. zur Feststellung des Leistungsorts (vgl. N 18 ff.).
- 16 Der Kreis möglicher Leistungserbringer und -empfänger ist weit: Es kommen jegliche Rechtsträger in Betracht, die mehrwertsteuerpflichtig werden können (vgl. N 32 ff.).³⁴ Im Hinblick auf M&A-Transaktionen sind dabei zwei markante Abweichungen vom Zivilrecht zu erwähnen:
- 17 Zum einen ergibt sich aus dem Dual-Entity-Prinzip, dass ein grenzüberschreitender Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Hauptsitz einer Gesellschaft zwei Rechtsträger enthält (Art. 7 MWSTV). Die Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz können demnach u.U. ein Leistungsverhältnis

²⁹ ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt, 2.7.5; ESTV, MWST-Info 08, Privatanteile, Ziff. 5; BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 24 N 16.

³⁰ BVGE 2011/44, E. 3.2.1.

³¹ REHFISCH/ROHNER, N 34.

³² GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 9.

³³ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 18 N 29.

³⁴ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 18 N 33.

begründen.³⁵ Zum andern stellt eine Mehrwertsteuergruppe (vgl. N 41 ff.) nur ein einziges Steuersubjekt dar, d.h. die Gruppe und nicht einzelne Gruppenmitglieder sind Leistungserbringer oder -empfänger. Leistungen unter Rechtsträgern der Gruppe begründen daher kein Leistungsverhältnis.³⁶

d) Leistung im Inland

18 Das Leistungsverhältnis setzt voraus, dass die Leistung im Inland erbracht wird. Der Ort der Leistung bestimmt sich für Lieferungen und Dienstleistungen unterschiedlich.

aa) Leistungsort bei Lieferungen

19 Der Ort einer Lieferung ist gemäss Art. 7 Abs. 1 MWSTG dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet, oder dort, wo die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt.³⁷

20 M&A-Transaktionen führen demnach grundsätzlich zu steuerbaren Lieferungen, falls materielle Gegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens im Inland übertragen werden, was bei domestischen Transaktionen regelmässig der Fall sein dürfte. Inbound-Verlagerungen dieser Gegenstände, d.h. Verlagerungen vom Aus- ins Inland, werden von der Einfuhrsteuer erfasst (vgl. N 50 ff.). Bei Outbound-Verlagerungen liegt der Ort der Lieferung im Normalfall gemäss Art. 7 Abs.1 MWSTG im Inland,³⁸ allerdings ist die Inlandlieferung infolge direkter Beförderung oder Versendung ins Ausland nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit.

bb) Leistungsort bei Dienstleistungen

21 Der Leistungsort einer Dienstleistung richtet sich nach Art. 8 MWSTG. Als Auffangklausel gilt das Empfängerortsprinzip für alle Dienstleistungen, welche nicht unter Art. 8 Abs. 2 MWSTG fallen. Da Dienstleistungen im Rahmen von M&A-Transaktionen i.d.R. dem Empfängerortsprinzip und nicht den Sondertatbeständen gemäss Abs. 2 unterliegen,³⁹ wird auf den Ort der Dienstleistung nachfolgend nicht weiter eingegangen. Nach dem Empfängerortsprinzip befindet sich der Leistungsort am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder Betriebsstätte des Leistungsempfängers, subsidiär an dessen Ort des üblichen Aufenthalts.

22 M&A-Transaktionen führen demnach grundsätzlich zu steuerbaren Dienstleistungen, falls immaterielle Vermögensgegenstände an einen Empfänger im Inland übertragen werden, was

³⁵ HUG, S. 143 ff., m.w.H.

³⁶ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 18 N 33.

³⁷ Vorbehaltlich des Empfängerortsprinzips für Lieferung von Elektrizität oder Erdgas in Leitungen (Art. 7 Abs. 2 MWSTG).

³⁸ HUG, S. 146.

³⁹ HUG, S. 139.

aufgrund der breiten Definition des mehrwertsteuerlichen Dienstleistungsbegriffs bei domestischen Transaktionen regelmässig der Fall sein dürfte.⁴⁰ Inbound-Übertragungen immaterieller Vermögensgegenstände werden von der Bezugsteuer nach Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG erfasst (vgl. N 47 ff.), sofern der ausländische Überträger nicht bereits aufgrund von Art. 10 MWSTG der Inlandsteuer unterliegt. Bei Outbound-Übertragungen befindet sich der Ort der Dienstleistung aufgrund des Empfängerortsprinzips i.d.R. im Ausland, weshalb ein mehrwertsteuerlich nicht relevanter Auslandsumsatz vorliegt.

e) Steuerausnahmen und Steuerbefreiungen

- 23 Auch wenn ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist eine Steuerbarkeit desselben nicht gegeben, wenn für die fragliche Leistung eine Steuerausnahme nach Art. 21 MWSTG oder Steuerbefreiung nach Art. 23 MWSTG greift.

aa) Ausgenommene Leistungen

- 24 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1-30 MWSTG zählt abschliessend eine Reihe von Leistungen auf, welche von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Diese Leistungen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer, allerdings kann für Vorleistungen, die für die Erbringung ausgenommener Leistungen verwendet werden, grundsätzlich auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (vgl. aber N 97 ff.). Art. 22 MWSTG ermöglicht der steuerpflichtigen Person das Recht, bei bestimmten ausgenommenen Leistungen für eine freiwillige Versteuerung und damit einen Anspruch auf Vorsteuerabzug zu optieren.⁴¹
- 25 Für den M&A-Kontext relevante, ausgenommene Leistungen sind insbesondere Umsätze im Bereich von Versicherungen (Ziff. 18), Geld- und Kapitalverkehr (Ziff. 19), so z.B. Gewährung von Krediten, Übernahme von Verbindlichkeiten und Wertpapierhandel, Umsätze aus der Übertragung und Vermietung von Grundstücken (Ziff. 20 und 21) sowie die Lieferung von gebrauchten Gegenständen, die vom Übertragenden lediglich zur Erbringung von der Steuer ausgenommener Umsätze genutzt wurden (Ziff. 24). Demnach ist eine entgeltliche Übertragung von Beteiligungsrechten gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG im Unterschied zur Übertragung von Aktiven und Passiven von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Das Optionsrecht nach Art. 22 MWSTG ist für Versicherungsumsätze und Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs zudem ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG).

⁴⁰ HUG, S. 139.

⁴¹ REHFISCH/ROHNER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 22 N 1.

bb) Befreite Leistungen

- 26 Art. 23 MWSTG nennt abschliessend Leistungen, die von der Mehrwertsteuer befreit sind. Befreite Leistungen unterliegen weder der Mehrwertsteuer noch schliessen sie einen Vorsteuerabzug auf Vorleistungen aus. Steuerbefreite Leistungen liegen im M&A-Kontext z.B. bei der Übertragung von materiellen Vermögensgegenständen vor, die direkt in das Ausland befördert bzw. versendet werden (Ziff. 1), oder der Überlassung von Vermögenswerten, die vom Leistungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden (Ziff. 2).

f) Leistungen zwischen eng verbundenen Personen

- 27 Wie aus den Kapiteln III und IV ersichtlich werden wird, ist der Begriff der eng verbundenen Personen gerade bei konzerninternen Umstrukturierungen von Bedeutung. Zum einen wird gemäss Art. 26 MWSTV bei Leistungen zwischen eng verbundenen Personen auch dann von einem Leistungsverhältnis ausgegangen, wenn effektiv kein marktkonformes oder gar kein Entgelt bezahlt wird, die Leistung aber «üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich»⁴² ist.⁴³ Als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gilt in diesen Fällen nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG nicht das vereinbarte Entgelt, sondern der Wert, der unter Dritten vereinbart würde. Zum andern geht die ESTV bei Teilvermögensübertragungen nur dann von einer Steuersukzession aus, wenn die Übertragung zwischen eng verbundenen Personen stattfindet (vgl. N 117). Zudem kommt bei einer Veräusserung an eine eng verbundene Person das obligatorische Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung, auch wenn die auf dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Satz berechnete Steuer nicht die CHF 10'000 übersteigt (vgl. N 84).

aa) Eng verbundene Personen

- 28 Die Definition von eng verbundenen Personen wurde per 1. Januar 2018 konkretisiert und umfasst gemäss Art. 3 lit. h Ziff. 1 MWSTG Personen, die eine Beteiligung von mindestens 20% an einem Unternehmen halten oder ihnen nahestehende Personen.⁴⁴ D.h. es gelten nicht nur an der leistungserbringenden Kapital- oder Personengesellschaft Beteiligte als eng verbunden, sondern auch Personen, die in einem besonderen wirtschaftlichen oder persönlichen Verhältnis

⁴² BGE 138 II 239, E. 3.3; vgl. auch Praxis der ESTV (ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt, 2.1).

⁴³ Kritisch dazu BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 18 N 110: Für den Fall, dass gar kein Entgelt entrichtet wird, bildet Art. 26 MWSTV nach Ansicht der Autoren keine Grundlage, ein Leistungsverhältnis zu bejahen. Ein solche Bejahung liesse sich höchstens begründen, indem Art. 24 Abs. 2 MWSTG insofern verstanden wird, als dass der Gesetzgeber ein arm's length Prinzip nicht nur hinsichtlich der Bemessung umsetzen wollte, sondern integral auf Ebene des Leistungsverhältnisses.

⁴⁴ Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG bestimmt, dass auch Stiftungen und Vereine als eng verbundene Personen gelten, wenn eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Dabei begründet die blosse Mitgliedschaft oder Funktion in einem Verein oder einer Stiftung noch keine solche Beziehung (GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 56). Gleiches gilt für Destinatäre einer Stiftung oder Spender bzw. Gönner einer Stiftung oder eines Vereins (ESTV, MWST-Info 07, Steuerbemessung und Steuersätze, Ziff. 1.4). Die Beziehung muss vielmehr von besonderer Qualität sein.

zu den Beteiligten stehen.⁴⁵ Um Nahestehende kann es sich z.B. bei Familienangehörigen oder Schwestergesellschaften handeln.⁴⁶ Weiter können darunter auch Personen fallen, denen Beteiligte erlauben, das Unternehmen wie ein eigenes zu benutzen.⁴⁷ Im Kern geht es darum, ob das Verhältnis zu den Beteiligten nach den Gesamtumständen als eigentlicher Grund für die zu besteuerte Leistung betrachtet werden muss.⁴⁸ Umstritten bleibt, ob es sich – insbesondere vor dem Hintergrund des Dual-Entity-Prinzips – bei Sitz und Betriebsstätte eines Unternehmensträgers im grenzüberschreitenden Verhältnis um eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 lit. h Ziff. 1 MWSTG handelt.⁴⁹ Schwierige Abgrenzungsfragen können sich bei Unternehmen ergeben, die ausschliesslich vertragliche, wirtschaftliche oder personelle Beziehungen zu ihrem Vertragspartner unterhalten (z.B. ein Produzent mit nur einem Abnehmer).⁵⁰

bb) Mindestbemessungsgrundlage

- 29 Gestützt auf Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt bei Leistungen an eng verbundene Personen derjenige Wert als Entgelt, und damit als Bemessungsgrundlage, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.⁵¹ Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige, dem Selbstveranlagungsprinzip folgend, ein Entgelt deklarieren muss, das einem Drittvergleich standhält. Wie bereits in N 27 erwähnt, findet Art. 24 Abs. 2 MWSTG nicht nur Anwendung, wenn eine Leistung zum Vorzugspreis und somit entgeltlich erbracht wird, sondern i.d.R. auch auf unentgeltliche Leistungen. Hingegen findet wohl grundsätzlich kein Drittvergleich statt, wenn der eng verbundenen Person ein übersetzter Preis in Rechnung gestellt wird. In einem solchen Fall ist der Rechnungsbetrag massgeblich.⁵²
- 30 Weder für den Zeitpunkt der Bemessung noch für die Festlegung des Drittpreises gelten besondere Bestimmungen. Der Drittpreis entspricht i.d.R. dem Marktwert in dem Moment, in dem das Entgelt empfangen wird bzw. worden wäre.⁵³ Der Drittpreis stellt meist einen Schätz- bzw. Vergleichswert dar und kann nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden.⁵⁴ Die ESTV hat daher – analog zu den Regeln der Ermessenseinschätzung – eine Methode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und

⁴⁵ GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 54.

⁴⁶ BGer 2C_812/2013, E. 3.2.1.

⁴⁷ BGer 2C_970/2012, E. 3.2.

⁴⁸ GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 54.

⁴⁹ Verneinend infolge fehlender expliziter gesetzlicher Grundlage: HUG, S. 143 ff.; bejahend: WEIDMANN/BADER, S. 821.

⁵⁰ Eine enge Verbundenheit grundsätzlich bejahend: CAMENZIND et al., N 1533; ablehnend: GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 47.

⁵¹ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 24 N 52.

⁵² So z.B. in GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 24 N 14; ggf. wird die ESTV allerdings Korrekturen vornehmen, falls der übersetzte Preis bei Vorsteuerkorrekturen aufgrund von Umsatzschlüsseln zum Vorteil des Steuerpflichtigen wäre (BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 24 N 55).

⁵³ BOSSART/CLAVADETSCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 24 N 58.

⁵⁴ Vgl. BVGer A-1576/2006, E. 3.1; BVGer A-1376/2006, E. 3.1, 3.3, 4.4.1.

deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt.⁵⁵ Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, eine solche Schätzung der ESTV anzufechten, ihm obliegt allerdings der Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung.⁵⁶

- 31 Da der Bundesrat eine Koordination zwischen der Mehrwertsteuer und den direkten Steuern anstrebt,⁵⁷ sind zur Ermittlung des Drittpreises auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen von Bedeutung.⁵⁸ Die Leitlinien enthalten ausführliche Erläuterungen der verschiedenen Methoden zur Drittpreisermittlung,⁵⁹ insbesondere für den Fall konzerninterner Dienstleistungen und Umstrukturierungen.⁶⁰

1.2 Steuersubjekt

a) *Tatbestandsmerkmale*

- 32 Steuerpflichtig ist gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG jeder Unternehmensträger, der ein Unternehmen betreibt, sofern er mit dem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder dort Sitz, Wohnsitz oder Aufenthalt hat.
- 33 Die Qualifikation als Unternehmensträger ist unabhängig von der Rechtspersönlichkeit und Rechtsform.⁶¹ Neben natürlichen und juristischen Personen kommen demnach auch Personenzusammenschlüsse aller Art als Unternehmensträger in Betracht.⁶² Keine Rolle spielt, ob sich der Unternehmensträger nach in- oder ausländischem Recht konstituiert hat und, zumindest gemäss Lehre, ob das Gebilde zivilrechtlich überhaupt wirksam besteht (z.B. eine AG, die mangels Handelsregistereintrag noch keine Rechtspersönlichkeit erlangt hat).⁶³ Für natürliche Personen wird einzig die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit vorausgesetzt.⁶⁴
- 34 Der Unternehmensbegriff im MWSTG ist weit gefasst.⁶⁵ Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen gerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG). Damit sind insbesondere private, unselbständige und ausschliesslich auf die

⁵⁵ So z.B. in BGer 2A.552/2006, E. 3.3.

⁵⁶ Vgl. BGer 2C_171/2008, E. 4.3.

⁵⁷ Botschaft MWSTG, S. 6971.

⁵⁸ OECD-Verrechnungspreisleitlinien bezwecken die Vereinheitlichung der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Sie sind für die Gerichte nicht bindend, können aber als Interpretationshilfe herangezogen werden (BGer 2C_548/2020, E. 3.2.1, m.w.H.).

⁵⁹ Verrechnungspreisleitlinien OECD, Ziff. 2.1 ff.

⁶⁰ Verrechnungspreisleitlinien OECD, Ziff. 7.1 ff. und 9.1 ff.

⁶¹ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 55 f.

⁶² SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 28; ESTV, MWST-Info 02, Steuerpflicht, Ziff. 1.2, m.w.H.

⁶³ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 58 f.; anders die Auffassung der ESTV, wonach eine juristische Person als Steuersubjekt erst entstehen kann, wenn sie im Handelsregister eingetragen ist (ESTV, MWST-Info 02, Steuerpflicht, Ziff. 5.1.1).

⁶⁴ SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 30.

⁶⁵ SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 12.

Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet Tätigkeiten sowie reine Innengesellschaften nicht vom Unternehmensbegriff umfasst.⁶⁶

- 35 Während es sich im M&A-Kontext bei den beteiligten Rechtsträgern regelmässig um mehrwertsteuerpflichtige Unternehmensträger handeln dürfte, ergeben sich für Holdinggesellschaften Besonderheiten. Der blosse Erwerb und das blosse Halten von Beteiligungen wären grundsätzlich keine unternehmerische Tätigkeit mangels nachhaltiger Erzielung von Einnahmen aus Leistungen. Denn wie in N 14 erwähnt, stellen Bardividenden ausdrücklich kein Entgelt für erbrachte Leistungen dar (MWSTG 18 Abs. 2 lit. f). Art. 10 Abs. 1^{ter} MWSTG bestimmt dennoch, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG als unternehmerische Tätigkeit qualifizieren.
- 36 Unternehmensträger, die im Inland Leistungen erbringen oder ansässig sind, sind gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG von der Mehrwertsteuerpflicht befreit, wenn sie weltweit weniger als CHF 100'000 Umsatz mit nicht von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielen. Da Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen gemäss MWSTG 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, sind reine Holdinggesellschaften von der Steuerpflicht befreit, sofern sie nicht auf die Befreiung verzichten (Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Ausländische Unternehmensträger sind unabhängig vom Umsatz auch dann von der Mehrwertsteuerpflicht befreit, wenn sie, vorbehalten einiger Ausnahmen, lediglich befreite Leistungen oder Dienstleistungen mit Leistungsort Inland verrichten (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG).

b) Unternehmensträger als Steuersubjekt

- 37 Im MWSTG gilt der Grundsatz der Einheit des Unternehmensträgers (sog. Single-Entity-Prinzip), demzufolge sich die Steuerpflicht des Unternehmensträgers auf sämtliche Unternehmenseinheiten bezieht.⁶⁷ So hält Art. 10 Abs. 3 MWSTG fest, dass der Sitz des Unternehmensträgers im Inland und alle inländischen Betriebsstätten zusammen ein Steuersubjekt bilden. Ein zivilrechtlich eigenständiges Rechtssubjekt gilt umgekehrt grundsätzlich als eigener Unternehmensträger.⁶⁸ Im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach Art. 13 MWSTG (vgl. N 41) können sich eigenständige Unternehmensträger allerdings freiwillig zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen. Aus dem Grundsatz der Einheit des Unternehmensträgers folgt, dass im Inland wirtschaftliche Vorgänge zwischen Betrieben oder Unternehmensteilen eines Unternehmensträgers kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis begründen, da Steuersubjektidentität vorliegt.⁶⁹ Die Einheit des Unternehmensträgers wird allerdings durch das Dual-Entity-

⁶⁶ REHFISCH/ROHNER, N 9.

⁶⁷ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 67 f.

⁶⁸ Vorbehalten bleiben Fälle der Steuerumgehung (z.B. 2A.61/2006, E. 3.1. und 3.2), die dafür Handhabe bieten, mehrere eigenständige Rechtssubjekte gegen ihren Willen zu einem Unternehmensträger zusammenzufassen.

⁶⁹ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 69.

Prinzip durchbrochen, wonach Sitz und Betriebsstätte eines Unternehmensträgers im grenzüberschreitenden Verhältnis mehrwertsteuerlich als zwei Steuersubjekte gelten (Art. 7 MWSTV).

- 38 Vom Grundsatz der Einheit des Unternehmensträgers sind die Fragen danach zu unterscheiden, ob ein Unternehmensträger nur ein oder auch mehrere Unternehmen betreiben kann und ob er neben dem Unternehmen auch noch weitere (nicht-unternehmerische) Bereiche aufweisen kann.⁷⁰ Das geltende Recht gibt keine eindeutige Antwort auf diese Fragen.⁷¹
- 39 Dennoch gilt als unbestritten, dass ein Unternehmensträger, der mehrere Tätigkeiten ausübt, die jeweils für sich betrachtet unter den mehrwertsteuerlichen Unternehmensbegriff fallen würden, nur ein Unternehmen betreibt.⁷² Das Unternehmen i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG umfasst demnach sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten, die zu einer einheitlichen, in sich geschlossenen Wirtschaftseinheit zusammengefasst werden (sog. Grundsatz der Einheit des Unternehmens).⁷³ Innenumsätze sind daher mehrwertsteuerlich unbeachtlich, relevant sind nur die Leistungsbeziehungen, die der Unternehmensträger als Aus- oder Eingangsleistungen zu anderen verwirklicht. Aus- oder Eingangsleistungen können dabei nicht nur im Rahmen des Grundgeschäfts des Unternehmensträgers anfallen, sondern auch bei allen weiteren Aktivitäten, die im Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen, sog. Hilfsgeschäfte. Zu den Hilfsgeschäften zählen z.B. die Finanzierung der unternehmerischen Tätigkeit oder der (einmalige) Verkauf von nicht mehr benötigtem Inventar.⁷⁴ M&A-Transaktionen werden in den meisten Fällen wohl unter die Hilfsgeschäfte fallen. Aus dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens folgt, dass auch mehrwertsteuerbelastete Vorleistungen, die nicht direkt in die Erbringung von steuerbaren Leistungen einfließen, grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. N 54), wenn sie im Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen.⁷⁵
- 40 Dass ein Unternehmensträger neben dem Unternehmen auch noch einen nicht-unternehmerischen Bereich aufweisen kann, wird in der Lehre⁷⁶ und Rechtsprechung⁷⁷ sowie nach Praxis

⁷⁰ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 71.

⁷¹ Bisher wurde aus dem Erfordernis, dass die Mithaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG (vgl. N 105) sowie die Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG (vgl. N 115) nur eintreten, wenn die gesamte unternehmerische Tätigkeit und die damit verbundenen Rechte und Pflichten auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden, darauf geschlossen, dass ein Unternehmensträger nur ein Unternehmen haben könne (FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 73). Vor dem Hintergrund von BGE 146 II 73 (vgl. N 113 ff.) müsste dieser Schluss zumindest in zeitlicher Hinsicht präzisiert werden: Ein Unternehmensträger kann zum selben Zeitpunkt nur ein Unternehmen haben.

⁷² WEIDMANN/BADER, S. 803; SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 80; FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 74; BVGer A-5017/2013, E. 2.8.2.1.

⁷³ SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 78; BVGer A-8485/2007, E. 2.3, m.w.H.; gemäss Botschaft MWSTG, S. 6938 und 6948, sowie MÜLLER, S. 485 und 490, ist dieser Grundsatz weit zu verstehen, um keine Steuerbelastung auf Stufe des Unternehmensträgers zu bewirken.

⁷⁴ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 75; SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 78.

⁷⁵ CLAVADETSCHER, S. 241 f.

⁷⁶ BAUMGARTNER et al., § 3 N 51; SCHLÜCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 86; FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 10 N 79; a.M. BOPP/KÖNIG, S. 791 f.

⁷⁷ BVGer A-3502/2016, E. 2.4.3; BVGer A-5534/2013, E. 2.5.2.5; BVGer A-5017/2013, E. 2.8.3.

der ESTV⁷⁸ grundsätzlich bejaht. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist das Vorhandensein eines solchen nicht-unternehmerischen Bereichs allerdings nicht leichthin anzunehmen.⁷⁹ Die Unterscheidung ist hinsichtlich der Zuordnung von Vorleistungen und damit des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts relevant, denn nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann ein Vorsteuerabzug nur im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit geltend gemacht werden (vgl. N 54).⁸⁰

c) Mehrwertsteuergruppe als Steuersubjekt

- 41 Rechtsträger, die ihren Sitz oder Betriebsstätten in der Schweiz haben und unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, können sich gemäss Art. 13 Abs. 1 MWSTG auf Antrag zu einem Steuersubjekt, der Mehrwertsteuergruppe, zusammenschliessen.⁸¹ Zur Mehrwertsteuergruppe können auch natürliche Personen und Rechtsträger, die kein Unternehmen betreiben, gehören, wenn zumindest ein Gruppenmitglied ein Unternehmen betreibt.⁸²
- 42 Eine einheitliche Leitung ist gemäss Art. 15 MWSTV gegeben, wenn das Verhalten eines Rechtsträgers durch Stimmverhältnisse, Vertrag oder auf andere Weise kontrolliert wird. Eine enge Verbundenheit nach Art. 3 lit. h MWSTG ist dafür allein nicht hinreichend. Der Kreis der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe kann frei gewählt werden, insbesondere sind auch Teilgruppen zulässig.
- 43 Da eine Mehrwertsteuergruppe als ein einziges Steuersubjekt behandelt wird, stellen Inneumsätze der Gruppenmitglieder untereinander keine steuerbaren Leistungen dar.⁸³ Bei Übertragungen von Aktiven und Passiven im Rahmen von Umstrukturierungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe liegen daher ebenfalls keine steuerbaren Leistungen vor.⁸⁴ Die Wirkung der Gruppenbesteuerung ist allerdings auf Umsätze in der Schweiz beschränkt, d.h. Umsätze mit ausländischen Konzerngesellschaften gelten wie Umsätze mit unabhängigen Dritten.⁸⁵ Wenn im Rahmen einer Umstrukturierung ein neuer Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz geschaffen wird (z.B. bei der Ausgliederung von Aktiven auf eine Tochtergesellschaft), kann dieser mit Gründung in eine bestehende Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden

⁷⁸ ESTV, MWST-Info 02, Steuerpflicht, Ziff. 7.1.

⁷⁹ BVGer A-5578/2017, E. 2.5.4.

⁸⁰ HENZEN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 28 N 16 ff.

⁸¹ Als Rechtsträger kommen dabei alle Personen in Betracht, die von Art. 10 Abs. 1 MWSTG erfasst sind (GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 13 N 3).

⁸² REHFISCH/ROHNER, N 14.

⁸³ Inneumsätze müssen in der MWST-Abrechnung der Gruppe nicht deklariert werden, sind aber in den Geschäftsbüchern der einzelnen Gruppenmitglieder separat darzustellen und buchmässig zu erfassen (ESTV, MWST-Info 03, Gruppenbesteuerung, Ziff. 8.3 und 9.3).

⁸⁴ Dementsprechend kann für diese Vorgänge das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG nicht zur Anwendung gelangen (vgl. N 79).

⁸⁵ CAMENZIND et al., N 504.

(Art. 20 Abs. 3 MWSTV), sodass von einer Übertragung innerhalb der Mehrwertsteuergruppe ausgegangen werden darf.⁸⁶

- 44 Hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. N 53 ff.) gelten ebenfalls sämtliche an der Gruppenbesteuerung beteiligten Mitglieder zusammen als ein Steuersubjekt. Dies hat zur Folge, dass sich die Vorsteuerabzugsberechtigung nach dem schlussendlichen Verwendungszweck im Aussenverhältnis richtet.⁸⁷ Auch bei Umstrukturierungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe ist davon auszugehen, dass transaktionsbezogene Leistungen von Leistungserbringern ausserhalb der Gruppe bezogen werden, die ggf. zu einem Vorsteuerabzug berechtigen.⁸⁸ Es gelten diesbezüglich die üblichen Regeln von Art. 28 ff. MWSTG (vgl. N 53 ff.).

d) Mithaftung und Steuersukzession

- 45 Die Mithaftung nach Art. 15 MWSTG sieht mehrere Haftungstatbestände vor, in denen eine oder mehrere Personen neben dem Steuerpflichtigen mithaften (vgl. N 102 ff.). Diese solidarische Haftung berührt allerdings nur die vermögensrechtliche Position der mithaftenden Personen.⁸⁹ Die Mithaftenden treten nicht in das Steuerrechtsverhältnis des eigentlichen Steuersubjekts ein, d.h. die Mithaftenden werden allein durch die Mithaftung nicht zu selbständigen Steuersubjekten.
- 46 Dies im Unterschied zur Steuersukzession nach Art. 16 MWSTG (vgl. N 106 ff.), welche die Frage regelt, was geschieht, wenn ein Unternehmen von einem Rechtsträger auf einen anderen übertragen wird.⁹⁰ Im Fall einer Steuersukzession tritt der Nachfolger in alle Rechte und Pflichten des bisherigen Steuerpflichtigen im Bereich der Mehrwertsteuer ein, die im Zusammenhang mit dem übernommenen Unternehmen stehen. U.U. wird der Nachfolger demnach neu zu einem selbständigen Steuersubjekt. Der bisherige Steuerpflichtige geht als Steuersubjekt entweder unter oder – nach neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung in BGE 146 II 73 – bleibt als ein solches bestehen.

2. Bezugsteuer

- 47 Die ESTV erhebt eine Bezugsteuer auf Dienstleistungen (vgl. N 9) von Unternehmen mit Sitz im Ausland, sofern diese in der Schweiz nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind und sich der Ort dieser Dienstleistungen nach dem Empfängerortprinzip von Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG).⁹¹

⁸⁶ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 314.

⁸⁷ ESTV, MWST-Info 03, Gruppenbesteuerung, Ziff. 8.4.

⁸⁸ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 313.

⁸⁹ BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 1.

⁹⁰ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 16 N 1.

⁹¹ Es unterliegen auch gewisse Liefertatbestände durch Unternehmen mit Sitz im Ausland der Bezugsteuer (Art. 45 Abs. 1 lit. c und d MWSTG), die im Rahmen von M&A-Transaktionen aufgrund ihrer Spezifität jedoch kaum Anwendung finden dürften und daher vorliegend vernachlässigt werden können.

- 48 Bzgl. der Steuerbemessungsgrundlage und Steuersätze gelten die gleichen Bestimmungen wie für die Inlandsteuer (Art. 46 i.V.m. Art. 24 und 25 MWSTG) und es greifen die gleichen Steuer- ausnahmen und -befreiungen (Art. 45a i.V.m. Art. 21 und 23 MWSTG).⁹² Steuersubjekt der Be- zugsteuer bildet allerdings nicht der ausländische Leistungserbringer, sondern gemäss Art. 46 Abs. 2 MWSTG der Empfänger der Leistung im Inland, sofern dieser entweder nach Art. 10 MWSTG bereits steuerpflichtig ist (lit. a) oder im Kalenderjahr für mehr als CHF 10'000 bezug- steuerrelevante Leistungen bezieht (lit. b). Im ersteren Fall hat das Steuersubjekt die Bezugs- steuer im gleichen Turnus wie die Inlandsteuer abzurechnen (Art. 47 Abs. 1 MWSTG). In letzte- rem Fall ist die Bezugsteuer 60 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres abzurechnen (Art. 47 Abs. 2 MWSTG), wobei der nicht nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtigen Person kein Anspruch auf Vorsteuerabzug zusteht (vgl. N 54). Da es an der Steuerpflicht des ausländischen Lei- stungserbringers mangelt, kommt das Meldeverfahren nach 38 MWSTG in keinem Fall zur An- wendung.
- 49 Bei M&A-Transaktionen kann die Bezugsteuer insbesondere dann Anwendung finden, wenn immaterielle Vermögensgegenstände (bspw. Rechte, Patente oder Goodwill), von nicht in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland auf einen Rechtsträger im Inland übertragen werden.⁹³ Die Übertragung von Wertschriften, Beteiligungen und Forde- rungen löst in einer solchen Konstellation keine Bezugsteuer aus, da die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG greift. Der Bezugsteuer unterliegen u.U. auch allfällig im Ausland bezogene Transaktionsdienstleistungen, z.B. für die Due Diligence, was in der Praxis gerade bei grösseren Transaktionen häufig der Fall ist.

3. Einfuhrsteuer

- 50 Der Bund erhebt nach Art. 1 Abs. 2 lit. c MWSTG eine Einfuhrsteuer auf die Einfuhr von Ge- genständen ins Inland, inklusive der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte.⁹⁴ Das Steuerobjekt der Einfuhrsteuer setzt lediglich die räumliche Verschiebung eines Gegenstandes über die Zollgrenze in das schweizerische Zollgebiet voraus, d.h. ein entgeltliches Umsatzge- schäft ist nicht erforderlich.⁹⁵ Demnach können selbst unternehmensinterne Verschiebungen von Waren zu einer steuerbaren Einfuhr führen. Die Regelungen bzgl. der Bemessungsgrund- lage in Art. 54 MWSTG führen im Ergebnis dazu, dass unabhängig davon, ob ein Entgelt vorliegt

⁹² Zwar fehlt in der Legaldefinition der Bezugsteuer nach Art. 1 Abs. 2 lit. b MWSTG ein Hinweis darauf, dass die bezogene Leistung gegen Entgelt erfolgen muss, die Entgeltlichkeit ist für die Erhebung der Bezugsteuer gleich- wohl vorausgesetzt (vgl. GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 45 N 3).

⁹³ REHFISCH/ROHNER, N 63.

⁹⁴ SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 50 N 2.

⁹⁵ BVGer A-7503/2016, E. 6.1; BVGer A-5936/2016, E. 2.4.

oder ob ein allfälliges Entgelt drittpreiskonform ist, die Einfuhrsteuer immer auf dem Wert erhoben wird, der unter unabhängigen Dritten vereinbart wurde bzw. werden würde.⁹⁶

- 51 Steuerpflichtig ist, wer gemäss Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner ist. Der sog. Importeur, der unter den Voraussetzungen von Art. 28 MWSTG zum Vorsteuerabzug der Einfuhrsteuer berechtigt ist, ist nach Praxis der ESTV bei Lieferungen der Lieferungsempfänger. Liegt der Einfuhr keine Lieferung zugrunde ist derjenige Importeur, der unmittelbar nach der Einfuhr im eigenen Namen wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen kann.⁹⁷ Das Meldeverfahren kommt für die Einfuhrsteuer nicht zur Anwendung (vgl. N 76 ff.).⁹⁸
- 52 Einfuhrtatbestände im Rahmen von M&A-Transaktionen können sich ergeben, wenn Vermögensgegenstände über die Zollgrenze in das Zollgebiet räumlich verschoben werden. Dies dürfte vor allem bei grenzüberschreitenden Verlagerungen zwischen einer Betriebsstätte und dem Hauptsitz einer Gesellschaft vorkommen oder bei Übertragungen von einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihre inländische Schwestergesellschaft.⁹⁹

4. Vorsteuerabzug

- 53 Ihrer Konzeption nach soll die Mehrwertsteuer den nicht-unternehmerischen Endverbrauch im Inland belasten.¹⁰⁰ Der Vorsteuerabzug ist das Instrument, um die Entsteuerung und damit Kostenneutralität im unternehmerischen Bereich zu ermöglichen.¹⁰¹

4.1 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

- 54 Eine nach Art. 10 f. MWSTG steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer, die von ihr deklarierte Bezugsteuer und die entrichtete Einfuhrsteuer als Vorsteuern abziehen (Art. 28 MWSTG).¹⁰² Was unter der unternehmerischen Tätigkeit zu verstehen ist, richtet sich nach den Bestimmungen der Steuerpflicht bzw. dem Unternehmensbegriff in Art. 10 MWSTG (vgl. N 32 ff.).¹⁰³ Neben dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen (Art. 10 Abs. 1^{ter} MWSTG) gelten auch Umstrukturierungen aufgrund der Ausrichtung auf die Schaffung von geeigneten Unternehmensstrukturen als unternehmerische Tätigkeit.¹⁰⁴ Weiter muss die Mehrwertsteuer nach

⁹⁶ Vgl. HUG, S. 146.

⁹⁷ SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG, Art. 51 N 16.

⁹⁸ REHFISCH/ROHNER, N 67.

⁹⁹ Vgl. HUG, S. 145 f.

¹⁰⁰ BLUM/CLAVADETSCHER, Ziff. 3.1.

¹⁰¹ BLUM, Kommentar MWSTG, Vorbemerkungen zu Art. 28-33 N 2.

¹⁰² Nach Praxis der ESTV bedarf es eines Eintrags im Register der steuerpflichtigen Personen für die Vornahme eines Vorsteuerabzuges (ESTV, MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 1.3 und 1.7).

¹⁰³ BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 28 N 3; HENZEN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 28 N 17.

¹⁰⁴ ESTV, MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 10.

Art. 28 Abs. 3 MWSTG tatsächlich bezahlt worden sein, um als Vorsteuer geltend gemacht zu werden.¹⁰⁵

4.2 Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug

- 55 Ausgeschlossen ist der Anspruch auf Vorsteuerabzug, soweit der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen ausserhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet (Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Zur Abgrenzung eines unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Bereichs steht die Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen im Vordergrund.¹⁰⁶ Nach gefestigter Rechtsprechung ist Voraussetzung für das Vorliegen eines nicht-unternehmerischen Bereichs neben dem unternehmerischen, dass beide Bereiche eindeutig voneinander abgetrennt werden können.¹⁰⁷ So muss eine nach aussen klar erkennbare, separate Tätigkeit ausgeübt werden oder eine klare Zweckbestimmung, welche von der unternehmerischen abweicht, vorliegen.¹⁰⁸ Aufgrund des weit auszulegenden Grundsatzes der Einheit des Unternehmens (vgl. N 39) ist ein Aufwand oder eine Investition grundsätzlich dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen,¹⁰⁹ es sei denn es läge eine «offensichtliche Wesensverschiedenheit zwischen Vorhandenem und Angemessenem»¹¹⁰ vor.¹¹¹ Entsprechend zurückhaltend ist die ESTV mit der Annahme eines nicht-unternehmerischen Bereichs, insbesondere bei juristischen Personen. Wird die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer durch geltend gemachte Vorsteuerabzüge in stossender Weise verletzt, greift die ESTV stattdessen auf die Steuerumgehungs doktrin zurück.¹¹² Vor diesem Hintergrund darf davon ausgegangen werden, dass M&A-Transaktionen dem unternehmerischen Bereich der Beteiligten zuzuordnen sind.
- 56 Ebenfalls ausgeschlossen ist der Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen verwendet werden und für deren Versteuerung nicht optiert wurde (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Art. 29 Abs. 2 MWSTG statuiert allerdings ein erweitertes Vorsteuerabzugsrecht für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie für Umstrukturierungen i.S.v. Art. 19 oder 61 DBG (vgl. N 97 ff.).

¹⁰⁵ Das Bundesgericht spricht in 2C_537/2016, E. 2.2, von der wirtschaftlich tatsächlich getragenen Mehrwertsteuer. Rechnet die steuerpflichtige Person mittels der Saldo- bzw. Pauschalsteuersätze gemäss Art. 37 MWSTG ab, verzichtet sie auf die effektive Geltendmachung der Vorsteuern und erklärt sich damit einverstanden, dass an deren Stelle eine branchenübliche Vorsteuerquote tritt (HENZEN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 28 N 1).

¹⁰⁶ BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 28 N 5.

¹⁰⁷ Vgl. BVGer A-5578/2017, E. 2.5.4.

¹⁰⁸ BGE 142 II 488, E. 3.3.

¹⁰⁹ BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 28 N 5.

¹¹⁰ BGE 142 II 488, E. 3.8.2.

¹¹¹ Die ESTV hat ihre Praxis gestützt auf die Rechtsprechung angepasst (ESTV, MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 1.4.2) und sieht vier allfällige nicht-unternehmerische Bereiche vor.

¹¹² IMSTEPF, S. 103.

4.3 Nachträgliche Korrekturen

- 57 Wenn die ursprünglich erfüllten Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich wegfallen (Eigenverbrauch), ist der geltend gemachte Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Veränderung des entsprechenden Sachverhalts, sog. Nutzungsänderung,¹¹³ zu korrigieren (Art. 31 MWSTG). Spiegelbildlich dazu kann nach Art. 32 MWSTG ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Nutzungsänderung geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erst nachträglich eintreten (sog. Einlageentsteuerung). Es können vollumfängliche, vorübergehende oder – aufgrund gemischter Verwendung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen nach Art. 30 MWSTG – partielle Nutzungsänderungen vorliegen.¹¹⁴ Die Korrektur des Vorsteuerabzugs erfolgt nach Massgabe des Ausmasses der Nutzungsänderung (Art. 69 Abs. 4 und Art. 72 Abs. 4 MWSTG).¹¹⁵
- 58 Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur sind die Vorsteuerbeträge, die auf die Eingangsleistungen (zzgl. wertvermehrender Aufwendungen)¹¹⁶ entrichtet bzw. im Rahmen des Vorsteuerabzugs tatsächlich geltend gemacht wurden.¹¹⁷ Wurden die Eingangsleistungen in Gebrauch genommen, wird zur Korrektur der sog. Zeitwert der Vorsteuern herangezogen, indem der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Kalenderjahr abgeschrieben wird.¹¹⁸ Für bewegliche Gegenstände beträgt die Abschreibungsquote 20% und bei unbeweglichen Gegenständen 5% pro Kalenderjahr (Art. 31 Abs. 3 und Art. 32 Abs. 2 MWSTG).
- 59 Bei Übertragungen im Rahmen von M&A-Transaktionen kann es zu einer Nutzungsänderung und damit zu einer Vorsteuerkorrektur kommen, wenn der übernehmende Rechtsträger die Vermögensgegenstände in einem geringeren oder grösseren Umfang für eine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit verwendet. Wird bei der Übertragung das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG angewendet, wird eine allfällige Vorsteuerkorrektur auf Basis der Vorsteuerbeträge, der Nutzungsdauer und des Verwendungsgrads der übertragenden Person vorgenommen, soweit der Übernehmende hierfür den Nachweis erbringen kann (vgl. N 66 ff.).¹¹⁹ Eine Nutzungsänderung nach Veräusserung führt zu einer Korrektur der Vorsteuern beim Übernehmenden, während der Übertragende im Rahmen der Veräusserung keine Vorsteuerkorrektur vornehmen kann bzw. muss. Findet das Meldeverfahren keine Anwendung, beginnt die Nutzungsdauer mit dem Übertragungszeitpunkt neu zu laufen und wird für die Ermittlung des Zeitwertes bei einer späteren Nutzungsänderung jene Mehrwertsteuer herangezogen, die auf den

¹¹³ BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 31 N 7.

¹¹⁴ Vgl. ESTV, MWST-Info 10, Nutzungsänderungen, Ziff. 2, für eine schematische Darstellung. Die ESTV bezeichnet die vorübergehende Nutzungsänderung als vorübergehende Verwendung.

¹¹⁵ Bzgl. der detaillierten Berechnung für die Vorsteuerkorrektur sei auf die Praxis der ESTV verwiesen (ESTV, MWST-Info 10, Nutzungsänderungen).

¹¹⁶ Nicht zu berücksichtigen sind werterhaltende Aufwendungen (Art. 70 Abs. 1 und Art. 73 Abs. 1 MWSTG).

¹¹⁷ ROBINSON, Basler Kommentar MWSTG, Art. 31 N 27.

¹¹⁸ BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 31 N 29, m.w.H.

¹¹⁹ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.

Veräusserungspreis abgerechnet und als Vorsteuer abgezogen wurde. Auch hier erfolgt die allfällige Vorsteuerkorrektur beim Übernehmenden, wobei je nach Konstellation¹²⁰ auch beim übertragenden Rechtsträger im Rahmen der Veräusserung eine Vorsteuerkorrektur eintreten kann.

5. Erfüllung der Steuerpflicht

5.1 Ermittlung, Abrechnung und Entrichtung

- 60 Basierend auf dem System der Selbstveranlagung muss der nach Art. 10 MWSTG Steuerpflichtige die geschuldete Inland- und Bezugsteuer sowie die Vorsteuern¹²¹ periodisch ermitteln, gegenüber der ESTV abrechnen und die allenfalls geschuldete Steuer entrichten.¹²²
- 61 Gleiches gilt grundsätzlich auch bei M&A-Transaktionen: Der Steuerpflichtige hat die Mehrwertsteuer auf die in der Schweiz steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen abzurechnen und zu entrichten, vorbehalten steuerausgenommene, steuerbefreite oder mehrwertsteuergruppeninterne Umsätze. M.a.W. besteht keine generelle Steuerbefreiung für Leistungen im Rahmen von M&A-Transaktionen. Dies auch unabhängig davon, ob eine nach den direktsteuerlichen Regeln (Art. 19 oder 61 DBG) einkommens- bzw. gewinnsteuerneutrale Umstrukturierung vorliegt. Allerdings besteht mit dem Meldeverfahren gemäss Art. 38 MWSTG eine besondere Form der Abrechnung und der Steuerentrichtung an die ESTV, deren Anwendung bei M&A-Transaktionen stets geprüft werden sollte.

5.2 Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG

a) Formalia

- 62 Das Meldeverfahren kann auf mehrwertsteuerrelevante Transaktionen obligatorisch oder freiwillig zur Anwendung gelangen (vgl. N 76 ff.). Die Abrechnung und Steuerentrichtung für die Inlandsteuer wird diesfalls durch Meldung der steuerbaren Leistungen erfüllt.¹²³ Die Meldung erfolgt durch die steuerpflichtige Person mit der ordentlichen Abrechnung jener Periode, in welcher der zu meldende Umsatz anfällt bzw. die Transaktion abgewickelt worden ist.¹²⁴ Der entsprechenden Abrechnung ist das ausgefüllte und von allen Beteiligten unterzeichnete Formular Nr. 764 beizulegen.

¹²⁰ Etwa beim Verkauf einer Immobilie, die als von der Mehrwertsteuer ausgenommene und nicht-optierte Leistung übertragen wird, obgleich sie gewerblich, d.h. optiert, genutzt wurde. Diesfalls kommt es für den Verkäufer zu einer Vorsteuerkorrektur als Eigenverbrauch, welche anhand des entsprechenden Zeitwerts berechnet wird.

¹²¹ Rechnet die steuerpflichtige Person mittels der Saldo- bzw. Pauschalsteuersätze gemäss Art. 37 MWSTG ab, müssen die Vorsteuern nicht ermittelt werden (ESTV, MWST-Info 12, Saldosteuersätze; ESTV, MWST-Info 13, Pauschalsteuersätze).

¹²² CAMENZIND et al., N 1844; Resultiert ein für den Steuerpflichtigen positiver Saldo aus Umsatzsteuerschuld und Vorsteuern, so wird dieser grundsätzlich ausbezahlt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG).

¹²³ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 2.

¹²⁴ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 4.1.

- 63 Wird ein Teilbetrieb veräussert oder das Meldeverfahren freiwillig angewendet, ist dem Formular eine Aufstellung der veräusserten Gegenstände und Dienstleistungen mit den fakturierten Veräusserungswerten beizulegen, aufgeteilt in steuerbare und ausgenommene Leistungen. Bei der Übertragung eines Gesamtbetriebs ist die Übertragungsbilanz zu Buchwerten beizulegen.¹²⁵
- 64 Auf den Veräusserungsbelegen (Rechnungen, Verträge etc.) ist nach Art. 103 MWSTV durch entsprechenden Vermerk auf das Meldeverfahren hinzuweisen, eine Steuer darf hingegen nicht ausgewiesen werden.¹²⁶
- b) Übernahme der Bemessungsgrundlage und des Verwendungsgrads
- 65 Gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTG führt die Anwendung des Meldeverfahrens dazu, dass der Erwerber für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Veräusserers übernimmt. Wie in N 57 ff. angedeutet ist dies mit Blick auf allfällige Nutzungsänderungen durch den Erwerber relevant.¹²⁷ Findet eine Nutzungsänderung statt, kann dies eine Vorsteuerkorrektur beim Erwerber auslösen. Während eine Reduzierung des übernommenen Verwendungsgrads für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit eine Vorsteuerkorrektur als Eigenverbrauch zulasten des Erwerbers bewirkt (Art. 31 MWSTG), führt eine Erhöhung desselben zu einer Vorsteuerkorrektur als Einlageentsteuerung zugunsten des Erwerbers (Art. 32 MWSTG).
- 66 Allerdings hat der Erwerber die vorherige Verwendung der übertragenen Vermögenswerte nachzuweisen. Gelingt der Nachweis nicht, wird vermutet, dass der Veräusserer die übertragenen Vermögenswerte gänzlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet hat (Art. 105 MWSTV). Dies kann für den Erwerber von erheblicher Bedeutung sein, weil ihm damit die Möglichkeit auf eine Einlageentsteuerung versagt wird.¹²⁸ Zudem ist diesfalls eine Vorsteuerkorrektur als Eigenverbrauch vorzunehmen, wenn der Erwerber die übernommenen Vermögenswerte gänzlich oder teilweise für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet. Die dafür massgebende Nutzungsdauer beginnt mit dem Übertragungszeitpunkt neu zu laufen und als Bemessungsgrundlage dient der Übernahmewert der übertragenen Vermögensgegenstände.¹²⁹
- 67 Um Sicherheit darüber zu erlangen, ob die vorhandene Dokumentation für den mehrwertsteuerlichen Nachweis der vorherigen Verwendung ausreicht, kann der Erwerber (oder in seinem

¹²⁵ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 4.2.

¹²⁶ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 4.2.

¹²⁷ Für die Besonderheiten bei Nutzungsänderungen, die sich ergeben, wenn der Erwerber nach der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode gemäss Art. 37 MWSTG abrechnet und Vermögensgegenstände im Meldeverfahren übernimmt, sei auf ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 6.2, verwiesen.

¹²⁸ REHFISCH/ROHNER, N 91.

¹²⁹ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 22; ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.1.2 und 5.2.

Auftrag der Veräusserer) im Rahmen des Meldeverfahrens die entsprechenden Unterlagen der ESTV zur Prüfung vorlegen.¹³⁰

c) Nachträgliche Anordnung

- 68 Da der Nachweis der vorherigen Verwendung in der Praxis teilweise ein Problem darstellt, ist der Erwerber u.U. bestrebt, das Meldeverfahren nicht anzuwenden und die effektive Abrechnung zu verlangen.¹³¹ Wird das obligatorische Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG trotz Erfüllung der Voraussetzungen nicht angewendet, kann es gemäss Art. 38 Abs. 5 MWSTG allerdings nachträglich angeordnet werden, sofern die Steuerforderung nicht gesichert ist (Art. 38 Abs. 5 MWSTG). Wann genau die Steuerforderung als gesichert gilt, ist umstritten.¹³²

¹³⁰ Die Dokumentation müsste dann im Sinne einer Rulinganfrage der ESTV zugestellt werden, es gibt kein separates Formular für diese Anfrage (HILTPOLD, S. 208); vgl. auch MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.

¹³¹ ROHNER, Meldeverfahren, S. 158.

¹³² Gemäss Botschaft MWSTG, S. 6998, ist die Steuerforderung gesichert, wenn der Veräusserer die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer der ESTV entrichtet hat. Nach BAUMGARTNER et al., § 8 N 21, genügt die Entrichtung der Steuerforderung durch den Erwerber an den Veräusserer. Für CAMENZIND et al., N 1968, muss die Sicherstellung der geschuldeten Mehrwertsteuer des Veräusserers zugunsten der ESTV i.S.v. Art. 93 Abs. 7 MWSTG sichergestellt sein.

III. M&A-spezifischere Mehrwertsteuervorschriften

1. Umstrukturierungsbegriff

69 Für den Begriff «Umstrukturierung» existiert im Schweizer Recht keine einheitliche und allgemein anerkannte Definition. Gemäss Bundesgericht umfasst eine Umstrukturierung jedenfalls «[...] die Reorganisation des gesamten Betriebs oder Teilbetriebs».¹³³ Auch mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG), in dem die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse von Umstrukturierungen geregelt sind, wurde der Begriff der Umstrukturierung nicht eigenständig definiert.¹³⁴ Vielmehr kann rechtlich gesehen insbesondere zwischen einem fusionsgesetzlichen und steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff differenziert werden.¹³⁵ Denn nicht alle zivilrechtlichen Umstrukturierungen gemäss FusG sind steuerneutral, und andererseits können auch zivilrechtliche Umstrukturierungsvorgänge, die nicht im FusG geregelt sind, steuerneutral sein.¹³⁶ Die Bedingungen für steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände und die Steuerfolgen, wenn die Bedingungen nicht oder nur teilweise eingehalten werden, sind den jeweiligen Steuergesetzen zu entnehmen.¹³⁷

70 Hinsichtlich der steuerrechtlichen Aspekte von Umstrukturierungen hat die ESTV im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des FusG das Kreisschreiben Nr. 5 vom 01.06.2004 publiziert, das zwar nicht den steuerrechtlichen Begriff der Umstrukturierung definiert, jedoch Besteuerungsgrundsätze darlegt und die Steuerfolgen zu nicht abschliessend aufgezählten Umstrukturierungstatbeständen auf der Unternehmensebene und für die Anteilsinhaber wiedergibt.¹³⁸ Die seit dem Erlass des Kreisschreibens Nr. 5 eingetretenen Rechts- und Praxisänderungen wurden im neuen Kreisschreiben Nr. 5a vom 01.02.2022 inkorporiert. Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen werden in den Kreisschreiben allerdings nur am Rande und lediglich im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren behandelt.¹³⁹

1.1 Anknüpfung an den direktsteuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff

71 Der Umstrukturierungsbegriff im MWSTG folgt zunächst einer direktsteuerrechtlichen Betrachtung, indem beim Meldeverfahren (Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG) und erweiterten Vorsteuerabzugsrecht (Art. 29 Abs. 2 MWSTG) auf Art. 19 und 61 DBG verwiesen wird. Aus direktsteuerrechtlicher Sicht werden Umstrukturierungen ergebnisorientiert betrachtet, d.h. entscheidend

¹³³ BGer 2C_340/2011, E. 2.3.

¹³⁴ VOGEL et al., FusG Kommentar, Art. 1 N 1.

¹³⁵ Vgl. ROBINSON/LEBER, S. 34; ESTV, KS 5a, Ziff. 1.

¹³⁶ VOGEL et al., FusG Kommentar, Art. 1 N 2.

¹³⁷ ESTV, KS 5a, Ziff. 1.

¹³⁸ ESTV, KS 5, Ziff. 1.

¹³⁹ ESTV, KS 5a, Ziff. 2.5.

für die Qualifikation sind die Ausgangslage und das Endresultat einer Transaktion.¹⁴⁰ Die zivilrechtlichen Zwischenschritte sind grundsätzlich nicht massgebend.¹⁴¹ Für die Beurteilung, ob mehrwertsteuerlich ein Umstrukturierungstatbestand vorliegt, sind somit ebenfalls nicht die zivilrechtlichen Vorgänge ausschlaggebend, sondern ist vielmehr auf die resultierende Transaktion vom anfänglich Übertragenden zum letztlich Übernehmenden abzustellen. Angesichts einer reichhaltigen Rechtsprechung und Lehre zu Art. 19 bzw. 61 DBG erweist sich diese Beurteilung als nicht weiter problematisch.¹⁴² Gleichwohl ist die Mehrwertsteuer eine transaktionale Steuer,¹⁴³ bei welcher die zivilrechtlichen Grundgeschäfte relevant sind, wenn es um die Beurteilung der Steuerfolgen geht. So müssen die zivilrechtlichen Grundgeschäfte einer Umstrukturierung, z.B. mit Blick auf die Leistungsart, genau analysiert werden.

- 72 Der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens und des erweiterten Vorsteuerabzugsrechts geht jedoch über die direktsteuerrechtlichen Umstrukturierungstatbestände von Art. 19 und Art. 61 DBG hinaus.¹⁴⁴ So enthält Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG einen zweiten Tatbestand, der ebenfalls eine obligatorische Meldepflicht auslöst und von der Konzeption her einen den Umstrukturierungen nach 19 bzw. 61 DBG gleichwertigen Vorgang beschreibt. Offene Fragen ergeben sich insbesondere beim darin erneut verwendeten Begriff der Umstrukturierung, der gemäss systematischer Auslegung einen anderen, weiteren Gehalt aufweisen muss als der direktsteuerrechtliche Umstrukturierungsbegriff.¹⁴⁵ Gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG berechtigen neben den Umstrukturierungstatbeständen nach Art. 19 und 61 DBG auch die Übertragung von qualifizierenden Beteiligungen zum Vorsteuerabzug. In der Lehre wird gefordert, den Anwendungsbereich der Vorsteuerabzugsberechtigung auf den erweiterten Umstrukturierungsbegriff des Meldeverfahrens nach Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG auszudehnen.¹⁴⁶ Dem ist beizupflichten, da Art. 19 und 61 DBG auf Kriterien abstellen, die für die Mehrwertsteuer als transaktionale Steuer nicht relevant sind. So spielt es für die Mehrwertsteuer keine Rolle, ob stille Reserven übertragen werden oder nicht.

1.2 Relevanter Zeitpunkt der Umstrukturierung

- 73 Im direkten Steuerrecht lässt die Verwaltungspraxis u.U. eine rückwirkende Umstrukturierung zu, d.h. Steuerpflicht, Steuerperiode und Bemessungsperiode richten sich dann nach einem vereinbarten Umstrukturierungstichtag. Dazu muss die entsprechende Anmeldung zusammen mit den Gründungsakten bzw. dem Umstrukturierungsbeschluss innerhalb von sechs Monaten

¹⁴⁰ REHFISCH/ROHNER, N 97.

¹⁴¹ Vgl. BGE 138 II 557, E. 6; ESTV, KS 5a, Ziff. 2.2.1, 2.2.2, 4.1.2.1.6 und 4.5.1; HINNY, S. 273.

¹⁴² BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 11.

¹⁴³ HUG, S. 138.

¹⁴⁴ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 308.

¹⁴⁵ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 12.

¹⁴⁶ Vgl. BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 25; REHFISCH/ROHNER, N 78; BAUMGARTNER et al., § 7 N 66.

nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen sein und die Anmeldung ohne Weiterungen zum Eintrag geführt haben.¹⁴⁷

- 74 Eine solche Rückwirkung ist für die Mehrwertsteuer unbeachtlich.¹⁴⁸ Für mehrwertsteuerlich relevante Vermögensübertragungen gilt als Datum nicht der allenfalls rückwirkende Übernahmzeitpunkt, sondern bei juristischen Personen i.d.R. das Eintragungsdatum im Handelsregister bzw. bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen das Vertragsdatum.¹⁴⁹ Bei Grundstücksübertragungen stellt die ESTV grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung ab.¹⁵⁰ Mit der ESTV können aus Praktikabilitätsgründen jedoch Übergangslösungen gefunden werden. Wenn bspw. innerhalb eines Quartals eine Umwandlung mit Wechsel des Steuersubjekts stattfindet, kann das betreffende Quartal schon von der übernehmenden Gesellschaft abgerechnet werden.¹⁵¹ Die ESTV gewährt den Beteiligten eine Frist von sechs Monaten, um ihre Belege gemäss Art. 26 MWSTG anzupassen.¹⁵²

1.3 Mehrwertsteuerliche Kategorisierung von Umstrukturierungen

- 75 Auch wenn, wie in N 71 erwähnt, die zivilrechtlichen Zwischenschritte für die Qualifikation von Umstrukturierungen grundsätzlich nicht massgebend sind, können mit Blick auf die mehrwertsteuerlichen Auswirkungen drei Umstrukturierungskategorien unterschieden werden:¹⁵³
- Vorgänge, bei denen Aktiven und ggf. Passiven eines Unternehmens oder Unternehmensteils unmittelbar auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen werden, deren entgeltliche Übertragung in einer Einzelbetrachtung der Mehrwertsteuer unterliegen würde (sog. Asset Deal, hier in einem wirtschaftlichen Sinn verstanden, der auch die Transaktionen nach FusG umfasst);
 - Vorgänge, bei denen nur Beteiligungsrechte und ggf. andere nicht steuerbare Aktiven übertragen werden (sog. Share Deal); und
 - Vorgänge, bei denen bloss die Rechtsform eines Mehrwertsteuersubjekts ändert, ohne dass eine Übertragung von Aktiven stattfindet.

¹⁴⁷ ESTV, KS 5a, Ziff. 3.2.3.1, 4.1.2.2.3, 4.2.1.2.3, 4.2.6.3.4 und 4.3.2.2.

¹⁴⁸ REHFISCH/ROHNER, N 100.

¹⁴⁹ LUDWIG/JENOURE, Zürcher FusG Kommentar, Anhang: Steuern, Einführung, N 93; BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 37; Bundesgerichtlich so entschieden für den Fall einer rückwirkend vorgenommenen Abspaltung in BGer 2C_255/2020.

¹⁵⁰ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 4.2.

¹⁵¹ Vgl. FREI, S. 182: Die übertragende Gesellschaft wird in diesem Fall unter Hinweis auf die Abrechnung der übernehmenden Gesellschaft eine unbefüllte Abrechnung einreichen.

¹⁵² LUDWIG/JENOURE, Zürcher FusG Kommentar, Anhang: Steuern, Einführung, N 95.

¹⁵³ ROBINSON/LEBER, S. 34.

2. Meldeverfahren als besondere Form der Abrechnung und Steuerentrichtung

- 76 Dem in der Praxis weit verbreiteten Meldeverfahren kommt eine wichtige Funktion zu, um der Steuer- und Abrechnungspflicht vereinfacht nachzukommen.¹⁵⁴ Mit der Meldung einer Transaktion sind diese Pflichten erfüllt, ohne dass die Mehrwertsteuer tatsächlich abzurechnen wäre. Die Meldung tritt demnach an die Stelle der Entrichtung der Steuer und des anschliessenden Vorsteuerabzugs durch den Erwerbenden.¹⁵⁵ Ratio des Meldeverfahrens ist es, Unternehmensreorganisationen zu vereinfachen, unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden und den Fiskus abzusichern.¹⁵⁶ In Art. 38 MWSTG wird zwischen einem obligatorisch anzuwendenden (Abs. 1) und einem freiwilligen (Abs. 2) Meldeverfahren unterschieden. Das obligatorische Meldeverfahren kann nicht durch Bezahlung der Mehrwertsteuer ersetzt werden.¹⁵⁷
- 77 Sind mehr als zwei Personen an einer Transaktion beteiligt (z.B. bei einer Fusion oder Aufspaltung), liegt eine Mehrzahl eigenständiger Vermögensübertragungen vor. Spaltet sich ein Unternehmen auf, so ist bspw. für jedes der neu entstandenen Unternehmen zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das Meldeverfahren erfüllt sind.¹⁵⁸

2.1 Obligatorische Anwendung

a) Allgemeine Voraussetzungen

aa) Steuerpflicht der Beteiligten

- 78 Das Meldeverfahren gelangt nur zur Anwendung, wenn die an der Transaktion beteiligten Parteien nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig sind (bzw. gemäss Art. 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet haben).¹⁵⁹ Die Steuerpflicht des Erwerbers kann sich dabei auch erst im Zusammenhang mit der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens ergeben (Art. 102 MWSTV).¹⁶⁰ Es ist in diesen Fällen üblich, dass die Parteien den Vertrag über die Vermögensübertragung unterzeichnen und sich auf die Anwendung des Meldeverfahrens einigen, noch bevor der Erwerber formell steuerpflichtig ist.¹⁶¹ Insbesondere bei

¹⁵⁴ METZGER, S. 2.

¹⁵⁵ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 308.

¹⁵⁶ Vgl. BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 4; BVGer A-6642/2008 E. 3.3.1; BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 3 ff.; ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 309 ff.; Botschaft MWSTG, S. 6998; ROHNER, Meldeverfahren, S. 145.

¹⁵⁷ ROHNER, Meldeverfahren, S. 146.

¹⁵⁸ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.

¹⁵⁹ In Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG wird die Voraussetzung der Steuerpflicht des Übernehmenden explizit erwähnt, nicht aber in Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG. Sie ergibt sich allerdings aus der Konzeption des Meldeverfahrens als Surrogat für das Bezahlen der Mehrwertsteuer und die spätere Rückforderung der Vorsteuer (ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 308; ROHNER, Meldeverfahren, S. 146; MWSTG-BEUSCH, Art. 38 N 7).

¹⁶⁰ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.2.

¹⁶¹ BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 12.

Vermögensübertragungen über Landesgrenzen hinweg ergeben sich Konstellationen, in denen bisher nicht steuerpflichtige ausländische Erwerber mit dem Vermögenserwerb steuerpflichtig werden.¹⁶²

- 79 Als meldepflichtige Veräusserer bzw. Erwerber kommen also sämtliche in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im In- oder Ausland sowie inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in Betracht.¹⁶³ Beide Parteien haben das entsprechende Meldeformular gemeinsam zu unterzeichnen.¹⁶⁴ Nicht anwendbar ist das Meldeverfahren allerdings auf Vermögensübertragungen innerhalb des gleichen Steuersubjekts, d. h. innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe gemäss Art. 13 MWSTG,¹⁶⁵ zwischen dem inländischen Unternehmenssitz und inländischen Betriebsstätten sowie zwischen inländischen Betriebsstätten eines Unternehmens mit Sitz im Ausland.¹⁶⁶

bb) Steuerbare Transaktion

- 80 Das Meldeverfahren setzt die Steuerbarkeit der Vermögensübertragung voraus.¹⁶⁷ Erforderlich ist, dass es sich bei den zu veräussernden Vermögenswerten um steuerbare Leistungen i.S.v. Art. 18 Abs. 1 MWSTG handelt (vgl. N 6 ff.).¹⁶⁸ Demnach können nach h. L. nicht nur Eigentumsübertragungen von Gegenständen, sondern auch der Verkauf von Dienstleistungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne (z.B. von Immaterialgütern) unter das Meldeverfahren fallen.¹⁶⁹
- 81 Damit ist die Anwendung des Meldeverfahrens bei einem reinen Share Deal nicht möglich, da die Veräusserung von Beteiligungsrechten einen von der Mehrwertsteuer gänzlich ausgenommenen Umsatz darstellt (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG).¹⁷⁰ Dies gilt zum einen auch für die Übertragung von Forderungen, Wertpapieren und Wertrechten sowie grundsätzlich für Grundstücksübertragungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 und 20 MWSTG; vgl. aber N 95 ff.) und zum anderen für die Übertragung von gebrauchten beweglichen Gegenständen, die bisher ausschliesslich im ausgenommenen Bereich verwendet wurden (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG). Die Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen ist im Meldeverfahren ausgeschlossen.¹⁷¹

¹⁶² MERZ/SCHAER, S. 1168.

¹⁶³ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 37.

¹⁶⁴ ROHNER, Meldeverfahren, S. 146.

¹⁶⁵ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

¹⁶⁶ Art. 10 Abs. 3 MWSTG und Art. 7 MWSTV; VOGELANG, Meldeverfahren, S. 37.

¹⁶⁷ Art. 38 Abs. 1 MWSTG spricht in diesem Kontext von einer Veräusserung; dazu ausführlich ROHNER, Meldeverfahren, S. 146; kritisch zur Voraussetzung der Steuerbarkeit der Veräusserung: IMSTEFF/MINDER, N 218.

¹⁶⁸ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1; BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 8.

¹⁶⁹ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 309; Dem Wortlaut der Veräusserung folgend bedarf es allerdings in jedem Fall der Übertragung von Eigentum (ROHNER, Meldeverfahren, S. 147).

¹⁷⁰ ROHNER, Meldeverfahren, S. 148; BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 9.

¹⁷¹ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

- 82 Ebenfalls keine Anwendung findet das Meldeverfahren, wenn eine an sich steuerbare Übertragung aufgrund einer Steuerbefreiung (z.B. der Export eines Warenlagers oder von Maschinen i.S.v. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG) oder eines Leistungsorts im Ausland (z.B. die Übertragung von Lizenzrechten an eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland) nicht der inländischen Mehrwertsteuer unterliegt.¹⁷² Aus den gleichen Erwägungen wie in N 79 fallen Übertragungen innerhalb des gleichen Steuersubjekts nicht unter das Meldeverfahren, da es sich dabei nicht um steuerbare Umsätze handelt.
- 83 Wenn die betreffende Transaktion sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Leistungen umfasst, kann das Meldeverfahren grundsätzlich auch auf die ausgenommenen Leistungen angewendet werden.¹⁷³ Die entsprechenden Vermögensgegenstände (z.B. Grundstücke als Teil eines Gesamtvermögens) werden dann in dem Umfang steuerbar im Meldeverfahren übertragen, wie sie im Zeitpunkt der Übertragung für steuerbare Zwecke verwendet wurden.¹⁷⁴ Dies ist mit Blick auf allfällige spätere Nutzungsänderungen von Belang, da der Erwerber bei Anwendung des Meldeverfahrens die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Übertragenden übernimmt (vgl. N 65 ff.). Auf dem Formular Nr. 764 für das Meldeverfahren müssen die zu übertragenden Vermögenswerte daher nicht nur deklariert, sondern auch in steuerbare und nicht steuerbare Vermögenswerte aufgeteilt werden.¹⁷⁵

cc) Steuerbetrag

- 84 Zusätzlich setzt das obligatorische Meldeverfahren voraus, dass die auf dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Satz berechnete Mehrwertsteuer CHF 10'000 übersteigt. Erfolgt die Veräusserung an eine eng verbundene Person i.S.v. Art. 3 lit. h MWSTG (vgl. N 28), wird kein Mindeststeuerbetrag verlangt (Art. 38 Abs. 1 MWSTG), d.h. in diesem Fall könnte auch eine Veräusserung zum Preis von CHF 0.01 im Meldeverfahren abgewickelt werden.¹⁷⁶
- 85 Der Veräusserungspreis i.S.v. Art. 38 MWSTG für die Berechnung der Mehrwertsteuer umfasst alle bilanzierten und nicht bilanzierten Aktiven zum Verkehrswert, die beim Übertragenden zur Erbringung von steuerbaren Leistungen verwendet werden und deren Übertragung steuerbar ist.¹⁷⁷ Der Veräusserungspreis kann vom vertraglich vereinbarten Kaufpreis abweichen, da möglicherweise noch Schulden verrechnet werden, die den Kaufpreis beeinflussen.¹⁷⁸ Werden Aktiven zur Erzielung von Leistungen eingesetzt, die sowohl steuerbar als auch von der Steuer

¹⁷² ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 311.

¹⁷³ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1; BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 9.

¹⁷⁴ REHFISCH/ROHNER, N 107.

¹⁷⁵ ROHNER, Meldeverfahren, S. 149.

¹⁷⁶ ROHNER, Meldeverfahren, S. 148.

¹⁷⁷ REHFISCH/ROHNER, N 110; ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

¹⁷⁸ ROHNER, Meldeverfahren, S. 148; BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 9; ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

ausgenommen sind, ist mittels eines geeigneten Schlüssels (z.B. anhand des Umsatzes oder des Anteils der jeweiligen Vermögenswerte am Gesamtwert des zu veräussernden Vermögens) eine Aufteilung vorzunehmen.¹⁷⁹ Sinngemäßes gilt für einen allfällig zu bezahlenden Goodwill.¹⁸⁰

- 86 Der ermittelte Veräusserungspreis i.S.v. Art. 38 MWSTG versteht sich exklusive Mehrwertsteuer.¹⁸¹ Der massgebende Steuerbetrag ergibt sich aus den für die jeweiligen Aktiven geltenden Steuersätzen gemäss Art. 25 MWSTG. Übersteigt dieser Betrag CHF 10'000, ist diese Voraussetzung zur obligatorischen Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt. Andernfalls ist zu prüfen, ob die Veräusserung an eine eng verbundene Person i.S.v. Art. 3 lit. h MWSTG erfolgt. Die Steuerpflicht der Beteiligten sowie die grundsätzliche Steuerbarkeit der Vermögensübertragung bleiben aber auch dann vorausgesetzt.¹⁸²

b) Art der Transaktion als besondere Voraussetzung

- 87 Schliesslich wird bei der vierten Voraussetzung auf die Art der Transaktion abgestellt, in deren Rahmen die steuerbaren Leistungen stattfinden.¹⁸³ Wie in N 72 angedeutet, müssen die steuerbaren Leistungen entweder (i) im Zuge direktsteuerrechtlicher Umstrukturierungstatbestände von Art. 19 oder Art. 61 DBG (Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG) oder (ii) anlässlich einer anderen – d.h. ausserhalb von Art. 19 und Art. 61 DBG liegenden – Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens (Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG).¹⁸⁴

aa) Umstrukturierungstatbestand nach Art. 19 oder 61 DBG

- 88 Sind die allgemeinen Voraussetzungen erfüllt, ist das Meldeverfahren zwingend bei allen Umstrukturierungen anzuwenden, die nach den direktsteuerlichen Regeln (Art. 19 oder 61 DBG) einkommens- bzw. gewinnsteuerneutral erfolgen.¹⁸⁵ Für die Bestimmung dieser Umstrukturierungstatbestände sei auf die einschlägige Literatur verwiesen.¹⁸⁶

bb) Vermögensübertragungstatbestand ausserhalb von Art. 19 und 61 DBG

- 89 Liegt kein einkommens- bzw. gewinnsteuerneutraler Umstrukturierungstatbestand i.S.v. Art. 19 oder 61 DBG vor, sondern erfolgt z.B. eine Umstrukturierung unter Auflösung der stillen

¹⁷⁹ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

¹⁸⁰ Vgl. Beispiel 3 in ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.1.

¹⁸¹ REHFISCH/ROHNER, N 112.

¹⁸² IMSTEPF/SUTER, S. 8; REHFISCH/ROHNER, N 113.

¹⁸³ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 10.

¹⁸⁴ Da sich die Voraussetzungen zur Anwendung des Meldeverfahrens zwar nicht mit den direktsteuerlichen Kriterien nach Art. 19 und Art. 61 DBG decken, aber sich auf diese als Tatbestandselemente beziehen, wird für die Praxis empfohlen, die mehrwertsteuerliche im Anschluss an die direktsteuerliche Beurteilung vorzunehmen (REHFISCH/ROHNER, N 82).

¹⁸⁵ BENEDETTO, Basler Kommentar MWSTG, Art. 38 N 16.

¹⁸⁶ REICH/VON AH, Basler Kommentar DBG, Art. 19; REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61.

Reserven, ist zu prüfen, ob das Meldeverfahren aufgrund der unter Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG erfassten Tatbestände dennoch obligatorisch anzuwenden ist.¹⁸⁷ Neben den allgemeinen Voraussetzungen (vgl. N 78 ff.) muss dafür eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens im Rahmen einer Gründung, Liquidation, Umstrukturierung, Geschäftsveräußerung oder eines anderen im FusG vorgesehenen Rechtsgeschäfts vorliegen.

aaa) Gesamt- bzw. Teilvermögen (Definition)

- 90 Das Vorliegen eines Gesamt- oder Teilvermögens beurteilt sich aus Sicht des Übertragenden und mit Blick auf die zu übertragenden Vermögenswerte.¹⁸⁸ Massgebend ist jedoch nicht die subjektive Betrachtung des Übertragenden, sondern eine objektivierte «Würdigung sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalles».¹⁸⁹
- 91 Das Gesamtvermögen umfasst sämtliche Aktiven des Unternehmens einer steuerpflichtigen Person, auch jene, die nicht für die Erbringung von steuerbaren Leistungen verwendet werden.¹⁹⁰
- 92 Das Teilvermögen besteht gemäss Botschaft des Bundesrates aus «einer Mehrzahl von Gegenständen und Dienstleistungen, die aus Sicht der übertragenden Person eine organische Einheit bilden»¹⁹¹. Dies sei dann der Fall, wenn es sich um eine Gesamtheit jeweils gleicher oder gleichartiger Gegenstände bzw. Dienstleistungen handelt¹⁹² oder eine einheitliche Tätigkeit damit ausgeübt wird¹⁹³. Für das obligatorische Meldeverfahren gilt nach Art. 101 MWSTV jede kleinste für sich lebensfähige Einheit eines Unternehmens als Teilvermögen. Nach Praxis der ESTV wird damit auf den direktsteuerrechtlichen Begriff des Teilbetriebs im Umstrukturierungsrecht abgestellt.¹⁹⁴ Ein Teilvermögen nach Art. 38 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG liegt demnach vor, wenn die Einheit eines Unternehmens (i) Leistungen auf dem Markt oder an eng verbundene Unternehmen erbringt, (ii) über Personal verfügt und (iii) der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.¹⁹⁵ Der Verkauf eines Warenlagers ist bspw. kein Teilvermögen, da kein Personal vorliegt.
- 93 Der direktsteuerliche Teilbetriebsbegriff im Umstrukturierungsrecht ist vergleichsweise restriktiv gefasst.¹⁹⁶ Dies zum einen, um zu verhindern, dass Kapitalanlagen und Betrieb steuerneutral

¹⁸⁷ REHFISCH/ROHNER, N 115.

¹⁸⁸ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.2; zur fehlenden Abstimmung des Gesamt- bzw. Teilvermögensbegriffs des MWSTG mit den Begriffen «Betrieb» bzw. «Teilbetrieb» des DBG vgl. BAUMGARTNER, FusG, S. 1033.

¹⁸⁹ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 13.

¹⁹⁰ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 13.

¹⁹¹ Botschaft MWSTG, S. 6998.

¹⁹² LUDWIG/JENOURE, Zürcher FusG Kommentar, Anhang: Steuern, Einführung, N 90.

¹⁹³ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 41.

¹⁹⁴ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.4; ESTV, KS 5a, Ziff. 3.2.2.3 und 4.3.2.5.

¹⁹⁵ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.4; Auch bei Grundstücksübertragungen kann eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens vorliegen. Denn nach direktsteuerlicher Praxis der ESTV stellt das Halten und Verwalten von Immobilien u.U. einen Betrieb oder Teilbetrieb dar (ESTV, KS 5a, Ziff. 3.2.2.3).

¹⁹⁶ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 41.

voneinander separiert werden können, und zum andern, um eine funktionelle Verknüpfung der stillen Reserven mit dem betrieblichen Umfeld zu erreichen.¹⁹⁷ Da beide Motive im Zusammenhang mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Meldeverfahren nicht von Belang sind, vertritt die Mehrheit der Lehre die Ansicht, die für das Betriebserfordernis im Sinne der direkten Steuern entwickelten Grundsätze zur Auslegung des Begriffs des Teilvermögens nicht *tel quel* heranzuziehen.¹⁹⁸ Insbesondere das Personalerfordernis dürfte mehrwertsteuerrechtlich von untergeordneter Bedeutung sein, da Rechtsträger, die über keinerlei Personal verfügen, ein Unternehmen gemäss Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG betreiben können. Damit müsste ein Teilvermögen als kleinste für sich lebensfähige Einheit eines Unternehmens gemäss Art. 101 MWSTV auch ohne Personal vorliegen können.

bbb) Art des Rechtsgeschäfts

- 94 Der Anwendungsbereich von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG ist auf zwei Fallgruppen von Rechtsgeschäften beschränkt, mit denen ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen wird:¹⁹⁹ (i) Gründung,²⁰⁰ Liquidation, Umstrukturierung und Geschäftsveräusserung und (ii) ein im FusG geregeltes Rechtsgeschäft. Die erste Fallgruppe umfasst Vorgänge, die aus systematischen Gründen über den direktsteuerlichen Umstrukturierungsbegriff von Art. 19 und Art. 61 DBG hinausgehen und nicht im FusG geregelt sind.²⁰¹ Da seit 1. Januar 2018 auch die Geschäftsveräusserung in den Gesetzestext eingeflossen ist, dürfte der Tatbestand von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG stets gegeben sein, wenn ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen wird.²⁰²

2.2 Freiwillige Anwendung

- 95 Unter der Voraussetzung, dass beide Parteien steuerpflichtig sind oder werden, kann das Meldeverfahren freiwillig angewendet werden bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen (Art. 104 lit. a MWSTV) oder auf Gesuch der übertragenden Person, sofern gewichtige Interessen vorliegen (Art. 104 lit. b MWSTV). Während der Anwendungsbereich des in der Praxis bedeutsamen Art. 104 lit. a MWSTV hinreichend bestimmt ist, ist der Anwendungsbereich von Art. 104 lit. b MWSTV durch den unbestimmten Rechtsbegriff des gewichtigen Interesses weniger klar umrissen.²⁰³

¹⁹⁷ REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 192.

¹⁹⁸ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 41.

¹⁹⁹ CAMENZIND et al., N 1960; REHFISCH/ROHNER, N 120.

²⁰⁰ Der Begriff der Gründung in Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG kann sich dabei lediglich auf Sacheinlagegründungen beziehen, da bei Bargründungen kein Leistungsverhältnis i.S.v. Art. 18 Abs. 1 MWSTG vorliegt (vgl. N 14; ROHNER, Meldeverfahren, S. 149).

²⁰¹ CAMENZIND et al., N 1963 ff.; REHFISCH/ROHNER, N 121, sprechen in diesem Zusammenhang von Unternehmensumstrukturierungen im weiteren Sinn.

²⁰² Botschaft MWSTG, S. 6885 ff.; ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.2.

²⁰³ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 16a ff.

- 96 Die ESTV prüft fallweise, wann ein gewichtiges Interesse vorliegt.²⁰⁴ Gemäss Lehre sollen über Art. 104 lit. b MWSTV allfällige Härtefälle aufgefangen werden, wenn die Voraussetzungen von Art. 38 Abs. 1 MWSTG zwar nicht erfüllt sind, z.B. weil die übertragenen Vermögensgegenstände kein Teilvermögen darstellen, es aber dennoch um eine vergleichbare Konstellation geht.²⁰⁵ So können gewichtige Interessen etwa beim Verkauf eines Warenlagers vorliegen oder bei der Übertragung eines Teilbetriebs, mit dem nur ausgenommene Leistungen erbracht werden.²⁰⁶

3. «Erweitertes» Vorsteuerabzugsrecht

- 97 Art. 29 Abs. 2 MWSTG statuiert ein erweitertes Vorsteuerabzugsrecht, welches hinsichtlich M&A-Transaktionen bzw. der damit verbundenen Transaktionskosten relevant ist. So sieht Art. 29 Abs. 2 MWSTG explizit vor, dass für Vorsteuern auf Leistungsbezügen und Einfuhren, die im Zusammenhang mit (i) dem Erwerben, Halten und Veräussern von qualifizierten Beteiligungen oder (ii) Umstrukturierungen i.S.v. Art. 19 oder 61 DBG stehen, im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht – und zwar ungeachtet des Ausschlusses von Art. 29 Abs. 1 MWSTG (vgl. N 56).²⁰⁷
- 98 Als Beteiligungen gemäss Art. 29 Abs. 3 MWSTG qualifizieren lediglich Anteile am Kapital anderer Unternehmen, d.h. keine eigenen Anteile, für den Vorsteuerabzug. Zudem müssen die Anteile mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Quantitativ gelten Anteile von mindestens 10% am Kapital als Beteiligung. Ob die genannten, qualitativen Kriterien zusätzlich zum 10%-Anteil erfüllt sein müssen, ist in der Lehre umstritten.²⁰⁸ Die Verwaltungspraxis stellt erfahrungsgemäss strikte auf die Erreichung des Anteils von 10% oder mehr ab, obgleich sie die 10%-Grenze als Präzisierung der qualitativen Kriterien versteht.²⁰⁹
- 99 Aus dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG ergibt sich jedoch, dass ein Vorsteuerabzugsrecht in gewissen Konstellationen nicht sichergestellt ist. Werden etwa Anteile von weniger als 10% übertragen, kann der Vorsteuerabzug auf den Vorleistungen i.d.R. nur geltend gemacht werden, wenn eine steuerneutrale Umstrukturierung i.S.v. Art. 19 oder Art. 61 DBG

²⁰⁴ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 2.3, m.w.H.

²⁰⁵ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 18.

²⁰⁶ CAMENZIND et al., N 1976; IMSTEPF/MINDER, N 305.

²⁰⁷ Von Bedeutung ist Art. 29 Abs. 2 MWSTG demnach dann, wenn die Vorsteuerbeträge aufgrund ihrer Verknüpfung mit von der Steuer ausgenommenen Leistungen in den Anwendungsbereich von Art. 29 Abs. 1 MWSTG fallen. Ohne Art. 29 Abs. 2 MWSTG wäre insbesondere die Veräusserung von Wertpapieren vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, da es sich um eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG handelt.

²⁰⁸ Bejahend: BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 32; verneinend: ROBINSON, Basler Kommentar MWSTG, Art. 29 N 33.

²⁰⁹ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 312; ESTV, MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 9.1; Allerdings bleibt höchstrichterlich ungeklärt, wie es sich verhält, wenn die Beteiligung das quantitative Kriterium von Art. 29 Abs. 3 MWSTG nicht erfüllt.

vorliegt.²¹⁰ In den übrigen Fällen, z.B. Umstrukturierungen unter Realisierung stiller Reserven, ist bei Übertragungen von Beteiligungen mit einer definitiven Mehrwertsteuerlast zu rechnen. Zurecht wird in der Lehre angemerkt, dass es bei der Mehrwertsteuer nicht auf den Fortbestand der stillen Reserven ankommen dürfte und daher auf den weiteren Umstrukturierungsbegriff i.S.v. Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG abgestellt werden solle.²¹¹

- 100 In der Praxis stellt sich zudem häufig die Frage, ob ein Vorsteuerabzug auch dann gewährt wird, wenn der Verkauf einer Beteiligung i.S.v. Art. 29 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG letztlich z.B. aufgrund erfolgloser Vertragsverhandlungen oder entdeckter Risiken scheitert.²¹² Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, gemäss welcher es irrelevant ist, ob das konkrete Vorsteuerereignis je in eine konkrete steuerbare Ausgangsleistung eingeht, liesse sich diese Frage durchaus bejahen.²¹³ Massegebend ist einzig das Einfliessen des vorsteuerbelasteten Aufwandes in die unternehmerische Tätigkeit. So wird der Vorsteuerabzug gemäss Praxis der ESTV auch dann gewährt, wenn ein Start-Up-Unternehmen noch keine Umsätze erzielt hat.²¹⁴ Das Gleiche muss gelten, wenn keine Umsätze erzielt werden, weil das Vorhaben misslingt.
- 101 Ergibt sich ein Anspruch auf Vorsteuerabzug aus Art. 29 Abs. 2 MWSTG, ist in jedem Fall zu beachten, dass dieser nur im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit besteht. Nach Praxis der ESTV sind die von Art. 29 Abs. 2 MWSTG betroffenen Vorsteuern nicht direkt einzelnen Unternehmenstätigkeiten, sondern stets dem Bereich der gemischten Verwendung zuzuordnen.²¹⁵ Bei einer teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit sind die Vorsteuern daher im Rahmen der allgemeinen Vorsteuerkorrektur zu berichtigen. Damit wird der Vorsteuerabzug selbst bei Umstrukturierungen nach Art. 19 oder 61 DBG eingeschränkt, wenn das übertragende oder übernehmende Steuersubjekt auch Tätigkeiten ausübt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.²¹⁶ Die Verquickung des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG mit der Geschäftstätigkeit der Beteiligten wird in der Lehre stark kritisiert.²¹⁷ Nach der hier vertretenen Auffassung wäre es sachgerechter, die von Art. 29 Abs. 2 MWSTG betroffenen Vorsteuern zumindest in jenen Fällen direkt einzelnen Unternehmenstätigkeiten zuzuordnen, in denen ein Zusammenhang aus betriebswirtschaftlicher Sicht ausser Zweifel steht.

²¹⁰ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 312.

²¹¹ REHFISCH/ROHNER, N 78; BAUMGARTNER et al., § 7 N 66; BLUM, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 26; a.M. IMSTEPF/MINDER, § 26 N 324, aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 29 Abs. 2 MWSTG.

²¹² SEILER, S. 19.

²¹³ BGE 142 II 488, E. 2.3.5.

²¹⁴ MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 1.4.1.

²¹⁵ MWST-Info 09, Vorsteuerabzug, Ziff. 9.3.1; ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 313.

²¹⁶ ROBINSON, Umstrukturierungen, S. 313.

²¹⁷ ROBINSON, Basler Kommentar MWSTG, Art. 29 N 44; SUTER, S. 66; ROBINSON, Holdingaktivitäten, S. 92.

4. Mithaftung und Steuersukzession

4.1 Mithaftung

- 102 Art. 15 MWSTG sieht Fälle vor, in denen bestimmte Personen solidarisch mit der mehrwertsteuerpflichtigen Person haften. Der Fiskus kann in diesen Fällen wählen, ob er die Steuerforderung beim Mehrwertsteuerpflichtigen, beim Mithaftenden oder bei beiden gleichzeitig geltend machen will.²¹⁸ Die Mithaftenden treten allerdings nicht in das Steuerrechtsverhältnis ein (keine sog. Steuersolidarität), sondern haften solidarisch für die geschuldete Steuer (sog. Zahlungssolidarität).²¹⁹ Demnach trägt das Steuersubjekt grundsätzlich allein die Verfahrensrechte und -pflichten (keine sog. Verfahrenssolidarität). Nach h. L. handelt es sich um eine primäre Haftung,²²⁰ d.h. der Fiskus kann die Steuerforderung beim Mithaftenden geltend machen, ohne vorher den Mehrwertsteuerpflichtigen zur Zahlung anzuhalten.²²¹ Wird die mithaftende Person von der ESTV in die Pflicht genommen, stehen ihr im Verfahren dieselben Rechte und Pflichten wie dem Steuersubjekt zu.²²²
- 103 Im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen von Bedeutung sind insbesondere Art. 15 Abs. 1 lit. d-f MWSTG (zur Mithaftung in einer Mehrwertsteuergruppe vgl. N 126 ff.):
- Bei der Übertragung eines Unternehmens haftet der bisherige Steuerschuldner solidarisch während dreier Jahre seit Mitteilung oder Ankündigung der Übertragung für die vor der Übertragung entstandenen Steuerforderungen (lit. d).
 - Bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit haften die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses solidarisch (lit. e).
 - Für die Steuer einer juristischen Person, die ihren Sitz ins Ausland verlegt, haften die geschäftsführenden Organe bis zum Betrag des reinen Vermögens der juristischen Person solidarisch (lit. f).
- 104 Der Umfang der solidarischen Mithaftung in Art. 15 Abs. 1 lit. e und lit. f MWSTG beläuft sich nur auf die Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Geschäftsführung der genannten Personen entstehen oder fällig werden. Zudem entfällt die Mithaftung in beiden Fällen, wenn die betreffenden Personen nachweisen, dass sie zur Feststellung und Erfüllung der

²¹⁸ BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 2.

²¹⁹ BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 1.

²²⁰ Vgl. MOLLARD et al., S. 544; THOMAS MÜLLER, S. 19; RINNE, S. 298; BEUSCH, S. 44.

²²¹ In der Praxis wird erst auf den Mithaftenden gegriffen, wenn der Steuerpflichtige die Steuerschuld nicht begleicht bzw. dies absehbar ist (THOMAS MÜLLER, S. 87).

²²² GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 43.

Steuerforderung alles getan haben, was von ihnen den Umständen gemäss vernünftigerweise erwartet werden darf (Art. 15 Abs. 2 MWSTG).²²³

- 105 Die solidarische Haftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG ist zeitlich beschränkt auf drei Jahre ab Mitteilung oder Ankündigung der Übertragung²²⁴ und betrifft nur die vor der Übertragung entstandenen Steuerforderungen. Nach herrschender Ansicht handelt es sich bei der Frist um eine Verwirkungsfrist, die folglich nicht unterbrochen werden kann.²²⁵ Die solidarische Haftung des bisherigen Steuerschuldners kann nur dann zum Tragen kommen, wenn der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich fortbesteht und so überhaupt haftbar gemacht werden kann.²²⁶ Gleichzeitig setzt die Anwendung der Solidarhaftung von Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG nach h. L. voraus, dass eine Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG (vgl. sogleich N 106 ff.) vorliegt.²²⁷ Denn andernfalls könnte es zu keiner «Mithaftung» kommen, da das übernehmende Unternehmen nicht haften würde. Falls der übertragende Unternehmensträger weiter existiert, bilden Art. 15 Abs. 1 lit. d und Art. 16 Abs. 2 MWSTG demnach eine Einheit und sind zusammen zu interpretieren.²²⁸ Die Tatbestandsvoraussetzungen müssen dann für beide Bestimmungen identisch angewendet werden.²²⁹ Dies ist deshalb von Belang, da – wie sogleich zu zeigen sein wird – der Anwendungsbereich von Art. 16 Abs. 2 MWSTG mit dem Bundesgerichtsurteil BGE 146 II 73 eine Ausdehnung erfuhr (vgl. N 113 ff.).

4.2 Steuersukzession

a) Allgemeines

- 106 Während Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG also die Person des bisherigen Steuerschuldners, d.h. bei einem Asset Deal den Veräusserer,²³⁰ und dessen fortgesetzte Haftung in Form einer Solidarhaftung betrifft, normiert Art. 16 Abs. 2 MWSTG die Haftungsnachfolge aus Erwerbersicht.²³¹ Beide Bestimmungen betreffen einzig die Haftung für vor der Übertragung entstandene Steuerforderungen, denn danach entstehende Steuerforderungen sind dem Rechtsnachfolger

²²³ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 30.

²²⁴ Führt eine Übertragung zu einem Eintrag ins Handelsregister, löst das Datum des Tagebucheintrags die Frist aus (BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 37). Bei anderen Geschäften ist die Mitteilung an die ESTV fristauslösend (i.d.R. durch Einreichung des Formulars für das Meldeverfahren).

²²⁵ BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 38.

²²⁶ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 22.

²²⁷ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 21; BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 26; BAUMGARTNER et al., § 3 N 112.

²²⁸ So z.B. GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 21; FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 16 N 21; BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 26; RINNE, S. 301. Dafür spricht auch, dass beide Regelungen in Art. 30 Abs. 2 aMWSTG vereint waren. Anderer Ansicht ist ROHNER, Steuernachfolge, S. 474, der davon ausgeht, dass die Steuersukzession den Wegfall des bisherigen Steuersubjekts bedingt. Steuersukzession und Mithaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG schlossen sich somit gegenseitig aus.

²²⁹ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 21.

²³⁰ Da beim Share Deal direkt die Anteilsrechte einer Gesellschaft erworben werden, gehen die dahinterstehenden Vermögenswerte sowie Steuerpflichten mit der gesamten Gesellschaft indirekt auf den neuen Anteilseigner über.

²³¹ ZITTER, S. 203.

zuzurechnen.²³² Art. 16 Abs. 2 MWSTG erfasst insbesondere auch Sachverhalte, in denen der übertragende Unternehmensträger untergegangen ist, und hat insofern einen weiteren Anwendungsbereich als 15 Abs. 1 lit. d MWSTG (vgl. N 105).²³³

107 Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG in alle steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein (sog. Steuersukzession). Damit übernimmt der Steuersukzessor die materiellen sowie verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis.²³⁴

- Steuerschulden und -guthaben sowie die damit verknüpften Verfahrensrechte und -pflichten. Dies betrifft sowohl das Veranlagungs- wie auch allfällige Rechtsverfahren;
- ausgeübte Gestaltungsrechte, z.B. die Wahl der Abrechnungsart oder -methode oder allfällige Optierungen;
- die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad der Vermögenswerte; und
- andere steuerlich relevante Vorkehren des Rechtsvorgängers (z.B. die falsche Versteuerung eines Leistungsverhältnisses oder die mangelhafte Führung der Buchhaltung).

108 Mehrere Steuersukzessoren hafteten nach h. L. und vormaliger Rechtsprechung solidarisch.²³⁵ So wurde bei einer Umstrukturierung, die wirtschaftlich einer Aufspaltung gleichkam, eine solidarische Haftung der beiden aufnehmenden Gesellschaften für die durch Steuersukzession übergehenden Steuerschulden bejaht. Dies mit der Begründung, dass die Steuersukzession ihrem Wesen nach nicht teilbar sei.²³⁶ Der neuen Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 146 II 73 (vgl. N 113 ff.) und der Praxisfestlegung der ESTV (vgl. N 117 ff.) folgend, dürfte sich der Umfang der Steuersukzession bei mehreren Steuersukzessoren auf das jeweils übernommene Teilvermögen beschränken.²³⁷

b) Subjektive Anknüpfung

109 Art. 16 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG beschränken sich nicht auf einen steuerbaren Vorgang oder eine steuerpflichtige Person, sondern stellen lediglich darauf ab, ob ein Unternehmen übernommen bzw. übertragen wird.²³⁸ Im Gegensatz zu entsprechenden Bestimmungen in anderen Steuergesetzen der Schweiz²³⁹ wird in subjektiver Hinsicht nicht

²³² BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 27.

²³³ BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 28; a.M. ROHNER, Steuernachfolge, S. 474.

²³⁴ VOGELSANG, Steuersukzession, S. 634; BREITENBACH/PIETROPAOLO, S. 432.

²³⁵ REHFISCH/ROHNER, N 26.

²³⁶ BVGer A-1433/2006, E. 8.3.

²³⁷ REHFISCH/ROHNER, N 26.

²³⁸ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 564.

²³⁹ Z.B. Art. 54 Abs. 3 DBG und Art. 10 Abs. 2 lit. c MinöStG.

nach juristischen Personen, natürlichen Personen und Personengesellschaften als übertragende Rechtsträger unterschieden.²⁴⁰ Gemäss Praxis der ESTV zu Art. 30 Abs. 2 aMWSTG²⁴¹ und nach Ansicht einiger Autoren²⁴² wird für die Steuersukzession – und damit für die Möglichkeit der Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG – nicht einmal vorausgesetzt, dass eine subjektive Steuerpflicht des übertragenden Rechtsträgers bestand. Für die Mithaftung erscheint die Steuerpflicht des übertragenden Rechtsträgers vor der Übertragung begriffsnotwendig,²⁴³ so spricht Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG auch von der Haftung des «bisherige[n] Steuerschuldner[s]».

- 110 Auch auf Unternehmensübernahmen in einer Mehrwertsteuergruppe dürfte Art. 16 Abs. 2 MWSTG Anwendung finden, obgleich die Übernahme innerhalb der gleichen subjektiv mehrwertsteuerpflichtigen Person bewirkt wird.²⁴⁴ Gleiches dürfte hinsichtlich der Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG gelten, auch wenn bereits Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG eine Mithaftung während der Gruppenzugehörigkeit vorsieht.

c) *Objektive Anknüpfung*

- 111 Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden.²⁴⁵ Lehre und Rechtsprechung sind sich weitgehend einig, dass die Begriffe «Übernahme» bzw. «Übertragung» eines «Unternehmens» nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG keine vollständige oder teilweise Entgeltlichkeit voraussetzen.²⁴⁶ Die Unternehmensübernahme i.S.v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG kann mittels Singular- oder Universalsukzession erfolgen.²⁴⁷ Bei einer Fusion nach Art. 3 ff. FusG, im Rahmen derer die Rechte und Pflichten vollständig auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen und der bisherige Steuerschuldner untergeht, kommt eine Steuersukzession eindeutig zur Anwendung.²⁴⁸ Dahingegen stellen Umwandlungen keine Unternehmensübernahmen i.S.v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG dar, sofern die Identität des Rechtsträgers gewahrt bleibt (vgl. N 133 ff.).²⁴⁹ Bei Vermögensübertragungen nach Art. 69 ff. FusG und nach Art. 181 Abs. 1 OR sowie bei Auf- und Abspaltungen und Ausgliederungen nach Art. 29 ff. FusG oder altrechtlicher Art²⁵⁰ ist jeweils zu beurteilen, ob es zur Übernahme eines

²⁴⁰ VOGELSANG, Steuersukzession, S. 634 f.

²⁴¹ ESTV, Praxismitteilung vom 8. März 2004, S. 1.

²⁴² ROHNER, Einlageentsteuerung, S. 118 f.; BAUMGARTNER, FusG, S. 1037.

²⁴³ Soweit ersichtlich, wurde diese Frage im Schrifttum bis anhin noch nicht eingehend diskutiert.

²⁴⁴ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 564.

²⁴⁵ Botschaft MWSTG, S. 6957.

²⁴⁶ BGer 2A.349/2004, E. 2.2; VOGELSANG, Steuersukzession, S. 635; a.M. BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 15 N 34, die die Übertragung von Passiven und damit Entgeltlichkeit voraussetzen.

²⁴⁷ SRK 2003-017, VPB 68.158, E. 3.a.bb; BGer 2A.349/2004, E. 2.4; Botschaft MWSTG, S. 6958; differenziert bzgl. der Singularsukzession: ZITTER, S. 203. Nach BGer 2A.351/2004, E. 2.4, kann eine Steuersukzession sogar vorliegen, wenn weder eine Universalsukzession noch eine formell gültige Singularsukzession erfolgte, aber das tatsächliche Verhalten der Parteien einer Unternehmensübernahme gleichkommt.

²⁴⁸ Botschaft MWSTG, S. 6958; REHFISCH/ROHNER, N 27.

²⁴⁹ Botschaft MWSTG, S. 6958; allerdings Annahme einer Steuersukzession bei Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kollektivgesellschaft oder in eine Aktiengesellschaft in BVerfGE 134/1/2006, E. 2.1.

²⁵⁰ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.3.1.

Unternehmens bzw. – nach neuer Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 146 II 73 (vgl. N 113 ff.) und Praxisfestlegung der ESTV (vgl. N 117 ff.) – eines Teilvermögens kommt.²⁵¹ Diese Ausführungen gelten sinngemäss für die Unternehmensübertragung i.S.v. Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG, wobei die Mithaftung als *lex specialis* in Bezug auf Steuerforderungen der subsidiären Haftung nach Art. 47 FusG und der solidarischen Haftungstatbestände in Art. 75 Abs. 1 FusG und Art. 181 Abs. 2 OR vorgehen muss.²⁵²

- 112 Eine direkte Verknüpfung zwischen der Anwendung der Steuersukzession und des Meldeverfahrens nach Art. 38 MWSTG besteht nicht, da der Zweck beider Bestimmungen nicht deckungsgleich ist.²⁵³ D.h. weder wird die Anwendung des Meldeverfahrens für eine Steuersukzession vorausgesetzt,²⁵⁴ noch lässt die Anwendung des Meldeverfahrens auf eine Steuersukzession schliessen.²⁵⁵

d) BGE 146 II 73

- 113 In BGE 146 II 73 hat sich das Bundesgericht mit folgendem Sachverhalt auseinandergesetzt: Die ESTV führte beim Taxiunternehmen B. GmbH eine Mehrwertsteuerkontrolle durch und nahm angesichts der geringen deklarierten Umsätze eine Ermessenseinschätzung vor. Die B. GmbH hat zwischenzeitlich einen Vertrag mit der Schwestergesellschaft A. GmbH geschlossen, um Fahrzeuge sowie Taxilizenzen auf die A. GmbH zu übertragen. Die A. GmbH sollte demnach den Taxibetrieb übernehmen, während die B. GmbH fortan nur noch einen Limousinenservice betreiben sollte, wobei sich unter den bei der B. GmbH verbleibenden Fahrzeugen allerdings keine geeignete Limousine befand. Kurze Zeit später wurde über die B. GmbH der Konkurs eröffnet und das Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt, die Fahrzeuge waren alle auf die A. GmbH übergegangen. Die ESTV, welche die B. GmbH ebenfalls betrieben hatte, forderte daraufhin die A. GmbH zur Begleichung der Schulden der B. GmbH auf, mit der Begründung, dass die A. GmbH das Unternehmen der B. GmbH übernommen habe und somit nun als Steuernachfolgerin in die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen eingetreten sei. Die A. GmbH gelangte darauf an das Bundesverwaltungsgericht und legte dar, dass die B. GmbH nach besagter Vermögensübertragung nicht untergegangen sei. Durch das Fortbestehen des ursprünglichen Steuersubjekts, d.h. der übertragenden Gesellschaft, bestehe keine Grundlage dafür, von der A. GmbH die historischen Steuerschulden der B. GmbH einzufordern. Das Bundesverwaltungsgericht hiess die Beschwerde gut und vertrat die Auffassung, dass für eine Steuersukzession notwendig gewesen wäre, dass die B. GmbH als Steuersubjekt etwa zeitgleich mit dem Vollzug des Asset Deals untergegangen wäre.

²⁵¹ VOGELANG, Steuersukzession, S. 635; REHFISCH/ROHNER, N 27.

²⁵² VOGELANG, Steuersukzession, S. 635.

²⁵³ REHFISCH/ROHNER, N 28.

²⁵⁴ BAUMGARTNER, FusG, S. 1037.

²⁵⁵ FISCHER, Basler Kommentar MWSTG, Art. 16 N 19.

- 114 Daraufhin hat die ESTV das Verfahren an das Bundesgericht weitergezogen, welches festhielt, dass eine partielle Steuersukzession eingetreten wäre, selbst wenn die B. GmbH als Steuersubjekt noch weiter fortbestanden hätte. Die A. GmbH habe dann insoweit für die Mehrwertsteuerschulden der B. GmbH einzustehen, wie diese auf die übernommenen Vermögenswerte zurückzuführen sind.
- 115 Der Begriff des Unternehmens in Art. 16 Abs. 2 MWSTG (sowie in Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG) ist auslegungsbedürftig.²⁵⁶ Das Bundesgericht hat sich in BGE 146 II 73 erstmals ausführlich zu den Voraussetzungen der Steuersukzession i.S.v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG geäußert.²⁵⁷ Nach bisheriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung und einem Teil der Lehre ist davon ausgegangen worden, dass eine Steuersukzession nur ausgelöst wird, wenn sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden und der vormalige Unternehmensträger zumindest in seiner Eigenschaft als Mehrwertsteuersubjekt untergeht.²⁵⁸ Nach neuer bundesgerichtlicher Auffassung hat der Gesetzgeber in Art. 16 Abs. 2 MWSTG bewusst auf die alte Wendung «Aktiven und Passiven» aus Art. 23 Abs. 2 aMWSTV und Art. 30 Abs. 2 aMWSTG verzichtet und knüpft mit «Unternehmen übernimmt» an das neue Verständnis von Gesamtvermögen und Teilvermögen im FusG an. Das Bundesgericht geht davon aus, dass nach MWSTG eine partielle Steuersukzession möglich sei, da insbesondere auch ein Teilvermögen Gegenstand einer Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG sein könne.²⁵⁹ Das Bundesgericht schliesst also, dass es für die Steuersukzession i.S.v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG nicht massgebend sei, ob alle Aktiven und Passiven übertragen werden. Die Steuersukzession bedinge nicht, dass der übertragende Unternehmensträger als Steuersubjekt oder gar zivilrechtlich untergeht.²⁶⁰
- 116 Die Argumentation des Bundesgerichts in BGE 146 II 73 legt eine Definition des Unternehmens gemäss der Lehre und Rechtsprechung zu Art. 181 OR bzw. Art. 69 FusG als ein Gesamtvermögen oder einen «organisch in sich geschlossene[n] Teil»²⁶¹ eines Vermögens nahe.²⁶² Zwecks Einheitlichkeit ergäbe es nach Ansicht einiger Autoren Sinn, bei der Steuersukzession den gleichen Teilvermögensbegriff wie für das Meldeverfahren i.S.v. Art. 38 Abs. 1 MWSTG anzuwenden (vgl. N 92).²⁶³ Dem ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber mit der

²⁵⁶ Gemäss h. L. ist der Unternehmensbegriff im Rahmen der Voraussetzungen zur subjektiven Steuerpflicht in Art. 10 MWSTG vom hier in Frage stehenden Unternehmensbegriff zu unterscheiden (VOGELSANG, Steuersukzession, S. 635; BAUMGARTNER et al., § 3 N 104).

²⁵⁷ VOGELSANG, Steuersukzession, S. 630.

²⁵⁸ BGer 2A.349/2004, E. 2.2; BAUMGARTNER et al., § 3 N 107; BREITENBACH/PIETROPAOLO, S. 434; BAUMGARTNER, Umstrukturierungen, S. 44; Nach anderer Ansicht bedarf es nicht zwingend der Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven bzw. wesentlicher Bestandteile davon, sondern es sei im Einzelfall zu eruieren, ob die Übernahme eines Unternehmens vorliegt, zumindest seien aber sowohl Aktiven als auch Passiven zu übertragen (vgl. RINNE, S. 301; ZITTER, S. 204). Der Wegfall des Steuersubjekts bedeutet gemäss Lehre die Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen (ZITTER, S. 203).

²⁵⁹ VOGELSANG, Steuersukzession, S. 632.

²⁶⁰ BGE 146 II 73, E. 2.3.

²⁶¹ BGer 4A_256/2008, E. 4.1.

²⁶² VOGELSANG, Steuersukzession, S. 637.

²⁶³ MOSIMANN/SIBOLD, S. 569; IMSTEFF/SUTER, S. 5.

Steuersukzession und dem Meldeverfahren jeweils unterschiedliche Ziele verfolgt und er mit Art. 38 Abs. 4 MWSTG die Folgen des Meldeverfahrens für den Erwerber auf spezifische Teilbereiche der Steuersukzession beschränkt hat, namentlich auf die Übernahme der Bemessungsgrundlage und des Verwendungsgrades des Veräusserers.²⁶⁴

e) Neue Praxisfestlegung der ESTV

- 117 Im Lichte von BGE 146 II 73 hat die ESTV ihre definitive Sicht in einer sog. «erstmalige[n] Praxisfestlegung infolge eines Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis der ESTV»²⁶⁵ publiziert. Da es im Sachverhalt, den das Bundesgericht in BGE 146 II 73 zu beurteilen hatte, um Teilvermögensübertragungen unter eng verbundenen Personen ging, beschränkt sich die Praxisanpassung der ESTV auf eben diese Konstellation:

«Bei der Übernahme eines Teilvermögens (Art. 101 MWSTV [...]) liegt nach Artikel 16 Absatz 2 MWSTG eine Steuernachfolge nur dann vor, wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um eng verbundene Personen i.S.v. Artikel 3 Buchstabe h MWSTG handelt. Somit liegt bei der Übernahme eines Teilvermögens unter unabhängigen Dritten keine Steuernachfolge vor.»²⁶⁶

Bei Übernahme eines Gesamtvermögens liegt eine Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG vor, unbeschrieben ob die Übernahme unter unabhängigen Dritten oder eng verbundenen Parteien erfolgt.

f) Offene Fragen

- 118 Zunächst stellt sich bei der partiellen Steuersukzession die Frage, welche Rechte und Pflichten mit der Vermögensübertragung übergehen. Das Bundesgericht äussert sich in BGE 146 II 73, E. 2.3.3, summarisch dazu und beschränkt die Steuersukzession inhaltlich auf die im Zusammenhang mit dem Teilvermögen stehenden, offenen Mehrwertsteuerforderungen. Wie eine retrospektive Divisionalisierung der Steuerpflicht, d. h. die Aufteilung zwischen dem übertragenen und dem zurückbleibenden Teilvermögen, vorzunehmen ist, muss sich in der Anwendungspraxis erst noch zeigen.²⁶⁷ Diverse Autoren weisen auf die Wichtigkeit einer korrekten Divisionalisierung hin und schätzen den damit verbundenen Aufwand als erheblich ein,²⁶⁸ insbesondere da der Erwerber Zugriff auf die mehrwertsteuerlich relevanten Dokumente des Übertragenden für die noch nicht verjährten Steuerperioden benötigt.²⁶⁹ Die Praxisfestlegung der ESTV, die partielle Steuersukzession auf Teilvermögensübertragungen unter eng verbundenen Personen zu beschränken, erscheint vor diesem Hintergrund sinnvoll. In diesen Fällen dürften der

²⁶⁴ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 38, m.w.H.

²⁶⁵ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.4.

²⁶⁶ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 5.4.

²⁶⁷ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 564.

²⁶⁸ VOGELANG, Steuersukzession, S. 641; SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 565; VOGELANG, Leistungen, S. 196.

²⁶⁹ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 565.

Aufwand einer Divisionalisierung geringer und die Quantifizierung der historischen Steuerrisiken präziser möglich sein.²⁷⁰ Zum Vorgehen bei der Divisionalisierung hat sich die ESTV bisher allerdings nicht geäußert. IMSTEPF/SUTER schlagen eine analoge Anwendung der bisherigen Vorsteuerkorrekturmethode vor. Demnach würden Mehrwertsteuerforderungen und Vorsteuern, die eindeutig bzw. eindeutig nicht dem übertragenen Teilvermögen zuzuordnen sind, einem «Topf A» bzw. «Topf B» zugewiesen. «Topf C» würde jene Mehrwertsteuerforderungen und Vorsteuern enthalten, die verhältnismässig aufzuteilen wären.

- 119 Zudem bleibt offen, wie Übertragungen zwischen eng verbundenen Personen mit anschließendem Verkauf an Dritte behandelt werden. Übertragungen von Teilvermögen stellen häufig keine eigenständigen Transaktionen dar, sondern erfolgen mit Blick auf die Separierung einer (Konzern-)Sparte zu deren späterer Veräußerung an einen Dritten.²⁷¹ Die partielle Steuersukzession sollte daher in diesen Fällen keine Anwendung finden, auch wenn die Übertragung des Teilvermögens zunächst unter eng verbundenen Personen erfolgt.
- 120 Weiter fragt sich, inwiefern sich eine Steuersukzession ausserhalb des unternehmerischen Bereichs ergeben kann. Nach wohl überwiegender Ansicht in der Lehre wird die Übertragung eines Gesamt- bzw. Teilvermögens nur dann eine (partielle) Steuersukzession auslösen, wenn der übertragende Rechtsträger steuerpflichtig ist i.S.v. Art. 10 MWSTG (bzw. nach Art. 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet hat) und das übertragene Vermögen zum unternehmerischen Bereich nach Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG des übertragenden Rechtsträgers gehört.²⁷² Dies wäre auch im Einklang mit der obligatorischen Meldepflicht nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG, welche u.a. die (bereits bestehende oder durch die Übertragung verursachte) Steuerpflicht aller Beteiligten sowie die Steuerbarkeit der Übertragung an sich voraussetzt (vgl. N 78 ff.).²⁷³ Wie in N 109 erwähnt, fand die Steuersukzession nach Praxis der ESTV zu Art. 30 Abs. 2 aMWSTG im Zusammenhang mit der Einlageentsteuerung jedoch Anwendung, selbst wenn der übertragende Rechtsträger nicht steuerpflichtig war.²⁷⁴
- 121 Fraglich ist auch, ob sich das neue Verständnis des Unternehmensbegriffs in Art. 16 Abs. 2 MWSTG als Gesamt- oder Teilvermögen auf andere Bestimmungen im MWSTG übertragen lässt. Die Lehre verneint dies grundsätzlich, z.B. hinsichtlich Art. 10 und Art. 28 MWSTG, bejaht aber eine entsprechende Übertragung auf Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG, da die Solidarhaftung eine Steuersukzession i.S.v. Art. 16 Abs. 2 bedingt (vgl. N 105).²⁷⁵

²⁷⁰ VOGELSANG, Leistungen, S. 196.

²⁷¹ VOGELSANG, Leistungen, S. 196.

²⁷² VOGELSANG, Steuersukzession, S. 637; ZITTER, S. 203; Einigkeit besteht auch darin, dass der übernehmende Rechtsträger steuerpflichtig ist i.S.v. Art. 10 MWSTG bzw. durch die Übertragung steuerpflichtig wird.

²⁷³ BEUSCH, Kommentar MWSTG, Art. 38 N 7 und 8.

²⁷⁴ Vgl. ESTV, Praxismitteilung vom 28. Juni 2004.

²⁷⁵ VOGELSANG, Steuersukzession, S. 635; IMSTEPF/SUTER, S. 7.

- 122 Mit Blick auf das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG ist zu fragen, inwieweit der vorgesehene Übernahme der Bemessungsgrundlage und des Verwendungsgrads nach Art. 38 Abs. 4 MWSTG zumindest unter eng verbundenen Personen noch eine eigenständige Bedeutung zukommt. Auch wenn sich die Teilvermögensbegriffe unterscheiden mögen, dürfte in den meisten Fällen einer Steuersukzession ebenfalls das Meldeverfahren zur Anwendung gelangen.

g) Auswirkungen auf die Praxis

- 123 Jedenfalls gewinnen mit der bundesgerichtlichen Ausweitung der Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG die Prüfung von Mehrwertsteuerrisiken und deren Allokation zwischen den Parteien bei Asset Deals stark an Bedeutung.²⁷⁶ Bisher galt bei Asset Deals, dass der Erwerber sich – bis auf wenige Ausnahmen wie insbesondere die komplette Unternehmensübernahme mit allen Aktiven und Passiven oder Immobilienübernahmen – mit den historischen Mehrwertsteuerrisiken des Übertragenden nicht befassen musste, solange dieser nach Übertragung als Steuersubjekt fortbestand.²⁷⁷ Die sog. steuerliche Due Diligence wird bei Asset Deals künftig eine wichtigere Rolle spielen, denn durch die drohende partielle Steuersukzession haftet der Erwerber eines Teilvermögens u.U. für sämtliche noch nicht verjährten Mehrwertsteuerforderungen, die vor der Vermögensübertragung beim Übertragenden entstanden sind und im Zusammenhang mit dem Teilvermögen stehen. Da die Mithaftung des Übertragenden nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG zeitlich auf drei Jahre ab Mitteilung oder Ankündigung der Übertragung beschränkt ist,²⁷⁸ die relative Verjährungsfrist zur Festsetzung einer Steuerforderung aber fünf Jahre beträgt (Art. 42 Abs. 1 MWSTG), haftet der Erwerber für zwei weitere Jahre alleinig. Vor dem Hintergrund der Praxisfestlegung der ESTV sollte im Rahmen der steuerlichen Due Diligence zunächst abgeklärt werden, ob es sich bei den involvierten Parteien um nahestehende Personen nach Art. 3 lit. h MWSTG handelt (vgl. N 28) und ob die übertragenen Vermögenswerte als Teilvermögen qualifizieren (vgl. N 90 ff.), d.h. ob eine partielle Steuersukzession überhaupt zum Zuge kommt.
- 124 Die genannten Punkte werden auch ihren Niederschlag auf die Vertragsgestaltungselemente finden, z.B. Gewährleistungs- bzw. Schadloshaltungsklauseln sowie Informationspflichten des Übertragenden. Insbesondere eine vertragliche Absprache über die Informationspflichten erscheint zentral, denn der Erwerber muss sicherstellen, dass er bei einer Kontrolle durch die ESTV die Auskunftspflicht nach Art. 68 MWSTG inkl. der Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Aufzeichnungen rechtzeitig erfüllen kann.²⁷⁹ Um Risiken zu vermeiden, könnten Deal-Strukturen bevorzugt werden, welche die Steuersukzession möglichst limitieren.

²⁷⁶ MOSIMANN/SIBOLD, S. 570.

²⁷⁷ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 565.

²⁷⁸ Es sei an dieser Stelle zu betonen, dass die Mithaftung des Übertragenden nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG nur gegenüber der ESTV wirkt und nicht gegenüber dem Erwerber (SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 565).

²⁷⁹ SUTER/WARTMANN/BRUSA, S. 565.

Es könnte sich anbieten, ein Ruling der ESTV einzuholen, um die mehrwertsteuerliche Position abzuklären.

4.3 Grafischer Entscheidungsbaum

125 Aus den obigen Ausführungen zur Mithaftung und Steuersukzession lässt sich folgender Entscheidungsbaum ableiten:

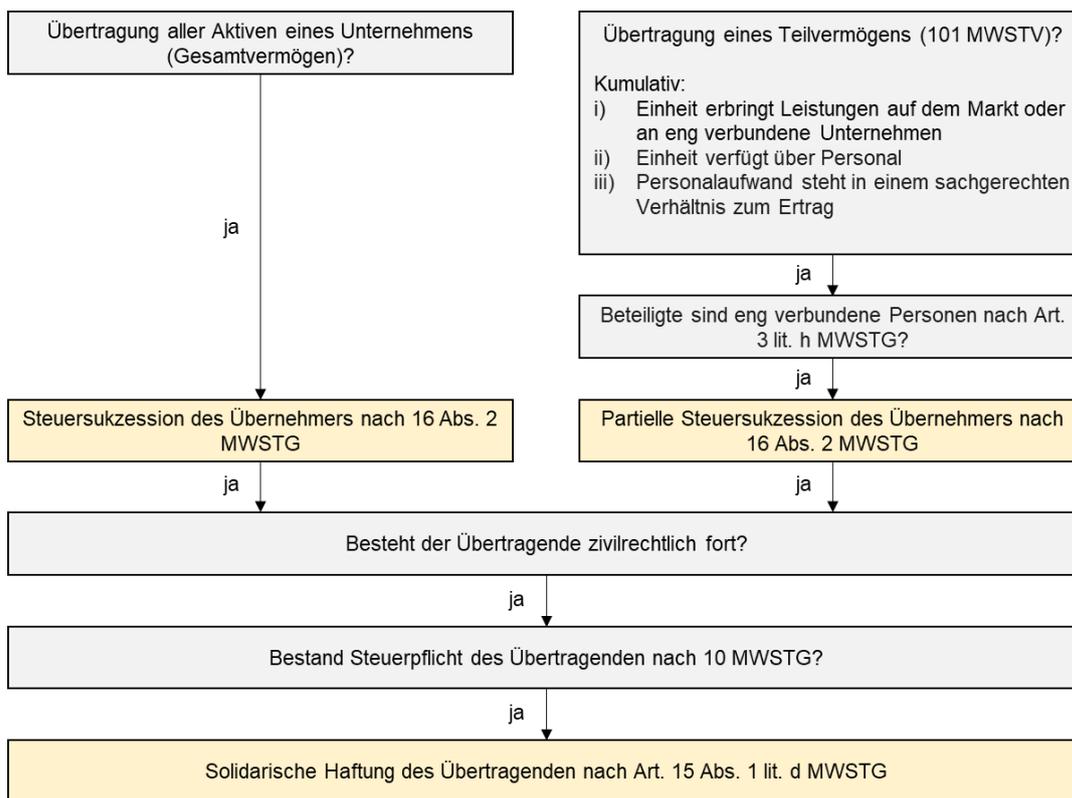


Abbildung 1: Grafischer Entscheidungsbaum zur mehrwertsteuerlichen Mithaftung und Steuersukzession; Quelle: Eigene Darstellung

5. Solidarische Haftung in der Mehrwertsteuergruppe

126 Da eine Mehrwertsteuergruppe mangels Rechtsfähigkeit nicht haftbar gemacht werden kann,²⁸⁰ haftet gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG jede zur Gruppe gehörende Person oder Personengesellschaft für sämtliche während ihrer Mitgliedschaft von der Gruppe geschuldeten Steuern solidarisch.²⁸¹ Die Haftung eines ausgetretenen Gruppenmitglieds reduziert sich nach Austritt grundsätzlich auf diejenigen Steuerforderungen, welche sich aus seiner eigenen unternehmerischen Tätigkeit während der Gruppenzugehörigkeit ergeben haben. Dies allerdings nur dann,

²⁸⁰ GANTENBEIN, Basler Kommentar MWSTG, Art. 15 N 14.

²⁸¹ Die Mithaftung des Gruppenmitglieds erstreckt sich auf alle Steuer, Zins- und Kostenforderungen (Art. 22 Abs. 1 MWSTV), ausgenommen sind Bussen.

wenn nicht vor dem Austritt gegenüber einem Gruppenmitglied eine Betreuung eingeleitet, bei der Gruppenvertretung eine Steuernachforderung mittels Einschätzungsmitteilung geltend gemacht oder eine Kontrolle angekündigt wurde (Art. 22 Abs. 2 MWSTV).²⁸²

- 127 Wird im Rahmen einer M&A-Transaktion mittels Share Deal eine Gesellschaft erworben, welche Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe i.S.v. Art. 13 MWSTG war, dürfte sich deren Solidarhaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG i.d.R. entsprechend auf die Steuerforderungen beschränken, die sich aus ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit ergeben haben. Die Haftung kann dann zum Tragen kommen, wenn eine Gesellschaft aus einer Mehrwertsteuergruppe herausgekauft und ihre Gruppenzugehörigkeit dadurch beendet wird.²⁸³
- 128 Falls bei einer Übertragung von Aktiven und Passiven durch Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe die Steuersukzession gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG eintritt, hat dies konsequenterweise zur Folge, dass die Solidarhaftung aus der Gruppenbesteuerung ebenfalls auf den Erwerber übergeht.²⁸⁴

²⁸² ESTV, MWST-Info 03, Gruppenbesteuerung, Ziff. 8.5.

²⁸³ ZITTER, S. 202.

²⁸⁴ HERTEL/HEER, S. 872.

IV. Mehrwertsteuerfolgen nach Umstrukturierungsformen

129 Im Folgenden soll eine mehrwertsteuerliche Beurteilung einzelner Umstrukturierungstatbestände vorgenommen werden. Das Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV mit seinen nicht abschliessend zu verstehenden Beispielen dient dabei als Grundlage.²⁸⁵

1. Umstrukturierungen von Personenunternehmungen

1.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung

130 Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Einzelunternehmen und Personengesellschaften)²⁸⁶ beschlägt insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände: (i) der Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung, (ii) Errichtung einer neuen Personengesellschaft durch Spaltung und (iii) die Umwandlung in eine andere Personenunternehmung.²⁸⁷

131 Zunächst ist zu beachten, dass – im Gegensatz zu den direktsteuerlichen Regelungen – einfache Gesellschaften, die gegen aussen unter gemeinsamem Namen auftreten, sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften für die Zwecke der Mehrwertsteuer selbständige Steuersubjekte bilden.²⁸⁸ Eine Zurechnung an den Gesellschafter findet grundsätzlich nicht statt.²⁸⁹ Auch begründen Ausgleichszahlungen bei Fusionen an die Gesellschafter nicht deren subjektive Mehrwertsteuerpflicht, da es an einer steuerbaren Leistung der Gesellschafter fehlt.

132 Liegen die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vor (vgl. N 78 ff.) und ist der Umstrukturierungstatbestand einkommensteuerneutral i.S.v. Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG, kommt das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG obligatorisch zur Anwendung. Findet eine Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung statt, was nach Auffassung der ESTV die direktsteuerliche Neutralität ausschliesst,²⁹⁰ ist zu prüfen, ob die obligatorische Anwendung des Meldeverfahrens aufgrund Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG dennoch gegeben ist.

133 Bei der Umwandlung ist danach zu differenzieren, ob Vermögenswerte überhaupt zwischen zwei Rechtsträgern übertragen werden bzw. ob eine Änderung des Mehrwertsteuersubjekts eintritt.²⁹¹ Nimmt eine Gesellschaft eine im FusG vorgesehene Umwandlung ihrer Rechtsform vor (Art. 54, 97 und 99 FusG), führt diese nach Praxis der ESTV nicht zu einem Wechsel des

²⁸⁵ Vgl. auch REHFISCH/ROHNER, N 128 ff.

²⁸⁶ REICH/VON AH, Basler Kommentar DBG, Art. 19 N 7.

²⁸⁷ ESTV, KS 5a, Ziff. 3.1.1.

²⁸⁸ ESTV, MWST-Info 02, Steuerpflicht, Ziff. 1.2.

²⁸⁹ REHFISCH/ROHNER, N 129.

²⁹⁰ ESTV, KS 5a, Ziff. 3.1.2.1; kritisch hierzu: SCHREIBER/KUMASHOVA, N 91.

²⁹¹ ROHNER, Steuernachfolge, S. 473; ROBINSON/LEBER, S. 36; Für die Arten der Umwandlungen nach der zivilrechtlichen Doktrin sei auf ROMERIO, Basler FusG Kommentar, Art. 53 N 9, verwiesen.

Steuersubjekts.²⁹² Damit sind alle nach FusG möglichen Umwandlungen, d.h. auch jene, die nicht über die fusionsgesetzlichen Umwandlungsbestimmungen abgewickelt werden, mehrwertsteuerrechtlich privilegiert.²⁹³ Dementsprechend kommt das Meldeverfahren bei einer Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft oder umgekehrt nicht zur Anwendung. Die umwandelnde Gesellschaft behält ihre Mehrwertsteuer-Nr., die Abrechnungsart (vereinbart oder vereinnahmt), Abrechnungsmethode (effektiv oder Saldo bzw. Pauschalsteuersatz) sowie allfällige Optionen bei.²⁹⁴ Allerdings ist die Umwandlung der Umwandlung der Rechtsform unter Beilage eines Handelsregisterauszuges der ESTV zu melden, damit die nötigen Änderungen im Mehrwertsteuerregister vorgenommen werden können.²⁹⁵ Umwandlungen von Einzelunternehmen, die im FusG nicht vorgesehen sind, werden folglich nicht von dieser ESTV-Praxis erfasst. Gleiches trifft auf die Umwandlung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft in ein Einzelunternehmen zu und auf Umwandlungen einfacher Gesellschaften. In diesen Fällen ist also jeweils zu prüfen, ob die Übertragung von Aktiven und Passiven eine steuerbare Transaktion darstellt und das Meldeverfahren zur Anwendung gelangt.²⁹⁶

- 134 Auch bzgl. der Anwendbarkeit der Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG ergeben sich bei der Umwandlung Besonderheiten: Handelt es sich um Umwandlungen, bei denen keine Änderung des Mehrwertsteuersubjekts eintritt, verbleiben die materiellen sowie verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten beim ursprünglichen Steuersubjekt. Es bedarf somit nicht der Regelungen betreffend der Steuersukzession.²⁹⁷ Dementsprechend sind die Tatbestandsmerkmale der Steuersukzession (vgl. N 106 ff.) zu prüfen bei den oben erwähnten, nicht im FusG vorgesehenen Umwandlungen²⁹⁸ sowie bei dem Zusammenschluss von Personenunternehmen, der Errichtung einer neuen Personenunternehmung durch Spaltung und den Vermögensübertragungen auf unabhängige Personenunternehmen. Wie in N 108 erwähnt, dürfte sich die Haftung mehrerer Steuersukzessoren auf das jeweils übernommene Teilvermögen beschränken.²⁹⁹ Wird eine Steuersukzession bejaht und besteht der steuerpflichtige Übertragende fort, greift eine subsidiäre Haftung desselben nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG.
- 135 Kommt es zu Entnahmen durch den Inhaber eines Einzelunternehmens oder durch ihm nahestehende Personen, indem etwa bei einer Umwandlung nicht alle Vermögenswerte übergehen,

²⁹² ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.3, und die zugehörige Übersicht der nach FusG zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen in Anhang II.

²⁹³ ROBINSON/LEBER, S. 37, sprechen in diesem Zusammenhang von «umwandlungsprivilegiert».

²⁹⁴ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.3.

²⁹⁵ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.3.

²⁹⁶ ROBINSON/LEBER, S. 36 f.

²⁹⁷ REHFISCH/ROHNER, N 132.

²⁹⁸ Soweit ersichtlich, ist ungeklärt, ob die ESTV bei übertragenden Umwandlungen, die nach FusG zwar möglich sind, aber nicht nach den Bestimmungen des FusG abgewickelt wurden, technisch eine Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG annimmt oder es einer solchen gar nicht bedarf aufgrund der Fiktion eines nicht-wechselnden Steuersubjekts. Die ESTV äussert sich lediglich explizit zur Nicht-Anwendbarkeit des Meldeverfahrens (ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.3).

²⁹⁹ REHFISCH/ROHNER, N 26.

können diese Leistungen zu einer Vorsteuerkorrektur des bereits vorgenommen Vorsteuerabzugs infolge Eigenverbrauchs nach Art. 31 Abs. 2 lit. a MWSTG führen (vgl. N 57 ff.).³⁰⁰

- 136 Vorsteuern auf die für die Umstrukturierung bezogenen Leistungen sind gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Personenunternehmung abziehbar. Erbringt die Personenunternehmung sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch nicht berechtigende Leistungen, werden die bezogenen Leistungen gemischt verwendet und der Vorsteuerabzug ist entsprechend zu korrigieren.³⁰¹

1.2 Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person

- 137 Die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person beschlägt insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände: (i) der Zusammenschluss mit einer juristischen Person, (ii) die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und (iii) die Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.³⁰²
- 138 Erneut ist zu prüfen, ob die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vorliegen (vgl. N 78 ff.) und der Umstrukturierungstatbestand einkommensteuerneutral i.S.v. Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG ist, damit das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG obligatorisch zur Anwendung gelangt. Auch wenn Art. 19 Abs. 2 DBG an die direktsteuerliche Neutralität zusätzlich die Bedingung knüpft, dass nach der Umstrukturierung eine Veräusserungssperrfrist der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte eingehalten wird, ist hinsichtlich der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens allein die Steuerneutralität im Zeitpunkt der Transaktion relevant.³⁰³ Sollte die Veräusserungssperrfrist gemäss Art. 19 Abs. 2 DBG nachträglich verletzt werden, führt dies nicht zu einer Rückabwicklung des Meldeverfahrens.³⁰⁴ Erfolgt die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Rahmen einer Veräusserung auf einen unabhängigen Dritten, ist zu prüfen, ob die obligatorische Anwendung des Meldeverfahrens aufgrund Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG (vgl. N 89 ff.) dennoch gegeben ist, was regelmässig der Fall sein dürfte.
- 139 Bei der Umwandlung ergeben sich die in N 133 beschriebenen Besonderheiten durch die Verwaltungspraxis der ESTV. Demnach führen auch übertragende Umwandlungen, die unter Art. 54 FusG vorgesehen sind, nicht zu einem Wechsel des Steuersubjekts, obwohl eine Übertragung auf eine neu zu gründende Gesellschaft stattfindet und dem Grundsatz nach sehr wohl

³⁰⁰ ESTV, MWST-Info 08, Privatanteile, Ziff. 4.1.

³⁰¹ Nach Ansicht von ROBINSON/LEBER, S. 45, sind die im Meldeverfahren mitgemeldeten, nicht steuerbaren Umsätze bei der Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels grundsätzlich nicht einzubeziehen, da die Übertragung per Meldeverfahren als einheitlicher Vorgang zu verstehen ist, der grundsätzlich steuerbare Umsätze betrifft.

³⁰² ESTV, KS 5a, Ziff. 3.2.1; Wie in N 47 beschrieben, bildet die schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft ein eigenes Steuersubjekt.

³⁰³ ROBINSON/LEBER, S. 31 f.; REHFISCH/ROHNER, N 136.

³⁰⁴ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.1.

ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Sachverhalt vorliegen würde.³⁰⁵ Bei der Umwandlung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt das Meldeverfahren nicht zur Anwendung, da kein Wechsel des Steuersubjektes stattfindet.³⁰⁶ Bei Umwandlungen einer einfachen Gesellschaft oder Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist jeweils zu prüfen, ob die Übertragung von Aktiven und Passiven eine steuerbare Transaktion darstellt und das Meldeverfahren zur Anwendung gelangt.

- 140 Hinsichtlich der Steuersukzession und Mithaftung kann auf die Ausführungen in N 134 verwiesen werden. Die in N 137 genannten Umstrukturierungstatbestände – bis auf die im FusG vorgesehenen Umwandlungen – sind auf die Tatbestandsmerkmale der Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWST (vgl. N 106 ff.) hin zu prüfen. Während bei der Übertragung eines Betriebs eine Steuersukzession vorliegt, ist dies nach neuer Praxis der ESTV (vgl. N 117) auch bei der Übertragung eines Teilbetriebs der Fall, sofern die Übernahme unter eng verbundenen Parteien erfolgt.
- 141 Für Privatentnahmen und den Vorsteuerabzug der Umstrukturierungskosten gilt das in N 135 bzw. N 136 Dargelegte.

1.3 Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen

- 142 Bei der Umstrukturierung von juristischen Personen, insbesondere bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen sowie bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften kann es zu einem Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen natürlicher Personen kommen.³⁰⁷
- 143 Die Übertragung von Beteiligungsrechten gilt aus Sicht der Mehrwertsteuer als ausgenommen Umsatz gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG (vgl. N 25), der folglich nicht der Steuer unterliegt. Das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG kommt demnach nicht zur Anwendung, ebenso wenig wie die Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG. Auch werden die am Austausch beteiligten Rechtsträger, d.h. die Anteilsinhaber, allein durch die Übertragung der Beteiligungsrechte nicht subjektiv steuerpflichtig.
- 144 Sind die Anteilseigner bereits steuerpflichtig gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG, können sie aufgrund von Art. 29 Abs. 2 MWSTG gleichwohl die Vorsteuern auf die mit dem Beteiligungstausch verbundenen Kosten im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit geltend machen. Erbringt der Steuerpflichtige sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch nicht berechtigende

³⁰⁵ ROBINSON/LEBER, S. 37.

³⁰⁶ Vgl. N 133 bzgl. Beibehaltung der Mehrwertsteuer-Nr., Abrechnungsart, Abrechnungsmethode, allfälliger Optionen sowie bzgl. der Meldung an die ESTV.

³⁰⁷ ESTV, KS 5a, Ziff. 3.3.1; REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 219.

Leistungen, werden die bezogenen Leistungen gemischt verwendet und der Vorsteuerabzug ist entsprechend zu korrigieren.³⁰⁸

2. Umstrukturierungen von juristischen Personen

2.1 Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion)

- 145 Unter einer Fusion i.S.v. Art. 61 Abs. 1 DBG versteht man einen Zusammenschluss mit Verschmelzung (echte und unechte Fusion³⁰⁹), d.h. einen Zusammenschluss durch die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer anderen Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft mit anschliessender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenden juristischen Person(en).³¹⁰ Die Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft haben je nach Ausgestaltung Anspruch auf Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft (Art. 7 FusG) oder eine Abfindung (Art. 8 FusG; sog. Barfusion). Wenn durch die Fusion eine neue, steuerpflichtige Gesellschaft entsteht, also bei Kombinationsfusionen, muss für diese zwingend eine neue Mehrwertsteuer-Nr. beantragt werden.³¹¹
- 146 Sind die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt (vgl. N 78 ff.) und erfolgt die Fusion gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 1 DBG, gelangt das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG obligatorisch zur Anwendung. Da bei echten Fusionen im Rahmen der Universalsukzession i.d.R. Verbindlichkeiten mitübertragen werden, liegt ein entgeltlicher Veräusserungstatbestand vor, auch wenn keine Zahlung seitens der übernehmenden Gesellschaft erfolgt.³¹² Bei der unechten Fusion werden die Aktiven und Passiven zivilrechtlich durch Singulärsukzession oder partielle Universalsukzession im Rahmen einer Sacheinlage gegen die Einräumung von Anteilen übertragen.³¹³ Nach unveröffentlichter Praxis der ESTV und einem überwiegenden Teil der Lehre stellt die Sacheinlage ein Veräusserungsgeschäft des Sacheinlegers an die Gesellschaft dar.³¹⁴ In beiden Fällen dürfte demnach das Meldeverfahren regelmässig Anwendung finden.³¹⁵
- 147 Auf Stufe der Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft findet i.d.R. ein Umtausch von Anteilsrechten statt (Art. 7 FusG), wodurch ein Tauschverhältnis gemäss Art. 24 Abs. 3 MWSTG vorliegt.³¹⁶ Die übertragenden Gesellschafter geben ihre Beteiligungsrechte an der

³⁰⁸ Folgt man der Auffassung von ROBINSON/LEBER, S. 45, sind die Umsätze aus der Übertragung der Beteiligungsrechte selbst bei der Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels grundsätzlich nicht einzubeziehen.

³⁰⁹ Zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Fusion vgl. sogleich N 146.

³¹⁰ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.2.1.6.

³¹¹ LUDWIG/JENOURE, Zürcher FusG Kommentar, Anhang: Steuern, Fusion, N 3.

³¹² Die übertragende Gesellschaft wird in diesem Fall so gestellt, als hätte sie die Aktiven zum Preis der übertragenen Verbindlichkeiten veräussert (ROHNER, Meldeverfahren, S. 148).

³¹³ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.1.1.

³¹⁴ ROHNER, Meldeverfahren, S. 153.

³¹⁵ ROHNER, Meldeverfahren, S. 148.

³¹⁶ REHFISCH/ROHNER, N 147.

übertragenden Gesellschaft hin und empfangen Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft.³¹⁷ Zusätzlich zu den Anteilsrechten an der übernehmenden Gesellschaft können Ausgleichszahlungen an die übertragenden Gesellschafter gewährt werden (Art. 7 Abs. 2 FusG). Es kann auch die blosser Zahlung einer Abfindung ohne Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft erfolgen (Art. 8 FusG). Mehrwertsteuerlich nicht von Belang ist dabei, ob die übernehmende Gesellschaft oder ein anderer Anteilsinhaber die Ausgleichszahlung erbringt.³¹⁸ Sowohl die Übertragung der Anteilsrechte durch die übertragenden Gesellschafter als auch – im Falle eines Umtauschs von Anteilsrechten – durch die übernehmende Gesellschaft stellen von der Steuer ausgenommene Umsätze gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG dar. Der übertragende Gesellschafter wird daher allein durch die Übertragung der Anteilsrechte nicht subjektiv steuerpflichtig. Auch auf Stufe der Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft findet wirtschaftlich i.d.R. ein Beteiligungstausch statt:³¹⁹ Sie behalten ihre bisherigen Beteiligungsrechte, verzichten aber – sofern neue Anteilsrechte für die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft durch eine Kapitalerhöhung geschaffen werden – auf ihre Bezugsrechte. Dafür erhalten sie einen Anteil an den Aktiven und Verbindlichkeiten der im Zuge der Fusion übernommenen Gesellschaft.

- 148 Die aufnehmende Gesellschaft tritt mittels Steuersukzession gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG in die Rechte und Pflichten der übertragenden Gesellschaft ein.
- 149 Die Vorsteuern auf die mit der Fusion zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Es gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.

2.2 Zusammenschluss ohne Verschmelzung (Quasifusion)

- 150 Ebenfalls eine Umstrukturierung gemäss Art. 61 Abs. 1 ist die Quasifusion als fusionsähnlicher Zusammenschluss (Quasifusion) i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. c.³²⁰ Eine Quasifusion führt zu keiner Übertragung der Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft mit Auflösung der übertragenden Gesellschaft, sondern lediglich zu einer stimmrechtsmässigen Beherrschung der übernommenen Gesellschaft durch Übertragung von Anteilsrechten.³²¹ Sie bedingt eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Anteilsinhaber und einen Aktientausch der Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft, wodurch ein Tauschverhältnis nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG vorliegt.³²² Die Aktien der übernommenen Gesellschaft werden i.d.R. als Sacheinlage auf die übernehmende Gesellschaft

³¹⁷ REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 220, m.w.H.

³¹⁸ REHFISCH/ROHNER, N 147.

³¹⁹ REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 220.

³²⁰ REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 11.

³²¹ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.1.4; einen Sonderfall stellt die sog. zweistufige Quasifusion dar (vgl. N 153).

³²² ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.1.4; BGer 2C_976/2014, E. 3.4.

übertragen und der Anteilshaber der übernommenen Gesellschaft erhält im Gegenzug Bargeld oder Anteilsrechte der übernehmenden Gesellschaft.³²³ Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Quasifusion vor, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme mindestens 50% der Stimmrechte an der übernommenen Gesellschaft hält und den Anteilshabern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50% des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird.³²⁴

- 151 Da die Veräusserung von Beteiligungsrechten gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG eine von der Steuer ausgenommene Leistung darstellt, fehlt es bei der Quasifusion an der Steuerbarkeit der Transaktion und das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG gelangt nicht zur Anwendung.³²⁵ Weder der übertragende noch der übernehmende Gesellschafter werden allein durch die Übertragung der Anteilsrechte bzw. durch den Verzicht auf die Bezugsrechte subjektiv steuerpflichtig.
- 152 Die Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG findet ebenfalls keine Anwendung, da die Quasifusion nicht mit einer Übertragung von Aktiven und Passiven verbunden ist, sondern bloss eine Beteiligungsübertragung stattfindet. Die steuerlichen Rechte und Pflichten verbleiben in der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen werden.³²⁶
- 153 Besondere Fragen ergeben sich in Bezug auf die sog. zweistufige Quasifusion, bei der sämtliche Aktiven und Passiven einer Gesellschaft (A) auf eine andere Gesellschaft (B) übertragen werden, woraufhin B die übertragenen Aktiven und Passiven unmittelbar auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft C überträgt. Da das Bilanzbild von A und C identisch ist, muss die Transaktion nach ihrem wirtschaftlichen Ergebnis direktsteuerlich als grundsätzlich steuerneutrale Quasifusion qualifizieren, sofern die restlichen Bedingungen aus N 150 erfüllt sind.³²⁷ Da es sich bei A und C nun um zwei unterschiedliche Rechtsträger handelt, kommt das obligatorische Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung, wenn die allgemeinen Bedingungen erfüllt sind (vgl. N 78 ff.). Es liesse sich argumentieren, dass zwei obligatorische Meldeverfahren, d.h. eines je Transaktionsschritt, erforderlich sind. In ihrer bisherigen Praxis liess die ESTV – zumindest für den Fall einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen, ausländischen Zwischengesellschaft – ein einziges Meldeverfahren zwischen der ursprünglich übertragenden Gesellschaft und neu gegründeten Tochtergesellschaft genügen.³²⁸ Hinsichtlich Steuersukzession und Mithaftung liegt bei der zweistufigen Quasifusion soweit ersichtlich keine besondere

³²³ OESTERHELT/TADDEI, N 10.

³²⁴ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.7.1.

³²⁵ CAMENZIND et al., N 1957.

³²⁶ REHFISCH/ROHNER, N 147.

³²⁷ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 37.

³²⁸ MERZ/SCHAER, S. 1168.

Praxis der ESTV vor, weshalb zu prüfen ist, ob die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. N 106 ff. und N 102 ff.).

- 154 Die Vorsteuern auf die mit der Quasifusion zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Es gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.
- 155 Abschliessend sei erwähnt, dass die sog. Quasifusion mit zeitnaher Absorption³²⁹ mehrwertsteuerrechtlich zunächst als Quasifusion und zum Zeitpunkt der Absorption als Fusion (vgl. N 145 ff.) behandelt wird. Die beiden Umstrukturierungsvorgänge werden demnach – im Unterschied zur direktsteuerlichen Sicht – unabhängig voneinander beurteilt.³³⁰

2.3 Umwandlung

- 156 Wie bei den Personenunternehmungen (vgl. N 133) ist zu unterscheiden zwischen im FusG vorgesehenen Umwandlungen (Art. 54, 97 und 99 FusG) und jenen Umwandlungen, die nach FusG nicht unmittelbar möglich sind und u.a. über eine Vermögensübertragung (Art. 69 ff. FusG) oder Liquidation und Sacheinlagegründung abgewickelt werden. Nimmt eine juristische Person eine im FusG vorgesehene Umwandlung ihrer Rechtsform vor, führt diese nach Praxis der ESTV nicht zu einem Wechsel des Steuersubjekts und es gelangt weder das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG zur Anwendung noch bedarf es einer Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG (vgl. N 134).³³¹ Für nicht im FusG vorgesehene Umwandlungen, d.h. insbesondere für Umwandlungen einer juristischen Person in eine Personenunternehmung, ist zu prüfen, ob diese die allgemeinen Voraussetzungen des obligatorischen Meldeverfahrens erfüllen (vgl. N 78 ff.) und ob der Umstrukturierungstatbestand gewinnsteuerneutral ist i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG.
- 157 Die Vorsteuern auf die mit der Umwandlung zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Erneut gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.

2.4 Spaltung

- 158 Mittels Spaltung überträgt eine Gesellschaft Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft, wobei die Anteilsrechte der Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft gewahrt werden, indem sie Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft erhalten oder diese bereits

³²⁹ Eine solche liegt vor, wenn die im Rahmen einer Quasifusion übernommene Gesellschaft innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot durch Fusion absorbiert wird (ESTV, KS 5a, Ziff. 4.1.7.3.2).

³³⁰ REHFISCH/ROHNER, N 153.

³³¹ ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.3, und die zugehörige Übersicht der nach FusG zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen in Anhang II.

halten.³³² Dabei wird eine Gesellschaft in zwei oder mehrere Parallel- oder Schwestergesellschaften aufgeteilt. Es wird danach unterschieden, ob aus einer Gesellschaft zwei (oder mehr) neue Gesellschaften entstehen und die übertragende Gesellschaft untergeht (sog. Aufspaltung) oder ob eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere bestehende oder neue Gesellschaft überträgt (sog. Abspaltung). Zivilrechtlich kann die Auf- bzw. Abspaltung u.a. nach Art. 29 lit. a bzw. b FusG oder durch Sacheinlage- oder Sachübernahmegründung einer Tochtergesellschaft mit anschliessender Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf die Anteilsinhaber erfolgen.³³³

- 159 Liegen die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vor (vgl. N 78 ff.) und ist der Umstrukturierungstatbestand gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG, kommt das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG obligatorisch zur Anwendung. Da bei einer Auf- und Abspaltung in aller Regel auch Verbindlichkeiten übergehen, ist die Transaktion meist entgeltlich.³³⁴ Folgt man der Auffassung, dass Leistungen ohne Entgelt unter eng verbundenen Personen qua Art. 24 Abs. 2 MWSTG entgeltlich sind, liesse sich argumentieren, dass ein Vermögensübergang im Rahmen einer Spaltung für Mehrwertsteuerzwecke selbst dann entgeltlich ist, wenn er vollständig gegen Eigenkapital erfolgt und entsprechend keine Verbindlichkeiten mitübertragen werden.³³⁵ Für eine gewinnsteuerneutrale Spaltung ist jedenfalls die Übertragung eines angemessenen Eigenkapitals erforderlich.³³⁶ Die Übertragung eines Betriebs an eine Schwestergesellschaft stellt keine gewinnsteuerneutrale Spaltung dar, sondern qualifiziert u.U. als Konzernübertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG (vgl. N 169 ff.).³³⁷ Erfolgt die Spaltung nicht gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG, gelangt das Meldeverfahren i.d.R. gleichwohl aufgrund von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG obligatorisch zur Anwendung, falls ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen bzw. veräussert wird (vgl. N 89 ff.).³³⁸ Gleiches gilt im Fall der Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft, wenn die Steuerbehörden feststellen, dass die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und eine Steuerumgehung vorliegt.³³⁹
- 160 Mangels Steuerbarkeit der Vermögensübertragung (vgl. N 80 ff.) findet das Meldeverfahren keine Anwendung, wenn es sich bei den übertragenen Vermögenswerten lediglich um befreite (z.B. Übertragung von Vermögensgegenständen auf einen ausländischen Rechtsträger im

³³² ESTV, KS 5a, Ziff. 4.3.1; kritisch bzgl. des im KS 5a genannten Erfordernisses, dass die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft die Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten einschliessen müsse: HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 38.

³³³ ROHNER, Meldeverfahren, S. 156.

³³⁴ ROHNER, Meldeverfahren, S. 157.

³³⁵ VOGELSANG, Meldeverfahren, S. 36; a.M. ROHNER, Meldeverfahren, S. 157.

³³⁶ HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 36.

³³⁷ HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 14; ESTV, KS 5a, Ziff. 4.3.2.4.

³³⁸ REHFISCH/ROHNER, N 159.

³³⁹ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.3.2.15.

Rahmen einer sog. Emigrationsspaltung³⁴⁰) oder ausgenommene (z.B. Übertragung von Beteiligungsrechten) Leistungen handelt.

- 161 Bei der Aufspaltung treten die aufnehmenden Gesellschaften mittels Steuersukzession gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG stets in die Rechte und Pflichten der übertragenden Gesellschaft ein, wobei sich der Umfang der Steuersukzession nach neuer Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 146 II 73 (vgl. N 113 ff.) auf das jeweils übernommene Teilvermögen beschränken dürfte. Bei der Abspaltung ist jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer (partiellen) Steuersukzession erfüllt sind und ob eine Mithaftung der übertragenden Gesellschaft nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG eintritt.
- 162 Auf Stufe der Anteilsinhaber ergibt sich Folgendes: Je nachdem wie die Spaltung ausgestaltet ist, behalten die bisherigen Anteilsinhaber ihre Anteile an der übertragenden Gesellschaft oder erhalten für ihre Anteile neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften. Bei der Aufspaltung tauschen die Anteilsinhaber ihre Beteiligungsrechte an der sich aufspaltenden Gesellschaft vollständig gegen neue Anteile der übernehmenden Gesellschaften in ihrem bisherigen (symmetrische Aufspaltung) oder einem anderen (asymmetrische Aufspaltung) Beteiligungsverhältnis ein.³⁴¹ Im Falle der Abspaltung behalten die bisherigen Anteilsinhaber entweder ihre Anteile an der übertragenden Gesellschaft und erhalten in ihrem bisherigen Beteiligungsverhältnis Anteile an den übernehmenden Gesellschaften (symmetrische Abspaltung) oder sie tauschen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen Anteile an den übernehmenden Gesellschaften (asymmetrische Abspaltung).³⁴² Sowohl beim Anteilsinhaber, der Anteile eintauscht, als auch bei der übernehmenden Gesellschaft, welche Anteile ausgibt, liegen ausgenommene Umsätze gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG vor. Die bisherigen Anteilsinhaber werden daher allein durch den Austausch der Anteilsrechte nicht subjektiv steuerpflichtig.
- 163 Die Vorsteuern auf die mit der Spaltung zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Erneut gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.

2.5 Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)

- 164 Auch die sog. Ausgliederung i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. d, welche im FusG nicht geregelt ist, stellt eine Umstrukturierung gemäss Art. 61 Abs. 1 dar.³⁴³ Bei der Ausgliederung überträgt eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine Gesellschaft, an der sie sich beteiligt oder bereits beteiligt ist.³⁴⁴ Die Übertragung der Vermögenswerte kann als Sacheinlage, Zuschuss auf Reserven

³⁴⁰ HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 22.

³⁴¹ HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 122.

³⁴² HEUBERGER/GRÜNBLATT, N 122.

³⁴³ REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 11.

³⁴⁴ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.4.1.

oder gegen Bargeld bzw. Forderung mittels Singularsukzession oder mittels partieller Universalsukzession durch Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG erfolgen.³⁴⁵ Der wesentliche Unterschied zur Abspaltung besteht darin, dass Anteile der übernehmenden Gesellschaft nicht den Anteilshabern der übertragenden Gesellschaft gewährt werden, sondern bei der übertragenden Gesellschaft selbst verbleiben.³⁴⁶

- 165 Liegen die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vor (vgl. N 78 ff.) und ist der Umstrukturierungstatbestand gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG, kommt das Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG obligatorisch zur Anwendung. Im Falle eines Verkaufs oder einer Vermögensübertragung, die auch die Übertragung von Verbindlichkeiten beinhaltet, ist die Transaktion entgeltlich.³⁴⁷ Werden bei der Vermögensübertragung keine Verbindlichkeiten mitübertragen, liesse sich qua Art. 24 Abs. 2 MWSTG eine Entgeltlichkeit begründen.³⁴⁸ Bzgl. der Sacheinlage sei auf N 146 verwiesen. Eine Ausgliederung ist gemäss Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG nur gewinnsteuerneutral möglich, wenn es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder betriebliches Anlagevermögen handelt.³⁴⁹ Zudem muss die übertragende Gesellschaft zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital der inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein.³⁵⁰ Wie in N 138 erwähnt, ist hinsichtlich der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens allein die Steuerneutralität im Zeitpunkt der Transaktion relevant.³⁵¹ Sollte die für eine steuerneutrale Ausgliederung zusätzlich einzuhaltende Veräusserungssperrfrist gemäss Art. 61 Abs. 2 DBG nachträglich verletzt werden, führt dies nicht zu einer Rückabwicklung des Meldeverfahrens.³⁵²
- 166 Erfolgt die Ausgliederung nicht gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG, gelangt das Meldeverfahren gleichwohl aufgrund von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG obligatorisch zur Anwendung, falls ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen bzw. veräussert wird (vgl. N 89 ff.).³⁵³ Bei der blossen Ausgliederung von Beteiligungen, welche in Art. 61 DBG nicht geregelt ist, aber ebenfalls gewinnsteuerneutral erfolgen kann,³⁵⁴ handelt es sich um ausgenommene Leistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG. Das Meldeverfahren gelangt demnach mangels steuerbarer Leistungen nicht zur Anwendung. Gleiches gilt, wenn die übertragende Gesellschaft und die Tochtergesellschaft Mitglied derselben Mehrwertsteuergruppe sind. Wird im Rahmen der Ausgliederung eine Tochtergesellschaft neu gegründet, kann diese bereits mit ihrer

³⁴⁵ RIEDWEG/RIEDWEG, N 2.

³⁴⁶ RIEDWEG/RIEDWEG, N 16.

³⁴⁷ ROHNER, Meldeverfahren, S. 157.

³⁴⁸ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 36; a.M. ROHNER, Meldeverfahren, S. 157.

³⁴⁹ Detailliert zu den Voraussetzungen: RIEDWEG/RIEDWEG, N 58 ff.

³⁵⁰ Eine gewinnsteuerneutrale Ausgliederung ist unter gewissen Voraussetzungen auch auf eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Tochtergesellschaft möglich (RIEDWEG/RIEDWEG, N 68).

³⁵¹ ROBINSON/LEBER, S. 31 f.; REHFISCH/ROHNER, N 136.

³⁵² ESTV, MWST-Info 11, Meldeverfahren, Ziff. 1.3.1.

³⁵³ REHFISCH/ROHNER, N 164.

³⁵⁴ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.4.2.2, mit Verweis auf Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG; RIEDWEG/RIEDWEG, N 20.

Gründung in eine bestehende Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden (Art. 20 Abs. 3 MWSTV; vgl. N 43).

- 167 Bei der Ausgliederung ist jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer (partiellen) Steuersukzession erfüllt sind und ob eine Mithaftung der übertragenden Gesellschaft nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG eintritt. Wird im Rahmen der Ausgliederung lediglich betriebliches Anlagevermögen übertragen, führt dies zu keiner Steuersukzession oder Mithaftung.³⁵⁵
- 168 Die Vorsteuern auf die mit der Ausgliederung zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Erneut gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.

2.6 Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

- 169 Bei der Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften i.S.v. Art. 61 Abs. 3 DBG überträgt eine inländische Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere inländische Gesellschaft, an der sie nicht beteiligt ist.³⁵⁶ Dabei stehen jedoch die übertragende sowie übernehmende Gesellschaft unter einheitlicher Leitung einer Muttergesellschaft (sog. Übertragung an eine Schwestergesellschaft) oder die übertragende wird von der übernehmenden Gesellschaft kontrolliert (sog. Übertragung an eine Muttergesellschaft).³⁵⁷ Gegenstand der Übertragung können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sein. Die Übertragung kann mittels Singularsukzession durch Kaufvertrag nach Art. 184 ff. OR oder durch Übertragung von Aktiven und Passiven nach Art. 181 OR oder mittels partieller Universalsukzession durch Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG erfolgen. Daneben kommen auch die Naturaldividende an die Muttergesellschaft (ggf. mit anschliessender Sacheinlage in eine Schwestergesellschaft) sowie die Abspaltung auf eine Schwestergesellschaft nach Art. 29 lit. b FusG in Frage.³⁵⁸
- 170 Bzgl. des Meldeverfahrens nach Art. 38 MWSTG kann mutatis mutandis auf die Ausführungen unter N 165 verwiesen werden. Bei den allgemeinen Voraussetzungen ist insbesondere auf die Steuerbarkeit der Übertragung zu achten, die bspw. bei der Übertragung innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe oder der Übertragung von Beteiligungen nicht gegeben ist.³⁵⁹ Erfolgt die Übertragung nicht gewinnsteuerneutral i.S.v. Art. 61 Abs. 3 DBG, kann das Meldeverfahren gleichwohl aufgrund von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG obligatorisch zur Anwendung gelangen,

³⁵⁵ ROHNER/LIEBEL-KOTZ, S. 986.

³⁵⁶ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.5.1; Eine gewinnsteuerneutrale Übertragung ist auch durch bzw. an eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Tochtergesellschaft möglich (ESTV, KS 5a, Ziff. 4.5.2.3).

³⁵⁷ Eingehend zum Begriff der einheitlichen Leitung bzw. Kontrolle: RIEDWEG, N 39 ff.

³⁵⁸ RIEDWEG, N 5.

³⁵⁹ REHFISCH/ROHNER, N 170.

falls ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen bzw. veräussert wird (vgl. N 89 ff.). Gleiches gilt im Fall der Übertragung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft, wenn die Steuerbehörden feststellen, dass die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und eine Steuerumgehung vorliegt.³⁶⁰

- 171 Auch hinsichtlich der Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG und der Mithaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG kann auf obige Ausführungen in N 167 verwiesen werden. Bei Übertragungen durch bzw. an eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Tochtergesellschaft ist zu beachten, dass sämtliche inländischen Betriebsstätten ein Steuersubjekt bilden (Art. 10 Abs. 3 MWSTG). Anders als bei den direkten Steuern dürften inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmungen problemlos in die solidarische Haftung einbezogen werden können.³⁶¹
- 172 Die Vorsteuern auf die mit der Übertragung zusammenhängenden Kosten können im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG geltend gemacht werden. Erneut gilt sinngemäss das in N 136 Dargelegte.

2.7 Austausch von Beteiligungsrechten

- 173 Bei der Umstrukturierung von juristischen Personen, insbesondere bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen sowie bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von Gesellschaften kann es zu einem Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen (als beteiligte Anteilsinhaber) kommen.³⁶²
- 174 Die Hingabe von Beteiligungsrechten gilt als ausgenommener Umsatz gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG (vgl. N 25), der folglich nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Das Meldeverfahren gelangt demnach weder im Fall von steuerneutralen Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG noch bei anderen Umstrukturierungsvorgängen i.S.v. Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG zur Anwendung.³⁶³ Ebenso wenig führt der Austausch von Beteiligungsrechten zu einer Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG. Die am Austausch beteiligten Rechtsträger, d.h. die Anteilsinhaber, werden allein durch die Übertragung der Beteiligungsrechte nicht subjektiv steuerpflichtig.
- 175 Sind die Anteilseigner bereits steuerpflichtig gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG, können sie aufgrund von Art. 29 Abs. 2 MWSTG gleichwohl die Vorsteuern auf die mit dem Beteiligungsaustausch verbundenen Kosten im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit geltend machen. Erbringt der Steuerpflichtige sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch nicht berechtigende

³⁶⁰ ESTV, KS 5a, Ziff. 4.5.2.13.

³⁶¹ Zur Problematik bei den direkten Steuern: RIEDWEG, N 175 ff.

³⁶² ESTV, KS 5a, Ziff. 4.6.1; REICH/TADDEI/OESTERHELT, Basler Kommentar DBG, Art. 61 N 219.

³⁶³ REHFISCH/ROHNER, N 176.

Leistungen, werden die bezogenen Leistungen gemischt verwendet und der Vorsteuerabzug ist entsprechend zu korrigieren.³⁶⁴

³⁶⁴ Folgt man der Auffassung von ROBINSON/LEBER, S. 45, sind die Umsätze aus der Übertragung der Beteiligungsrechte selbst bei der Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels grundsätzlich nicht einzubeziehen.

V. Besondere Fragen

1. Verkäufe von Unternehmen und ihrer Bestandteile

176 Unternehmensverkäufe zwischen unabhängigen Dritten sind grundsätzlich unter Anwendung derselben Mehrwertsteuervorschriften zu würdigen wie die vorstehend dargestellten Umstrukturierungsformen.³⁶⁵ Entscheidend ist auch hier die Unterscheidung zwischen Asset Deal und Share Deal (vgl. N 75). Aufgrund des Interessengegensatzes zwischen den Parteien, stehen bei Unternehmensverkäufen allerdings gewisse Themen stärker im Vordergrund als bei Umstrukturierungen, so z.B. die steuerlichen Risiken des Meldeverfahrens, d.h. Wert bzw. Risiko von latenter Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchssteuer (vgl. N 65), Steuersukzession und Haftung sowie Gewährleistungen und Garantien mit möglichen späteren Zahlungsflüssen. Nachfolgend sollen die Ausführungen zu den Umstrukturierungsformen im Sinne dieser zusätzlichen Themen ergänzt werden.

1.1 Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven

177 Erfolgt die Verkaufstransaktion als Asset Deal, ist zu prüfen, ob die allgemeinen Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt sind (vgl. N 78 ff.) und ein Vermögensübertragungstatbestand von Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG vorliegt (vgl. N 89 ff.).³⁶⁶ Entscheidend ist dabei die Frage, ob die übertragenen Vermögenswerte als Gesamt- bzw. Teilvermögen qualifizieren (vgl. N 90 ff.). Werden ganze Unternehmen oder Unternehmensbereiche übertragen, dürfte dies klarerweise der Fall sein. Werden hingegen nur bestimmte Aktiven übertragen, wird regelmässig Unklarheit darüber bestehen, ob ein Teilvermögen vorliegt. Aufgrund der Risikolage ist es im Interesse beider Parteien, diese Frage vorgängig eindeutig zu klären oder mittels entsprechender vertraglicher Regelungen abzusichern. Denn auf der einen Seite trägt der Käufer das Risiko eines fälschlicherweise nicht angewandten obligatorischen Meldeverfahrens. Sofern die Steuerforderung der ESTV nicht sichergestellt ist, kann der Käufer die bezahlte Steuer nicht als Vorsteuer geltend machen und muss diesen Betrag vom (allenfalls inzwischen insolventen) Veräusserer zurückfordern.³⁶⁷ Auf der anderen Seite trägt der Veräusserer das Risiko der fälschlichen Anwendung des obligatorischen Meldeverfahrens. Bei Verweigerung des Meldeverfahrens muss dieser die Steuer an die ESTV entrichten und den entsprechenden Betrag vom Erwerber nachfordern.

178 Mit Blick auf allfällige Nutzungsänderungen durch den Käufer nach Übertragung im Meldeverfahren, haben die Parteien ein Interesse, über die massgeblichen Parameter, d.h. aktueller

³⁶⁵ ROBINSON/LEBER, S. 37 ff.

³⁶⁶ Bei Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten ist gemäss ESTV die direktsteuerliche Neutralität ausgeschlossen (ESTV, KS 5a, Ziff. 3.1.2.1), womit sich eine Prüfung von Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG erübrigt.

³⁶⁷ VOGELSSANG, Meldeverfahren, S. 49; BGer 2A.102/2004, E. 5.2; BVerfG A-6642/2008, E. 3.3.2.

Zeitwert sowie Verwendungsgrad der übertragenen Vermögensgegenstände, vorab Klarheit zu erlangen. In der Praxis besteht die Möglichkeit, sich die genannten Parameter von der ESTV bestätigen zu lassen.³⁶⁸ Ist dies nicht möglich, ist es für den Käufer sinnvoll, sich vertraglich die Unterstützung des Veräusserers bei der Geltendmachung allfälliger Steuervorteile bzw. Vermeidung allfälliger Steuernachteile zu sichern sowie auf eine Schadloshaltung durch den Veräusserer zu bestehen. Der Veräusserer wird seinerseits bestrebt sein, vertraglich eine Entschädigung für den in Zukunft durch den Käufer effektiv im Rahmen einer Einlagensteuerung realisierten Steuervorteil festzusetzen.³⁶⁹

- 179 Die Frage nach der Steuersukzession und Mithaftung bei Asset Deals zwischen unabhängigen Dritten stellt sich angesichts der neuen Praxisfestlegung der ESTV zu BGE 146 II 73 (vgl. N 117) weiterhin lediglich dann, wenn ein Gesamtvermögen übertragen wird.

1.2 Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten

- 180 Bei Share Deals liegt mehrwertsteuerlich aus Sicht des Verkäufers eine entgeltliche Veräusserung von Beteiligungsrechten vor, die als ausgenommener Umsatz gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG (vgl. N 25) gilt.³⁷⁰ Das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG gelangt demnach nicht zur Anwendung. Ebenso wenig führt der Verkauf von Beteiligungsrechten zu einer Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG oder Mithaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG.
- 181 Der Erwerber übernimmt ein eigenständiges Steuersubjekt bzw. Anteile davon, ohne selbst für durch dieses Steuersubjekt begründete Verbindlichkeiten zivilrechtlich und steuerrechtlich zu haften.³⁷¹ Einzustehen für die noch nicht verjährten Mehrwertsteuerforderungen, also auch für solche, die sich nach Erwerb materialisieren, aber eine Periode vor Erwerb betreffen, hat zwar die Gesellschaft, deren Anteile erworben werden. Durch Erwerb der Beteiligungsrechte wirkt sich ein solches Entstehen wirtschaftlich aber auf den Erwerber aus. Der Erwerber wird daher bestrebt sein, die zu erwerbende Gesellschaft samt allenfalls bestehender Tochtergesellschaften vorgängig einer steuerlichen Due Diligence zu unterziehen.³⁷² Für die mehrwertsteuerliche Due Diligence ist grundsätzlich der Zeitraum bis zur Festsetzungsverjährung relevant, sie sollte daher zumindest die fünf abgelaufenen Kalenderjahre umfassen.³⁷³ I.d.R. wird der Erwerber –

³⁶⁸ ROBINSON/LEBER, S. 38.

³⁶⁹ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 51.

³⁷⁰ D.h. Verkäufer und Erwerber werden allein durch die Übertragung der Beteiligungsrechte nicht subjektiv steuerpflichtig.

³⁷¹ ZITTER, S. 201.

³⁷² Typische Beispiele für vergangenheitsbezogene Mehrwertsteuer Risiken sind: Geltend gemachte Vorsteuer aufgrund ungenügender Belege, fehlende Exportnachweise für Lieferungen und Dienstleistungen, Anwendung eines zu tiefen Steuersatzes und Forderungen aus der Solidarhaftung während der Zeit der Mitgliedschaft in einer Mehrwertsteuergruppe.

³⁷³ In besonderen Fällen kann es angezeigt sein, ältere Kalenderjahre zu berücksichtigen. So etwa, wenn Steuerforderungen aufgrund von Stillstand oder Unterbrechung der Festsetzungsverjährung noch nicht verjährt sind oder Anzeichen für strafbare Handlungen bestehen.

analog zu anderen Steuerarten – eine mehrwertsteuerliche Gewährleistung des Verkäufers verlangen.³⁷⁴

- 182 Allfällige steuerliche Vor- oder -Nachteile, die sich nach Erwerb durch Nutzungsänderung der Gegenstände oder Dienstleistungen der erworbenen Gesellschaft ergeben, befinden sich wirtschaftlich ebenfalls in der Risikosphäre des Erwerbers. Verkäufer und Erwerber werden i.d.R. versuchen, diese Risiken vertraglich aufzuteilen.³⁷⁵

1.3 Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen

- 183 Sollten sich im Rahmen einer Transaktion später Kaufpreisanpassungen aufgrund eines vertraglich vereinbarten Kaufpreismechanismus ergeben, knüpft deren mehrwertsteuerliche Behandlung an die zugrundeliegende Transaktion an.³⁷⁶ Nach h. L. sind bei Asset Deals, die dem Meldeverfahren unterlagen, demnach keine nachträglichen Steuern zu entrichten.³⁷⁷ Denn allfällige Kaufpreisanpassungen basieren auf dem zum Zeitpunkt des Meldeverfahrens gültigen und vorgelegten Kaufvertrag, womit solche Zahlungen bereits angekündigt wurden. Es bestehen auch keine weiteren Deklarationspflichten.³⁷⁸

2. Grundstücksübertragungen

- 184 Die Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken ist gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Gleichwohl bestehen für Grundstücksübertragungen mehrwertsteuerlich grundsätzlich drei Handlungsoptionen: (i) Die steuerausgenommene Übertragung ohne Besteuerung und ohne Vorsteuerabzugsrecht, (ii) die Optierung gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG für eine steuerbare Übertragung mit Vorsteuerabzugsrecht, sofern das Grundstück vom Übernehmenden nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird und (iii) die Übertragung im freiwilligen Meldeverfahren nach Art. 104 lit. a MWSTV, sofern der Übernehmende ebenfalls steuerpflichtig ist.³⁷⁹
- 185 Das obligatorische Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 MWSTG gelangt bei der Übertragung einzelner Grundstücke grundsätzlich nicht zur Anwendung, da die Voraussetzung einer steuerbaren Transaktion nicht erfüllt ist (vgl. N 80).³⁸⁰ Erfolgt die Übertragung eines Grundstücks allerdings im Rahmen eines in Art. 38 Abs. 1 MWSTG geregelten Tatbestands, d.h. insbesondere einer Umstrukturierung nach Art. 19 oder 61 DBG, ist das Meldeverfahren auch auf diese Grundstücksübertragung obligatorisch anzuwenden, sofern die anderen Voraussetzungen des

³⁷⁴ ROBINSON/LEBER, S. 39.

³⁷⁵ VOGELANG, Meldeverfahren, S. 51, m.w.H.

³⁷⁶ ROBINSON/LEBER, S. 39; REHFISCH/ROHNER, N 108.

³⁷⁷ ROBINSON/LEBER, S. 39; REHFISCH/ROHNER, N 108.

³⁷⁸ ROBINSON/LEBER, S. 39.

³⁷⁹ IMSTEPF/MINDER, N 125 ff.

³⁸⁰ HILTPOLD, S. 207.

Meldeverfahrens vorliegen (vgl. N 78 ff.).³⁸¹ Das Wahlrecht einer steuerbaren, d.h. optierten, oder steuerausgenommenen Übertragung ist diesfalls ausgeschlossen.³⁸² Gleiches gilt, wenn bei Grundstücksübertragungen eine Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens vorliegt und dadurch das obligatorische Meldeverfahren nach Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG Anwendung findet. Von einer Vermögensübertragung i.S.v. Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG ist klarerweise auszugehen, wenn ein Grundstück als Betriebsliegenschaft, d.h. als Teil eines Betriebs oder Teilbetriebs, übertragen wird oder eine Kapitalanlageliegenschaft im Rahmen einer Betriebsübertragung mitgegeben wird.³⁸³ Die blossе Übertragung eines Grundstücks stellt nur dann eine Vermögensübertragung i.S.v. Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG dar, wenn es sich beim Grundstück selbst um einen Betrieb oder Teilbetrieb handelt (sog. Immobilienbetrieb).³⁸⁴

³⁸¹ IMSTEPF/MINDER, N 282 ff.

³⁸² CAMENZIND et al., N 1974.

³⁸³ IMSTEPF/MINDER, N 232 und 277, m.w.H.

³⁸⁴ ESTV, KS 5a, Ziff. 3.2.2.3, m.w.H.

VI. Zusammenfassung und Fazit

- 186 Obgleich das Schweizer Mehrwertsteuerrecht kein eigentliches M&A-Recht kennt, verfügt es mit dem Meldeverfahren, der Gruppenbesteuerung, der Mithaftung und Steuersukzession sowie mit einem erweiterten Vorsteuerabzug über ein Instrumentarium, welches eine möglichst steuerneutrale, liquiditätsschonende und den Fiskus absichernde Durchführung von M&A-Transaktionen gewährleisten soll.
- 187 Während die Gruppenbesteuerung ihre Wirkung bei sämtlichen M&A-Transaktionen entfaltet, bei denen Vermögenswerte innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe übertragen werden und damit keine steuerbaren Leistungen vorliegen (vgl. N 166), dürfte das obligatorische Meldeverfahren durch seinen weiten Anwendungsbereich auf eine Vielzahl von M&A-Transaktionen Anwendung finden, bei denen Vermögenswerte von einem Steuersubjekt auf ein anderes übertragen werden, so z.B. bei Umwandlungen von Einzelunternehmen in Kapitalgesellschaften (vgl. N 133), echten und unechten Fusionen (vgl. N 146), Spaltungen (vgl. N 159 f.), Ausgliederungen (vgl. N 165 f.), Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften (vgl. N 170) und Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile (vgl. N 176 ff.). Mit dem Meldeverfahren wird nicht nur ein nachteiliger Liquiditätsabfluss vermieden, sondern auch ein Besteuerungsaufschub durch die Übertragung des mehrwertsteuerlichen Verwendungsgrads erzeugt.
- 188 Erfolgt die M&A-Transaktion durch Übertragung von Beteiligungen – eine von der Steuer ausgenommene Leistung – wie z.B. bei einer Quasifusion (vgl. N 150 ff.) oder einer Ausgliederung von Beteiligungen (vgl. N 164 ff.), werden die mehrwertsteuerlichen Folgen in Form von nicht abziehbaren Vorsteuern auf den Transaktionskosten durch den erweiterten Vorsteuerabzug im Grundsatz beseitigt (vgl. N 97 ff.). Eine vollständige Neutralität ist allerdings nicht in allen Fällen gewährleistet.
- 189 Die Mithaftung und Steuersukzession regeln, wie die mehrwertsteuerlichen Risiken zwischen dem Erwerber und Veräusserer alloziert werden, wenn bei M&A-Transaktionen Vermögenswerte übertragen werden. Bisher übernahm der Käufer die mehrwertsteuerlichen Risiken nur dann, wenn sämtliche Aktiven und Passiven des Veräusserers übertragen wurden. Gemäss BGE 146 II 73 ist dies nun auch bei Teilvermögensübertragungen der Fall, soweit die Risiken auf die übernommenen Vermögenswerte zurückzuführen sind. Mit ihrer Praxisfestlegung, wonach die Risiken bei Teilvermögensübertragungen nur im Rahmen von Engverbundenenverhältnissen auf den Erwerber übergehen, hat die ESTV allerdings zum Ausdruck gebracht, dass sie die bundesgerichtliche Rechtsprechung einschränkend versteht. Damit wurden die Befürchtungen der Beratungs- bzw. Transaktionspraxis entschärft, sich inskünftig bei Asset Deals unter Dritten mit den historischen Mehrwertsteuerrisiken des erworbenen Teilvermögens auseinanderzusetzen und schwierige Abgrenzungsfragen v.a. hinsichtlich der Divisionalisierung der

Steuerpflicht zu beantworten (vgl. N 118). BGE 146 II 73 und die Praxis der ESTV werden insbesondere bei Spaltungen (vgl. N 161), Ausgliederungen (vgl. N 167) und Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften (vgl. N 171) weitere relevante Fragen bzgl. der Mithaftung und Steuersukzession aufwerfen.